

## Määräysten ja säädösten hyödyntäminen Suomenlinnan hoitokunnan kustannusvastaavuuslaskelmassa

Juuso Vainio



<b>Tekijä(t)</b> Juuso Vainio	
<b>Koulutusohjelma</b> Liiketalous	
<b>Raportin/Opinnäytetyön nimi</b> Määräysten ja säädösten hyödyntäminen Suomenlinnan hoitokunnan kustannusvastaavuuslaskelmassa	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 39 + 5
<p>Tämä opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Suomenlinnan hoitokunnalle. Työn tavoitteena oli tehdä selvitys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmasta ja siitä, kuinka sen toteuttamista voitaisiin kehittää tai tehostaa kyseisessä valtion virastossa. Työtä tehdessä huomioon tuli ottaa monia määräyksiä ja säädöksiä, jonka jälkeen oli tiedossa, mitä asioita ja päätöksiä kustannuslaskennassa voidaan tehdä virasto- sekä kirjanpitoyksikkötasolla. Tarkoituksena on, että hoitokunnassa tehtäisiin ohje kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta tämän selvitystyön perusteella.</p> <p>Maksullinen toiminta on viraston tai laitoksen toimintaa, mikäli sillä on mitä tahansa myyntituottoja toiminnassaan. Kyseistä toimintaa ohjaa useat määräykset ja säädökset, joita tulee noudattaa. Suomenlinnan hoitokunnan maksullinen toiminta perustuu pääosin vuokraustoimintaan, jonka asiakkaita ovat siellä asuvat yksityishenkilöt, kokous- ja juhlatilojen vuokraajat sekä yritysasiakkaat, kuten ravintolat ja kahvilat. Lisäksi maksullisena palvelutoimintana hoitokunta tekee esimerkiksi kiinteistöhoitoa Helsingin kaupungille. Kaikkien näiden suoritteiden hinnoittelu tulee siis oltava perusteltavissa kustannusten avulla, sillä pääsääntöisesti valtiolta perittävien maksujen suuruus tulee olla suoritteen omakustannusarvo.</p> <p>Työ on rajattu kustannuslaskentaan, sen eri käsitteisiin ja sen toimintaan julkisessa hallinnossa määräysten ja ohjeiden avulla. Työn sisältö voi erota paljon yksityisen sektorin toimijoista, sillä tarkastelussa on toiminta valtion virastossa, jotka ovat voittoa tavoittelemattomia organisaatioita, vaikka osalla onkin maksullista toimintaa eli myyntiä toiminnassaan.</p> <p>Tietoperustana on aluksi kerrottu yleisesti kustannuslaskennasta ja siitä, miten eri kustannuksia luokitellaan sekä miten eri menetelmin kustannuslaskentaa voidaan toteuttaa. Tämän jälkeen kerrotaan lyhyesti julkisesta hallinnosta ja kuinka kustannuslaskentaa sekä maksullista toimintaa tulee toteuttaa valtion virastoissa. Teoreettisena viitekehyksenä toimii tähän liittyvät säädökset ja määräykset.</p> <p>Tämä opinnäytetyö on toiminnallinen työ, jonka tuloksena syntyi selvitys (liite 3) kustannusvastaavuuslaskelmasta, jossa on omia pohdintojani ja toimenpiteitä, joita tulisi tehdä. Työn toteuttamisessa on käytetty apuna Suomenlinnan hoitokunnan kustannusvastaavuuslaskelman laskentamateriaalia, jonka pohjalta pohdinta sekä selvitys on tehty. Tässä työssä on myös kerätty yhteenveto maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman säädösperustasta, joita tulee noudattaa yleisesti maksullista toimintaa harjoittavien virastojen kirjanpidossa sekä kustannusvastaavuuslaskelmaa tehdessä.</p>	
<b>Asiasanat</b> Kustannusvastaavuuslaskelma, kustannuslaskenta, julkinen hallinto, maksullinen toiminta, omakustannusarvo	

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Toimeksiantajan esittely .....	2
1.2	Opinnäytetyön rakenne ja rajaukset .....	3
1.3	Opinnäytetyössä käytettävät käsitteet .....	4
2	Kustannuslaskenta .....	7
2.1	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset .....	8
2.2	Katetuottolaskenta .....	9
2.3	Välittömät ja välilliset kustannukset .....	12
2.4	Kustannuslajilaskenta .....	13
2.5	Kustannuspaikkalaskenta .....	13
2.6	Suoritekohtainen laskenta .....	14
3	Julkinen hallinto .....	17
3.1	Valtion viraston kustannuslaskenta .....	17
3.2	Kustannuslaskentamalli ja seurantakohdemalli .....	19
3.2.1	Kustannuserien käsittely .....	20
3.2.2	Valtion kustannuslaskennan pääperiaatteet .....	20
3.2.3	Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli .....	22
3.2.4	Seurantakohdemalli .....	24
3.3	Valtion maksullinen toiminta .....	24
3.4	Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma .....	27
3.4.1	Laskelmien laatiminen ja esittäminen .....	27
3.4.2	Laskelmissa noudatettavat yleisperiaatteet .....	28
3.4.3	Kustannusvastaavuuslaskelman rakenne .....	29
4	Suomenlinnan hoitokunnan kustannusvastaavuuslaskelma .....	31
4.1	Erilliskustannusten määräytyminen .....	32
4.2	Yhteiskustannusten laskentaperusteet .....	33
5	Pohdinta .....	37
	Lähteet .....	40
	Liitteet .....	43
	Liite 1. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen- säädösperusta .....	43
	Liite 2. Kustannusvastaavuuslaskelman rakenne .....	46
	Liite 3. Kustannusvastaavuuslaskelman muistilista/Suomenlinnan hoitokunta .....	47

# 1 Johdanto

Julkisen hallinnon toimintaan kuuluu valtavasti erilaisia määräyksiä ja säädöksiä, joista osaa käsittelen työssäni. Tämä työ pyörii Valtiokonttorin Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen -määräyksen sekä siihen liittyvän säädösperustan ympärillä. Maksullinen toiminta asettaa erityismääräyksiä virastoille, mikäli näillä on toiminnassaan minkäänlaista myyntiä.

Opinnäytetyön tavoitteena on luoda selvitys kustannusvastaavuuslaskelmasta ja siihen liittyvistä määräyksistä ja säädöksistä. Tavoitteena on, että tämän selvityksen pohjalta voidaan tehdä ohjeistus Suomenlinnan hoitokunnassa, minkä takia aihe on tärkeä ja itseäni motivoiva. Tavoitteena on myös, että selvitys on käytännönläheinen hoitokunnan henkilöstölle, joiden käyttöön tämä pääasiassa tulee. Selvityksessä selkeytettäisiin kustannusvastaavuuslaskelman edellytykset, joihin tulen lisäämään omia pohdintoja analysoimalla sitä koskevia ja muita laskelmaan liittyviä määräyksiä sekä säädöksiä. Selvityksellä halutaan myös vastata mahdollisiin epäselviin kysymyksiin koskien kustannusvastaavuuslaskelmaa ja sen sisältöä.

Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen määräys löytyy Valtiokonttorin Määräykset ja ohjeet-sivustolta, jonka lisäksi tämä määräys sisältää säädösperustaa eri laeista ja asetuksista, jotka ovat mainittu tällä määräyksellä. Tarkemmin nämä lait ja asetukset löytyvät kokonaisuudessaan esimerkiksi Finlexistä sekä liitteenä tässä työssä, jotka ovat olennaisia kustannusvastaavuuslaskelma -määräyksen kannalta. Kustannusvastaavuuslaskelmalla myös perustellaan Suomenlinnan vuokrataso, sillä liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden tuotoilla tulee kattaa vähintään sen toiminnasta aiheutuneet kustannukset (Valtiokonttori 2020b, 5). Myös valtion maksuperustelain (150/1992) 2 luvun 6 § mukaan julkisoikeudellisista suoritteista perittävän maksun suuruuden tulee vastata maksimissaan valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää eli tuotteen tai palvelun omakustannusarvoa. Yksinkertaistettuna tämä tarkoittaa siis sitä, että valtion myymä tuote tai palvelu ei saisi tuottaa suoraan voittoa, mikä on taas yritysten päätavoite, jotta toiminta olisi kannattavaa. Tämän takia aihe on tärkeä ja kaikki maksulliseen toimintaan liittyvät kustannukset pitäisi tiedostaa ja olla oikein perusteltuina.

Työni tietoperusta käsittää suurimmaksi osaksi teoriaa kustannuslaskennasta, sen jaotellusta ja sen eri laskentamenetelmistä. Myös katetuottolaskennan perusteet olen kertonut lyhyesti, jotta lukijan on helppo ymmärtää kustannusten vaikutus tuloksen määrään,

vaikka voittotavoitetta ei virastojen toiminnassa olekaan. Teorian lähteinä on käytetty kirjallisuutta kustannuslaskennasta kirjoja sekä e-kirjoja hyödyntämällä. Kustannuslaskentaosion jälkeen olen peilannut teoriaa kustannuslaskennan malleilla ja periaatteilla valtion virastojen toiminnassa sekä esitellyt, minkälaisia raameja nämä asettavat toiminnalle. Näissä teorian lähteinä on käytetty e-kirjaa valtion virastojen kustannuslaskennasta sekä pääosassa Valtiokonttorin erilaisia määräyksiä sekä ohjeita. Teoreettinen tarkastelu on tehty vuoden 2019 vuoden tiedoilla, mikäli vuoden 2020 julkaisuja ei ole ehtinyt ilmestyä työn vaiheessa.

Produktissa eli selvityskappaleessa olen käyttänyt hyödyksi Suomenlinnan hoitokunnan laskentamateriaalia aineistotarkasteluna vuodelta 2020. Näiden tietojen avulla arvioin, kuinka koko kustannusvastaavuuslaskelman eri luvut ovat syntyneet sekä millä perusteilla Suomenlinnan hoitokunnassa vuodelta 2020. Kappaleessa pohdin esiin tulleita ongelmia tai laskentaperusteita, joihin olen esittänyt vaihtoehtoiset ratkaisut niiden toteuttamiselle.

## **1.1 Toimeksiantajan esittely**

Teen opinnäytetyön toimeksiantona Suomenlinnan hoitokunnalle. Olin Suomenlinnan hoitokunnassa suorittamassa työharjoittelua talousharjoittelijana ja sain sieltä mielenkiintoisen ja ajankohtaisen aiheen tehtäväksi. Kävin harjoittelun jälkeen keskustelua jo valmiiksi tuttujen hankinta- sekä talousasiantuntijoiden kanssa, jotka ehdottivat heille hyödyllistä aiheetta kustannusvastaavuuslaskelmasta. Olen iloinen, että sain kyseisen toimeksiannon, sillä Suomenlinna on merkittävä historiallinen alue sekä tärkeä turistikohde sekä ulkomaisille että suomalaisille vierailijoille ympäri vuoden.

Suomenlinnan hoitokunta restauroi, ylläpitää, esittelee sekä hallinnoi Suomenlinnaa, joka kuuluu myös Unescon maailmanperintöluetteloon, ja on opetus- ja kulttuuriministeriön alainen valtion virasto (Suomenlinnan hoitokunta s.a.). Hoitokunnassa työskenteli vuonna 2019 57 vakituista henkilöä, joka on hieman vähemmän kuin aiempina vuosina (Suomenlinnan hoitokunta 2020, 25). Tämän lisäksi hoitokunnassa työskentelee lukuisia kausityöntekijöitä esimerkiksi kesätöiden parissa.

Organisaatio on jaettu neljään yksikköön, joilla on erilaisia tehtäviä hoitokunnan toiminnassa. Yksiköt ovat restaurointi-, kunnossapito-, maailmanperintö-, sekä hallinto- ja lakipalvelut. Restaurointipalvelut vastaavat muun muassa linnoituksen rakennusten restauroinnista, perusparannuksesta, täydennysrakentamisesta sekä vuosikorjauksesta. Työnimikkeitä kyseisessä yksikössä ovat esimerkiksi rakennuttaja-arkkitehti ja rakennusmestari. Kunnossapidosta, huollosta, puhtaanapidosta sekä ympäristöhoidosta vastaa kunnossapitopalvelut. Tässä yksikössä työtehtäviä voivat olla esimerkiksi sähköasentaja,

puutarhuri, maalari sekä työnjohtaja. Maailmanperintöpalvelut vastaavat muun muassa palveluista saarella esittelyiden ja matkailuneuvonnan parista. Yksikkö myös palvelee maailmanperintökohteeseen liittyvissä yhteistyökumppanuuksissa. Hallinto- ja lakipalvelut vastaavat hallinnollisista tehtävistä ja tukee muita yksiköjä. Henkilöstö-, talous-, tieto-, ja viestintäpalvelut kuuluvat tämän yksikön tehtäviin. Hallinto- ja lakipalvelut myös palvelevat saaren vuokralaisia isännöitsijän ja kiinteistösihteerin kautta. Tämä oli myös yksikkö, jossa itse olin töissä auttamassa taloushallinnon palveluissa. (Suomenlinnan hoitokunta s.a.)

Suomenlinnan hoitokunta vuokraa noin 330 asuntoa, ja suurin osa (n. 90 %) hoitokunnan maksullisesta toiminnasta tulee juuri vuokratuotoista (Suomenlinnan hoitokunta s.a.; Suomenlinnan hoitokunta 2020, 34). Suomenlinnan hoitokunnan tuotot vuonna 2019 oli noin 7,1 miljoonaa euroa ja oli viisi prosenttia suurempi kuin edellisenä vuonna. Nousun syynä oli pääasiassa liikehuoneistojen vuokratulojen noususta. (Suomenlinnan hoitokunta 2020, 28.)

## **1.2 Opinnäytetyön rakenne ja rajaukset**

Työ alkaa seuraavassa kappaleessa työssä käytettävien käsitteiden avaamisella, jonka jälkeen alkaa teoriaosuus kappaleilla 2 ja 3. Itse opinnäytetyön selvitys työssä on tämän jälkeen kappaleella 4 ja yhteenveto ja pohdinta kappaleessa 5. Tämän jälkeen olen esittänyt työssä käytetyt lähteet, joiden keräämiseen on käytetty RefWorks-ohjelmaa, mutta muotoilu on toteutettu Haaga-Helian raportointiohjeiden mukaisesti. Työni päättää liitteet 1, 2 ja 3: säädösperusta ja kustannusvastaavuuslaskelmapohja sekä selvitystyö, joka toimii kustannusvastaavuuslaskelman muistilistana.

