

Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä

Virastokollegio 15.2.2024



Sisällys

1	Johdanto	3
2	Kustannusten kohdentamisesta saatava hyöty seurakunnan työn suunnittelussa ja johtamisessa	4
3	Kustannusten kohdentamisen perusteet	5
3.1	Lähtökohdat kustannusten kohdentamiseen.....	5
3.2	Kustannusten kohdentamisen prosessi.....	5
4	Seurakuntatalouden kustannusten kohdentaminen	7
4.1	Yleistä kustannusten kohdentamisesta	7
4.2	Palkkakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille	8
4.3	Pääomakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille	9
4.4	Kiinteistökulujen kohdentaminen tehtäväalueille.....	10
4.5	Hallinto- ja verotuskulujen sekä keskusrahastomaksujen kohdentaminen tehtäväalueille	11
5	Kustannusten kohdentaminen hautaustoimelle	13
5.1	Hautaustoimen tehtäväalueet.....	13
5.1.1	<i>Hautausmaahallinto.....</i>	<i>14</i>
5.1.2	<i>Hautausmaiden ylläpito.....</i>	<i>15</i>
5.1.3	<i>Hautaaminen.....</i>	<i>16</i>
5.1.4	<i>Vainajasäilytys.....</i>	<i>17</i>
5.1.5	<i>Krematoriot.....</i>	<i>17</i>
5.1.6	<i>Haudanhoitosopimukset (seurakunnan kirjanpidossa)</i>	<i>18</i>
5.2	Hautaustoimen osuus seurakuntatalouden välillisistä kustannuksista	18
5.3	Hautaustoimen omakustannushintojen laskeminen	19
5.3.1	<i>Hautausmaahallinnon omakustannushinta.....</i>	<i>20</i>
5.3.2	<i>Hautausmaiden ylläpidon omakustannushinta</i>	<i>20</i>
5.3.3	<i>Hautaamisen omakustannushinta</i>	<i>22</i>
5.3.4	<i>Vainajasäilytyksen omakustannushinta</i>	<i>23</i>

5.3.5	<i>Krematorion omakustannushinta</i>	23
5.4	Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma	24
5.5	Hautainhoitorahaston kustannusten käsittely	25
6	Seurakuntatalouden toiminnan tuottavuuden, taloudellisuuden, ja vaikuttavuuden tunnusluvut	26
6.1	Seurakuntatalouden toiminnan tuottavuus.....	26
6.2	Seurakuntatalouden toiminnan taloudellisuus.....	26
6.3	Seurakuntatalouden toiminnan vaikuttavuus.....	27
6.4	Esimerkkejä seurakuntatalouden toiminnan tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista	28

1 Johdanto

Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa on lähinnä toimintolaskentaa. Se tarkoittaa toimintakulujen ja -tuottojen jakamista tehtäväalueiden kesken sekä hallintokulujen ja muiden tukipalveluiden kulujen jakamista pääluokkien 2–4 tehtäväalueiden kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Tulojen ja menojen kirjaaminen kirjanpidon tileille on ulkoista kirjanpitoa. Ulkoinen kirjanpito on pakollista, määrämuotoista ja lakisääteistä. Sisäinen laskenta palvelee kirjanpitovelvollisen omia tietotarpeita. Sisäistä laskentaa on tuottojen ja kulujen kirjaaminen esimerkiksi paikallisseurakuntien ja tehtäväalueiden kesken. Tarkemmassa jaottelussa voidaan käyttää erilaisia tunnisteita tarpeen mukaan. Sisäistä laskentaa ovat myös kiinteistökulujen jako ja hallintokulujen vyöryttäminen käyttäjien kesken.

Kustannusten kohdentamisen perusteella voidaan seurata taloudellisten resurssien jakautumista kirkon perustehtävien kesken. Tehtäväaluekohtainen jaottelu tapahtuu liitteen 1 mukaisia tehtäväalueita käyttäen. Laki valtion rahoituksesta evankelis-luterilaiselle kirkolle eräisiin yhteiskunnallisiin tehtäviin (430/2015) edellyttää rahoituksen perusteena olevien hautaustoimen, väestökirjanpidon sekä kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden rakennusten ja irtaimiston ylläpidon kustannusten seurantaa. Kustannusten kohdentamisen tuottamien tietojen perusteella tapahtuu myös hautaustoimilain (457/2002) 6 §:n edellyttämä omakustannushintojen määrittäminen.

Seurakuntien kirjanpito- ja tilinpäätöstiedot siirretään Kipan tietojärjestelmästä Kirkkohallituksen ylläpitämään tilastotietokantaan. Sieltä tuotetaan niin julkinen tilasto kirkontilastot.fi -sivustolle kuin seurakuntien ja Kirkkohallituksen käyttämä yksityiskohtaisempi tilastotieto ja niiden raportit.

Tämän tilastotuotannon ohella seurakunnat voivat ryhmitellä tuottoja ja kuluja omien tietotarpeittensa mukaan ottaen huomioon mm. seurakunnan toiminnan organisoinnin, toimivallan ja -vastuun määrittelyt, toimintaan ja myyntiin liittyvät hinnoittelutarpeet sekä talousarvion sitovuustasot.

Kirkkoneuvosto vastaa siitä, että muut vaadittavat tilastotiedot lähetetään kirkkohallitukselle sen ohjeiden mukaisesti (Taloussääntömallin 23 §).

2 Kustannusten kohdentamisesta saatava hyöty seurakunnan työn suunnittelussa ja johtamisessa

Laskentatoimi on talouden näkökulmasta suoritettua kuvausta seurakunnan toiminnasta. Kustannustietoisuus kuuluu seurakunnan hyviin hallintotapoihin. Kirkon edunvalvontaan ja tiedottamiseen tarvitaan tietoa siitä, mitä seurakunnissa tehdään ja mitä toimintatuotoilla, valtionrahoituksella ja kirkollisveroina kerätyillä varoilla saadaan aikaan. Kustannusten kohdentamisella tuotettu tieto palvelee myös seurakunnassa tapahtuvaa toiminnan ja talouden suunnittelua, valvontaa, johtamista ja arviointia.

Kustannusten kohdentamisen avulla saadaan tietoa perustehtävien todellisista kokonaiskustannuksista sekä siitä, mistä ne muodostuvat. Kustannusten kohdentaminen seurakunnallisen toiminnan ja hautaustoimen tehtäväalueiden kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan auttaa arvioimaan, onko voimavarojen käyttö toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksyttyjen tavoitteiden mukaista. Taloudellisten voimavarojen käytön tulee edistää seurakunnan toiminnallisia tavoitteita. Seurakuntien taloudellisista voimavaroista valtaosa käytetään henkilöstön palkkaukseen ja kiinteistömenoihin. Työajan käytön ja muiden taloudellisten voimavarojen suunnittelu sekä toteutuneen toiminnan arviointi tukevat myös jokaisen työntekijän omaa työtä ja sen kehittämistä.

Kustannusten perusteellinen analysointi on tarpeen ainakin silloin, kun tavoitteena on

- uhkaavan tai toteutuneen alijäämän kattaminen
- seurakunnan toiminnan sopeuttaminen tulojen mukaiseksi
- toiminnan ja palvelujen lisääminen tai niiden laadun parantaminen nykyisin voimavaroin
- suoritteiden hinnoittelupäätösten perusteleminen
- vaihtoehtolaskelmien vertailu oman palvelutuotannon ja ostopalveluiden välillä.

Kustannuksia analysoimalla saadaan tietoa mm. siitä, mistä osatekijöistä palvelun tai toiminnan kokonaiskustannukset muodostuvat, missä on ylikapasiteettia sekä missä on mahdollisuus lisätä toimintaa tai parantaa toiminnan laatua kustannuksia nostamatta. Kustannusten vertailu samantapaisten yksiköiden välillä (benchmarking) antaa tietoa erilaisten toimintatapojen kustannusvaikutuksista. Seurakunnat voivat tehdä moniin tuloihin ja menoihin liittyviä ratkaisuja itsenäisesti, koska lakiin perustuvia sitovia velvoitteita on vähän.

