

JHTT-TUTKINTO 2015
19.-20.9.2015

OSA III: Tuloksellisuuden mittaaminen ja arviointi

Tehtävät 5-7

Kysymys 5. Kunnan talouden tila ja toiminnan tuloksellisuus

Aika-arvio: noin 40 minuuttia
Maksimipistemäärä 1,4 pistettä

Seuraavilla sivuilla ovat Rämsän kunnan ja koko kuntakonsernin tilinpäätöslaskelmat sekä otteita kuntien talous- ja tilastosta. Valtuustossa ollaan tietoisia siitä, että kunnan talous on ollut jo pitemmän aikaa alijäämäinen. Tasapainottamistoimenpiteistä on päätetty valtuustossa, mutta ne eivät ole tehonneet. Osa valtuutetuista ei pidä asiaa kovin vakavana, toiset taas ovat valmiita vakavasti tarkastelemaan palvelujen kustannustehokkuutta/taloudellisuutta ja vaikuttavuutta. Hallituksen toimintakertomuksessa vain todetaan alijäämä ja sen jatkuminen.

JHTT-tilintarkastajana osaat tulkita kunnan tilinpäätöstietojen ja erilaisten tilastojen perusteella kunnan talouden tilaa ja sen kehityksen syitä.

Tehtävänäsi on vastata seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Millainen on mielestäsi yhtäältä kunnan ja toisaalta kuntakonsernin talouden ja sen tasapainon tila?
- 2) Miten arvioisit palvelujen kustannustehokkuuden/taloudellisuuden osuutta talouden tilaan?
- 3) Millainen osuus kunnan tulorahoituksella on nykyiseen talouden tilaan?
- 4) Millaisia suosituksia taloudenhoidosta antaisit kunnan johdolle tässä tilanteessa?

Vastaus:

1) Tilinpäätöstietojen perusteella kunnan (peruskunnan) talouden tila on heikko. Kuntakonsernin talouden tila on hieman parempi.

Tästä kertoo

- *kirjanpidollinen alijäämä ja sen kehitys*. Peruskunnalle alijäämää on kertynyt v. 2014 yli 1000 euroa/asukas. Meneillään näyttäisi olevan alijäämäkierre. Kunta täyttää yksistään alijäämämittarilla kriisikuntakriteerin. Kuntakonserni on tuottanut niinikään alijäämää, joka on hieman peruskuntaa pienempi. (Eräät tutkintokokelaat puhuvat kunnan voitosta ja tappiosta. Kuntapuolella puhutaan yli- ja alijäämästä)

Kuva taloudesta täydentyy, kun tarkastellaan seuraavia tunnuslukuja:

- peruskunnan vuosikate on ollut v. 2013 negatiivinen eli kunnan on pitänyt rahoittaa juoksevaa toimintaansa lainalla (syömävelka), käyttämällä aikaisemmin kertyneitä kassavarojaan tai realisoimalla varallisuuttaan. Vuonna 2014 kunnan vuosikate oli niukasti positiivinen. Tämä tarkoittaa sitä, että kunta on voinut hoitaa suurin piirtein käyttötalouden toiminnan, mutta sille ei ole jäänyt juurikaan tulorahoitusta *investointeihin* (investointien tulorahoitus-% 3,96). Konsernitasolla tilanne on hieman parempi (55,58 %). Tärkeä tieto tässä olisi kunnan ja kuntakonsernin tulevat investoititarpeet sekä se, miten kunta on suunnitellut rahoittavansa ne. Vuosikate ei ole lainkaan riittävä myöskään vaihtoehtoiseen käyttötarkoitukseen eli *lainojen lyhentämiseen*

- tilannetta hieman helpottaa kunnan melko *alhainen lainakanta*, 619 €/asukas ja konsernin 2031 €/asukas, mikä antaa mahdollisuuksia lisälainan ottamiseen. Kunnan tulorahoitus riittää tällä hetkellä vain juoksevan toiminnan menojen maksamiseen, investointien rahoittaminen on tapahduttava muulla tavalla. *Talouden tila ja kehityssuunta on huolestuttava eikä se voi jatkua tällaisenaan.* Talouden epätasapainon taustalla voi olla tulojen pienuus tai menojen suuruus.

2) Kuntien menopuolesta antaa käsitystä asukaskohtaiset nettokäyttökustannukset, joilla kuntia on mahdollista vertailla keskenään. *Nettokustannukset, €/asukas on kuitenkin puutteellinen mittari kuvaamaan toiminnan kustannustehokkuutta.* Asukaskohtaiset kustannukset riippuvat neljästä tekijästä: palvelujen tarpeesta, palvelutasosta, kunnan alueesta ja lopulta toiminnan kustannustehokkuudesta/taloudellisuudesta. Palvelutarpeeseen vaikuttaa väestörakenne, palvelutasossa on kyse palvelujen monipuolisuudesta ja laadusta, kunnan taajamarakenne ja haja-asutus vaikuttavat myös kustannuksiin. Lopulta asukaskohtaisiin kustannuksiin vaikuttaa palvelujen järjestämistapa, joka vaikuttaa palvelujen kustannustehokkuuteen/ taloudellisuuteen.