Opinnäytetyön aihe on rajattu hyvin yksityiskohtaiseksi, mutta kuitenkin siten, että ennen produktivaihetta on kattava teoria siitä, mitä tässä työssä on tarkoitus syntyä ja perustiedot on annettu lukijalle. Aihe voi olla hyvinkin tuntematon, ellei ole tutustunut valtion taloushallintoon ja sen eriäväisyyksiin verrattuna opetettuun taloushallintoon yritysmaailmassa. Julkisessa hallinnossa taloushallinto on erityisen tarkkaa ja monin tavoin seurattu, jotta sitä voidaan hyödyntää raportoinnissa, joka on pääosin julkista tietoa kaikille. Myös tiedon luotettavuus tulee esille, sillä julkisessa hallinnossa käytetään julkista valtaa sekä valtion varoja. En ole nähnyt kovin montaa vastaavaa opinnäytetyötä aiheesta, joten aihe on ainakin itseäni kiinnostava ja toivon, että olisi myös lukijoille, sillä aihe ei ole varsin yleinen. Toki sopivaa haastetta saa siitä, että aiemmista töistä saisi hieman mallia ja ideoita työn sisältöön. Aihetta rajaa sopivasti sekin, että työ tehdään Suomenlinnan hoitokunnalle aiheesta, joka on heille tärkeä ja hyödyllinen ja minulle varsin opettavainen.

### 1.3 Opinnäytetyössä käytettävät käsitteet

Tulen käyttämään työssäni käsitteitä, joita avaan tässä kappaleessa lyhyesti, jotta lukijan on helpompi ymmärtää asioita, jotka voivat toistua useasti työssä tämän jälkeen. Pääpaino käsitteissä ja termeissä tulee olemaan valtion seurantakohdemallista, joka kertoo kaikki seurantakohteet valtion kirjanpidossa. Kustannusvastaavuuslaskelma on myös selitetty lyhyesti tässä kappaleessa, mutta siihen ja valtion seurantakohdemalliin palataan vielä tarkemmin omista luvuistaan.

*Kirjanpitoyksikkö* tarkoittaa virastoa tai laitosta, joka kuuluu talousarvionalouteen eli esimerkiksi tässä tapauksessa Suomenlinnan hoitokunta (Valtiokonttori 2015, 4). Kaikilla yksiköillä on myös oma koodi, joka esiintyy kirjauksissa. Esimerkiksi Suomenlinnan hoitokunnan tapauksessa se on 6070.

*LKP-tili* eli liikekirjanpidon tilillä tuotetaan tuotto-kulu-perusteinen tuloksen laskenta sekä tase. Yksityisellä sektorilla se on yleensä nelimerkkinen tili, esimerkiksi ostovelat 2871. Valtion liikekirjanpidontilit ovat viisimerkkisiä ja lisäjaottelut kahdeksanmerkkisiä. Ostovelat-tili olisi siis 25700(000). (Valtiokonttori 2015, 5; Valtiokonttori 2021b, 43.)

*TaKP-tili* eli talousarviokirjanpidon tili. Tämä on niin sanotusti tili, josta raha lähtee eli viraston talousarvion ja määrärahoista muodostuvat tilit, jotka kyseisenä varainhoitovuonna ovat käytössä. Tällä seurataan myös muun muassa budjetin käyttöä (Valtiokonttori 2021a).

*Kumppani* kertoo, mille valtion kirjanpitoyksikölle kirjauksen tulo tai meno kirjataan. Sitä käytetään vain valtion sisäisissä kirjauksissa, jolla helpotetaan sisäisten erien tunnistamista. (Valtiokonttori 2015, 7.)

*Toimintayksikkö* on ehkä tuttavallisemmin kustannuspaikka. Sitä käytetään sisäisessä laskennassa helpottamaan raportointia ja budjetointia (Valtiokonttori 2015, 8). Yhdessä virastossa voi olla useita toimintayksiköitä. Suomenlinnan hoitokunnan tapauksessa niitä ovat esimerkiksi restaurointipalvelut sekä kunnossapitopalvelut.

*Toiminto* käsittää esimerkiksi kuluna, mihin se kokonaisuudessaan liittyy. Tämän tulee olla toiminnan kannalta mitattava kokonaisuus, kun tehdään sisäistä laskentaa. Se jakautuu valmiiseen tilikarttaan, jossa on kolmiosainen jaottelu: ydin-, ohjaus- ja tukitoiminnot. Esimerkiksi rekrytointiin liittyvät kulut kirjataan tukitoiminnot 9999613100 Rekrytointi ja yleisperehdyttäminen. (Valtiokonttori 2015, 9; Valtiokonttori 2020c, 19.)

*Suoritteilla* seurataan esimerkiksi viraston, toimintayksikön, prosessin sekä toiminnan tuoksia. Ne voidaan konkretisoida maksulliseksi tai maksuttomaksi tuotteeksi tai palveluksi, joilla seurataan myös toiminnan tehokkuutta sekä taloudellisuutta. (Valtiokonttori 2015, 11.) Suomenlinnan hoitokunnalla seurataan näitä mittareita eri ryhmiin kuuluvilla rakennuksilla, kuten asuinhuoneistot ja liikehuoneistot sekä maksullisen palvelutoiminnan kohteet.

*Projekti* on yksinkertaisempi käsite ja on nimensä mukaisesti suunniteltu hanke, jonka tuloksia seurataan päämäärän saavuttamiseksi. Projektin asettaja määrittää, minkä tasoinen projekti on ja millä tarkkuudella sitä seurataan. (Valtiokonttori 2015, 12.) Lähtökohtaisesti projekti on hanke, johon kuuluu kustannuksia ja näitä halutaan seurata tarkkaan, ettei esimerkiksi projektin budjetti ylitä. Projektikoodeilla voidaan helposti seurata samanaikaisesti meneillä olevia hankkeita ja tehdä niihin liittyvää seurantaa ja laskentaa.

*Valtuus* määrittää rajatun oikeuden tehdä sopimuksia ja sitoumuksia. Sillä seurataan valtuuksia ja niiden käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja, jotka eduskunnan valtion talousarviossa on myönnetty. (Valtiokonttori 2015, 15.)

*Alue/kunta* koostuu Tilastokeskuksen määrittelemiin alueisiin, joilla voidaan tuottaa alue- tai kuntakohtaisia raportteja ja tilastoja (Valtiokonttori 2015, 16).

*Seurantakohte 1 ja 2* ovat viraston tai kirjanpitoyksikön vapaasti valittavissa olevia seurantakohteita, joiden avulla voidaan tuottaa hyödyllistä tietoa raportointia tai seurantaa varten (Valtiokonttori 2015, 16). Suomenlinnan hoitokunnan tehtäviä on kunnossapitää ja restauroida Suomenlinnaa ja sen rakennuksia, joten rakennuksiin kohdistuvia kustannuksia seurataan näillä seurantakohteilla, sillä jokaisella rakennuksella on oma seurantakoodinsa.

*Kieku* on valtion yhteinen tietojärjestelmä, joka sisältää talous- ja henkilöstöhallinnan prosessit. Henkilöstöhallinta sisältää palveluaikalaskennan, lomasuunnittelun, ajanhallinnan sekä palkat ja taloushallinto sisältää tulojen ja menojen käsittelyn, kirjanpidon sekä sisäisen laskennan. (Palkeet s.a.)

*Kustannusvastaavuuslaskelma* on laskelma, joka valtion viraston on luotava varainhoitovuosittain, mikäli virastolla on maksullista toimintaa eli myyntituottoja. Valtiokonttorin maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen-määräyksen (VK/54895/00.00.01.06.00/2020) mukaan kirjanpitoyksikön tulee laatia yksittäisen

osa-alueen kustannusvastaavuuslaskelma toimintakertomuksessa, mikäli osa-alueen tuotot ovat vähintään 1 miljoonaa euroa ja tulolaskelma, mikäli toiminnan tuotot ovat vähintään 40 000 euroa. Kustannusvastaavuuslaskelma on rakenteeltaan yksinkertainen (liite 2). Kustannusvastaavuus saadaan vähentämällä tuotoista kustannukset. Tämän avulla voidaan luotettavasti seurata valtion maksullista toimintaa sekä kustannusvastaavuutta.

## 2 Kustannuslaskenta

Tässä kappaleessa kerron aluksi yleisesti kustannuslaskennasta ja sen käsitteestä. Tämän jälkeen esitän, miten kustannuksia voidaan erotella toisistaan ja miten niitä lasketaan ja huomioidaan kirjanpidossa. Viimeisenä esittelen kustannuslaskennan eri laskentamenetelmiä, joita voidaan käyttää erikseen tai yhdessä myös esimerkiksi Suomenlinnan hoitokunnan kustannuslaskennassa. Näissä menetelmissä käytetyt esimerkit ovat hyödynnetty valtion virastojen näkökulmasta.

Kustannuslaskenta on osa johdon laskentatoimea ja se on monella tavoin tärkeää yrityksille sekä muille organisaatioille, kuten julkiselle hallinnolle. Kustannuslaskentaa tarvitaan esimerkiksi tilinpäätösraportointia sekä johdon valvontatehtäviä varten. (Pellinen 2019, 16.) Käsite kustannus voi tarkoittaa lähes mitä vain yrityksen toimintaan vaikuttavaa kulua tai kuluerää, jotka tavalla tai toisella vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen ja tulokseen. Kustannus voi olla silti olemassa, vaikka sen olemassaoloa ei huomaa eli se ei ole aina konkreettinen käsite. Valtion virastojen talouden ohjauksessa pyörii keskustelut nimenomaan menojen ympärillä, joiden maksamista varten eduskunta myöntää vuosittain määrärahoja. (Raudasoja & Suomela 2014, 19.)

Esimerkiksi liikkeen aukioloaika tyhjänä aiheuttaa huomattavia kustannuksia yritykselle. Pellisen (2019, 16) mukaan kustannuslaskennan tehtävänä on vastata seuraavaan kysymykseen: mikä on tiettyyn tarkoitukseen käytettyjen voimavarojen raha-arvo? Esimerkiksi työvoimalle voidaan antaa kustannuksien arvoksi ainakin maksettu palkka sekä palkan sivukulut. Myytävään tuotteeseen saadaankin valmistamiseen kuuluvan materiaalin lisäksi välitön työkustannus eli tuotteen voimavaroihin ei voida laskea pelkästään tuotteen valmistamiseen kuuluvia materiaaleja tai ostohintaa, vaan lisäksi työ, joka on käytetty tämän tuottamiseen.

Horngrenin mukaan kustannuslaskenta on määrällinen menetelmä, joka kerää, ryhmittelee, summaa ja tulkitsee tietoa kolmelle päätarkoitukselle: operatiiviselle suunnittelulle ja tarkastukselle, erityisille päätöksille ja tuotepäätöksille, kun taas CIMAn (Chartered Institute of Management Accountants) mukaan kustannuslaskenta on kirjanpidollinen prosessi siitä lähtien, kun kustannukset aiheutuvat kustannusyksiköissä. (Alex 2012, luku 1.1) Täten voidaan todeta, että käsite kustannuslaskenta voi olla hyvinkin hankala selittää tarkasti ilman käytännön esimerkkiä ja sitä pidetään muun muassa menetelmänä ja prosessina.

Kustannuslaskennan tavoitteet ovat kuitenkin lähtökohtaisesti samat yrityksillä. Sen avulla halutaan nostaa yrityksen kannattavuutta ja säästää rahaa, minkä takia siitä onkin tullut

välttämätön toimi yrityksen johdossa (Alex 2012, luku 1.1). Tätä varten on tärkeää selvittää jokaisen toiminnon todelliset kulut sekä pilkkoa kustannuslaskentaa osiin sen erilaisilla tehtävillä, joita ovat muun muassa seuraavat: Kustannusten selvittämällä ja valvomisella voidaan korjata myyntihintoja ja saada selville rajakustannus, jolla saadaan tieteellisesti määritettyä tuotteiden hinnat. Kustannuslaskennan avulla johto voi määrittää vaaditun myynnin määrän päästökseen haluttuun tulokseen sekä suunnitella tulevia toimenpiteitä maksimoidessaan tulosta. Kustannuslaskennan avulla kustannusten ja liikevaihdon tasapainoa voidaan pitää yllä. Kustannuslaskennan avulla voidaan myös kerätä hyödyllistä tietoa liittyen raaka-ainesiin, meneillä oleviin töihin sekä valmiisiin tuotteisiin. (Alex 2012, luku 1.3.)

## 2.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

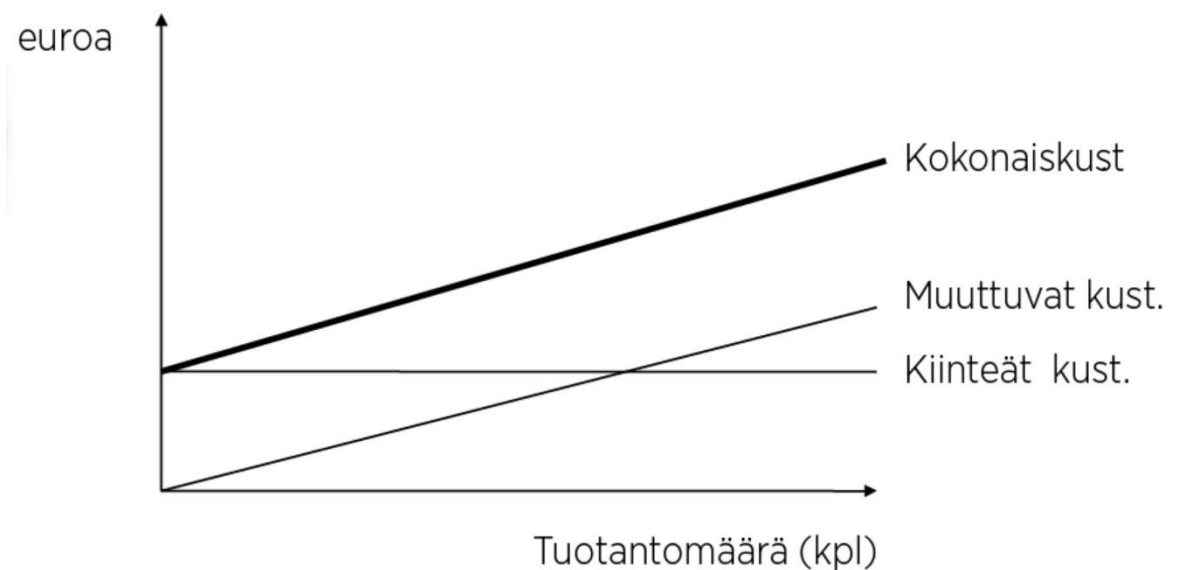
Muuttuvat ja kiinteät kustannukset ovat syytä osata tehdessään mitä tahansa laskennan työtehtäviä, sillä nämä luovat perustan katetuottolaskennalle. Katetuottolaskenta on yksinkertainen tapa tehdä laskentaa ja sillä on helppo kokeilla myyntihintoja ja määriä saavutukseen halutun tuloksen esimerkiksi perustavalle yritykselle. Muuttuvat ja kiinteät kustannukset jaetaan niihin sen mukaan, että onko niiden määrä riippuvainen tuotannon määrästä. Muuttuvat kustannukset ovat sellaisia, jotka kasvavat sitä mukaan, kun valmistus- ja myyntimäärä kasvaa. (Tomperi 2014, 18.) Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-ainekustannukset, koska mitä enemmän tuotetta tehdään ja halutaan tuottaa myytäväksi, sitä enemmän siihen kohdistuu raaka-ainekustannuksia. Kiinteitä kustannuksia ovat taas sellaiset, joiden määrä ei riipu suoraan tai ollenkaan valmistettavien tai myytävien tuotteiden määrästä (Tomperi 2014, 19). Tällaisia kustannuksia taas ovat esimerkiksi vuokra- sekä tietoliikennekulut, koska ne jouduttaisiin maksamaan silti vakioina, vaikka ei tuotettaisi yhtään tuotetta. Nämä esimerkit olivat nyt valmistustoimintaa olevan yrityksen kustannuksia, joten tässä pieni vertailu yrityksistä ja niiden kustannuksista, jotka valmistavat tuotteita ja jotka myyvät tuotteita.