3 Kustannusten kohdentamisen perusteet

3.1 Lähtökohdat kustannusten kohdentamiseen

Seurakunnat ottivat käyttöön Kirkkohallituksen ohjeen mukaisen kustannusten kohdentamisen vuonna 2007. Kirkon palvelukeskuksen myötä kustannusten kohdentamisen prosessia yhtenäistettiin ja silloiseen ohjeeseen tehtiin joitakin tarkistuksia. Vuodesta 2017 alkaen tavoitteena on ollut, että kaikkien seurakuntien kustannusten kohdentamisen periaatteet ja kirjaamisprosessi ovat samat noudattaen annetun ohjeen mukaista käytäntöä. Tämän vuonna 2025 käyttöön otettavan päivityksen avulla saadaan entistä tarkempaa tietoa valtion rahoituksen käytön seurannan sekä hautaustoimen maksujen määrittelyn pohjaksi.

3.2 Kustannusten kohdentamisen prosessi

Tulot ja menot tiliöidään kirjanpitolain, tililuettelon, kirjausohjeen ja Kirkkohallituksen antamien muiden ohjeiden mukaan. Sen lisäksi seurakunnat kirjaavat tulot ja menot tehtäväalueiden, paikallisseurakuntien ja osa-aluejaon kesken. Kustannusten kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta.

Seurakuntatalouden kustannusten kohdentamisen prosessi:

1. Käyttötalous

- a. Toimintatuotot ja -kulut kirjataan aiheuttamisperiaatteen mukaan suoraan tehtäväalueille pääluokissa 1–5.
- b. Henkilöstökulut. Palkat henkilösivukuluineen kirjataan niille tehtäväalueille, joilla henkilö työskentelee. Jokaisen henkilöstöön kuuluvan osalta arvioidaan, miten hänen työaikansa jakautuu eri tehtäväalueiden kesken. Työajan jakautuminen ja niiden muutokset tehtäväalueiden kesken tallennetaan palkanlaskentajärjestelmään (merkittävät muutokset työajan jakautumisessa tulee muuttaa järjestelmään välittömästi muutoksen tapahduttua). Jos joidenkin henkilöiden osalta on käytössä tuntiperusteinen työajan jako tai työajan seuranta, palkat voidaan jakaa käytetyn työajan mukaan myös suoraan eri tehtäväalueille.

2. Poistot ja pääoman korkokustannus

- a. Rakennusten poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan poistosuunnitelman mukaan kuukausittain pääluokkien *kiinteistötoimi* (PL 5) ja *hautustoimi* (PL 4) tehtäväalueille (hautustoimeen kuuluvien omaisuuserien poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan tehtäväalueille 401-407).
- b. Koneen tai muun irtaimen omaisuuseränjäljellä olevasta hankintahinnasta laske-
tut poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan tehtäväalueelle, jolle aktivoitu omai-
suuserä on kohdennettu.

3. Eläkerahastomaksu (tili 535000) vyörytetään pääluokkien 1–5 tehtäväalueille, joille on kirjattu palkkoja. Vyörytys tapahtuu henkilöstökulujen suhteessa.

4. *Kiinteistöhallinnon* (tehtäväalue 501) nettokulut vyörytetään kiinteistötoimen tehtävä-
alueille 502–512. *Hautausmaahallinnon* (tehtäväalue 401) nettokulut vyörytetään hau-
taustoimen tehtäväalueille 403–407. Vyörytys toteutetaan vyörytyksen kohteena ole-
vien tehtäväalueiden välittömien bruttokulujen suhteessa, ellei seurakuntatalous halua
käyttää muuta, tarkempaa jakoa.

5. Edellisten toimenpiteiden perusteella muodostuneet kiinteistöjen kokonaiskulut koh-
dennetaan tehtäväalueille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti sisäisinä vuokratuloina.
Kirjaus tehdään seurakuntatalouden tarpeen mukaan kuukausittain, neljännesvuosit-
tain tai viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä.

Pääluokkaan *kiinteistötoimi* (PL 5) jätetään tuotoiksi tai kuluiksi tehtäväalueet *asuin-
kiinteistöt ja -osakkeet* (507), *maa- ja metsätalous* (510) sekä *muu kiinteistötoimi*
(511), jolle kirjataan sijoituksina hankittujen ja ulkopuolisille vuokrattujen kiinteistöjen
taikka kiinteistöosakkeiden tuotot ja kulut

6. Pääluokasta *hallinto* (PL 1) vyörytetään kaikki nettokustannukset lukuun ottamatta tehtäväalueen *kirkonkirjojenpito* (107) kustannuksia. Hallinnon vyörytettäviin nettokustannuksiin lasketaan mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut. Tehtäväalueiden *hallintoelimet* (101) sekä *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) nettokustannukset sekä verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään vaiheittain seuraavasti:
- a. Hautaustoimen osuus pääluokan *hallinto* kustannuksista sekä 12 % osuus keskusrahastomaksuista vyörytetään hautaustoimen tehtäväalueille 403-407. Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* (107) vyörytetään 8 % osuus keskusrahastomaksuista.
 - b. Jäljellä oleva osuus tehtäväalueiden *hallintoelimet* (101) ja *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) kustannuksista, verotuskulut kokonaisuudessaan sekä jäljellä oleva 80 % osuus keskusrahastomaksuista vyörytetään välittömien bruttokulujen mukaisessa suhteessa pääluokkien *seurakunnallinen toiminta* (PL 2 ja 3) tehtäväalueille sekä pääluokan *kiinteistötoimi* (PL 5) tehtäväalueille *asuinkiinteistöt ja -osakkeet* (507), *maa- ja metsätalous* (510) sekä sijoituskiinteistöille ja osakkeille *muu kiinteistötoimi* (511).

4 Seurakuntatalouden kustannusten kohdentaminen

4.1 Yleistä kustannusten kohdentamisesta

Seurakuntatalouden sisäisessä laskennassa tuotetaan tietoa pääluokkien

1. hallinto,
2. seurakunnallinen toiminta,
3. yhteiset seurakunnalliset tehtävät seurakuntayhtymissä,
4. hautaustoimi ja
5. kiinteistötoimi

tuotoista ja kustannuksista tehtäväalueittain. Tehtäväalueet ovat seurakunnan tai seurakuntayhtymän eri toimintakokonaisuuksia tai työmuotoja. Toiminnan ja talouden suunnittelun ja seurannan tarpeiden mukaan tehtäväalueet voidaan jakaa myös tätä pienempiin alaryhmiin.

Liitteessä 1 on luettelo tehtäväalueista, joiden toimintatuotot ja -kulut, sisäiset tuotot ja kulut, poistot ja sisäiset korkokulut, vyörytystuotot ja -kulut sekä työalakate muodostavat seurakuntien ja kirkon perustehtäville kohdennetun kokonaiskulun.

Kaikissa seurakunnissa tositteiden pakollisina tiliöintikenttinä ovat pääkirjatili sekä tulosityksikkö/kustannuspaikka. Tehtäväalue on tallennettu tulosityksiköiden perustietoihin. Seurakunnat, joilla on tarvetta kustannusten yksityiskohtaisempaan erittelyyn, voivat käyttää kirjaustunnisteina projektinumeroita.

4.2 Palkkakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille

(Kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 1)

Virka- ja työsuhteisten palkat sivukuluineen jaetaan prosentteina niiden tehtäväalueiden kesken, joihin henkilön pääasiallinen työpanos kohdistuu. Alle 10 %:n jakoja ei tehdä. Kymmenen prosentin osuus vastaa vajaan neljän tunnin työtä viikkoa kohti läpi vuoden.

Työajan jakautuminen tehtäväalueiden kesken voidaan arvioida mm. osana vuosittaista kehityskeskustelua taikka seuraavan vuoden talousarviota suunniteltaessa. Kahdenkeskissä kehityskeskusteluissa esimies ja työntekijä arvioivat ja sopivat mm. työpanoksen jakautumisesta eri tehtäväalueille työtunteina tai prosentteina koko työajasta. Seuraavana vuonna kehityskeskustelussa arvioidaan, miten hyvin suunnitelma toteutui ja miten työajan tulisi jakaantua seuraavan vuoden aikana.

Palkat sivukuluineen jaetaan tehtäväalueille arvioidun työajan käytön mukaan. Arvioidut työajan jakautumisprosentit ilmoitetaan palkanlaskentajärjestelmään, jolloin palkat, lomarahat yms. sivukuluineen kohdistuvat ilmoitetuille tehtäväalueille. Tuntipalkkaisten työntekijöiden palkat voidaan kohdentaa suoraan eri tehtäväalueille käytetyn työajan mukaan. Palkat voidaan jakaa myös suoraan tehtäväalueille käytettävissä olevan työajan mukaan niiden henkilöiden osalta, joiden työaika on jaettu tunti- tai päiväkohtaisesti eri tehtäväalueiden kesken.