Asukaskohtaiset nettokäyttökustannukset kertovat vain sen, paljonko kunta käyttää rahaa asukaskohti palvelujen järjestämiseen, mutta ne eivät kerro kustannustehokkuudesta/taloudellisuudesta.

Kustannustehokkuuden vertailun pohjaksi parhaimman tiedon antaa nettokäyttökustannukset, €/suorite (tuote). Liitteenä olevat tilastot kertovat, että Rämsän kunnan nettokäyttökustannukset ovat monelta osin vertailukohteita suuremmat, mikä vaikuttaa myös heikkoon taloudelliseen asemaan, *mutta syytä kustannusten suuruudelle ei tilastoista voi päätellä*. Tarkasti ottaen kustannustehokkuutta ei paranna se, että lasketaan palvelutasoa tai supistetaan palveluja, vaikka asukaskohtaiset kustannukset alenisivatkin. Kustannustehokkuutta/taloudellisuutta voidaan parantaa toimintatapoja kehittämällä.

3) Toinen puoli tasapaino-ongelmassa on tulorahoituksen määrä. Tulorahoituksen käsitteessä oli kokelailla ongelmia. Jotkut kokelaat olivat mieltäneet tulorahoitukseksi vain kunnan järjestämistä palveluista saadut maksuja ja myyntitulot. Toiset taas pitivät vuosikatetta tulorahoituksena (Se on osa tulorahoituksesta, joka jää investointeihin yms.). Kunnissa tulorahoitusta on se rahoitus, jonka kunnat saavat lopullisesti käyttöönsä eli tärkeimpinä toimintatulot, verotulot, valtionosuudet.

Rämsän kunnan tilastotiedot kertovat, että kuntien keskeinen tulolähde, *verorahoitus* (verotulot+valtionosuudet) asukasta kohti (6251 €/asukas) on hieman vastaavan kokoisia kuntia (6181 €/asukas) *korkeampi*, mutta merkittävästi korkeampi kuin maakunnan kunnissa keskimäärin (5599 €/asukas) ja keskimäärin kaikissa Suomen kunnissa (5368 €/asukas). Toimintatuotoista ei ole tilastoissa ole tarkempaa tietoa. Satunnaisia tuloja ei näyttäisi olevan. *Tulorahoituksen määrä vertailukohteisiin verrattuna ei siis näyttäisi olevan kunnan talouden tilan ongelmien taustalla*, vaan ongelmat ovat korkeissa menoissa.

4) Tasapainoisen tilan saavuttaakseen kunnan pitää löytää tilanteeseen jokin ratkaisu lisäämällä tuloja tai vähentämällä menoja. Lyhyellä aikavälillä tulojen lisääminen voi tapahtua veroprosentteja korottamalla. Kiinteistövero voi korottaa ylärajalle saakka. Tuloveroprosentilla ei ole oikeudellista kattoa. Samoin asiakasmaksuja voi korottaa lain sallimiin ylärajoihin. Tehtävästä ei ilmene tulojen lisäämisen potentiaali. Pitkällä aikavälillä kunta voi pyrkiä vahvistamaan elinkeinotoimintaa, mutta käytännössä verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus taittaa huomattavan osan saadusta verohyödyistä.

Menoja voi lyhyellä aikavälillä pyrkiä alentamaan

- karsimalla muita kuin lakisääteisiä tehtäviä,
- alentamalla palvelutasoa lain sallimalle minimitasolle tai
- kustannustehokkuutta parantamalla

Kustannustehokkuutta voi parantaa palveluista ja palvelutasosta juurikaan tinkimättä toimintaa rationalisoimalla ja mm. henkilöstöön kohdistuvilla toimenpiteillä mm. lomarahojen vaihtamisella lomaksi tai lomautuksilla.

Kaikki nämä vaihtoehdot pitäisi kunnan käydä läpi. Samalla voisi selvittää kuntaliitoksen mahdollisuudet ja sen tuomat hyödyt.

Tuloslaskelma 1.1. - 31.12.

	2014	2013
	1000e	1000e
Toimintatuotot	2 856	2 935
Toimintakulut	-18 221	-18 051
Toimintakate	-15 365	-15 116
Verotulot	5 992	5 908
Valtionosuudet	9 229	9 025
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	3	4
Muut rahoitustuotot	204	202
Korkokulut	-37	-35
Muut rahoituskulut	-4	-5
Vuosikate	22	-17
Poistot ja arvonalentumiset	-491	-451
Tilikauden tulos	-469	-468
Varausten lisäys ja vähennys	0	0
Tilikauden ylijäämä	-469	-468

Tuloslaskelman tunnusluvut

Toimintatuotot/toimintakulut %	15,67	16,26
Vuosikate/poistot %	4,48	-3,70
Vuosikate, euroa/asukas	9,04	-6,75
Asukasmäärä	2434	2471