Taulukko 1. Esimerkki muuttuvista ja kiinteistä kustannuksista

	Valmistajayritys	Myyjäyritys
Muuttuvia kustannuksia	-raaka-aine, nimenomaan valmistamiseen käytetty työ eli palkat, valmistukseen käytetty energiakustannus esim. koneet ja laitteet	-myytävien tuotteiden ostohinta, rahti ja muut hankintoihin liittyvät kustannukset (voidaan kohdistaa suoraan tuotteelle kuluksi)

Kiinteitä kustannuksia	-muut palkat esim. työnjohto, vuokra, puhelinkulut, hallintokulut	-palkat, vuokra, tietoliikennekulut, toimistotarvikkeet, mainoskulut, kirjanpito
------------------------	---	--

Kuten taulukosta 1 huomaamme, muuttuvat kustannukset riippuvat täysin yrityksen toiminta-alasta ja volyyymista. Kiinteät kustannukset voivat olla hyvinkin samoja, mutta tuotteen valmistamiseen tehty työ menee muuttuviin kustannuksiin, koska muuten tuote jäisi tekemättä, kun taas myyjäyrityksellä myyjälle tai palveluntarjoajalle maksetaan jonkinlaista palkkaa riippumatta siitä myykö tuote tai palvelu.



Kuva 1. Muuttuvat, kiinteät ja kokonaiskustannukset (Pellinen 2019, 50)

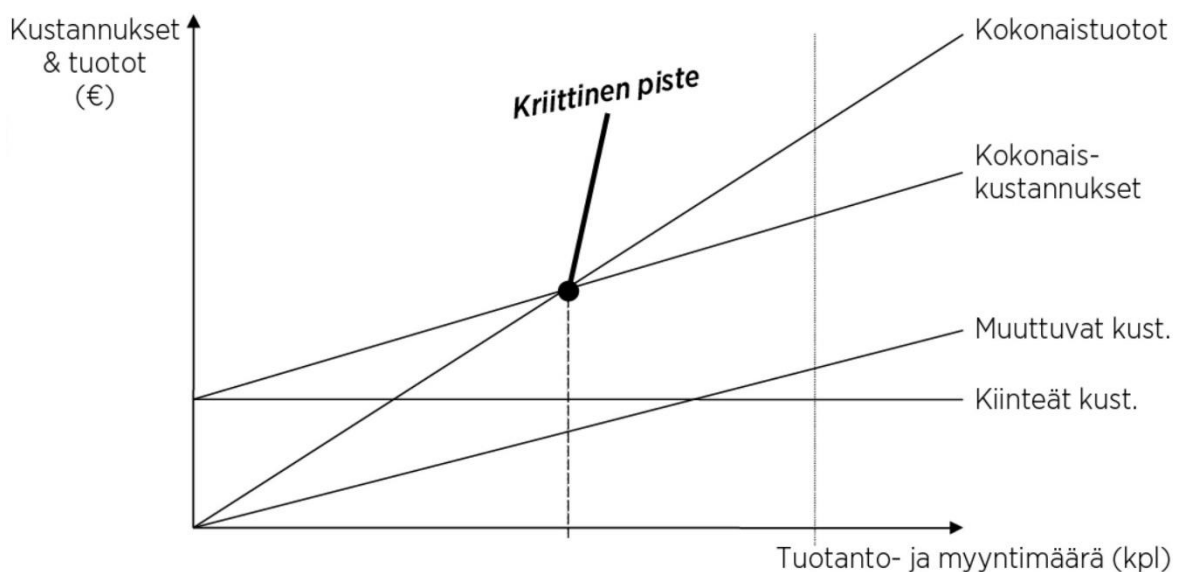
Kuten näemme kuvassa 1 on määritelty selkeästi muuttuvat, kiinteät sekä kokonaiskustannukset. Jos tuotantomäärä olisi nolla eli olisimme ihan kuvan vasemmassa reunassa, niin huomaamme, että kokonaiskustannuksia on silti, sillä kiinteät kustannukset eivät ole riippuvaisia tuotantoasteesta, vaan pysyvät vakiona, oli tuotantomäärä sitten nolla, yksi tai kymmenen. Ja mitä isompi tuotantomäärä eli kuvan oikea reuna, nii näemme, että kokonaiskustannukset kasvavat linjassa muuttuvien kustannuksien kanssa, mutta ovat aina kiinteiden kustannusten verran suurempia.

## 2.2 Katetuottolaskenta

Tässä kappaleessa kerron lyhyesti katetuottolaskennasta, vaikka se onkin lähtökohtaisesti menetelmä, jolla halutaan tavoitella voittoa ja tarkastella organisaation katetuottoa euroissa sekä prosentteina. Katetuottolaskenta on kuitenkin lukijan näkökulmasta sellainen laskentamenetelmä, joka olisi hyvä tietää, sillä siinä näkee miten muuttuvat ja kiinteät kustannukset jakautuvat ja käyttäytyvät tulosta laskettaessa, vaikka sitä ei pääsääntöisesti

käytettäisikään valtion virastojen toiminnassa. Esimerkeissä huomataan myös se, miten esimerkiksi hintojen alentaminen vaikuttaa tulokseen ja miten myyntivolyymien pitäisi kasvaa siihen nähden, jotta tulos voitaisiin pitää samana. Esimerkit antavat myös hieman osviittaa siitä, kun Suomenlinnan hoitokunnassa jouduttiin koronapandemian seurauksena antamaan vuokravapaita kuukausia siellä toimiville yrityksille, kuten ravintoloille ja kahviloille (Suomenlinnan hoitokunta 2021, 15). Myyntimäärää tällä ei suoraan voida vuokraus-toiminnassa nostaa, mutta esimerkit antavat hyvän käsityksen siitä, kuinka se vaikuttaa tulokseen ja täten varmasti hoitokunnan kustannuslaskentaan laskelmia laadittaessa.

Katetuottolaskentaa käytetään erityisesti lyhyen aikavälin kannattavuuden seurantaan, sillä muuttuvien kustannusten voidaan olettaa pysyvän samana per yksikkö, vaikka organisaation toiminta-aste voikin muuttua kuukaudesta toiseen (Tomperi 2014, 32). Katetuottolaskentaa kannattaa siis käyttää maksimissaan vuoden mittaiseen tarkasteluun esimerkiksi kuukausittain. Näin voidaan helposti tarkastella toiminnan kannattavuutta kuukausittain, kun tiedetään, että myyntituotot ja muuttuvat kustannukset vaihtelevat eri kuukausina, kun taas kiinteät kustannukset ovat lähtökohtaisesti samat, ellei kesken kauden oteta esimerkiksi uusi työntekijä kuukausipalkalla. Näin ollen yritys voi taas etsiä ja ratkaista ongelmia, mikäli jossain kuussa myynti takkuu. Tämä helpottaa myös koko vuoden budjetointia. Katetuottolaskenta on varmasti vähintäänkin, mitä yrittäjän tulee ymmärtää taloushallinnosta, vaikka hän käyttäisikin kattavaa kirjanpitoa. Katetuottolaskennasta saa helposti tietoon katetuotto-%:n sekä voitto-%:n suhteuttamalla myynnin määrään. Nämä ja muut tunnusluvut auttavat yrittäjää pärjäämään markkinoilla ja tekemään toiminnastaan kannattavaa.



Kuva 2. Lineaarinen kustannus-määrä-kannattavuusanalyysi (Pellinen 2019, 103–104)

Kuvassa 2 näemme, että edelliseen kuvaan (kuva 1) nähden on tullut pari viivaa lisää

tuottamaan tietoa. Kokonaistuotot eli myyntituotot kasvavat jyrkemmässä kulmassa siksi, koska jokaisesta tuotteesta pitäisi saada muuttuvia kustannuksia enemmän tuottoja eli se on yksiköltään isompi. Kriittinen piste on se piste, jossa kiinteät kustannukset = katetuotto, eli yritys tekee nollatuloksen. Joten sillä myynnin määrällä, kun katetuotto kasvaa isommaksi kuin kiinteät kustannukset, on organisaatiolle voittoa. Katetuottoprosentti voidaan siis laskea, vaikka tuotantomäärä/myyntimäärä olisi vain yksi, mutta euromääräisesti se on hyvin pieni eikä kata kiinteitä kustannuksia. Katetuottolaskentaan liittyy myös varmuusmarginaali, joka tarkoittaa nykyisen myynnin ja kriittisen pisteen erotusta. (Pellinen 2019, 103.) Tällä organisaatio voi arvioida, että kuinka kannattavaa toiminta on ja paljonko myynti saisi pahimmillaan laskea, että tehtäisiin nollatulos. Jos varmuusmarginaali on miinusmerkkinen, niin se tarkoittaa, paljonko myynnin määrä on noustava, jotta yritys pääsisi nollatulokseen eli kriittiseen pisteeseen (Tomperi 2014, 41).

Taulukko 2. Katetuottolaskelma

	€/kpl	Myyntimäärä	Yhteensä	%
Myynti	10	100	1000	100 %
Muuttuvat kustannukset	4	100	400	40 %
<b>Katetuotto</b>	6	100	<b>600</b>	<b>60 %</b>
Kiinteät kustannukset			500	
<b>Voitto/tappio</b>			<b>100</b>	<b>10 %</b>
Myynti	8,5	100	850	100 %
Muuttuvat kustannukset	4	100	400	47 %
<b>Katetuotto</b>	4,5	100	<b>450</b>	<b>53 %</b>
Kiinteät kustannukset			500	
<b>Voitto/tappio</b>			<b>-50</b>	<b>-6 %</b>

Taulukosta 2 näemme yksinkertaisen tapauksen katetuottolaskennasta. Ensimmäisessä tapauksessa huomataan, että katetuotto on 60 %, mikä on hyvä esimerkiksi kaupan alalla. Myös voittoprosentti on 10 %, mitä voidaan pitää hyvänä tuloksena. Eli katetuotolla kateetaan kiinteät kustannukset ja siitä jäävä osuus on voittoa yrittäjälle. Alapuolella olevasta tilanteesta näemme, mikäli laskemme myyntihintaa vain 15 % tai annetaan sen suuruinen alennus tarkasteluajankohtana, niin katetuotto pysyy yhä hyvänä eli 53 % eikä muutu radikaalisti, mutta voitto muuttuukin tappioksi eli toiminta ei ole enää kannattavaa. Tässä on hyvä syy, miksi esimerkiksi yrittäjän on hyvä osata katetuottolaskentaa, sillä siinä näkee, miten oma toiminta reagoi esimerkiksi tällaisiin tilanteisiin, jossa myyntihinta oli 15 % pienempi.

Taulukko 3. Katetuottolaskelma 2

Myynti	8,5	134	1139	100 %
Muuttuvat kustannukset	4	134	536	47 %
<b>Katetuotto</b>	4,5	134	<b>603</b>	<b>53 %</b>
Kiinteät kustannukset			500	
<b>Voitto/tappio</b>			<b>103</b>	<b>9 %</b>

Taulukosta 3 näemme tilanteen, paljonko myyntimäärän olisi pitänyt kasvaa, jotta päästäisiin euromääräisesti samaan tulokseen. Koska katetuottoprosentti on nyt pienempi ja jotta se kattaisi kiinteät kustannukset ja päästään haluttuun voittoon, on myyntimäärän nyt noustava 34 %.

Tällä tavalla muuttuvat ja kiinteät kustannukset käyttäytyvät, ja niiden avulla laskeminen on erityisen tärkeää, jotta ymmärretään, mitä toiminnan kannattavuudelle tapahtuu nopeasti pienillä muutoksilla. Kuten totesimme, 15 %:n hintojen lasku vaati jopa 34 %:n myyntimäärän nousua esimerkkitilanteessa. Tätä ei varmasti osata miettiä tarpeeksi ajoissa ja tarkkaan. Yrittäjä, joka ei ymmärtäisi katetuottolaskentaa, ihmettelisi sen jälkeen, kun kirjanpitäjä ilmoittaisi toiminnan menneen tappiolliseksi.

### 2.3 Välittömät ja välilliset kustannukset

Välittömiä ja välillisiä kustannuskäsitteitä käytetään silloin, kun tarkastelun kohteena on se, voidaanko kustannukset kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaan suoraan laskentakohteille. Välittömiin kustannuksiin voidaan lukea ne kustannukset, jotka voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteille eli tuotteelle tai tuoteryhmälle. Yleensä näitä kustannuksia ovat valmistukseen tehty työ, raaka-aine sekä alihankinta. (Tomperi 2014, 28.) Näin ollen välittömät kustannukset ovat lähes poikkeuksetta muuttuvia kustannuksia. Tuotteen valmistamisen aiheuttamat työkustannukset saadaan laskemalla, kun tiedetään tuotteen valmistamiseen käytettävä aika sekä esimerkiksi työn tuntipalkka (Tomperi 2014, 28). Raaka-aineesta sekä alihankinnasta syntyvät kustannukset on helpompi kohdistaa suoraan tuotteille.