Mikäli seurakunnalla on hautainhoitorahasto, sopimushautojen hoitotyön palkat kirjataan suoraan hautainhoitorahaston kustannuspaikalle palkanlaskentajärjestelmän kustannusten kohdentamista koskevan jakautumisprosentin kautta.

Henkilökunnan koulutus- ja muut työstä aiheutuvat kulut kirjataan ja kohdennetaan tehtäväalueille esim. koulutuksen luonteen tai työaikajaon mukaan.

4.3 Pääomakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille

(Kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 2)

Investointimenot aktivoidaan pysyviin vastaaviin ja ne kirjataan poistoina kuluiksi taloudellisena pitoaikana suunnitelman mukaan (KPL 5:5,1). Poistojen avulla investointimenot jaksetaan tuloslaskelmaan eri tilikausien kuluiksi. Pysyvien vastaavien osakirjanpidossa jokaisen aktivoidun erän kohdalla on tasetilin lisäksi tulosityksikkö.

Kirkkohallitus on antanut erillisen ohjeen suunnitelman mukaisista poistoista ja pysyvien vastaavien osakirjanpidosta.

Korko

Käyttöomaisuusjärjestelmä laskee ja kirjaa sisäisen koron päättävän taseen tasearvoista, käyttäen 12 kuukauden Euribor-korkoa ja 360 korkopäivää, tilivuoden viimeisenä päivänä.

Sisäinen korko lasketaan aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden poistojen jälkeen jäljellä olevalle hankintamenoille 31.12. olennaisuuden periaatetta noudattaen. Sisäistä korkoa ei lasketa maa- ja metsäomaisuudelle eikä sijoituksille, ellei seurakunnalla ole tarvetta tällaisen sisäisen koron laskemiseen.

Sisäiset korkokulut kirjataan sen tehtäväalueen, rakennuksen, koneen yms. laskentakohteen kuluiksi, johon aktivoitu erä on merkitty.

Pysyviin vastaaviin aktivoidun omaisuuden hankintamenoon käytetyn rahan aika-arvo lasketaan sisäisenä korkona. Sen laskeminen on tarkoituksenmukaista mm. hinnoittelupäätöksien perusteluissa, palvelutuotannon vaihtoehtolaskelmissa sekä suoritteiden omakustannushintoja laskettaessa. Koron laskeminen on erityisen tärkeää sellaisten hautaustoimen omaisuuserien yhteydessä, joista poistoja ei lasketa. Esim. hautausmaan ylläpidon omakustannushintaa laskettaessa kustannuksiin lisätään hautausmaa-alueen hankintameno sisäinen korko, koska maan hankintamenoista ei tehdä poistoja. Pysyvien vastaavien poistojen jälkeen jäljellä olevasta hankintamenoista laskettava korko on yhdenmukainen kaikissa seurakunnissa.

4.4 Kiinteistökulujen kohdentaminen tehtäväalueille

(Kustannusten kohdentamisen prosessin vaiheet 4 ja 5)

Mikäli seurakunnalla on kiinteistötoimen hallintokuluja, ne vyörytetään ensin kiinteistötoimen eri tehtäväalueille (kiinteistöille) ja hautaustoimen kiinteistöille välittömien bruttokulujen mukaisessa suhteessa. Pienissä seurakunnissa ei yleensä suoraan kirjata mitään kiinteistötoimen hallintokuluiksi.

Kiinteistöjen kaikki **nettokustannukset** (sisältää toimintakatteen, poistot, sisäiset korkokulut ja mahdolliset kiinteistötoimen hallinnon vyörytyskulut) jaetaan sisäisinä vuokratuloina tilojen käytön mukaisessa suhteessa pääluokkien *hallinto, seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille.

Päälukan *kiinteistötoimi* kuluiksi (ja tuotot vastaavasti tuotoiksi) 5. pääluokkaan jäävät tehtäväalueiden *maa- ja metsätalous* (510), *asuinkiinteistöt ja -osakkeet* (507) ja *muu kiinteistötoimi* (511) kulut ja tuotot (sijoitusmielessä hankittujen ja ulkopuolisille vuokratujen kiinteistöjen taikka kiinteistöosakkeiden kulut ja tuotot).

Päälukkien *hallinto, seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueiden osuus kiinteistöjen nettokustannuksista lasketaan esim. hyötyneliöiden, käyttötuntien tai käyttökertojen mukaan (esim. €/hyötyneliö tai €/käyttökerta). Sisäisiä vuokratuloja laskettaessa oikea suuruusluokka riittää. Laskelmia tehtäessä noudatetaan olennaisuuden periaatetta.

Kiinteistöjen käytöstä aiheutuneet kulut merkitään sisäisinä vuokratuloina (tili 449400) pääluokkien *hallinto, seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille. Vastatili on sisäiset vuokratuotot (tili 394100) pääluokassa *kiinteistötoimi*. Sisäisten vuokratulujen ja sisäisten vuokratuottojen summien on oltava aina yhtä suuret. Sisäiset vuokratuotot ja -kulut eivät ole ulkoisia eriä eli todellisia tuloja ja menoja, ne ovat osa kustannusten kohdentamista. Sisäisten kulujen kirjaus tehdään seurakuntatalouden laatimalla muistiolla kuukausittain, neljännesvuosittain tai viimeistään tilinpäätökseen. Seurakunnan sisäiset vuokratuotot ja -kulut ovat välillisiä kuluja, koska käyttäjillä ei ole yleensä mahdollisuutta vaikuttaa niiden suuruuteen.

Liitteessä 3 on esimerkki monitoimitalon kiinteistökulujen jakamisesta käyttäjien kesken.

4.5 Hallinto- ja verotuskulujen sekä keskusrahastomaksujen kohdentaminen tehtäväalueille

(Kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 6)

Hallintokuluista kirjataan hautainhoitorahaston kuluksi se osuus, jonka arvioidaan aiheutuneen hautainhoitorahaston toiminnasta. Tämä oikaisu kuuluu ulkoiseen kirjanpitoon. Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, hoitosopimukseen liittyvät tuotot ja kulut kirjataan pääluokkaan *hautaustoimi* (PL 4), tehtäväalueelle *haudanhoitosopimukset* (405). Tässä tapauksessa tehtäväalueen *haudanhoitosopimukset* osuus hallintokuluista vyörytetään samaan aikaan ja samalla tavalla kuin muillekin perustehtäville sisäisenä laskentana. Mikäli seurakunta tekee yli yhden vuoden haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, hoitosopimuksista saata- vat tulot kirjataan vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoiksi.

Pääluokasta *hallinto* (PL 1) vyörytetään kaikki nettokustannukset lukuun ottamatta tehtäväalueen *kirkonkirjojenpito* (107) kustannuksia. Hallinnon vyörytettäviin nettokustannuksiin lasketaan mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut. Tehtäväalueiden *hallintoelimet* (101) ja *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) nettokustannukset sekä verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään vaiheittain seuraavasti:

- a. Pääluokan *hallinto* (PL 1) kuluista se osuus, joka aiheutuu hautaustoimen hallinto- tehtävien hoitamisesta, sekä keskusrahastomaksuista 12 % vyörytetään pääluokan *hautaustoimi* (PL 4) tehtäväalueille 403-407. Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* (107) vyörytetään 8 % osuus keskusrahastomaksuista.
 - Hautaustoimen tehtäväalueille vyörytettävä osuus pääluokan *hallinto* kuluista määritellään aiheuttamisperiaatteen, kuten osuuden henkilötyövuosista mukaan. Hautaustoimen hallintokulujen ja keskusrahastomaksuosuuden kohdentaminen tehtäväalueille 403-407 tapahtuu näiden tehtäväalueiden bruttokustannusten mukaisessa suhteessa.
 - Hallintokulujen kirjaamisissa on erilaisia käytäntöjä. Monissa seurakunnissa hautaustoimen hallintokulut kirjataan pääosin pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueelle *hautausmaahallinto* (401), jolloin hautausmaahallinnon osuus pääluokasta *hallinto* on pieni. Joissakin seurakunnissa tehtäväalue *hautausmaahallinto* ei ole käytössä, jolloin kaikki hautaustoimen hallintotehtävien kulut

kirjataan pääluokkaan *hallinto* ja hautaustoimelle vyörytettävien hallintokulujen osuus on suurempi.