Rahoituslaskelma ja sen tunnusluvut

	2014	2013
	1000 e	1000 e
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	22	-17
Tulorahoituksen korj.erät		-14
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-566	-857
Rah.osuudet investointimenoihin	11	30
Pys.vast.hyödykkeiden luov.tulot		4
Toiminnan ja investointien rahavirta	-533	-854
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen lisäykset	0	0
Antolainauksen vähennykset	0	0
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäykset	710	
Pitkäaikaisten lainojen vähennykset	-619	-678
Lyhytaikaisten lainojen muutos		
Oman pääoman muutokset		
Oman pääoman muutos		-464
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toim.antojen varojen ja pääom	1	-16
Saamisten muutos	358	605
Korottomien maksujen muutos	425	1 467
Rahoituksen rahavirta	875	914
Rahavarojen muutos	342	60
Rahavarat 31.12	897	554
Rahavarat 1.1.	555	495
Rahoituslaskelman tunnusluvut	2014	2013
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta, 1 000€	1288	1932
Investointien tulorahoitus %	3,96	-2,02
Lainanhoitokate	0,09	0,03
Kassan riittävyys, pv	17	10
Asukasmäärä	2434	2471

TASE ja sen tunnusluvut

Tase 31.12. (1000 euroa)

	2014	2013		2014	2013
VASTAAVAA			VASTATTAVAA		
Pysyvät vastaavat	8 808	8 745	Oma pääoma	3 959	4 428
Aineettomat hyödykkeet	415	438	Peruspääoma	6 591	6 591
Aineettomat oikeudet	0	0	Arvonkorotusrahassto	0	0
Muut pitkävaikutteiset menot	438	438	Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	-2 163	-1 695
			Tilikauden yli-/alijäämä	-469	-468
Aineelliset hyödykkeet	6 443	6 357	Pakolliset varaukset	0	0
Maa- ja vesialueet	567	562	Eläkevaraukset	0	0
Rakennukset	4 251	4 529			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	1 370	1 197	Toimeksiantojen pääomat	34	34
Koneet ja kalusto	58	45	Valtion toimeksiannot	8	9
Ennakkomaks. ja keskener. hankin.	197	24	Muut toim.antojen pääomat	26	25
Sijoitukset	1 950	1 950			
Osakkeet ja osuudet	1 857	1 857	Vieras pääoma	6 845	6 329
Liittymismaksut ja muut saamiset	93	93	Pitkäaikainen	1 144	873
			Lainat rah. ja vak.laitoksilta	1 098	833
Toimeksiantojen varat	8	9	Lainat julkisyhteisöiltä		
Valtion toimeksiannot	8	9	Liittymismaksut ja muut velat	46	40
Vaihtuvat vastaavat	2 022	2 037	Lyhytaikainen	5 701	5 456
Saamiset	1 125	1 483	Lainat rah. ja vak.laitoksilta	410	356
Pitkäaikaiset saamiset	91	258	Lainat julkisyhteisöiltä	0	228
Lainasaamiset	86	248	Saadut ennakot		
Muut saamiset	5	10	Ostovelat	4 595	4 179
Lyhytaikaiset saamiset	1 034	1 225	Liittymismaksut ja muut velat	83	81
Myyntisaamiset	508	804	Siirtovelat	613	612
Lainasaamiset	19	19			
Muut saamiset	232	201	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	10 838	10 791
Siirtosaamiset	275	201			
Rahat ja pankkisaamiset	897	554	Taseen tunnusluvut:		
VASTAAVA YHTEENSÄ	10 838	10 791	Omavaraisuusaste %	36,5	41,0
			Suhteellinen velkaantuneisuus %	37,9	35,4
			Kertynyt yli-/alijäämä, 1 000 e	-2 632	-2163
			Kertynyt yli-/alijäämä e/asukas	-1 081,50	-875,22
			Lainakanta 31.12. ,1 000 e	1 508	1 416
			Lainakanta 31.12. e/asukas	619,57	573,25
			Asukasmäärä	2434	2471

Konsernituloslaskelma ja sen tunnusluvut

Konsernituloslaskelma

	2014	2013
	1 000 €	1 000 €
Toimintatuotot	9 600	9 509
Toimintakulut	-25 299	-25 057
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tap	0	1
Toimintakate	-15 699	-15 547
Verotulot	5 971	5 889
Valtionosuudet	10 256	10 156
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	12	14
Muut rahoitustuotot	209	208
Korkokulut	-103	-55
Muut rahoituskulut	-9	-73
Vuosikate	637	592
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-883	-843
Satunnaiset erät	1	1
Tilikauden tulos	-246	-251
Tilinpäätössiirot	-92	-13
Vähemmistöosuudet	-1	-1
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-339	-265
Konsernituloslaskelman tunnusluvut		
Toimintatuotot/Toimintakulut %	37,95	37,95
Vuosikate/Poistot %	72,18	70,11
Vuosikate €/asukas	261,74	239,30
Asukasmäärä	2434	2471

Konsernin rahoituslaskelma ja sen tunnusluvut

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

	2014 1000 e	2013 1000 e
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	637	591
Satunnaiset erät	0	1
Tulorahoituksen korj.erät	9	-5
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1 167	-1 424
Rah.osuudet investointimenoihin	21	39
Pys.vast.hyödykkeiden luov.tulot	7	16
Toiminnan ja investointien rahavirta	-493	-782
Rahoituksen rahavirta		
Antolainausten lisäykset	0	0
Antolainausten vähennykset	0	0
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	758	381
Pitkäaikaisten lainojen väh.	-755	-804
Lyhytaikaisten lainojen muutos	-27	-1
Oman pääoman muutokset		
Oman pääoman muutos	0	-464
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toim.antojen varojen ja pääom	12	-17
Vaihto-omaisuuden muutos	-2	-4
Saamisten muutos	352	616
Korottomien maksujen muutos	560	1 492
Rahoituksen rahavirta	898	1 199
Rahavarojen muutos	405	417
Rahavarat 31.12	1 914	1 509
Rahavarat 1.1.	1 509	1 092
	405	417
Rahoituslaskelman tunnusluvut		
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5	1458	2059
Investointien tulorahoitus %	55,58	42,67
Lainanhoitokate	1,40	1,35
Kassan riittävyys, pv	26	20
Asukasmäärä	2434	2471