Välillisiä kustannuksia taas ovat kustannukset, joita ei voida suoraan kohdistaa suoritteille, vaan aiheutuvat yhteisesti kaikille tuotteille (Tomperi 2014, 28). Välillisistä kustannuksista esimerkkinä toimii esimiesten palkat, joita ei voida kohdistaa yksittäiselle tuotteelle, vaan ne voidaan jakaa kustannuspaikkalaskennan avulla eri tuotteille. Näihin kustannuksiin kuuluvat myös esimerkiksi markkinointi, vuokra sekä muita hallinnollisia kuluja. Tämän takia välillisiä kustannuksia on vaikea jakaa suoraan laskentakohteille, koska ne pitää ensin

esimerkiksi kustannuspaikkalaskennan avulla laskea, paljonko niistä aiheutuu kustannusta kustannuspaikassa sekä itse laskentakohteella. Välilliset kustannukset voivat olla sekä muuttuvia että kiinteitä kustannuksia.

Muuttuvat kustannukset	Välittömät kustannukset	Kokonais- kustannukset
Kiinteät kustannukset	Välilliset kustannukset	

Kuva 3. Erilaisia kustannuskäsitteitä

## 2.4 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta jakaa kustannukset tuotannontekijöihin, joista kustannukset ovat aiheutuneet. Se on luultavasti tutuin tapa tarkastella kustannusrakennetta, ainakin valtion virastoissa. Raudasojan ja Suomelan (2014, 26) mukaan tämä johtuu siitä, että kirjanpidon tapahtumat kirjataan menolajia kuvaavalle liikekirjanpidon tilille. Näin jokainen meno saadaan rekisteröityä kustannuslajeittain varsinkin, kun liikekirjanpidon tilikartta on kovin yksityiskohtainen. Valtiolla eri kustannuslajeja ovat muun muassa palkat, muut henkilöstökulut, ostetut palvelut, tilakustannukset sekä muut kustannukset. (Raudasoja ja Suomela 2014, 26.) Kustannuslajilaskentaa tarvitaan, kun halutaan tarkastella voimavarojen käytöstä sekä kulumisesta aiheutuneita kustannuksia voimavaratyypeittäin (Pellinen 2019, 54). Kustannuslajilaskenta on näin ollen keskeinen käsite kustannuslaskennassa, sillä välilliset kustannukset voidaan laskea kustannuspaikoille vasta, kun ne ovat selvillä kustannuslajeittain. Tämän jälkeen ne voidaan kohdistaa laskentakohteille, jolloin saadaan selville yhden suoritteiden osuus välillisistä kustannuksista.

## 2.5 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskenta on sitä varten, jotta välillisiä kustannuksia voidaan kohdistaa halutuille suoritteille. Kustannuspaikkalaskenta koostuu yleensä kahdesta osasta: apukustannuspaikoista ja pääkustannuspaikoista. Kustannukset aiheutuvat ensin apukustannuspaikoille, jonka jälkeen ne voidaan kohdistaa pääkustannuspaikoille joko suoraan, vaiheittain tai ristikkäin. (Pellinen 2019, 72.) Suorassa kohdistamisessa nimensä mukaisesti kustannukset kohdistetaan apukustannuspaikoilta suoraan tuotannon pääkustannuspaikoille, kun taas vaiheittaisessa ja ristikkäisessä kohdistamisessa täytyy ottaa huomioon se, että

jonkin palveluosaston kustannuksia voidaan kohdistaa toiselle palveluosastolle eli ne palvelevat toisiaan. Tässä tilanteessa kustannuksia vyörytetään palveluosastosta toiseen yksi kerrallaan, jolloin ne tulevat huomioiduiksi. (Pellinen 2019, 72.) Vyörytys tapahtuu niin, että jokaisella apukustannuspaikalla on käytössään osuus yksikköhinnoista esimerkiksi neliometri- ja/tai tuntiveloitus, jonka osuus esimerkiksi neliömetrien kokonaismäärästä kerrotaan sitä edeltävän apukustannuspaikan kokonaiskustannusten kanssa, kunnes jokainen apukustannuspaikka on tullut vyörytetyksi pääkustannuspaikoille.

	Apukustannuspaikat				Pääkustannuspaikat			
	Kiinteistön huolto	Kuljetus-osasto	Piirustus-konttori	Työkalu-osasto	Osasto A	Osasto B	Hallinto	Yhteensä
Osaston kustannukset	500	350	200	220	1000	1500	600	4370
Vyörytetyt kustannukset	500 →	350	200	220	1000	1500	600	500
		30 →	70	100	100	150	50	380
		380	20 →	20	150	150	40	290
			290	5 →	155	130	-	345
				345	150	195	-	
Yhteensä	0	0	0	0	1555	2125	690	4370

Kuva 4. Vaiheittainen kohdistus eli vyörytys (Pellinen 2019, 73)

Kuten kuvasta 4 näemme, vyörytys tapahtuu viemällä kustannuksia aina seuraavalle apukustannuspaikalle. Huomion arvoista on myös se, että tästä ei käy selville, mikä on kunkin apukustannuspaikan osuus esimerkissä olevista yksikköhinnoista eli mistä vyörytettävä määrä laskennallisesti syntyy. Näin ollen välilliset kustannukset on viimein kohdistettu apukustannuspaikkojen avulla pääkustannuspaikoille.

## 2.6 Suoritekohtainen laskenta

Viimeisenä kustannuslaskennan vaiheena on suoritekohtainen laskenta, jonka yleisimpiä menetelmiä ovat jakolaskenta sekä lisäyslaskenta. Kerron näistä esimerkit valtion viraston toiminnasta ja näkökulmasta katsoen, jotta saamme konkretiaa myös julkisen hallinnon puolelta. Edellisiä vaiheita ja menetelmiä voidaan pitää lähes samanlaisina kaikissa organisaatioiden muodoissa.

Jakolaskenta on yksinkertaista ja sopii organisaatioille, joilla on pääasiassa vain yhdenlaisia massasuoritteita (Raudasoja & Suomela 2014, 49). Jakolaskennassa suoritteiden yksikkökustannus saadaan jakamalla koko toiminnan kokonaiskustannukset suoritteiden määrällä. Raudasojan ja Suomelan (2014, 49) esimerkissä tämä tapa sopii esimerkiksi virastolle, joka myöntää lupia. Todellisuudessa erilaisia lupia voi olla useita, eikä tämä laskukaava päde enää, sillä luvissa voi vaihdella muun muassa työpanoksen määrä. Eri luvulle voidaan kuitenkin tällöin laskea keskimääräinen yksikkökustannus erottelemalla niiden kustannukset. Elinkeinölupaviraston esimerkissä (Raudasoja & Suomela 2014, 50) lupa

A:ta on 2500 kappaletta, jonka henkilöstökustannukset ovat 1 000 000 € ja matkakustannukset 600 000 €. Lupa B:llä vastaavat luvut ovat 500 kappaletta, 500 000 € ja 300 000 €. Yhteiskustannuksia luvilla on 1 200 000 €, joita ovat esimerkiksi tilakustannukset sekä ICT-kustannukset.

Elinkeinolupaviraston suoritekustannusten laskenta jakolaskennalla		
$\frac{1\,500\,000\text{ €} + 900\,000\text{ €} + 1\,200\,000\text{ €}}{3\,000\text{ kpl}}$	=	$\frac{3\,600\,000\text{ €}}{3\,000\text{ kpl}} = 1\,200\text{ €/kpl}$

Kuva 5. Jakolaskennan esimerkki (Raudasoja & Suomela 2014, 50)

Kuvasta 5 näemme, että yhden luvan kokonaiskustannukseksi tulee 1 200 € kappaleelta. 1 500 000 € tulee lupien henkilöstökustannuksista, 900 000 € tulee lupien matkakuluista sekä 1 200 000 € tulee tuotteiden yhteiskustannuksista. Tätä voidaan myös kutsua OKA:ksi eli omakustannusarvoksi. Omakustannusarvo tarkoittaa yhden suoritteen kokonaiskustannuksia (Raudasoja & Suomela 2014, 50). Mikäli tämä lupia myöntävä organisaatio olisi yksityiseltä sektorilta, lisättäisiin tähän omakustannushintaan haluttu voittolisä, jonka jälkeen saataisiin tuotteen myyntihinta ilman veroja. Näin tiedettäisiin, että jokainen myyty tuote kattaisi sen välittömät sekä välilliset kustannukset, kunhan tavoitemyyntimäärä myös saavutetaan.

Lisäyslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan laskennallisesti yleiskustannuslisän (yklarvion) käytöllä. Yleiskustannuslisä saadaan suhteuttamalla välilliset kustannukset suoritteille kohdistettaviin välittömiin kustannuksiin eli jakamalla välilliset kustannukset välittömillä kustannuksilla. Tämän jälkeen yklarvion kertoo, kuinka monta euroa välillisiä kustannuksia syntyy jokaisen suoritteen välitöntä kustannuseuroa kohden. (Raudasoja & Suomela 2014, 51.) Edellistä esimerkkiä käyttämällä kaavan välilliset kustannukset ovat 1 200 000 €:n yhteiskustannukset ja välittömiä henkilöstökustannukset 1 500 000 € sekä matkakulut 900 000 €. Näin yklarvion saadaan laskettua 0,5, joka tarkoittaa sitä, että jokaista lupaan kohdistuvaa välitöntä euroa kohden syntyy 0,5 euroa yleiskustannusta, joka voidaan ilmaista myös prosentteina eli 50 %:n yleiskustannuslisä (Raudasoja & Suomela 2014, 52).

	Lupa A	Lupa B
Välittömät kustannukset		
• henkilöstökustannukset	1 000 000 €	500 000 €
• matkakustannukset	600 000 €	300 000 €
Välittömät yhteensä	1 600 000 €	800 000 €
Välilliset kustannukset	$0,5 \times 1\,600\,000\text{ €} = 800\,000\text{ €}$	$0,5 \times 800\,000\text{ €} = 400\,000\text{ €}$
Lupien kokonaiskustannukset	2 400 000 €	1 200 000 €
Luvan yksikkökustannus	$2\,400\,000\text{ €} / 2\,500\text{ kpl} = 960\text{ €}$	$1\,200\,000\text{ €} / 500\text{ kpl} = 2\,400\text{ €}$

Kuva 6. Elinkeinolupaviraston suoritekustannusten laskenta lisäyslaskennalla (Raudasoja & Suomela 2014, 52)

Kuvasta 6 näemme kustannukset lajiteltuna näille kahdelle eri luvulle, jotka ovatkin jo aiemmin mainittu. Lisäksi tähän on tullut mukaan yk-lisä, joka oli 0,5, jolla on vain yksinkertaisesti kerrottu luvan välittömät kustannukset. Näin ollen saamme luvulle kokonaiskustannukset ja yksikkökustannukset, jotka ovat lupa A:lla 960 € ja lupa B:llä 2400 €. Näin saimme luvulle paljon tarkemmat yksikkökustannukset, sillä aiemmassa menetelmässä jakolaskentaa käyttäen saimme vain molempien lupien niin sanotun keskimääräisen yksikkökustannuksen, joka oli 1200 €. Tämän takia lisäyslaskenta antaa paljon tarkemmat yksikkökustannukset suoritteille, joissa välittömät kustannukset ja volyymi ovat erisuuruisia keskenään. Tämän jälkeen voidaan organisaatiossa pohtia sitä, että yhden luvan myöntämiseen kuluu kaksi ja puoli kertaa enemmän yksikkökustannuksia, kun toisen luvan myöntämiseen.

### 3 Julkinen hallinto

Valtio koostuu 14 eri hallinnonalasta, joista 12 on ministeriöitä ja niiden lisäksi toimii eduskunta sekä tasavallan presidentin kanslia (Valtiokonttori s.a.). Jokainen ministeriö koostuu lisäksi useista virastoista ja laitoksista, joista koostuu 64 kirjanpitoyksikköä vuonna 2021. Julkinen hallinto toimii pääosin kansalaisten valtuutuksella, varoilla sekä kansalaisten eduksi. Julkinen hallinto työllistää suurimmaksi osaksi valtion virkamiehiä, jotka nimitetään virkasuhteeseen. Virkamiehelle kuuluu paljon arvoja ja periaatteita ja heidän on noudatettava hyvää virkamiesetiikkaa, sillä virkamiehet käyttävät julkista valtaa ja heidän vastuullaan on toimia niin, että toiminta on puolueetonta, riippumatonta sekä tasapuolista ja täyttää niiden vaatimukset. (Valtiovarainministeriö s.a.)



Kuva 7. Kuva Suomenlinnan hoitokunnan sijainnista valtionhallinnon alla (Valtiokonttori s.a.)

Kuvasta 7 näemme, kuinka valtio jakaantuu eri hallinnonaloihin ja missä Suomenlinnan hoitokunta sijaitsee tässä hierarkiassa. Suomenlinnan hoitokunta on Opetus- ja kulttuuriministeriön alainen virasto, joka vielä koostuu pienemmistä yksiköistä, mutta ne eivät ole tässä kaaviossa, sillä työnantajavirasto heillä kaikilla on Suomenlinnan hoitokunta.

#### 3.1 Valtion viraston kustannuslaskenta

Kustannuslaskenta on erityisen tärkeää virastojen toiminnan kannalta, sillä viraston tulee tiedustaa toiminnan kustannukset ja suunnitellut investoinnit, jotta virastolle myönnettäisiin

luotettavasti oikea määrä määrärahoja käytettäväksi. Osa viraston toiminnasta saatetaan rahoittaa myös maksullisella toiminnalla, kuten on myös Suomenlinnan hoitokunnalla. Maksullisessa toiminnassa asiakkaalta perittävä määrä on yleensä kaikki palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset eli omakustannusarvo tai vain osa kustannuksista. (Raudasoja & Suomela 2014, 11.) Siksi määrärahatarpeen arvioimiseksi on myös tiedettävä, paljonko kustannuksia saadaan katettua asiakkailta perittävistä maksuista ja paljonko verorahoilla.

”Talousarvion ja kustannusten yhteys toteutuu viraston toimintamenomäärärahan kokonaisuutta laskettaessa” (Raudasoja & Suomela 2014, 11). Tämän takia kustannuslaskenta ja kustannusten tiedostaminen ovat tärkeitä tehtäviä, sillä niillä on suora vaikutus esimerkiksi siihen, paljonko kansalaisten verorahoja käytetään viraston toimintamenoihin ja paljonko määrärahoja voidaan virastolle myöntää. Kustannuslaskenta tuottaakin monipuolisempaa tietoa kuin pelkästään määrärahojen käytön raportointi, sillä sen avulla virasto voi toimia mahdollisimman taloudellisesti, mikä säästää suoraan verorahoja (Raudasoja & Suomela 2014, 14).