- Tämän vuoksi on tärkeää, että seurakuntataloudet ilmoittavat Kirkon palvelukeskukseen (Kipa), mikä on hautausmaahallinnon prosenttiosuus pääluokan *hallinto* (PL 1) kuluista.

b. Jäljellä oleva osuus tehtäväalueiden *hallintoelimet* (101) sekä *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) nettokustannuksista, verotuskulut kokonaisuudessaan sekä jäljellä oleva 80 prosentin osuus keskusrahastomaksuista vyörytetään pääluokkien *seurakunnallinen toiminta* (PL 2 ja 3) tehtäväalueille sekä pääluokan *kiinteistötoimi* (PL 5) tehtäväalueille *asuinkiinteistöt ja -osakkeet* (507), *maa- ja metsätalous* (510) sekä *muu kiinteistötoimi* (511, sijoituskiinteistöt ja osakkeet).

- Vyörytys tapahtuu vyörytyksen kohteena olevien tehtäväalueiden bruttokustannusten mukaisessa suhteessa.

Vyörytettäviin nettokustannuksiin kuuluvat myös hallinnolle merkityt sisäiset vuokratulot, mikäli seurakunta on ensin jakanut seurakunnan käytössä olevien kiinteistöjen kulut pääluokille *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* ja vasta sen jälkeen vyöryttänyt hallintokulut perustehtävien kesken.

Hallintokulujen sekä verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyörytysperusteena voidaan käyttää myös jotakin muuta perustetta, joka toteuttaa paremmin kustannusten aiheuttamisperiaatteen, esim. henkilötyövuosien määrä, palkkojen määrä tai tositteiden määrä. Tavoitteena on kuitenkin pitää hallintokulujen vyörytys yksinkertaisena, selkeänä ja vuodesta toiseen perusteiltaan vertailukelpoisena.

Vyörytykset ovat välillisiä kuluja, koska ne kohdennetaan tehtäväalueille laskennallisina erinä. Vyörytyksille ei ole olemassa yhtä oikeaa laskentakaavaa, vaan ne tehdään johdonmukaisesti niin kuin ne on sovittu tehtäväksi.

Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* kirjataan kaikki väestökirjanpitoon ja jäsenrekisterin ylläpitoon ja tietojen luovuttamiseen (virkatodistukset, sukuselvitykset ja sukututkimukset) liittyvät tuotot ja kulut. Kirkonkirjojenpidosta aiheutuneita kustannuksia ei vyörytetä, koska se on oma itsenäinen yhteiskunnallinen palvelu. Kirkko tarvitsee edelleen tietoa tehtäväalueen *kirkonkirjojenpito* kokonaiskustannuksista mm. seurakuntien edunvalvonnassa.

Vyörytystuotot ja -kulut kirjataan seurakunnallisen toiminnan ja hautaustoimen tehtäväalueille sekä kiinteistötoimen sijoitusluonteisille tehtäväalueille sisäisten vyörytysterien tileille (999-alkuiset tilit). Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* ei kirjata vyörytystuottoja, koska sen tehtäväalueen kustannuksia ei vyörytetty perustehtävien kesken. Vyörytyskulujen ja -tuottojen on oltava aina yhtä suuret. Vyörytyskulut ja -tuotot ovat sisäisiä laskennallisia eriä. Laskennalliset erät merkitään tuloslaskelman toteutumisvertailuun ennen tilikauden tulosta.

Liitteessä 4 on esimerkki hallintokulujen, verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyöryttämisestä.

5 Kustannusten kohdentaminen hautaustoimelle

Hautaustoimen kustannusten kohdentamista ja kustannuslaskentaa käsitellään tässä ohjeessa erikseen. Seurakunnat saavat valtion rahoitusta mm. hautausmaiden ylläpitoon ja hautaamiseen liittyviin laissa säädettyihin tehtäviin. Opetus- ja kulttuuriministeriölle toimitetaan vuosittain sen määräämät kustannusten seurantaan varten tarvittavat tiedot. Toimitettavat tiedot perustuvat seurakuntien tämän ohjeen mukaisesti ilmoittamiin laskelmiin.

Hautaustoimen tehtäväaluejakoa on muutettu aiemmasta siten, että se vastaa hautaus-toimilain (457/2003) mukaista jakoa hautausmaiden ylläpitoon ja hautaamiseen liittyviin palveluihin. Hautaamiseen liittyviä palveluja koskevaa tehtäväaluejakoa on tarkennettu määrittämällä vainajasäilytykselle ja krematoriotoiminnalle erilliset tehtäväalueet, perusteluna tarve saada tarkempaa tietoa niiden kustannuksista ja kustannuskehityksestä. Kiinteistötoimen, hallinnon ja suorittavien töiden kustannukset kohdennetaan eri tehtäväalueille sen mukaisesti, mihin toimintoihin ne liittyvät. Muutetun tehtäväaluejaon pohjalta saadaan suoraan eri toiminnoista perittävien maksujen perusteina olevat omakustannushinnat.

5.1 Hautaustoimen tehtäväalueet

Päälukokka *Hautaustoimi* (PL 4) jakautuu seuraaviin tehtäväalueisiin: *hautaustaahallinto* (401), *hautausmaiden ylläpito* (403, vastaa pääpiirteissään entistä tehtäväaluetta *hautaustaakiinteistöt*), *hautaaminen* (404, vastaa pääpiirteissään entistä tehtäväaluetta *var-*

sinainen hautaustoimi), *vainajasäilytys* (406) ja *krematoriot* (407). Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, seurakunnalla on pääluokassa *hautaustoimi* tehtäväalue, jonka nimi on *haudanhoitosopimukset* (405).

Hautaustoimen hallintokulut kirjataan tehtäväalueelle *hautausmaahallinto* ja vyörytetään edelleen niille hautaustoimen tehtäväalueille, joihin kyseiset hallintotehtävät liittyvät.

Hautausmaan maa-alueen kustannukset kohdennetaan tehtäväalueelle *hautausmaiden ylläpito*. Jos hautausmaakiinteistöllä sijaitsee siunauskappeli, kappelitilan ja sen rakennuspaikan kustannukset kohdennetaan pääluokan *seurakunnallinen toiminta* (PL 2) tehtäväalueelle *hautausten siunaaminen* (202). Muiden hautausmaalla sijaitsevien rakennusten kustannukset kohdennetaan pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille sen mukaan, mitä toimintaa rakennus tai tila palvelee. Usein tarkoin eriteltyä jakoa ei ole tarkoituksenmukaista tehdä, jolloin kustannukset jaetaan seurakunnan määrittämin prosenttiosuuksin.

Hautaustoimeen liittyvät investoinnit aktivoidaan tasekaavan mukaisiin ryhmiin ja niistä laskettavat poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille. Hautainhoitorahastojen kuluksi tulee siirtää kulunoikaisuna se osuus mm. seurakunnan hallinto- ja kiinteistötoimen kuluista, joka sille aiheuttamisperiaatteen mukaan kuuluu.

5.1.1 Hautausmaahallinto

Tehtäväalueelle *hautausmaahallinto* (401) kirjataan hautaustoimeen liittyvän luottamus- henkilöhallinnon ja mahdollisen hautausmaatoimiston kulut. Tehtäväalueelle kirjataan myös hautausmaahallintoa varten tehdyistä investoinneista lasketut poistot ja sisäiset korkokulut. Jos seurakunnassa ei ole erikseen hautausmaatoimistoa, hautaustoimen hallintokulut voidaan kirjata pääluokan *hallinto* (PL 1) tehtäväalueille *hallintoelimet* (101) sekä *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) (ks. luku 5.2 Hautaustoimen osuus seurakuntatalouden välillisistä kustannuksista). Mikäli seurakunnalla on osakirjanpitona hoidettu hautainhoitorahasto, sen osuus seurakunnan hallintokuluista ja hautaustoimen hallintokuluista kirjataan menonoikaisuna.

Tehtäväalueen tuottoja ovat maksut hautaoikeutta koskevien selvitysten toimeksiantojen, mahdollisista muista hautausta tai hautaamista koskevien selvitysten toimeksiantojen sekä korvaukset niihin liittyvien sukuselvitysten hankinnasta, ilmoituksista sekä kuulemisista.

Tehtäväalueelta *hautausmaahallinto* kaikki hallinnon nettokustannukset vyörytetään edelleen pääluokan *hautustoimi* muille tehtäväalueille (403-407) vyörytyksen kohteena olevien tehtäväalueiden bruttokustannusten mukaisessa suhteessa (kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 4). Kohdentamattomia hallintokustannuksia tehtäväalueelle ei kuulu jäädä. Samoin toimitaan pääluokkaan *hallinto* (PL 1) kirjattujen hautustoimen hallintokulujen suhteen (kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 6 a). Vyörytettäviin kuluihin luetaan mukaan 12 prosentin osuus keskusrahastomaksuista.