Konsernitase ja sen tunnusluvut

VASTAAVAA	2014	2013	VASTATTAVAA	2014	2013
	1 000 €	1 000 €		1 000 €	1 000 €
PYSYVÄT VASTAAVAT	13 737	13 639	OMA PÄÄOMA	5 036	5 538
Aineettomat hyödykkeet	427	451	Peruspääoma	6 568	6 568
Aineettomat oikeudet	6	6	Arvonkorotusrahas	347	378
Muut pitkävaikutteiset menot	421	445	Muut omat rahastot	248	248
Ennakkomaksut			Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)	-1 789	-1 391
			Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-338	-265
Aineelliset hyödykkeet	12 639	12 520			
Maa- ja vesialueet	875	868	VÄHEMMISTÖOSUUDET	85	85
Rakennukset	9 568	9 902			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	1 397	1 224	POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET	687	595
Koneet ja kalusto	278	288	Poistoero	325	343
Muut aineelliset hyödykkeet			Vapaaehtoiset varaukset	362	252
Ennakkomaksut ja keskener. hankinnat	521	238			
			PAKOLLISET VARAUKSET	124	110
Sijoitukset	671	668	Eläkevaraukset	8	4
Osakkuusyhteisöosuudet	423	422	Muut pakolliset varaukset	116	106
Muut osakkeet ja osuudet	154	152			
Muut lainasaamiset			TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	74	68
Muut saamiset	94	94			
			VIERAS PÄÄOMA	11 677	11 141
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	35	41	Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	4 241	4 060
			Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	46	40
VAIHTUVAT VASTAAVAT	3 911	3 857	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	704	908
Vaihto-omaisuus	71	69	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	6 686	6 133
Saamiset	1 925	2 278	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	17 683	17 537
Pitkäaikaiset saamiset	149	270			
Lyhytaikaiset saamiset	1 776	2 008	Konsernitaseen tunnusluvut		
			Omavaraisuusaste %	32,9	34,9
Rahoitusarvopaperit	320	269	Suhteellinen velkaantuneisuus %	45,1	43,5
			Kertynyt yli/alijäämä, 1000 €	-2 128	-1 656
Rahat ja pankkisaamiset	1 595	1 241	Kertynyt yli/alijäämä, €/asukas	-874	-670
			Konsernin lainat €/asukas	2 031	2 011
VASTAAVAA YHTEENSÄ	17 683	17 537	Konsernin lainakanta 31.12. 1000 €	4 943	5 008
			Konsernin lainasaamiset 31.12.1000 €		
			Kunnan asukasmäärä	2434	2471

RÄMSÄN KUNNAN TIETOJA VUOSILTA 2003-2013/2014 VERTAILUKOHTEISIIN VERRATTUNA												
Verotulot + valtionosuudet, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
RÄMSÄN KUNTA	3752	3895	4110	4261	4732	4911	5414	5875	5804	6152	6054	6251
2000-6000 as. kunnat	3605	3720	3853	4114	4386	4807	5027	5277	5439	5617	5954	6181
Pohjois-Karjala	3533	3652	3789	4084	4258	4622	4758	5028	5135	5261	5372	5599
Koko maa	3409	3517	3677	3916	4161	4498	4582	4797	4948	5047	5307	5368
Käyttötal. valt.os. (TP:n muk.), €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
RÄMSÄN KUNTA	2153	2174	2211	2400	2743	2817	3195	3521	3587	3739	3658	3790
2000-6000 as. kunnat	1677	1735	1779	1896	1993	2215	2386	2566	2645	2781	2894	2979
Pohjois-Karjala	1469	1517	1553	1694	1751	1933	2091	2247	2292	2383	2320	2353
Koko maa	822	904	964	1042	1086	1206	1291	1383	1418	1487	1520	1498
Verotulot yhteensä, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
RÄMSÄN KUNTA	1599	1721	1898	1861	1989	2094	2219	2354	2217	2413	2395	2461
2000-6000 as. kunnat	1928	1985	2074	2218	2394	2592	2641	2711	2795	2836	3060	3202
Pohjois-Karjala	2063	2136	2236	2390	2507	2689	2667	2781	2843	2879	3052	3246
Koko maa	2587	2613	2712	2874	3074	3291	3291	3414	3530	3560	3787	3870
Lainakanta 31.12., €/as												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
RÄMSÄN KUNTA	1686	1622	1490	1532	1618	1594	1851	1376	1107	841	574	619
2000-6000 as. kunnat	949	1086	1236	1360	1400	1442	1526	1571	1661	1838	2058	2222
Pohjois-Karjala	673	816	902	1007	1073	1193	1356	1418	1511	1675	1803	1947
Koko maa	1000	1176	1351	1464	1548	1631	1839	1957	2037	2261	2540	2694
Nettokäyttökustannukset yhteensä pl. liiketoiminta, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	3839	3907	4139	4559	4716	5147	5434	5674	5682	6115	6214	
2000-6000 as. kunnat	3574	3788	3936	4124	4328	4664	4867	5045	5358	5659	5876	
Pohjois-Karjala	3448	3606	3757	4102	4323	4636	4785	4978	5155	5424	5406	
Manner-Suomi	3581	3730	3899	4021	4219	4530	4708	4811	5011	5257	5421	
Sosiaali- ja terveystoimen nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	2416	2559	2696	3013	3321	3560	3786	4009	3871	3981	4242	
2000-6000 as. kunnat	2019	2164	2278	2434	2589	2807	2964	3065	3286	3482	3655	
Pohjois-Karjala	1965	2060	2197	2363	2516	2724	2853	2920	3066	3288	3394	
Manner-Suomi (pl. Kainu)	1948	2051	2175	2293	2417	2613	2731	2762	2908	3070	3201	
Vanhusten huolto yhteensä ym., nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	581	613	663	776	925	1102	1166	1344	567	929	1475	
2000-6000 as. kunnat	451	495	526	567	630	697	765	820	884	976	1040	
Pohjois-Karjala	357	390	417	450	492	541	585	650	690	759	795	
Manner-Suomi (pl. Kainu)	359	388	415	447	485	535	586	621	661	714	747	