Raudasojan ja Suomelan (2014, 15) mukaan lait, määräykset, asetukset sekä ohjeet määrittävät varsin vähän kustannuslaskentaa, mikä tarkoittaa sitä, että vastuu siitä, mitä ohjeita tulkitaan sekä sovelletaan virastoissa, jää viraston johdolle pohdittavaksi. Moni voikin jo tässä vaiheessa hämmentyä, että eikö kaikkialla tulkita ja noudateta samoja lakeja, määräyksiä sekä asetuksia, jotta toiminta olisi mahdollisimman läpinäkyvää ja luotettavaa, kun on kyse myös loppujen lopuksi kansalaisten rahoista. Kustannuslaskenta on kuitenkin sidottu niin kiinteästi viraston toimintaan sekä johtamiseen, että ylempää annetuilla määräyksillä ei ole ohjaavaa roolia kustannuslaskennan järjestämisessä. Eli voidaan sanoa, että valtion viraston kustannuslaskenta tulee noudattaa säädöksissä, määräyksissä sekä ohjeissa olevia vaatimuksia, mutta se ei ole riittävä peruste kustannusten hallintaan, vaan todellinen tarve löydetään viraston johtamisen kautta. (Raudasoja & Suomela 2014, 15, 18.) Seuraavat yhteiset kustannuslaskennan säädökset, määräykset ja ohjeet koskevat kaikkia valtion virastoja:

- talousarviolaki ja -asetus
  - maksuperustelaki ja -asetus
  - valtiovarainministeriön määräys toiminta- ja taloussuunnittelusta
  - määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta
  - määräys yhteisrahoitteen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmasta
  - määräys vuoden x laskelmissa käytettävästä korkokustannuksesta
  - määräys hankintamenon määrittelystä
- (Raudasoja & Suomela 2014, 15–18)

Raudasojan ja Suomelan (2014, 60) mukaan yksittäisen viraston kustannuslaskennan kehittämistä on autettu kustannuslaskennan kehittämisprojektissa, jonka linjauksissa laskentamenetelmiä sovitetaan. Näitä avataan lisää 3.2.2 Valtion kustannuslaskennan pääperiaatteet -luvussa. Yhteisiä periaatteita voidaan kuitenkin noudattaa vain tiettyyn pisteeseen saakka, sillä jokainen virasto on substanssitoiminnaltaan niin erilaisia ja laskentamenetelmät vaihtelevat siksi toiminnan mukaan ja aiheuttamisperiaatteet ovat aina virastokohtaisia (Raudasoja & Suomela 2014, 61). Lisäksi Raudasojan ja Suomelan (2014, 62) mukaan valtiolla ei ole käytössä yhteistä kustannuslaskennan tietojärjestelmää, vaan jokainen virasto ratkaisee sen itse menettelevillään tavoilla. Yhteinen järjestelmähän olisi yksinkertainen ratkaisu, mutta tätä ei voida toteuttaa ennen kuin kaikilla virastoilla on Kieku-järjestelmä käytössä ja sen jälkeen pohdittavaksi tulee näiden tietojen yhteensovittaminen huomioiden Kiegun seurantakohteet (Raudasoja & Suomela 2014, 61).

### **3.2 Kustannuslaskentamalli ja seurantakohtemalli**

Valtiokonttori on laatinut kaikille valtion virastoille ja laitoksille Valtion yhteisen kustannuslaskentamallin (VK/1106/04.00.00/2016), joka on tyypiltään ohje, jonka tarkoituksena on sekä tavoitella kirjanpitoyksiköiden taloudellisuuden ja tuottavuuden raportoinnin yhtenäisyyttä että tukea kirjanpitoyksiköitä valtion budjettitalouden kustannuslaskentamallin käytössä ja Kieku-järjestelmän hyödyntämisessä (Valtiokonttori, 2017). Ohje on myös laadittu kustannuslaskennan kehittämisprojektin tulosten pohjalta, jonka avulla kustannuslaskenta saadaan kytkettyä osaksi toiminnan suunnittelua, toiminnan kehittämiseksi, kustannusten hallitsemiseksi sekä riskien vähentämiseksi (Valtiokonttori 2017).

Valtion yhteinen seurantakohtemalli taas on määritetty vuonna 2009 Valtiokonttorin Seurantakohteiden toteutusprojektissa, jossa kustannuslaskennan yhdenmukaisuus saadaan toteutettua yhteisillä seurantakohteilla, joita ovat toimintayksikkö, toiminto, suorite sekä projekti (Valtiokonttori 2017). Nämä ovat mielestäni päteviä seurantakohteita, sillä omassa työssänikin käsittelin paljon kustannuksia näille kohteille. Toimintayksikkö sekä toiminto ovat pakollisia kirjauksia jokaiselle kuluerälle ja suorite tai projekti olivat myös käytössä, kun tiedettiin että kuluja kohdistui maksullisen toiminnan kohteille tai tietyille projekteille. Eli omasta mielestäni tämän seurantakohteiden toteutusprojekti on sujunut hyvin, ainakin Suomenlinnan hoitokunnalla, sillä nämä seurantakohteet ja niiden käyttötarkoitukset raportoinnin kannalta ovat hyvin selkeitä.

### 3.2.1 Kustannuserien käsittely



Kuva 8. Kustannuserien käsittely (Valtiokonttori 2017)

Kuva 8 kertoo, kuinka yhteiskustannukset on käsiteltävä ainoastaan välillisinä kustannuksina, koska todellista kohdistamisperustetta ei ole. Erilliskustannuksista taas käsitellään välittöminä kustannuksina kaikki, mitkä ovat mahdollista toteuttaa järkevästi sekä tarkoituksenmukaisesti. Loput käsitellään välillisinä kustannuksina. Valtion yhteisen kustannuslaskentamallin (VK/1106/04.00.00/2016) mukaan välillisiä kustannuksia ovat muun muassa laitekustannukset, puhelimet ja yleiset toimistolaitteet, kuten myös henkilöstökustannuksista palkalliset poissaolot. Muita palkallisia poissaoloja ovat myös sairaus- ja äitiysvapaan kustannukset, joita ei kohdisteta laskentakohteille, koska nämä ovat täysin sattumanvaraisia työn kannalta (Valtiokonttori 2017).

### 3.2.2 Valtion kustannuslaskennan pääperiaatteet

Valtion kustannuslaskennan pääperiaatteita on yhteensä 10 kappaletta, jotka avaavat seuraavaksi kappaleittain. Niin sanottu hybridimalli on yhteinen kustannuslaskentamalli, jonka avulla virasto voi toteuttaa kustannuslaskennan joko jakolaskentana, lisäyslaskentana, toimintolaskentana tai näiden yhdistelmänä. Tämä antaa jo viraston kirjanpitoyksikköä hoitaville kustannuslaskennan omiin käsiinsä, kun he voivat pohtia, mitä laskentamenetelmää he käyttävät ja mikä sopisi heille parhaiten olisi kannattavinta. (Valtiokonttori 2017.)

Välittömät kustannukset kohdistetaan aina seurakohteille, kun se on mahdollista ja se voidaan taloudellisesti sekä yksiselitteisesti toteuttaa. Välilliset kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan lopullisille laskentakohteille. Mikäli ei voida muuta esittää, työaika ja työkustannusta käytetään näiden laskentaan. (Valtiokonttori 2017.)

Kuten myös aiemmin totesin, toimintoseuranta on pakollinen seurantakohteille, joten kaikki tulot ja menot tulee kirjata jollekin toiminnolle. Tämä koskee myös kirjauksia valtion viras-

tojen kesken eikä vain ulkopuolisilta tahoilta syntyvistä tuloista tai menoista. Toinen vaihtoehto on kohdistaminen toimintolaskennan avulla, kuten esimerkiksi palkkakustannusten tapauksessa. Erilaisia toimintojen alaotsikoita ovat ydintoiminnot, ydintoimintojen avustavat tehtävät, ohjaustoiminnot sekä tukitoiminnot. Nämä sisältävät sekä viraston omia toimintoja, joita on tarvittu heidän toiminnassaan että valtioneuvoston ja ministeriöiden asettamia toimintoja, joihin on pakko kirjata tietyntyyppiset tulo- ja menoerät, esimerkiksi tukitoiminnoissa on käytettävä tätä ohjetta aina kun mahdollista. (Valtiokonttori 2017.)

Seurantakohteet ovat laskentakohteita ja niiden kustannukset halutaan eriteltynä toimintayksikölle sekä toiminnolle, jonka lisäksi näitä voidaan tarkentaa ”ei-pakollisella” projektilla, suoritteella tai asiakkaalla (Valtiokonttori 2017). Projektille ja suoritteelle on kirjanpitoyksikön kannalta tärkeää tietää, mitä kuluja niihin kohdistetaan ja milloin niitä syntyy. Siksi näitä käytetään myös aina kun tiedetään, että kyseessä on tietty projekti tai suorite, jotta osataan seurata näiden budjetteja ja ettei niihin ole käytetty jo liikaa rahaa. Asiakas seuranta on hyvä käyttää, mikäli tietää, että jokin toistuva maksu tai palvelu tulee aina samalta palveluntarjoajalta tai mikäli joltain tietyltä asiakkaalta tulisi suuri osa viraston kustannuksia. Valtion sisäiset ostot olisivat hyödyllinen tapa järjestää tällä tavoin, niin huomattaisiin, paljonko rahaa on kulunut sisäisiin ostoihin varainhoitovuoden aikana.

Välittömien kustannusten kohdistaminen tapahtuu seurantakohteille aina, kun se voidaan taloudellisesti ja yksiselitteisesti toteuttaa. Näiden kuuluminen toiminnoille voidaan kirjata suoraan tai ajurien avulla kohdistamalla, projekteille kuuluvat välittömät kustannukset kirjataan suoraan ja suoritteille kuuluvat välittömät kustannukset voidaan myös kirjata kirjata suoraan tai kohdistaa toimintolaskentaa käyttämällä. (Valtiokonttori 2017.)

Työaika kohdistetaan kuten muutkin aina toimintayksikölle sekä toiminnolle, jonka lisäksi se voidaan kohdistaa myös muille seurantakohteille, kuten projektille silloin, kun työ on projektinomainen. Välitön työaika ja työkustannukset ovat yleensä suurin yksittäinen kustannuserä, jonka takia ne luovat suuren pohjan muun muassa toiminnan suunnittelulle ja seuraamiselle. (Valtiokonttori 2017.) Tämän takia varsinkin maksullista toimintaa harjoittavien virastojen on tärkeää seurata ja kohdistaa työaikaa, koska maksullisen toiminnan määräyksillä on tietyt vaatimukset työkustannusten kohdistamisesta toimintaan. Esimerkiksi maksullisen toiminnan erilliskustannuksiin kuuluvat henkilöstökustannukset, joihin kuuluvat ne työkustannukset ja sivukustannukset, joita on tarvittu itse maksullisen toiminnan tuottamiseen ja ylläpitoon (Valtiokonttori 2020a).

Työaikojen laskennassa edellä mainittuihin työkustannusten kohdistamiseen käytetään todellista työaikaa, joka on kulunut työtehtävien hoitoon. Tuntitarkkuus on yleensä riittävän

tarkka peruste työajan kohdentamiselle, mutta maksullisessa toiminnassa taas on tarkempaa, sillä Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen -määräyksen (VK/54895/00.00.01.06.00/2020) mukaan henkilöstökustannusten kohdistaminen tapahtuu toteutuneen työajan seurantaan. Tämä tarkoittaa sitä, että pyöritystä tuntitarkkuudella ei tule, koska toteutunut työaika tarkoittaa sitä aikaa, mille työt on kirjattu ja kohdistettu tehtäväksi eli myös minuutin tarkkuudella olevat kirjaukset kirjataan maksullisen toiminnan henkilöstökustannuksiin. Työajat kirjataan itse Kieku- tai eKieku-järjestelmään, jossa sen lisäksi kohdistetaan toteutunut työaika halutulle toiminnolle ja toimintayksikölle sekä tarvittaessa projektille ja suoritteelle.

Sisäisen laskennan tehtäviin voidaan käyttää jakopalkkoja, jossa toteutuneet palkkamenot jaetaan sisäisen laskennan seurantakohteille työaikakohdennusten suhteessa kuukausittain. Laskentaperusteena käytetään toiminnon ja/tai muiden seurantakohteiden kohdennettua välitöntä työaikaa sekä todellista palkkaa. (Valtiokonttori 2017.)

Välillisistä kustannuksista tukitoiminnot ja palkalliset poissaolot on kohdistettava laskentakohteille kustannuslaskennan menetelmiä käyttäen. Muuten kirjanpitoyksikkö ratkaisee, mitä halutaan seurata ja laskea, jonka jälkeen päätetään kustannuksien käsittely joko lopullisina välittöminä seurantakohteen kustannuksina tai välillisinä kustannuksina. (Valtiokonttori 2017.)

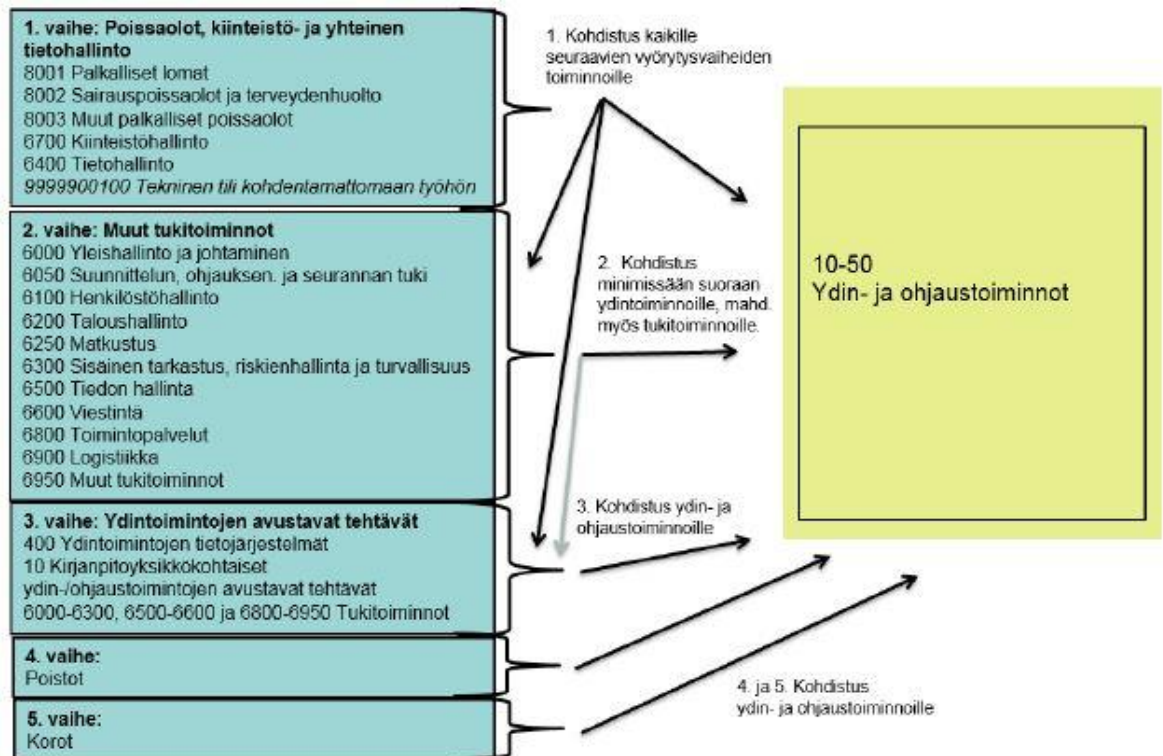
Viranomais-, maksullisessa ja yhteisrahoitteisessa toiminnassa kustannukset lasketaan samalla tavalla samassa kirjanpitoyksikössä, jonka avulla varmistetaan yhdenmukainen kustannuslaskenta per toiminta-alue (Valtiokonttori 2017).