5.1.2 Hautausmaiden ylläpito

Tehtäväalueelle *hautausmaiden ylläpito* (403) kohdennetaan hautausmaan maa-alueen ja rakenteiden, hautausmaan ylläpitoa palvelevien tilojen ja rakennusten sekä hautausmaan yleishoitoon käytettävien koneiden ja kaluston kulut, hautausmaan kunnossapitoon ja yleisten alueiden hoitoon liittyvien työtehtävien kulut sekä tehtäväalueen osuus pääluokkien *hallinto* ja *kiinteistötoimi* kuluista.

Tehtäväalueen tuottoja ovat hautapaikkojen luovuttamisesta ja hautojen hallinta-aikojen pidentämisestä perittävät maksut. Tehtäväalueen tuottoja voivat olla myös mahdolliset hautamuistomerkkien oikaisusta saatavat tulot, jolleivät ne sisälly haudanhoitosopimukseen.

Hautausmaiden ylläpitoon liittyvinä kohteina otetaan huomioon myös seurakunnan ylläpitämien yhteismuistomerkkien, muistelupaikkojen, mahdollisen kolumbaarion ja seurakunnan ylläpitämien kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden hautojen ja hauta-alueiden kustannukset sekä hautausmaakiinteistöillä sijaitsevien pysäköintialueiden kustannukset. Hautausmaiden ylläpitoon liittyviä hallintotehtäviä ovat muiden ohella mm. hautaoikeuden haltijan valintaan, hallinta-aikojen jatkamiseen sekä hoitamattomien hautojen kuuluttamiseen liittyvät toimet.

Hautausmaan kunnossapitoon ja yleisten alueiden hoitoon liittyvät tehtävät määritellään kirkkojärjestyksen 3 luvun 58 §:n mukaisessa hautausmaan hoitosuunnitelmassa. Niitä ovat mm. hautausmaan puhtaanapito, yleishoitoon kuuluva nurmikon leikkuu, kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden hauta-alueiden hoito, vaarallisten muistomerkkien valvonta ja ilmoitusprosessi, puuston ja pensasaitojen istutukset ja niiden hoito sekä käytävien hoito ja talvikunnossapito.

Tehtäväalueen kustannuksia ovat mm. hautausmaan rakenteisiin ja hautausmaan ylläpitoa palveleviin tiloihin, rakennuksiin, koneisiin ja kalustoon kohdistuvat poistot, sisäinen korko hautausmaan ja hautausmaan ylläpitoon liittyvien pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista sekä hautausmaan ylläpitotehtäviin liittyvät palkat sosiaalikuiluineen, kasvimateriaalikulut, lannoitteet, kasvinsuojeluaineet, kasteluvesi, sähkö, hautausmaan yleishoitoon käytettävien työkoneiden käytöstä aiheutuvat kulut, jätehuolto, poltto- ja voiteluaineet, huolto- ja korjauskulut sekä hautausmaa-alueeseen, rakennuksiin ja konekantaan kohdistuvat vakuutusmaksut. Koska hautaustoimen kustannuksista huomattava osuus saattaa aiheutua hautausmaa-alueen hankinnasta ja maa-aineksen vaihdosta, joista poistoja ei lasketa, pääoman sisäisen koron laskeminen on tärkeää.

Kukin hautausmaa ja sen tuotot ja kulut pidetään kirjanpidossa erillään. Hautausmaalla olevat, eri tyyppiset hauta-alueet voi tarvittaessa erottaa toisistaan tunnisteiden avulla.

5.1.3 Hautaaminen

Tehtäväalueelle *hautaaminen* (404) kohdennetaan vainajan ruumiin tai tuhkan hautaamisesta sekä tuhkan muusta hautaustavasta aiheutuvat kulut. Tehtäväalueelle kohdennetaan myös hautausjärjestelyihin ja hautauksiin liittyvät hallinnon ja kiinteistötoimen kulut.

Tehtäväalueen tuottoja ovat haudan avaamisesta, peittämisestä ja peruskunnostuksesta sekä vainajan muusta hautaustavasta perittävät maksut ja mahdolliset hautamuistomerkkien siirroista perittävät maksut.

Hautaamiseen liittyviä tehtäviä ovat hautausjärjestelyistä sopiminen, hautauslupien valvonta, haudan luovuttamiseen ja oikeuteen tulla haudatuksi hautaan liittyvät hallintotoimet, hautakirjanpito, kuolemansyyn selvittämisestä annetun asetuksen mukaiset ilmoitukset, haudan avaaminen, peittäminen ja peruskunnostus, vainajan siirtäminen seurakunnan tiloissa ja hautausmaalla, tuhkan maahan kätkeminen, sirottelu sekä sijoittaminen kolumbaarioon.

Tehtäväalueen kustannuksia ovat mm. hautausjärjestelyihin ja hautauksiin liittyvät palkat sosiaalikuiluineen ja vakuutusmaksuineen, maksut haudan avaamisesta ja peittämisestä huolehtiville urakoitsijoille, hautarekisteristä ja sen käytöstä aiheutuvat kustannukset, poistot kaivinkoneiden, haudan tuentaan ja vainajien siirtoon käytettävän kaluston ja muun hautauksissa käytettävän kaluston sekä niiden varasto- ja huoltotilojen pysyvistä

vastaavista, sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista sekä hautausjärjestelyiden osuus hallintokuluista.

Vainajan hautaan siunaamisesta ja muistotilaisuudesta aiheutuvat papin, kanttorin ja suntion palkat sivukuluineen merkitään pääluokan *seurakunnallinen toiminta* (PL 2) tehtäväalueelle *hautaan siunaaminen* (202).

5.1.4 Vainajasäilytys

Tehtäväalueelle *vainajasäilytys* (406) kohdennetaan vainajien säilytystilojen ja kylmälaitteiden kulut, tilojen ylläpidosta ja käytön valvonnasta aiheutuvat kulut, vainajien näytöstä aiheutuvat kulut sekä hautauslupien käsittelystä ja säilytystilojen kirjanpidosta aiheutuvat kulut. Tehtäväalueen tuottoja ovat vainajasäilytyksestä perittävät maksut.

Vainajasäilytykseen liittyviä tehtäviä ovat tilojen kunnossapito ja puhtaanapito, kylmälaitteiden toiminnan valvonta, vainajien siirroista sopiminen, vainajakylmiön käytön valvonta, vainajien näyttöjen järjestäminen sekä vainajien säilytystä ja siirtoja koskeva kirjanpito.

Tehtäväalueen kustannuksia ovat vainajakylmiöön ja sen laitteistoon kohdistuvat pysyvien vastaavien poistot ja sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista, tilojen kunnossapito- ja energiakulut, vakuutusmaksut, työntekijöiden palkat ja sosiaalikulut sekä tilojen ylläpitoon ja käyttöön liittyvä osuus hallintokuluista. Krematorio-tiloissa sijaitsevien, pelkästään tuhkattaviksi tuotaville vainajille tarkoitettujen säilytystilojen kustannukset kohdennetaan tehtäväalueen *krematoriot* kustannuksiin.

5.1.5 Krematoriot

Tehtäväalueelle *krematoriot* (407) kohdennetaan krematoriotilojen tai -rakennusten, niiden laitteistojen sekä krematorioiden rakennuspaikkojen kulut, krematoriotoimintaan liittyvien työtehtävien kulut sekä tehtäväalueen osuus pääluokkien *hallinto* ja *kiinteistötoimi* kuluista. Tehtäväalueen tuottoja ovat vainajien tuhkauksista perittävät maksut.

Krematoriotoimintaan liittyviä tehtäviä ovat toimintaa koskevasta luvista huolehtiminen, krematoriotilojen ja -laitteiden rakentaminen ja kunnossapito, tilojen puhtaanapito, tuhkauksista sopiminen, hautauslupien valvonta, tuhkattavaksi tuotujen vainajien säilytys ennen tuhkaamista, vainajien tuhkaaminen, tuhkien luovutus, tuhkauksien ja tuhkien sijoituksen rekisteröinti ja ilmoitukset sekä krematorioon jätettyjen tuhkien hautaamista koskeva selvitystyö.