Perusterveydenhuollon nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	624	676	719	743	809	832	907	937	454	1388	987	
2000-6000 as. kunnat	558	593	615	642	677	727	744	764	806	849	858	
Pohjois-Karjala	516	540	544	587	622	670	694	703	687	753	739	
Manner-Suomi (pl. Kainu)	446	469	497	524	549	597	602	607	633	667	675	
Erikoissairaanhoidon nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	859	885	862	995	1090	1106	1131	1251	1278	48	1177	
2000-6000 as. kunnat	682	730	776	831	873	949	1006	1033	1116	1148	1230	
Pohjois-Karjala	689	725	808	849	910	977	1007	1015	1086	1144	1227	
Manner-Suomi (pl. Kainu)	695	739	783	814	855	925	959	978	1031	1072	1134	
Opetus- ja kulttuuritoimen nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	974	927	1057	1093	1194	1218	1241	1206	1156	1342	1235	
2000-6000 as. kunnat	1170	1223	1265	1293	1340	1421	1458	1520	1578	1655	1686	
Pohjois-Karjala	1138	1183	1222	1392	1442	1521	1548	1656	1702	1770	1607	
Manner-Suomi (pl. Kainu)	1272	1317	1372	1414	1473	1557	1607	1679	1727	1781	1814	
Yhdyskuntapalvelujen nettokustannukset, €/as.												
	2003	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
RÄMSÄN KUNTA	118	137	125	127	129	128	154	190	184	186	236	
2000-6000 as. kunnat	174	183	185	192	198	215	224	235	250	263	264	
Pohjois-Karjala	192	204	203	210	227	244	249	254	259	253	270	
Manner-Suomi	235	241	248	252	265	282	292	299	311	322	320	

Kysymys 6. Ulkoistamisen kustannustehokkuus

Aika arvio: noin 40 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,4 pistettä

Rämsänperän kunnassa on pitkään kinasteltu palvelutuotannon tehostamisesta. Väittelyn kohteena on ollut erityisesti kunnan teiden talviajan kunnossapito, jonka kustannustehokkuus ei ole tyydyttänyt valtuutettujen enemmistöä. Tehtävää on hoitanut kunnan tekninen toimiala, sen kunnossapitoyksikkö. Kunnossapidon laadussa ei ole ollut valittamista, mutta monien valtuutettujen mielestä kustannukset ovat paljon kunnan ulkopuolelta hankittavia palveluja korkeammat.

31.12.2013 Rämsänperän kunnassa oli 2567 asukasta. Kunnan pinta-ala yhteensä on 936,7 km², siinä maapinta-alaa 661,0 km². Loput alueesta on vesialueita. Kunnassa on kuntakeskus, jossa asuu puolet väestöstä ja lopuista pääosa asuu kuudessa kylässä, lisäksi on yksittäisiä asuntoja haja-asutusalueella. Asukastiheys maa-alueella on 3,7 asukasta/km². Maataloutta lukuun ottamatta elinkeinotoiminta on keskittynyt kuntakeskukseen. Talvisaikaan kunnossapidettävien teiden pituus on 270 km ja kevyenliikenteen väylien 130 km.

Kunnanhallitus oli teetättänyt vuonna 2013 kunnan taloustoimella muiden tehostamishankkeiden ohessa laskelmat kunnan oman tuotannon ja ostopalvelujen kustannuksista. Kunnanhallitus päätti ulkoistaa teiden talviajan kunnossapidon vuodelle 2014, kun taloustoimiston esittämät laskelmatkin tukivat ulkoistuksen edullisuutta.