Tässä huomasimme pääpiirteet valtion kustannuslaskennassa. Suurin huomio kohdistuu varmasti siihen, kuinka tarkkaan erilaisten kustannusten kohdistaminen tulisi tapahtua ja milloin. Lisäksi siitä huomaa, että maksullisella toiminnalla on vielä tarkempia seikkoja, joita pitää ottaa huomioon kustannusten laskennassa, jotta taloudellisen toiminnan maksujen suuruudet voidaan luotettavasti perustella, koska raha on usein kansalaisilta tai yrityksiltä perittäviä maksuja.

### **3.2.3 Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli**

Valtion yhteisen kustannuslaskentamallin (VK/1106/04.00.00/2016) mukaan malli perustuu seurantakohdemalliin sekä toimintoseurantakohteeseen, jolla määritetään tukitoimintojen sekä palkallisten poissaolojen (aina välillisiä kustannuksia) kohdistaminen ydin- ja ohjaustoiminnoille, jonka jälkeen saadaan selville ydintoimintojen kokonaiskustannukset. Ydintoiminnolta laskeminen laskentakohteille jää kirjanpitoyksikön omaksi tehtäväksi eikä

malli pureudu siihen. Malli on niin sanottu minimimalli, jolla kustannusten kohdistaminen voidaan toteuttaa, mutta kirjanpitoyksikkö voi halutessaan toteuttaa laskentaa tarkem- malla tasolla. Tähän malliin kuuluu viisi kohdistusvaihetta määrättyssä järjestyksessä. (Valtiokonttori 2017.)



Kuva 9. Kustannusten kohdistamisketju (Valtiokonttori 2017)

Kaikki paitsi ydintoimintojen avustavat tehtävät, poistot ja korot voidaan kohdistaa tehollisen työajan suhteessa tai muun kirjanpitoyksikön valitseman aiheuttamisperusteen mukaan. Poistot ja korot kohdistetaan suoraan ydin- ja ohjaustoiminnoille viimeisenä niiden aiheuttamisperusteen mukaan. Ydintoimintojen tietojärjestelmät ja kirjanpitoyksikkökohtaiset avustavat tehtävät kohdistetaan myös suoraan ydin- ja ohjaustoiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Ydintoimintojen tukitoiminnot, joita tuotetaan yhdelle substanssiyksikkökokonaisuudelle, kohdistetaan kyseisen substanssiyksikkökokonaisuuden ydin- ja ohjaustoiminnoille tehollisen työajan suhteessa tai muuta aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdistusta käyttäen. (Valtiokonttori 2017.) Jokaisessa vaiheessa toimintoihin kohdistu- neet kustannukset vyörytetään eteenpäin kuvan mukaisessa järjestyksessä, kunnes lop- putuloksena on se, että kaikki kustannukset on kohdistettu ydin- sekä ohjaustoiminnoille. Lopputulokset saadaan laskettua Kieku-järjestelmässä niille perustetuille vyörytystilien avulla jokaisessa kohdistusvaiheessa eli jokaiselle vaiheelle löytyy oma vyörytystili. Tä- män jälkeen lopputulokset viedään Kieku-järjestelmässä raportoitavaksi, jotta saadaan selville laskentakohteiden kokonaiskustannukset. (Valtiokonttori 2017.)

### 3.2.4 Seurantakohdemalli

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Seukoto/ valtio	Kirjan- pito- yksikkö	LKP-tili	Toiminta- yksikkö	TaKP-tili	Valtuus	Projekti	Toiminto	Suorite	Alue/ kunta	Kump- pani	Seuranta- kohde 1	Seuran- takohde 2	Varalla 1	Varalla 2
Kieku	Yritys	Pääkirja- tili	Kustannuspaikka Tulosyksikkö Segmentti	Rahoitus- rivi	Sisäinen tilaus	Projekti (PRR-osa)	Toiminto- alue	Rahasto	Alue/ kunta	Kump- paniyhtiö	Seuranta- kohde 1	Seuranta- kohde 2	Seuran- takohde 3	Seuran- takohde 4
P/V	P	P	V/P (tuotto- ja kulutileillä)	V/P	V/P	V	V/P	V	V	V/P	V	V	Ei käytössä	Ei käytössä
Laskenta- toimen alue	Ulkoinen	Ulkoinen	Sisäinen Ulkoinen Ulkoinen	Ulkoinen	Muu ulkoinen	Sisäinen	Sisäinen	Sisäinen	Muu sisäinen	Ulkoinen	Muu sisäinen	Muu sisäinen	Muu sisäinen	Muu sisäinen
Pituus	4	8 (5+3)	10	15	10	24	10	10	3	4	8	8	10	10

- 1) Kirjanpitoyksikkö (Kirjanpitoyksikkö)
- 2) LKP –tili (Liikekirjanpidon tilit)
- 3) Toimintayksikkö (Virastot ja sisäinen organisaatio)
- 4) TaKP-tili (Talousarviokirjanpidon tilit)
- 5) Valtuus (Valtuus)
- 6) Projekti (Virasto, useamman viraston, valtakunnalliset)
- 7) Toiminto (Ydintoimintojen hierarkia ja tukitoimintojen ylätaso)
- 8) Suorite (Viranomais-suorite, maksullinen toiminnan suoritteet)
- 9) Alue/Kunta (Kunta 3 nro + maat SAP:n vakiokoodit)
- 10) Kumppanikoodi (Valmius konsernilaskentaan, sisäinen laskutus)
- 11) Seurantakohde 1 (Vapaa 1, viraston omaan käyttöön)
- 12) Seurantakohde 2 (Vapaa 2, viraston omaan käyttöön)
- 13) Seurantakohde 3 (Varalla 1, virastokohtainen, ei käytössä)
- 14) Seurantakohde 4 (Varalla 2, yhteinen, ei käytössä)

- Valtiotasoinen
- Kirjanpitoyksikkökohtainen
- P = pakollinen
- V = vapaaehtoinen

15) Henkilö (Käytössä ainoastaan henkilöstöhallinnossa)

Kuva 10. Kieku-seurantakohdemalli (Valtiokonttori 2015)

Yllä oleva kuva on Kieku-järjestelmään perustettu seurantakohdemalli ja sen sisältämät seurantakohteet, joiden termit on jo avattu aiemmin. Kuva antaa selkeän käsityksen kaikista mahdollisista seurantakohteista ja mitkä niistä ovat pakollisia tai vapaaehtoisia sekä mitkä ovat valtiotasoisia ja kirjanpitoyksikkökohtaisia seurantakohteita. Kuva kertoo myös, mitkä seurantakohteista ovat sisäisen ja mitkä ulkoisen laskennan kohteita. Valtiokonttorin (2015) mukaan seurantakohdemallin tavoitteita ovat muun muassa yhtenäistää seurantaa sekä suunnittelua, tuottaa kattavaa tietoa tuottavuudesta ja toiminnasta, toimia välineenä tulohajauksen kannalta, tukea johtamista viraston tasolla, kattaa sisäisen ja ulkoisen laskennan ja mahdollistaa sekä toteuttaa yhteiset seurantakohteet ja asiakokonaisuudet koko valtion tasolla.

### 3.3 Valtion maksullinen toiminta

Raudasoja ja Suomelan (2014, 64) mukaan maksullinen toiminta tarkoittaa sitä osaa viraston toiminnasta, jonka kustannuksista osa katetaan asiakkailta perittävillä maksuilla. Näiden tuottojen määrä oli vuonna 2019 noin 1,7 miljardia euroa kun taas vuonna 2014 sen määrä vuosittain oli keskimäärin noin 1,3 miljardia euroa (Valtiokonttori 2020b, 2; Raudasoja & Suomela 2014, 64). Täten voidaan sanoa, että maksullisesta toiminnasta saadut tuotot ovat kasvaneet yhteensä noin 30 prosenttia näiden vuosien aikana. Maksul-

lisen toiminnan tuottojen kasvu on siis ollut hyvin nousussa, vaikka näiden tuoma tulo kokonaisrahoituksessa onkin vähäinen, sillä valtion kokonaistalousarvio on ollut näinä vuosina noin 55 miljardin euron summassa (Raudasoja & Suomela 2014, 64). Silti joillain virastoilla maksullisen toiminnan osuus rahoituksesta on huomattavan suuri osa kokonaisrahoituksesta, kun toisilla se on taas erittäin vähäistä.

Valtiokonttori laatii vuosittain selvityksen maksullisesta toiminnasta, jota tarkastellaan kirjjanpitoyksiköittäin, hallinnonaloittain sekä koko valtion tasolla. Selvityksen tarkoituksena on tarkastella maksullisen toiminnan kannattavuutta. Selvityksissä ei oteta huomioon virastojen maksullista toimintaa, mikäli maksullisen toiminnan kokonaistuotot ovat varainhoitovuodella alle 1 miljoonaa euroa, vaikka virasto olisikin laatinut tästä kustannusvastauslaskelman. (Valtiokonttori 2020b, 2–4.)

”Julkisoikeudellisesta suoritteesta valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää (omakustannusarvo)” (Valtion maksuperustelaki 21.2.1992/150 2 luku 6 §).

Tämä tarkoittaa sitä, että maksun suuruus, joka peritään asiakkaalta, ei saa tuottaa voittoa viraston toiminnalle, vaan sen on katettava kaikki siihen kohdistuvat kustannukset. Tämän takia voidaan taas painottaa syytä, miksi kustannuslaskenta on valtion virastoilla tärkeää, ja varsinkin niissä virastoissa ja laitoksissa, joilla on maksullisen toiminnan myyntituottoja. Muiden kuin julkisoikeudellisten suoritteiden hinnat päätetään liiketaloudellisin perustein (Valtion maksuperustelaki 21.2.1992/150 2. luku 7 §). Suoritteiden omakustannusarvot lasketaan kustannuslaskennan yleisten periaatteiden mukaisesti sekä aiemmin läpikäytyjen laskentamenetelmien avulla. Valtion maksuperusteasetus antaa mahdollisuuden myös poiketa omakustannusarvosta tietyin perustein, jolloin suoritteesta saatava maksu voi olla omakustannusarvoa pienempi tai suurempi ja tämä päätösvalta on ministeriöillä tai valtioneuvostolla (Raudasoja & Suomela 2014, 67).

Suomenlinnan hoitokunnan maksullinen toiminta hinnoitellaan maksuperustelain mukaisesti markkinasuoritteisiin, sillä vuokratuotot sisältyvät niihin. Markkinasuoritteet hinnoitellaan nimenomaan jälkimmäisellä tavalla eli liiketaloudellisin perustein. (Valtiokonttori 2020b, 5–6.)

”Maksuperustelakia koskevan hallituksen esityksen (176/1991) mukaan tämä tarkoittaa sitä, että toiminnan tuotoilla tulee kattaa vähintään toiminnan kustannukset sekä toimintaan oman pääoman ehdoin sijoitetulle pääomalle asetettu tuottovaatimus” (Valtiokonttori 2020b, 5).

Kuitenkin markkinasuoritteet, joiden tuottamiseen valtion viranomaisella on yksinoikeus eli monopolitilanne, voidaan hinnoitella kuitenkin omakustannusarvon mukaisesti. Markkinasuoritteissa otetaan myös huomioon kysyntä ja kilpailijat, jolloin markkinasuoritteiden kannattavuustavoite on ”markkinasuoritetuotannon kokonaiskannattavuus” eli alennukset ja hintojen alentaminen on myös mahdollista. (Valtiokonttori 2020b, 5.)

Mikäli suorite ei ole julkisoikeudellisesti eikä liiketaloudellisin perustein hinnoiteltu tuote, se on erityislakien nojalla hinnoiteltava suorite. Niiden maksun määrittäminen ei perustu toiminnan kustannuksiin eikä tämän hinnan ole tarkoitus kattaa kaikkia toiminnasta aiheutuneita kustannuksia. (Valtiokonttori 2020b, 5.)

Maksullisen toiminnan tuottoja vuonna 2019 oli siis 1,65 miljardia euroa, joka jakautui seuraavasti: Julkisoikeudelliset suoritteet noin 450 miljoonaa euroa (27 %), liiketaloudellisin perustein hinnoitetut suoritteet noin 390 miljoonaa euroa (23 %), erityislakien nojalla hinnoitetut suoritteet noin 320 miljoonaa euroa (20 %) sekä maksulainsäädännön ulkopuolella olevat tuotot noin 490 miljoonaa euroa (30 %). (Valtiokonttori 2020b, 7.)

Taulukko 4. Hallinnonalojen maksullisen toiminnan tuotot ja niiden muutos vuosina 2018-2019. (Valtiokonttori 2020b, 10)

Hallinnonalat	Maksullisen toiminnan tuotot (1000 €)		Muutos-% 2018/2019	Muutos, € 2018/2019
	2019	2018		
Ulkoministeriö	40 588	35 411	15	5 177
Oikeusministeriö	247 389	227 975	9	19 414
Sisäministeriö	100 916	89 044	13	11 872
Puolustusministeriö	173 926	170 480	2	3 446
Valtiovarainministeriö	482 217	438 590	10	43 627
Opetus- ja kulttuuriministeriö	29 627	27 725	7	1 902
Maa- ja metsätalousministeriö	98 409	101 814	-3	-3 405
Liikenne- ja viestintäministeriö	245 876	227 107	8	18 769
Työ- ja elinkeinoministeriö	76 575	84 404	-9	-7 829
Sosiaali- ja terveysministeriö	150 144	155 308	-3	-5 164
Ympäristöministeriö	4 546	4 024	13	522
Valtioneuvoston kanslia	0	0	0	0
<b>YHTEENSÄ</b>	<b>1 650 213</b>	<b>1 561 882</b>	<b>6</b>	<b>88331</b>

Taulukosta 4 näemme maksullisen toiminnan tuotot sekä osuuden hallinnonaloittain vuosina 2019 ja 2018. Suomenlinnan hoitokunnan maksullisen toiminnan kokonaistuotot olivat vuonna 2019 hieman yli 7 miljoonaa euroa (Valtiokonttori 2020b, 13). Suomenlinnan hoitokunta kuuluu Opetus- ja kulttuuriministeriöön eli hoitokunnan osuus tämän ministeriön maksullisen toiminnan kokonaistuotoista on noin 24 % eli vajaa neljännes.