Tehtäväalueen kustannuksia ovat krematoriorakennukseen ja laitteistoon kohdistuvat pysyvien vastaavien poistot ja sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista, krematoriorakennuksen ja laitteiston kunnossapitoon ja käyttöön liittyvät kulut, tuhkattaviksi tuotujen vainajien säilytyksestä aiheutuvat kustannukset, energiakustannukset, tilojen ja laitteiden vakuutusmaksut, tuhkauksista sopimiseen, tuhkauksiin ja tuhkan luovutuksiin liittyvät välittömät toimintakulut, sekä krematorion ja krematoriotoiminnan osuus kiinteistötoimen kuluista ja hallintokuluista.

5.1.6 Haudanhoitosopimukset (seurakunnan kirjanpidossa)

Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, seurakunta perustaa pääluokkaan *hautaustoimi* tehtäväalueen *haudanhoitosopimukset*. Haudanhoitosopimukseen liittyvä kirjanpito hoidetaan silloin osana seurakunnan kirjanpitoa. Ko. tehtäväalueelle kirjataan haudanhoitosopimuksista saadut kesähoitomaksut ja muut haudanhoitosopimukseen liittyvät tuotot. Tehtäväalueelle siirretään vieraasta pääomasta varainhoitovuoden osuus ennakoon saaduista hoitomaksuista. Tehtäväalueelle kirjataan kaikki sopimushautojen hoitoon välittömästi liittyvät kulut, kuten palkat sivukuluineen, kukat, lannoitteet, vesi- ja jätehuoltokulut. Tehtäväalueelle kirjataan myös kaikki sopimushautojen hoitoon välillisesti liittyvät kulut, esim. haudanhoitosopimusten osuus hallintokuluista ja kiinteistökuluista.

Seurakunnan tilinpäätöksen liitetiedoksi lasketaan haudanhoitosopimuksien jäljellä olevan hoitovastuun määrä. Vuosittain tilinpäätöksen käsittelyn yhteydessä on tehtävä johtopäätökset siitä, onko haudanhoitosopimusten hinnoittelu kohdallaan syntyneisiin kuluihin nähden.

5.2 Hautaustoimen osuus seurakuntatalouden välillisistä kustannuksista

Jos *kiinteistötoimen* pääluokassa (PL 5) on rakennuksia, jotka osittain tai kokonaan palvelevat hautaustoimen tehtäviä, niiden kulut ja tuotot kohdennetaan pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille. Jos pääluokassa *kiinteistötoimi* on hallintokuluja, niistä hautaustoimen kiinteistöjen osuus vyörytetään pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille (kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 2).

Pääluokan *hautaustoimi* (PL 4) osuus pääluokan *hallinto* (PL 1) nettokustannuksista vyörytetään tehtäväalueille *hautausmaiden ylläpito* (403), *hautaaminen* (404), *vainajasäilytys*

(406) ja *krematoriot* (407) välillisinä kuluina. Seurakuntatalouksien on ilmoitettava Kirkon palvelukeskukseen (Kipa) hautaustoimen osuus pääluokan *hallinto* kuluista (kustannusten kohdentamisen prosessin vaihe 6 a).

Aiemman kustannusten kohdentamisesta annetun ohjeen mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytettiin muiden ohella pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille. Hautaustoimen tehtävät on tarkoitettu toteutettaviksi valtionrahoituksella ja hautaustoimen maksutuotoilla siten, että kirkollisverovaroja ei laskennallisesti käytetä hautaustoimen tehtävien hoitamiseen. Kirkollisveron keräämisestä seurakunnille aiheutuneita kustannuksia ei voi käyttää perusteena hautaustoimeen liittyviin laissa säädettyihin tehtäviin myönnettävälle valtionrahoitukselle. Näin ollen verotuskuluja ei enää vyörytetä pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille.

1.7.2023 voimaan tulleen uuden kirkkolain mukaan kirkon keskushallinnolla ei ole enää hautaustoimeen liittyviä lakisääteisiä hallintotehtäviä. Kirkon keskusrahaston varoista myönnettävistä hautausmaa-avustuksista on luovuttu jo vuonna 2016 valtionrahoitusuudistuksen yhteydessä. Kirkon keskushallinnolla on kuitenkin edelleen yleinen hautaustoimen tehtäviä koskeva säädösvalmistelu, viranomaisyhteistyö, lausunnonanto, ohjeistus, neuvonta, lainopillinen apu, taloushallinnon ohjaus sekä viestintään, tietohallintoon ja koulutukseen liittyviä tehtäviä. Vyörytysten perusteena ovat kirkon keskushallinnon tehtävät, ei seurakuntatalouden omat kustannukset. Tämän ohjeen mukaan pääluokkaan *hautaustoimi* (PL 4) kohdennetaan jatkossa 12 prosentin osuus seurakuntatalouden maksamista keskusrahastomaksuista.

5.3 Hautaustoimen omakustannushintojen laskeminen

Omakustannushintojen perusteella määritellään hautaustoimen tehtävistä perittävät maksut. Omakustannushintoja käytetään myös tunnuslukulaskelmien tekemisessä. Hautaus-tapaan, hautaan ja hautaamiseen liittyvät tekijät vaihtelevat, joten omakustannushinnat lasketaan tehtäväalueittain ja tarvittaessa eritellään tarkemmin olosuhteiden mukaan

5.3.1 Hautausmaahallinnon omakustannushinta

(viite: Hautaustoimen maksuja koskevat periaatteet, luku 8.4)

Hautausmaahallinnon kokonaiskustannukset voidaan laskea kootusti, jos seurakuntatalous omaa seurantaansa varten pitää sitä tarpeellisenä. Se tapahtuu seuraavasti: tehtäväalueen *hautausmaahallinto* (401) kulut + mahdolliset hautaustoimen kiinteistöjen hallintokulut tehtäväalueelta *kiinteistöhallinto* (501) + hautausmaahallinnon osuus tehtäväalueiden *hallintoelimet* (101) sekä *talous-, henkilöstö- ja yleishallinto* (105) kuluista + 12 prosentin osuus seurakuntatalouden maksamasta keskusrahastomaksusta. Hautausmaahallinnon kustannuksia ei voi laskea yhteen vyörytysten perusteella määriteltyjen pääluokan muiden tehtäväalueiden kustannusten kanssa, koska silloin ne tulisivat otetuksi huomioon kahteen kertaan. Hautaustoimen hallintopalvelujen maksullisten suoritteiden omakustannushinnat on laskettava tehtäväkohtaisesti.

Hautaustoimen maksullisia hallintopalveluja ovat mahdolliset hautaoikeutta koskevat selvitykset ja muut hautaa tai hautaamista koskevat selvitykset. Maksu voidaan määritellä tuntityöperusteisena, jolloin tehtävän omakustannushinta on työntekijän palkka sivukuluneen työtuntia kohti. Tämän ohella otetaan huomioon korvaukset mahdollisesti hankittavista sukuselvityksistä sekä tarvittavista ilmoituksista ja kuulemisista niiden omakustannushintojen mukaisesti.

5.3.2 Hautausmaiden ylläpidon omakustannushinta

(viite: Hautaustoimen maksuja koskevat periaatteet, luku 7)

Hautausmaiden ylläpidon omakustannushinta ja hautausmaiden ylläpidon nettokustannukset lasketaan seuraavasti:

Hautausmaiden ylläpidon välittömät toimintakulut	X euroa
Poistot hautausmaiden ylläpitoa palvelevista rakennuksista, koneista ja kalustosta	X euroa
Sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	X euroa
Hautausmaiden ylläpidon osuus hallintokuluista ja keskusrahastomaksusta	X euroa

Hautausmaiden ylläpidon omakustannushinta	X euroa
---	---------

Hautausmaiden ylläpidon toimintatuotot (hautapaikkamaksut ja haudan hallinta-ajan pidentämistä koskevat maksut)	-X euroa
Hautausmaiden ylläpidon nettokustannukset	X euroa

Tietoja hautausmaiden ylläpidon omakustannushinnasta käytetään hautaoikeuden luovutuksesta sekä hautojen hallinta-ajan jatkamisesta perittävien maksujen määrittelymiseen. Hautausmaiden ylläpidon omakustannushinnat voidaan tarvittaessa laskea eri hautausmaalle erikseen. Jos hautausmaalla on erilaisia hauta-alueita, kuten arkkuhauta-alue, urnahauta-alue ja muistolehto, alueen ylläpidon omakustannushinta voidaan tarvittaessa laskea eri tyyppisille hauta-alueille erikseen. Erittely on tarkoituksenmukaista yleensä vain, jos haudoista määrätään erilaisia maksuja. Arkkuhauta-alueella laskennan perusyksikkö on hautapaikka, johon voi kuulua allekkaisia hautasijoja. Urnahauta-alueella perusyksikkö on hauta, johon voi kuulua useita hautasijoja. Muistolehdossa perusyksikkö on hautasija.