Kunnan teiden palvelutuotannosta oli vuoden 2013 loppuun saakka vastannut kunnossapitoyksikkö, joka huolehti sekä talvi- että kesäkunnossapidosta. Näiden kesken kunnossapitoyksikön kustannukset jakautuivat taloustoimiston mukaan tasan puoliksi. Kunnan taloustoimisto on tuottanut vertailuun seuraavat tiedot vuodelta 2013, jolloin auruusta oli 5 000 km.

Kunnossapitoyksikkö, kirjanpidon mukaiset kustannukset ovat

Aurauksen välittömät kustannukset	4 500 €
Kesäkunnossapidon välittömät kustannukset	4 500 €
Kunnossapitoyksikön välilliset kustannukset	
Kaluston poisto ja laskennallinen korko	2 000 €
Varastotilojen vuokrat	500 €
Kunnossapitoyksikön hallinto	2 000 €

Vyörytykset	
Tekninen toimialan hallinto	700 €
Kunnan keskusjohto	200 €
(valtuusto, hallitus, keskusvirasto)	
Yhteensä	<u>14 400 €</u>

Ulkoisille palvelun tarjoajille kohdistamassaan tarjouspyynnössä kunta edellytti aurauksen aloittamista välittömästi lumisateen päätyttyä tai lumisateen jatkuessa, kun sataneen lumen määrä on 5 cm. Kunta arvioi aikaisempien tilastojen mukaan vuotuisen teiden ja kevyen liikenteen väylien aurausmäärän olevan 5 000 km. Vähälumisena talvena kunta kuitenkin sitoutuu maksamaan korvauksen vähintään 1 000 km:n aurauksesta. Tarjouksen tekijällä oli oikeus käyttää alihankkijoita kunnan alueen eri osissa.

Halvin ja riittävät laatutakeet antava tarjous oli seuraava:

Kiinteä varuillaanolo korvaus (vastaa 1000 km kunnossapitoa) 1 000 €
 Korvaus 1000 km:n ylittävästä kunnossapito kilometristä 1 €/km

Vertaillussa taloustoimisto on laskenut ostopalvelun kustannuksiksi 5 000 € (4 000 + 1 000 €), jolloin talvikunnossapidon kilometrikustannus on 1,00 €/km. Kunnan oman aurautoiminnan kustannukset ovat taloustoimiston laskelman mukaan puolet kunnossapitoyksikön kokonaiskustannuksista eli $14\,400/2 = 7\,200$ €, jolloin talviajan puhtaanapidon kilometrikustannus on 1,44 €/km.

Vuosi 2014 kului. Teknisen toimialan toimintakertomuksen mukaan talvikunnossapitoa tuli ennakoidun mukaisesti 5000 km. Ulkopuolinen palveluntuottaja lähetti sopimuksen mukaisen laskun 1000 €+4000 € eli yhteensä 5000 €, mikä toimintakertomuksen mukaan osoitti ulkoistuksen olleet kunnan kannalta edullisen. Myös kunnanhallitus totesi kertomuksessaan ulkoistuksen olleen kunnalle hyvin edullisen. Kunnossapitoyksikön kokonaiskustannukset eivät kuitenkaan laskeneet, vaan ne jopa kasvoivat edellisestä vuodesta vaikka talviaurauksen määrä ei muuttunut. Tarkemmin kustannuksia ei toimintakertomuksessa eritelty.

Tehtävänäsi on ottaa kantaa teknisen toimialan toimintakertomuksen päätelmään ulkoistamisen edullisuudesta. Yksilöi huomioon otettavat seikat alla olevaan tilaan.

Vastaus:

Monessa yhteydessä on viime vuosina arvosteltu kuntien kustannuslaskentaa ja sen tasoa: kunnat eivät tiedä, mitkä niiden järjestämien palveluiden kustannukset ovat. Vaikka kunnat tarvitsevat kustannustietoa harvemmin hintojen asettamiseksi, on kustannustietoilla oleellinen merkitys kustannustehokkuuden/taloudellisuuden tavoittelussa. Kun kunnat eivät tiedä palvelujen kustannuksia, ne eivät pysty vertailemaan tuotantovaihtoehtoja keskenään. Erityisesti tätä ovat korostaneet kunnille palveluja tarjoavat yritykset, mutta myös ministeriöt.

Kunnille suositellaan kustannuslaskentaa, jolla pyritään selvittämään palvelujen tuotantokustannukset ja omakustannusarvo (OKA). Kustannuslaskennassa kuitenkin on olleellista tarkastella kustannuksia erilaisissa *laskenta- tai päätöstilanteissa, jotka määrittävät mitkä kustannukset ja minkä suuruisena otetaan ao. tilanteessa huomioon*. Mitkä kustannukset ovat relevantteja (relevantit kustannukset) eri laskentatilanteissa? Palveluja myydessä tärkeä periaate pitkällä aikavälillä on omakustannusperiaate ja sen mukainen laskenta. Laskentatilanne on erilainen, jos kunta päättää ulkoistaa osan omasta toiminnasta. Kuntaa pitäisi kiinnosta se, paljonko *sen kokonaiskustannukset vähenevät tai muuttuvat ulkoistuksen seurauksena*. Kunnan kannalta ei tässä tapauksessa ole oikeata verrata oman tuotannon OKA:a ja ulkopuolelta hankitun palvelun hintaa. Kunnalla kun on *toimintatavasta riippumattomia ja toimintatavasta riippuvia kustannuksia*.