### **3.4 Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma**

Kustannusvastaavuuslaskelma on iso osa valtion maksullista toimintaa. Sen avulla määritellään viraston maksullisen toiminnan kannattavuutta ja kustannusvastaavuutta, joka voidaan ilmoittaa lukuna ja prosenttina. Kustannusvastaavuus tarkoittaa siis maksullisen toiminnan tuottoja, josta vähennetään siihen liittyvät erillis- sekä yhteiskustannukset. Mikäli kustannusvastaavuus on positiivinen, niin maksullisesta toiminnasta saatu tuotto on suurempi kuin siihen kuuluvat kustannukset ja mikäli negatiivinen, niin pienempi kuin siihen kuuluvat kustannukset. Kustannusvastaavuusprosentin ollessa 100, on maksullisen toiminnan tuotot ja kustannukset yhtä suuret. Kustannusvastaavuuden ollessa >100 % ovat tuotot suuremmat ja mikäli <100 %, ne ovat pienemmät kuin kustannukset. Esimerkkinä kustannusvastaavuusprosentin ollessa 90 % tarkoittaa, että maksullisen toiminnan tuotot kattavat 90 % siihen liittyvistä kokonaiskustannuksista.

Tämän määräyksen säädösperustana toimii Valtion talousarviosta annettu laki ja asetus, valtion maksuperusteasetus sekä kilpailulaki. Nämä kaikki on eritelty ja löydettävissä liitteestä 1. Kaikki nämä asetukset sekä lait asettavat säännöt ja periaatteet maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskennasta ja sen laatimisesta. Liite 1 on siis tuotos, johon olen kerännyt yhteenvedon näistä kaikista maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskentaan liittyvistä säädöksistä. Tätä voidaan hyödyntää kustannusvastaavuuslaskelmaa tehdessä, kun sen laatimisesta rajaavat lait ja säädökset on kerätty yhteen. Eli valtion viraston kustannuslaskenta voidaan järjestää niin, että niihin liittyviä säädöksiä tietysti noudatetaan esimerkiksi tässä maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman säädösperustan mukaan, mutta loppuosa tästä, joka on täysin sidottu viraston toimintaan, on niin sanotusti viraston johdon vastuulla ja voidaan täten kustomoida se virastolle sopivaksi käyttäen esimerkiksi omia laskentamenetelmiä. Virastolla on tietenkin näistäkin raportointivastuu ja kaikki niin sanotut ohjeiden ulkopuolinen toiminta on myös oltava täysin perusteltavissa ja todennettavissa laskentoja tehdessä.

#### **3.4.1 Laskelmien laatiminen ja esittäminen**

Maksullisen toiminnan kannattavuuden ja sen seuraamiseksi on laadittava kustannusvastaavuuslaskelma varainhoitovuosittain jokaisesta maksullisen toiminnan osa-alueesta, jotka ovat seuraavat: maksuperustelain mukaiset julkisoikeudelliset suoritteet, ja muut suoritteet, erityislakien perusteella määrättävät maksut ja hinnoiteltavat tuotteet sekä virastojen ja laitosten välillä harjoitettava maksullinen toiminta (Valtiokonttori 2020a). Suomenlinnan hoitokunnan maksullisesta toiminnasta kaikki on muita suoritteita ja tarkemmin liiketaloudellisin perustein hinnoiteltuja suoritteita. Mikäli kirjanpitoyksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla taloudellista toimintaa, on siitä Kilpailulain 30 d §:n (721/2019)

mukaan laadittava erillinen tuloslaskelma, josta selviää kaikki toimintakohtaiset tulot ja menot sekä selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. Mikäli maksuperustelain mukaiset muut suoritteet ovat mukana kilpailullisessa toiminnassa, toiminta sisällytetään sekä kustannusvastaavuuslaskelmaan että tuloslaskelmaan, samojen laskentaperiaatteiden mukaan (Valtiokonttori 2020a).

Valtiokonttorin (VK/54895/00.00.01.06.00/2020) mukaan kirjanpitoyksikön on laadittava jokaisesta toiminnan osa-alueesta kustannusvastaavuuslaskelma ja esittää se toimintakertomuksessa, mikäli osa-alueen tuotot ovat vähintään 1 miljoonaa euroa ja mikäli tuotot ovat vähintään 40 000 euroa, on tästä esitettävä tuloslaskelma toimintakertomuksessa. Osa-alueista on myös laadittava erilliset laskelmat hintatuetuista sekä hintatuettomista suoritteista, mikäli muiden suoritteiden tuottamiseen on ollut käytettävissä maksuperustelain 7 §:n (150/1992) mukaista hintatukea (Valtiokonttori 2020a). Toteutunut kustannusvastaavuus on esitettävä varainhoitovuodelta sekä vertailuksi varainhoitovuoden tavoite sekä kahden edellisen vuoden toteutunut kustannusvastaavuus. Kuitenkin siirtymäsäännöksen mukaan vuoden 2020 tilinpäätöksessä ei tarvitse esittää vuosien 2019 ja 2018 tietoja eikä vuoden 2021 tilinpäätöksessä tarvitse esittää vuoden 2019 tietoja. (Valtiokonttori 2020a.)

#### **3.4.2 Laskelmissa noudatettavat yleisperiaatteet**

Kustannusvastaavuuslaskelmaa sekä tuloslaskelmaa laadittaessa on noudatettava tietojen oikeellisuutta sekä riittävyyttä, joissa täytyy huomioida seuraavia asioita: Tuotto- ja kulutiedot perustuvat liikekirjanpitoon sekä henkilöstökustannuksia kohdistetaan toteutuneen työajan seurantaan. Tuloslaskelma sekä maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti ja kohdennus on sille vuodelle, jolloin suorite on luovutettu. Kustannuksiksi lasketaan ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet suoritteiden tuottamisesta sekä luovuttamisesta. Mikäli jonkin pitkän hankkeen valmistusaika on yli kaksi vuotta, niin suoriteperusteisuudesta voidaan poiketa. Jos hanke laskutetaan vuosittain sen valmistusasteen mukaan, niin tuotot voidaan jaksoittaa samoin. Kustannukset siis kohdennetaan tälle varainhoitovuodelle, jolloin vastaavat tuotot on kohdennettu. Kustannusvastaavuuslaskelmassa sekä tuloslaskelmassa on sisälletty kaikki laskentavuoden kyseisen toiminnan tuotot sekä kulut, mutta kustannusvastaavuuslaskelmaan ei sisällytetä kuitenkaan kirjanpitoyksikön sisäisiä tuotto- ja kustannuseriä eikä tuottoja liikekirjanpidon tililajilta ”305 Tuotot sponsorille tarjottavasta media- ja imagohyödyistä” tai tähän liittyviä kustannuksia. Kustannusten ja tuottojen kohdistamisessa noudatetaan niiden aiheuttamisperiaatetta maksullisen toiminnan eri osa-alueissa. Kustannuksissa tulee ottaa myös huomioon maksullisen toiminnan osuus viraston yhteiskustannuksista, pääomakustannuksista

sekä muista laskennallisista eristä. Kustannuksiin lasketaan mukaan myös ne kustannukset, mitkä aiheutuvat suoritteen tuottamisesta, mikäli niihin on osallistunut muita virastoja tai vastaavanlaisia alihankkijoita. Aiempien vuosien laskelmat tulee olla vertailukelpoisia ja siksi tuottojen sekä kustannusten laskentaperusteiden, kuten niiden jaksottaminen ja kohdentaminen tulee pysyä samana. Mahdollisten laskentaperusteiden muuttaminen on mainittava liitetiedoissa laskelmien vaikutusten kera. Laskentaperusteiden muutos ja dokumentointi tulee olla saatavilla ja siksi viraston valvonnasta ja ohjauksesta vastaavien viranomaisten tulee voida varmistua laskelmien oikeellisuudesta. Kaikki täydentävät lisälaskelmat ja liitteet tukevat oikean ja riittävän tiedon saamista ja ovat siksi tarvittavia. Mahdollinen lisälaskelma voi olla maksullisen toiminnan saman osa-alueen erityyppisistä suoritteista, joista on erilliset laskelmat. Mikäli myös kolmen vuoden aikatakkastelu maksullisesta toiminnasta ei anna riittävää ja oikeaa kuvaa toiminnan luonteen vuoksi, on siitä annettava pitkän aikavälin laskelmat keskimääräisestä kustannusvastaavuudesta. (Valtiokonttori 2020a.)

### **3.4.3 Kustannusvastaavuuslaskelman rakenne**

Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman esimerkkikaava löytyy työstä liitteellä 2. Kaavan kustannukset tulee olla eriteltynä, joista selviää erilliskustannukset sekä osuus yhteiskustannuksista. Mikäli Valtiokonttorin esimerkkikaava ei riitä kertomaan tietyn kustannuserän tietoja tai rakennetta, on se eriteltävä tehdyssä kaavassa tarkemmin (Valtiokonttori 2020a). Kaava on rakenteeltaan yksinkertainen, mutta kunkin rivin sisältö on tiedettävä tarkkaan, jotta tuotot ja kustannukset osataan kirjata niille oikein sekä perustellusti.

**Maksullisen toiminnan myyntituottoihin** luetaan maksullisten suoritteiden myynnistä saatuja tuottoja tiliryhmästä ”30 Maksullisen toiminnan tuotot” (Valtiokonttori 2020a). Suomenlinnan hoitokunnalla kyseiselle riville saadaan kiinteistönhoidon maksullisen palvelutoiminnan tuotot, joita tehdään muun muassa Helsingin kaupungille. Näiden osuus hoitokunnan maksullisesta toiminnasta oli 8 % vuonna 2019. (Suomenlinnan hoitokunta 2020.) Maksullisen toiminnan muihin tuottoihin kirjataan tiliryhmän ”31 Vuokrat ja käyttökorvaukset” sekä ”39 Muut toiminnan tuotot” saadut tuotot. Muita tuottoja ovat myös muun muassa viivästyskorot sekä maksulliseen toimintaan kuuluvan käyttöomaisuuden myynti. Näihin saa siis sisällyttää vain sellaisia käyttöomaisuuden myyntejä, jotka ovat olleet osana maksullisen toiminnan käyttöä. Mikäli käyttöomaisuutta on ollut vain tietty osa mukana maksullisen toiminnan käyttöä, kohdistetaan sen myyntituotot samassa suhteessa maksulliselle toiminnalle. (Valtiokonttori 2020a.) Suomenlinnan hoitokunnan suurempi osa maksullisesta toiminnasta on vuokratuottoja, jotka ovat kokous- ja juhlatilojen vuokrausta ja huoneenvuokraus (liikehuoneistot, asuinhuoneistot). Jälkimmäinen kattaa suurimman

lohkon koko maksullisesta toiminnasta, noin 88 % vuonna 2019. (Suomenlinnan hoitokunta 2020)

**Erilliskustannukset** ovat ne kustannukset, jotka aiheutuvat nimenomaan maksullisesta toiminnasta. Ne ovat eritelty liikekirjanpidon tilikartan mukaisesti. Aineet, tavarat ja tarvikkeet-rivi käsittää hyödykkeiden ostot suoriteperusteisesti. Varaston muutoksen avulla ostomenot oikaistaan suoriteperusteisia tuottoja vastaaviksi kuluiksi. Henkilöstökustannukset sisältävät liikekirjanpidonmukaisesti ennakonpidätyksen alaiset palkat sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut. Myös työllisyysvaroin maksetut palkat lasketaan näihin, ja samassa suhteessa kuin sitä on käytetty suoritteen tuottamiseen. Vuokrat sisältävät ne liikekirjanpidon tileille kirjatut kulut muun muassa toimitiloista, laitteista ja sovelluksista. Palvelujen ostot sisältävät liikekirjanpidon mukaiset kustannukset ulkopuolisilta ostetuista palveluista, palvelujen tuottajan laskutetuista tarvikkeista sekä matkakuluista ja palkkioista, joita ei kirjata henkilöstökustannuksiin. Muut erilliskustannukset muodostavat rivin, johon kuuluvat muut kuin edellä mainitut kustannukset ja painottaen vielä, että kulut, jotka ovat aiheutuneet vain maksullisesta toiminnasta. (Valtiokonttori 2020a.)

**Yhteiskustannukset** syntyvät yhdessä maksullisen toiminnan, yhteisrahoitteisen toiminnan ja muun toiminnan seurauksena. Maksullisen toiminnan osuutena yhteiskustannuksista ovat ne kustannukset, joilla on aiheuttamisyhteys maksulliselle toiminnalle. Viraston kustannuksia kohdistettaessa maksulliseen toimintaan voidaan käyttää volyympohjaisia jakoperusteita tai muita jakoperusteita aiheuttamisperiaatteen mukaan, jotka täytyy perustua dokumentoituihin selvityksiin. Tukitoimintojen kustannuksista lasketaan maksullisen toiminnan osuus tukitoimintojen yhteisestä osuudesta, ellei maksullisella toiminnalla ole erilliset tukitoimintojen kustannukset, jolloin ne katsotaan erilliskustannuksiksi. Poistoissa lasketaan maksullisen toiminnan osuus poistojen määrästä. Vaihto-omaisuuden korko lasketaan varastoon ja käyttöomaisuuden korko lasketaan käyttöomaisuuteen varainhoitovuodenaikana keskimäärin sidotulle pääomalle. Hankintahinnasta käytetään nimelliskorkoa ja jälleenhankintahinnasta reaalikorkoa. Käytetty korkokanta ilmoitetaan laskelman liitetiedoissa. Valtiokonttorissa laskettu nimelliskorko ja laskelmissa käytettävän reaalikoron kaava on ilmoitettu vuosittain. Muita yhteiskustannuksia voi myös olla, jos ne eivät ole edellä mainittuja kustannuksia. (Valtiokonttori 2020a.)

Näistä saadaan kustannukset summaamalla yhteensä **kokonaiskustannukset**, jolloin maksullisen toiminnan tulos eli kustannusvastaavuus voidaan laskea vähentämällä ne maksullisen toiminnan tuotoista. Mikäli kilpailullisen toiminnan tilanteessa olisi myönnetty maksuperustelain mukaista hintatukea, tulee ne merkata laskelmaan viimeisenä, jolloin viimeiseksi riviksi tulee kustannusvastaavuus hintatuen jälkeen (Valtiokonttori 2020a).