Arkkuhauta:

Arkkuhautapaikan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta = arkkuhauta-alueen ylläpidon vuotuinen omakustannushinta jaettuna alueen hautapaikkojen lukumäärällä

Arkkuhaudan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta = arkkuhautapaikan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta kerrottuna hautaan kuuluvien hautapaikkojen lukumäärällä

Arkkuhaudan ylläpidon omakustannushinta haudan hallinta-ajalle = arkkuhaudan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta x haudan hallinta-aika vuosina

Urnahauta:

Urnahaudan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta = urnahauta-alueen ylläpidon vuotuinen omakustannushinta jaettuna alueen urnahautojen lukumäärällä

Urnahaudan ylläpidon omakustannushinta haudan hallinta-ajalle = urnahaudan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta x haudan hallinta-aika vuosina

Muistolehto:

Hautasijan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta = muistolehdon ylläpidon omakustannushinta / alueen hautasijojen lukumäärä

Hautasijan ylläpidon omakustannushinta hautaoikeuden määräajalle = hautasijan ylläpidon vuotuinen omakustannushinta x alueen hautaoikeuden määräaika vuosina

5.3.3 Hautaamisen omakustannushinta

(viite: *Hautaustoimen maksuja koskevat periaatteet, luku 8.1*)

Hautaamisen omakustannushinta ja nettokustannukset lasketaan seuraavasti:

Hautausten välittömät toimintakulut	X euroa
Poistot hautaamiseen käytettävistä koneista ja kalustosta sekä niiden säilytys- ja huoltorakennuksista	X euroa
Sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	X euroa
Hautausten osuus hallintokuluista ja keskusrahastomaksusta	X euroa
Hautaamisen omakustannushinta	X euroa

Hautausten toimintatuotot (maksut haudan avaamisesta, peittämisestä ja peruskunnostuksista)	-X euroa
Hautaamisen nettokustannukset	X euroa

Tietoja hautaamisen omakustannushinnasta käytetään haudan avaamisesta, peittämisestä ja peruskunnostuksesta sekä mahdollisista muista hautaamiseen liittyvistä palveluista perittävien maksujen määrittelemiseen. Hautauksen omakustannushinta on tarkoituksenmukaista laskea eri hautaustavoille erikseen, kuhunkin hautaustapaan liittyvien tehtävien kustannusten ja hautausten lukumäärän mukaan.

Yhden hautauksen omakustannushinta = hautaamisen omakustannushinta / hautausten lukumäärä

5.3.4 Vainajasäilytyksen omakustannushinta

(viite: Hautaustoimen maksuja koskevat periaatteet, luku 8.2)

Vainajasäilytyksen omakustannushinta ja nettokustannukset lasketaan seuraavasti:

Vainajasäilytyksen välittömät toimintakulut	X euroa
Poistot vainajasäilytystiloista ja -laitteista	X euroa
Sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	X euroa
Vainajasäilytyksen osuus hallintokuluista ja keskusrahastomaksusta	X euroa
Vainajasäilytyksen omakustannushinta	X euroa

Vainajasäilytyksen toimintatuotot	-X euroa
Vainajasäilytyksen nettokustannukset	X euroa

Tietoja vainajasäilytyksen omakustannushinnasta käytetään palvelusta perittävän maksun määrittelyyn. Maksu vainajasäilytyksestä määrätään säilytysajan mukaisesti siten, että laskennassa perusyksikkönä on yksi säilytysviikko.

Vainajasäilytyksen omakustannushinta yhtä viikkoa kohti = vainajasäilytyksen omakustannushinta / 52

Vainajasäilytyksen omakustannushinta viikossa yhtä vainajaa kohti = vainajasäilytyksen omakustannushinta yhtä viikkoa kohti / keskimääräinen samanaikaisesti säilytyksessä olevien vainajien lukumäärä

Vainajasäilytyksen omakustannushinta yhtä vainajaa kohti säilytysajalle = vainajasäilytyksen omakustannushinta viikossa yhtä vainajaa kohti x vainajan säilytysaika viikkoina

5.3.5 Krematorion omakustannushinta

(viite: Hautaustoimen maksuja koskevat periaatteet, luku 8.3)

Krematorion omakustannushinta ja nettokustannukset lasketaan seuraavasti:

Krematoriotoiminnan välittömät toimintakulut	X euroa
Poistot krematoriotiloista ja -laitteista	X euroa
Sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	X euroa
Krematoriotoiminnan osuus hallintokuluista ja keskusrahastomaksusta	X euroa
Krematorion omakustannushinta	X euroa

Krematorion toimintatuotot	-X euroa
Krematorion nettokustannukset	X euroa

Tietoja krematorion omakustannushinnasta käytetään palvelusta perittävän maksun määrittelyyn.

Vainajan tuhkauksen omakustannushinta = krematorion omakustannushinta / tuhkausten lukumäärä

5.4 Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma

Kustannusvastaavuuslaskelman perusmallissa tuotoista vähennetään ensin hautaustoimen välittömät toimintakulut. Kun tuotoista vähennetään välittömät toimintakulut, saadaan hautaustoimen toimintakate. Toimintakatteesta vähennetään poistot hautaustoimen perustamismenoista ja muista investoinneista sekä sisäinen korko. Sen jälkeen vähennetään hautaustoimen osuus välillisistä seurakunnan hallinto- ja kiinteistökuluista. Valtionrahoituksella katettavaksi jäävää osaa kutsutaan hautaustoimen alijäämäksi.

Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma suositellaan tehtäväksi seuraavaa mallia apuna käyttäen:

Hautaustoimen välittömät toimintatuotot	+ X euroa
Hautaustoimen välittömät toimintakulut	- X euroa
Hautaustoimen toimintakate	+/- X euroa
Poistot hautaustoimen pysyvien vastaavien hyödykkeistä	- X euroa

Sisäinen korko hautaustoimen pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	- X euroa
Hautaustoimen osuus välillisistä hallinto- ja kiinteistökuiluista sekä keskusrahastomaksusta	- X euroa
Hautaustoimen alijäämä	- X euroa

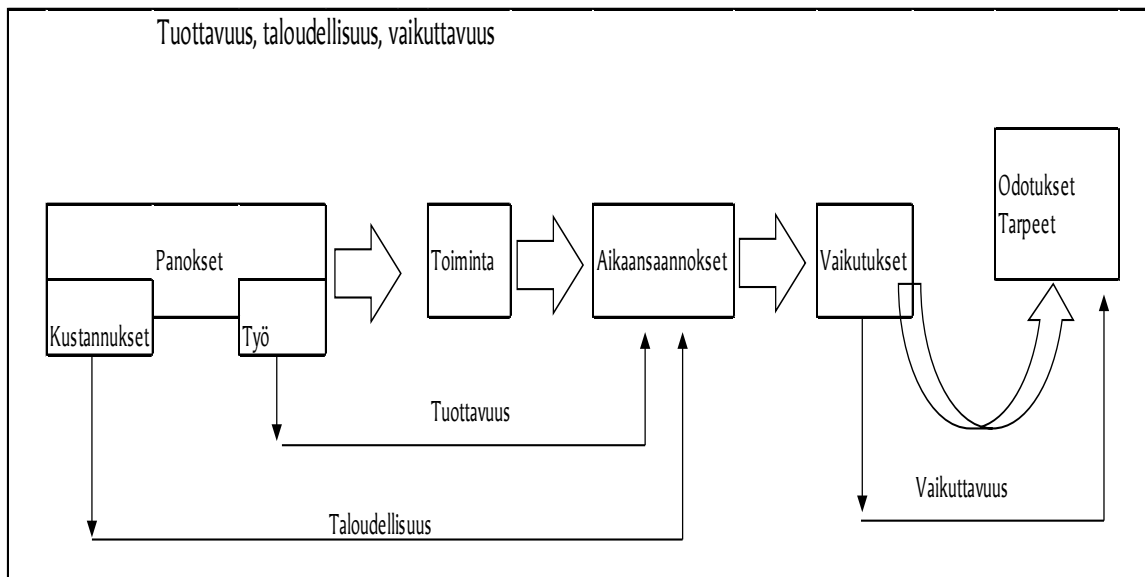
Laskelmalla osoitetaan hautaustoimesta seurakunnalle aiheutuvat nettokulut eli se osuus, joka hautaustoimen kuluista jää katettavaksi valtionrahoituksella.