Palvelujen omakustannusarvoon sisältyy aina joukko *yhteiskustannuksia*, jotka syntyvät useita tarkoituksia palvelevista toiminnoista. Kunnan kannalta nämä eivät useinkaan poistu ulkoistamistilanteessa. Samoin kunnalle tahtoo myös jäädä *pääomakustannuksia* kuten käyttöomaisuuden poistot ja laskennalliset korot. Kunnalle saattaa jäädä myös muuta *käyttämätöntä kapasiteettia* esim. henkilöstöä, jolle ei ole muuta käyttöä. Lisäksi saattaa tulla kustannuksia, joita ei aikaisemmin ole. Näitä ovat usein *transaktiokustannukset*, jotka syntyvät ulkoistukseen liittyvistä sopimusjärjestelyistä ja valvonnasta.

Kunnista tulee ajoittain palautetta, että heidän kustannukset kasvoivat, vaikka laskelmien mukaan ulkoistaminen piti olla kunnalle varsin edullinen. Selityksenä näissä tilanteissa usein on väärin hahmotettu laskentatilanne.

Tehtävässä taloustoimisto on yksinkertaistanut kovasti laskentatilannetta jakamalla kunnossapitoyksikön kokonaiskustannukset puoliksi kahden päätoiminnan, talviaurauksen ja kesäkunnossapidon kesken ja päätymällä talviajan puhtaanapidon kilometrikustannukseen OKA:oon 1,44 €/km. Tämä on ulkoistettua palvelua, 1 €/km huomattavasti korkeampi.

Vertailussa pitäisi unohtaa auruksen yksikkökustannukset ja ottaa huomioon oman tuotannon osalta vain poistuvat ja lisääntyvät kustannukset. Tässä tapauksessa ilmeisesti

- poistuvat auruksen välittömät kustannukset, 4500 €, tehtävässä ei ole selostettu esim. sitä, mitä välittömiin kustannuksiin kuuluvalla henkikökunnalle tapahtuu.

Onko heidät irtisanottu tai onko heille järjestynyt uutta työtä?

- kunnossapitoyksikön hallintokustannukset ja vyörytykset eivät ilmeisesti pienene,

- kalustojen pääomakustannukset poistuvat vain jos kalustosta luovutaan tai ne saadaan vaihtoehtoiseen käyttöön ja

- sama pätee myös varastotilojen kustannuksiin.

- valvontatarpeen kasvamiseen ei tehtävässä ole otettu kantaa, joten transaktiokustannusten määrästä ei ole tietoa. Ilmeisesti kunnossapitolaitoksen henkilöstö hoitaa nämä asiat.

Lopputuloksena ulkoistus kasvatti kunnossapitoyksikön kustannuksia 500 € (ulkoistettu palvelu 5000 € - auruksen välittömät kustannukset 4500 € = 500€).

Toimintakertomusten päätelmät ulkoistuksen edullisuudesta eivät siis pitäneet paikkaansa.

Kysymys 7. Valtion kirjanpitoyksikön tuloksellisuus

Aika arvio: noin 40 minuuttia
Maksimipistemäärä 1,2 pistettä

Toimit valtion kirjanpitoyksikön tilintarkastajana. Liitteenä ovat valtion kirjanpitoyksikkönä toimivan Rikosseuraamuslaitoksen ja sisäasiainministeriön välinen tulossopimus vuodelle 2014 (Liite 1) sekä Rikosseuraamuslaitoksen tilinpäätös ja siihen sisältyvä toimintakertomus vuodelta 2014 (Liite 2)

Vastaa lyhyesti ja täsmällisesti seuraaviin kysymyksiin ja laadi luonnos

- 1) Miten varmistat, että Rikosseuraamuslaitoksen toimintakertomuksessa esitetyt toteutuneet tiedot toiminnan tuloksellisuudesta pitävät paikkansa?
- 2) Millaisia positiivisia ja negatiivisia käyttäytymisvaikutuksia Rikosseuraamuslaitoksen käyttämällä tuloksellisuuden mittareilla saattaa olla?
- 3) Selvitte, millainen yhteys on Rikosseuraamuslaitoksen tuloksellisuudella ja tuotto- ja kululaskelman osoittamalla tuloksella? Mikä yhteys näillä on talousarvion toteutumislaskelmaan?
- 4) Luonnostele tilintarkastuskertomukseen lausunto, jonka antaisit Rikosseuraamuslaitoksen tuloksellisuuden kuvauksesta.

Vastaus:

Kirjanpitoyksikköjen toimintakertomuksesta ja VTV:n suorittamasta tarkastuksesta on säädöksiä ja ohjeita.

Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423 21 § (19.12.2003/1216) säättää virastojen ja laitosten tilinpäätöksistä ja toimintakertomuksista ”Viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (*oikea ja riittävä kuva*).

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243 63 § määrää edelleen, että ”Kirjanpitoyksikön on laadittava kultakin varainhoitovuodelta tilinpäätös. Kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää:

- 1) toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;”
.....

Toimintakertomuksen sisällöstä on valtionkonttorin ohje: Toimintakertomuksen laatiminen. Kirjanpitoyksiköt ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot. Valtiokonttori 30.11.2010 Dnro VK 510/03/201.

Valtionhallinnossa tuloksellisuus jäsennetään ns. tulosprisman avulla.

VTV:n tehtävänä on tarkastaa kirjanpitoyksiköiden tilinpäätös, jonka tarkastamisesta on ohje: ”Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus - sisältö ja periaatteet. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita.”

Tilinpäätöksen tarkastukseen liittyvässä tuloksellisuuden tarkastamisessa kyse ei ole tuloksellisuuden tason tarkastamisesta, vaan siitä pitävätkö tiedot paikkaansa, antaako kertomus ”oikeat ja riittävät tiedot” tuloksellisuudesta. Tarkastuksessa tarkastajan pitää selvittää, vastaako tuloksellisuuden kuvaus valtiokonttorin ohjeita ja ministeriön kanssa tehtyä tulossopimusta. Onko raportoitu keskeisistä asioista, jotka sisältyvät tulossopimukseen? Tärkeätä on selvittää, millaisen prosessin tuloksena tuloksellisuutta kuvaavat tiedot on saatu toimintakertomukseen. Tämän varmistamiseksi on tutustuttava suoritettujen ja kustannustietojen rekisteriointijärjestelmään ja arvioita sen luotettavuus. Tämä edellyttää useimmiten yhteistyötä henkilökunnan kanssa ja tutustumista tietojen rekisteriointijärjestelmään.

2) Mittareiden pitäisi painottua kirjanpitoyksikön ydintehtävään, jossa onnistuminen on tärkeintä. Mittareilla on useita käyttötarkoituksia. Niiden tehtävänä on kuvata tehtävissä onnistumista, mutta samalla niillä on suuri merkitys kannustimina toimijoiden käyttäytymisen ohjaamisessa. Mittareiden negatiivisia käyttäytymisvaikutuksia voivat olla mm. osaoptimointi, tunnelinäkemykset, konvergenssiongelma sekä pelaaminen ja luova laskenta. Mittarit saattavat houkutella toimimaan siten, että tunnusluvut saadaan näyttämään hyvältä oman yksikön kannalta, mutta se voi tapahtua yhteiskunnan kokonaisedun kustannuksella. Mittareiden tulisi synnyttää positiivisia käyttäytymisvaikutuksia erityisesti jos mittaustuloksia käytetään tuloksellisuudesta palkitsemisen välineenä. Tarkastajan tehtävä ei varsinaisesti ole mittareiden arviointi, mutta käsitys mahdollisista käyttäytymisvaikutuksista auttaa sen päättelemisessä, antaako tilinpäätös oikein ja riittävän kuvan tuloksellisuudesta.

3) Tuloksellisuusluvuilla, tuotto- ja kululaskelmalla ja tulo- ja menoarvion toteutumislaskelmalla ei ole suoraa laskennallista yhteyttä. Tulo- ja menoarvion toteutumislaskelma kertoo vain, miten talousarvio, sen tuloarviot ja määrärahat ovat toteutuneet. Se ei kerro siitä, onko toiminnan tuloksellisuus hyvä tai huono. Myöskään tuotto- ja kululaskelman tuloksella ei ole yhteyttä toiminnan

tuloksellisuuteen. Tuloksellisuus voi olla hyvä tai huono riippumatta tuotto- ja kululaskelman tuloksesta.

Perussy on reaalityalouden (reaalityprosessi) ja rahatalouden (raha-prosessin) yhteydessä. Yritysympäristössä reaalitypuolen onnistuminen näkyy rahavirtoina ja sitä mittaavassa tuloslaskelmassa. Tuloslaskelma osoittaa yrityksen onnistumista perustehtävässään kauden aikana. Verorahoitteisessa toiminnassa selvä yhteys reaality- ja rahapuolen välillä puuttuu erityisesti tuotospuolelta. Niinpä rahataloudesta kertovat tuotto- ja kululaskelma ja tulo- ja menoarvion toteutumislaskelma eivät suoraan kerro perustehtävässä onnistumisesta.

4) Valtiontalouden tarkastusvirasto on lausunut Rikosseuraamuslaitoksen tuloksesta tilintarkastuskertomuksessaan (5.5.2015 Dnro 62/53/2015) seuraavaa:

”Tuloksellisuuden kuvaus

Toiminnallista tehokkuutta koskevien tietojen sisältöä ja esittämistapaa ja niiden perustana olevaa laskentatoimintaa on tarkastettu riittävässä laajuudessa sen selvittämiseksi, sisältääkö tuloksellisuuden kuvaus olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot.

Toiminnallista tehokkuutta koskevinä tietoina on esitetty maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat, keskeisten yksiköiden toimintaa koskevat kustannusperusteiset taloudellisuuden tunnusluvut ja henkilötyövuosiin suhteutetut tuottavuuden tunnusluvut.

Toiminnan taloudellisuustietoja täydentävinä tietoina on lisäksi esitetty Rikosseuraamuslaitoksen toimintojen kustannukset kolmelta vuodelta sekä keskeisten vankeinhoito- ja yhdyskuntaseuraamusten toimeenpanon yksikkö hinnat.

Toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyjä tietoja voidaan pitää oikeina ja riittävinä.”