5.5 Hautainhoitorahaston kustannusten käsittely

Seurakunnilla ei ole lakiin perustuvaa velvollisuutta pitää erillisiä hautainhoitorahastoja. Valtaosa seurakunnista hoitaa kuitenkin hautainhoitosopimukseen liittyvän kirjanpidon omana taseyksikkönä. Hautojen hoitoon ei saa käyttää seurakunnan verovaroja, ellei seurakunta kirkkolain 3 luvun 33 §:n 1 momentin nojalla ole päättänyt ottaa hautaa tai aluetta hoidettavakseen. Määräaikaisten hoitosopimusten ja ainaishoitosopimusten tuotot, kulut ja jäljellä olevat pääomat on pidettävä erillään seurakunnan muun toiminnan tuotoista, kuluista ja pääomista (kirkkohallituksen yleiskirjeet 18/2023 ja 20/2023 liite 2).

Hautainhoitorahaston kuluiksi kirjataan kaikki sopimushautojen hoitamiseen liittyvät välittömät palkat sivukuluineen, tarvikehankinnat, palvelujen ostot jne. Sen lisäksi hautainhoitorahaston kuluiksi kirjataan sopimushautoihin liittyvät välilliset kulut kuten hautainhoitorahaston osuus kiinteistö-, hallinto- ym. kuluista. Jos hautaustoimeen aktivoitua erää käytetään osittain myös hautainhoitosopimukseen liittyvien töiden mahdollistamiseksi, poistot ja sisäiset korot voidaan jakaa vuosittain seurakunnan ja hautainhoitorahastojen kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

6 Seurakuntatalouden toiminnan tuottavuuden, taloudellisuuden, ja vaikuttavuuden tunnusluvut



6.1 Seurakuntatalouden toiminnan tuottavuus

Tuottavuudella tarkoitetaan sitä, kuinka paljon palveluja tai suoritteita tietty työntekijä tai työntekijäjoukko saa aikaiseksi määrättynä aikana (palveluja/työntekijä, suoritteita/työntekijä). Tuottavuuden tunnusluvut kertovat, mitä seurakunnan resursseilla on saatuaikaan. Tuottavuuden tunnusluvuissa aikaansaannokset (toiminta, palvelut) suhteutetaan käytettyjen resurssien määrään (työmäärän).

6.2 Seurakuntatalouden toiminnan taloudellisuus

Taloudellisuudella tarkoitetaan sitä, miten paljon tietyllä rahamäärällä saadaan aikaan toimintaa tai palveluja. Usein taloudellisuutta kuvataan kertomalla, kuinka paljon toteutettu toiminta on maksanut. Taloudellisuuden mittarina käytetään esimerkiksi yhden hautaamisen omakustannushintaa.

Taloudellisuuden tunnuslukuja on laskettu ja käytetty seurakunnissa jo pitkään. Koko kirkon tasolla taloudellisuutta kuvaavien tunnuslukujen tilastointi ja vertailutietojen raportointi on alkanut 1990-luvun alussa. Taloudellisuuden tunnusluvuissa verrataan tuotantokijöiden (esim. työvoima, tilat, aineet ja tarvikkeet) aiheuttamia kustannuksia aikaansaannosten määrään (€/palvelu, €/suorite). Taloudellisuuden tunnusluku voidaan las-

kea myös suhteuttamalla tuotannontekijän aiheuttama kustannus palvelujen saajien määrään, seurakunnan jäsenten määrään tai vaikkapa koko seurakunnan alueella asuvien määrään (€/osallistuja, €/jäsen, €/kunnan asukasmäärä).

6.3 Seurakuntatalouden toiminnan vaikuttavuus

Vaikuttavuus kuvaa sitä, miten hyvin seurakunta on pystynyt toiminnallaan vastaamaan jäsentensä odotuksiin ja tarpeisiin. Vaikuttavuus kuvaa myös sitä, miten hyvin seurakunta on pystynyt täyttämään perustehtävästään lähtevät tavoitteet. Vaikka seurakunnan toiminnan perimmäistä vaikuttavuutta ei voi mitata inhimillisin mittarein, vaikuttavuuden arviointi palvelee seurakunnan toiminnan kehittämistä monin tavoin. Vaikuttavuudella tarkoitetaan seurakunnan toiminnan vaikutusten ja aikaansaannostensuhdetta seurakunnan itsensä ja toisaalta seurakuntalaisten asettamiin tavoitteisiin ja odotuksiin. Vaikuttavuudesta saadaan tietoa kysymällä seurakunnan toimintaan osallistuvilta palautteita, käsityksiä tai mielikuvia seurakunnan toiminnasta. Vaikuttavuuden tärkeänä osa-alueena on laatu ja sen arviointi. Seurakunnissa olisi hyvä määrääjain tiedustella seurakuntalaisilta näitä asioita kirjallisesti.

Seurakunnan toiminnan tavoitteita hyväksyessä ja arvioitaessa vaikuttavuuden arviointi on keskeistä. Tuottavuuden ja taloudellisuuden arvioinnilla voidaan tukea vaikuttavuuden arviointia vain kapeasti, mutta tuottavuus ja taloudellisuus kertovat kuitenkin jotakin myös toiminnan vaikuttavuudesta. Vaikuttavuuden arvioinnin pitää lähteä hengellistä työtä tekevästä, luottamuselimistä ja seurakuntalaisista. Taloushallinnon ammattilaiset voivat kehittää oman työnsä vaikuttavuuden arviointia sekä auttaa muita työaloja tuottavuuden ja taloudellisuuden tavoitteiden asettamisessa ja arvioinnissa.

Seurakuntatalouden toiminnan vaikuttavuuden tavoitteenasettelu ja arvioinnin kehittäminen kuuluvat lähinnä seurakuntien johdolle (kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto, johtavat viranhaltijat) ja muille hallintoelimille.

Toiminnan ja talouden tavoitteiden asettamisessa ja arvioinnissa tyydytään helposti taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnuslukujen pohtimiseen. Vaikuttavuus on seurakunnan toiminnassa ensisijaista ja siksi tavoitteiden asettelu ja arviointi pitäisi tehdä tasapainotusti tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden osa-alueiden kesken.

6.4 Esimerkkejä seurakuntatalouden toiminnan tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista

Seuraavassa on esimerkkejä tehtäväalueittain mahdollisista tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista. Seurakunnat voivat käyttää paikallisista tarpeista tai mahdollisuuksista lähteviä muita tunnuslukuja.

Tehtäväalue	Tunnusluku
Luottamushenkilöhallinto	€/kokous, valituksien kautta tehdyt muutokset/päätösten määrä
Taloushallinto	€/taloustapahtuma
Kirkonkirjojenpito	€/jäsen, €/kirkonkirjatapahtuma
Jumalanpalveluselämä	€/tilaisuus, €/jumalanpalveluksiin osallistujien määrä
Hautaan siunaaminen	€/toimitus
Kaste ja vihkiminen	€/toimitus
Musiikkityö	€/tilaisuus, €/musiikkitilaisuuksiin osallistujien määrä
Päiväkerhotyö	€/kerholainen, €/kerhoryhmä
Perhekerhotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Iltapäiväkerhotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Pyhäkoulutyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Varhaisnuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Partiotoiminta	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Rippikoulu	€/rippikoululainen, €/rippikoulu
Nuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Erityisnuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana, €/asiakaskontakti

Tehtäväalue	Tunnusluku
Muu lapsi- ja nuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Diakonia	kontaktit/työntekijä, €/jäsen
Perheneuvonta	keskusteluja/työntekijä, €/keskustelu, €/asukas
Sairaалasielunhoito	hoitopaikkoja/työntekijä, €/hoitopäivien määrä
Palveleva puhelin	€/kontakti
Hautaustoimi	€/hautaus, €/tuhkaus, €/hautapaikka, €/työntekijä, €/kunnan asukas
Kiinteistöhallinto	€/m ² , €/kiinteistön käyttökerta vuoden aikana, €/käyttötunti
Hautainhoitorahasto	hoidettavat haudat/työntekijä, €/hoitosopimus

Käytettävät tunnusluvut valitaan seurakuntatalouden omien tietotarpeiden mukaan.

Luettelo tehtäväalueista on erillisessä liitteessä (liite 1).