## 4 Suomenlinnan hoitokunnan kustannusvastaavuuslaskelma

Kustannusten kohdistaminen on tärkeää, jotta tiedetään, mikä osa kustannuksista kuuluu maksulliselle toiminnalle ja mikä ei. Muuten ei voitaisi luotettavasti perustella mitään kustannusvastaavuuslaskelman eri rivejä. Tämä tapahtuu siten, että suoritteille kirjaaminen on tehostettua ja ajantasaista, sillä tämän seurantakohteen avulla on Suomenlinnan hoitokunnan tapauksessa helpointa raportoida kustannuksia, jotka kuuluvat tietyille maksullisen toiminnan osa-alueelle.

Suomenlinnan hoitokunnan täytyy luoda erillinen tuloslaskelma kolmesta eri maksullisen toiminnan osa-alueesta, jotka ovat huoneenvuokraus sisältäen liikehuoneistot, kokous- ja juhlatilojen vuokraus sekä maksullinen palvelutoiminta, sillä kaikkien näiden tuotot ylittävät 40 000 euroa. Siksi näille kolmelle eri osa-alueelle on luotava suoritteet kulujen kohdentamista varten. Kaikilla osa-alueilla on jo käytetty niille kuuluvia suoritteita seurantakohteina ja näiden käyttö pitäisi olla toimivaa jatkossakin. Kuten aiemmin on todettu, toimintojen käyttö on pakollinen kirjaus, joten tämän avulla on pelkästään hankala toteuttaa kustannusvastaavuuslaskentaa, koska ne ovat laajempia käsitteitä, mihin eri kustannus liittyy. Kuitenkin osa toiminnolle kirjatuista kustannuksista tulee olla myös kustannusvastaavuuslaskelmassa mukana, sillä laskelma vaatii tukitoimintojen kustannuksista maksullisen toiminnan osuutta yhteiskustannuksista.

Määräys (Valtiokonttori 2020a) antaa kuitenkin mahdollisuuden käyttää tukitoimintojen kustannuksia maksullisen toiminnan erilliskustannuksina, mikäli ne ovat erikseen maksullisen toiminnan tukitoiminnot. Haaste tulee kuitenkin siinä, että tietyt yhteiset toimintohierarkiat ovat pakollisia kirjauksia, liittyivät ne sitten maksulliseen toimintaan tai ei. Esimerkiksi toiminnolle 9999691000 Kiinteistöhallinto tulisi kirjata seuraavia kustannuksia:

- vuokra, kiinteistövero
  - Kiinteistöjen hoito ja kunnossapito
  - Käyttö- ja huoltopalvelut
  - Siivous, jätehuolto, lvi, ulkoalueiden hoito
  - Vuosikorjaukset
  - Kiinteistöjen vuokraus- ja majoitustoiminta
  - Toimitilahallinta
- (Valtiokonttori 2020c, 28)

Kuten listasta näkee, tälle toiminnolle kirjattavia kustannuksia on niin paljon, että sille tulee kirjattua sekä maksulliseen toimintaan liittyviä kulu-/tulokirjauksia että kaiken muun toiminnan käsittäviä kulukirjauksia. Siksi toimintoseurantakohteiden käyttö ei pelkästään toimi kustannuslaskennassa, varsinkin kun maksullisen toiminnan osuus täytyy olla helposti eriteltävissä kirjanpidosta.

Tällöin maksullisen toiminnan seuranta tulee esittää toisin tavoin eli tässä tapauksessa suoritteilla. Mikäli siis kirjanpidossa on käytetty Suomenlinnan hoitokunnan omia toimintoja, jotka ovat määritetty maksullisen toiminnan tukitoiminnoiksi, voidaan näihin kirjatut kustannukset laskea erilliskustannuksina laskelmalle. Tämän laskentaperusteen käyttäminen olisi järkevää maksullisessa palvelutoiminnassa, kun tähän kuuluva kustannus voi liittyä esimerkiksi tietyn alueen maisemanhoitoon tai muulle laajemmalle tai sekalaiselle alueelle. Näin sille ei välttämättä löydy yhtä ainoaa suoritetta ja kulu voidaan käsitellä laskelmalla erilliskustannuksena.

#### **4.1 Erilliskustannusten määräytyminen**

Erilliskustannukset käyttäytyvät maksullisessa toiminnassa ikään kuin välittöminä kustannuksina eli ne voidaan kohdistaa suoraan suoritteille. Näiden raportointi on tärkeää siksi, jotta tiedustetaan, mitkä kustannukset kuuluvat vain ja ainoastaan maksulliselle toiminnalle. Tämä myös helpottaa raportointia sekä kustannusvastaavuuslaskelman laskentamateriaalin tekoa. Tässä kappaleessa on mainittu esimerkkejä, mitä kustannuseriä voisi kuulua Suomenlinnan hoitokunnan erilliskustannuksiin ja kuinka ne määräytyvät kirjanpidosta maksullisen toiminnan laskelmille. Pääsääntöisesti erilliskustannukset voidaan ja kannattaakin seurata suoritteiden kautta, sillä kyseinen seurantakohte kertoo suoraan maksullisen toiminnan kohteen. Erilliskustannuksille ei siis synny niin sanottuja laskentaperusteita, sillä kustannukset liittyvät nimenomaan maksulliseen toimintaan ja ne tulevat laskelmalle kyseisten suoritteiden ja seuraavien kohtien liikekirjanpidontileille kirjatusta kirjauksista.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat ovat välittömiä kustannuksia kustannusvastaavuuslaskelmaan sen mukaan, kun niitä kirjataan suoritteille. Koska ostetut aineet, tarvikkeet ja tavarat eivät tule myyntiin, ei varaston muutoksen oikaisulla ostomenoihin tässä ole vaikutusta. Täten kirjanpidossa tulisi tietää, että mihin ostettavat tavarat tulevat käyttöön. Ostot voivat olla esimerkiksi pienhankintoja tai rakennusmateriaaleja remontoitaville kohteille. Nämä ovat siis erilliskustannuksia kustannusvastaavuuslaskelmassa.

Henkilöstökustannukset ovat kaiken kaikkiaan iso erä kirjanpidossa, ja sillä on oleellinen vaikutus suoraan kustannuslaskentaan, koska lähtökohtaisesti tehty työ merkataan sekä kohdistetaan itse. Haasteita voi siis tulla työn kohdistamisesta, jos tätä ei ole tehty huolellisesti. Kustannusvastaavuuslaskelma ei voi myöskään perustua oletettuun työhön tai työn osaan, joka liittyy maksulliseen toimintaan, sillä määräyksen (Valtiokonttori 2020a) mukaan henkilöstökustannuksia kohdistetaan toteutuneen työajan mukaan. Tällöin vaihtoehtoja työajan laskennassa ei ole. Tämä on kuitenkin kustannus, johon voidaan vaikuttaa

niin, että henkilöstölle painotetaan työajan kohdistamisen merkitystä, jonka esimiehet perehdyttävät ja hyväksyvät. Käytännössä siis kannattaisi ottaa käyttöön esimerkiksi toimintatapa, jossa esimiehet tarkistavat kuukausittain alaistensa työajan seurannan ja kohdistamiset sekä hyväksyvät tämän silloin, kun työntekijät ovat sen raportoineet oikein. Esimiehet, kuten esimerkiksi yksiköiden päälliköt tulisi kouluttaa ensin kaikin puolin työajan kohdentamisesta sekä sen toteutumisesta. Tämä on kustannus, johon voidaan vaikuttaa suoraan jokaisen yksilön tekemisen kautta.

Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan maksulliseen toimintaan kuuluvat vuokratulot ovat hyvin vähäiset. Toimitilavuokria tuskin on, mutta näihin vuokriin voidaan määrärahan laskea mukaan myös laite- ja sovellusvuokrat, joista tämäkin vähäinen määrä varmasti koostuu. Kyseiset laite- ja sovellusvuokrat tulee liittyä suoraan maksulliseen toimintaan tai sen ylläpitoon, suunnitteluun, toteutukseen yms. liittyviin tehtäviin. Muut laite- sekä sovellusvuokrat lasketaan mukaan vasta yhteiskustannusten osuuksista toimintojen kautta.

Palvelujen ostot ovat myös yksi suurista erilliskustannuseristä, jota liittyy paljon maksulliseen toimintaan. Näitä ovat muun muassa kaikki kunnossapidon, rakentamisen ja suunnittelun palvelut ulkopuolisilta toimijoilta, joiden kohteena on maksullinen toiminta eli esimerkiksi vuokrattavien rakennusten edellä mainitut työt. Mukaan lasketaan myös näiden ulkopuolisten toimijoiden käyttämät tarvikkeet ja matkakulut. Näitäkin kannattaa seurata kirjamalla kyseiset työt aina suoritteille, kun kohde on tiedossa ja se on mahdollista.

Muihin erilliskustannuksiin voidaan lukea Suomenlinnan hoitokunnan kaikki muut kustannukset, jotka liittyvät vain ja ainoastaan maksulliseen toimintaan. Mikäli tiedetään, että näille kustannuksille löytyy jokin kohde, niin suoritteen käyttämisestä kannattaa edelleen tässäkin rivissä käyttää.

## **4.2 Yhteiskustannusten laskentaperusteet**

Yhteiskustannuksia laskettaessa maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmalle ei ole niin yksinkertainen tapa kuin erilliskustannuksissa, vaan kaikista yhteiskustannuksista täytyy saada selville maksullisen toiminnan osuus viraston kirjanpitoyksikön käyttämien laskentaperusteiden avulla käyttäen esimerkiksi tähän parhaiten sopivia jakoperusteita. Yhteiskustannuksia laskettaessa laskelmalle huomaa myös sen, että toimintoseurantakohde tulee merkittävämmäksi, sillä maksullisen toiminnan tukitoimintojen kustannukset sekä muut yhteiskustannukset määräytyvät osittain tukitoimintojen kautta kirjattavista kirjauksista. Näin ollen myös viraston toimintotilikartta tulisi pitää selkeänä ja yksin-

kertaisena sekä siivota turhista toiminnoista, joita käytetään harvoin tai ei koskaan. Yhteiskustannuksia voidaan ajatella ikään kuin välillisinä kustannuksina. Ne eivät kohdistu suoraan tietyille suoritteille ja tietyille maksullisen toiminnan osa-alueelle, vaan niiden osuus lasketaan teoriaosuudessa kerrottujen menetelmien avulla esimerkiksi kustannuspaikkalaskennalla tai suoritekohtaisella laskennalla.

Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan yhtenä laskentaperusteena on käytetty maksullisen toiminnan palkkojen osuutta jakoperusteena Suomenlinnan hoitokunnan kokonaispalkkamenoista. Tämä on varmasti järkevä tapa tiettyjä kuluja laskettaessa, sillä samalla saadaan hyödyllistä tietoa sen suhteen, paljonko palkkoja kuuluu maksulliseen toimintaan. Tässä täytynee myös olettaa, että henkilöstön työaikakirjaukset sekä kohdennukset ovat oikein, sillä tämä on varmasti pätevin tapa seurata maksullisen toiminnan osuutta palkoista, kuten edellisessä kappaleessa henkilöstökulujen kohdentamisessa on kerrottu.

Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan näillä suhdeluvuilla on kerrottu ydintoimintojen suorittamista varten välttämättömät tukitoiminnot, joita ovat kirjatut palkat, hankinnat sekä palvelujen ostot erikseen jokaiselle eri maksullisen toiminnan osa-alueelle. Tämä tapa kertoo selkeästi maksullisen toiminnan osuuden tukitoimintojen kustannuksista ja on varmasti toimiva, mikäli työaikakirjaukset on tehty oikein ja niihin on panostettu kirjaamalla ne oikein suoritteille. Toinen tapa laskea näitä kustannuksia maksullisen toiminnan osuudelle on käyttämällä erikseen tukitoimintoja, joille kirjattaisiin vain maksulliselle toiminnalle kuuluvia tapahtumia. Määräyksen (Valtiokonttori 2020a) mukaan laskelmassa voidaan käyttää erikseen maksulliselle toiminnalle kuuluvia tukitoimintoja. Mikäli kyseiset tukitoiminnot otettaisiin käyttöön, niin nämä kustannukset käsiteltäisiin erilliskustannuksina, jolloin laskenta- ja jakoperusteita ei näille kustannuksille tarvitse laskea. Itse käyttäisin jo toteutettua tapaa näiden kustannusten laskentaan, mutta kokeilisin jälkimmäistä tapaa, kun Suomenlinnan hoitokunnan toimintotilikartta on tehty uusiksi ja siivottu vain välttämättömiin tukitoimintoihin, jotka määritettäisiin nimenomaan maksullisen toiminnan tukitoiminnoiksi.

Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan poistojen osuus maksullisesta toiminnasta käy ilmi hyvin helposti kirjanpidosta vuokraustoiminnan osalta, sillä vuokrauskohteet ovat rakennuksia ja rakennuksille on käytössä omat suoritteet, joten lkp-tilit poistoista erottelee yksinkertaisesti sen, mitkä poistoista ovat asuinhuoneistoja, liikehuoneistoja ja kokous- ja juhlatiloja. Näin tätä rivin laskentaperustetta tulisi käyttää, sillä sen laskentaperusteet ovat täysin selkeät, mutta maksullisen palvelutoiminnan osuus

poistoista ei olekaan niin yksiselitteinen, sillä tämän osa-alueen poistot on laskettu maksullisen palvelutoiminnan palkkojen osuus koko ylläpitoyksikön palkoista, jolla on kerrottu koneiden ja laitteiden poistot (Suomenlinnan hoitokunta 2021). Ajatus tästä laskentaperusteesta on teoreettisesti oikea ja suuntaa antava, mutta ei anna välttämättä täysin oikeaa kuvaa. Koneiden ja laitteiden hankinta ja niistä syntyvien poistojen osuutta ei voida suoraan kohdistaa maksullisen toiminnan osuuksille, sillä koneet ja laitteet voivat olla useassa eri käytössä eri kohteilla. Lisäksi koneiden ja laitteiden poistoa ei ole huomioitu maksullisessa vuokraustoiminnassa, vaikka niitä on voitu käyttää esimerkiksi asuinhuoneistojen korjaustöihin. Näin ollen pitäisi saada näillekin osuudet koneiden ja laitteiden poistoista. Mikäli kaiken maksullisen palvelutoiminnan tuottaa vain ylläpitoyksikkö, laskentaperuste on oikea, jossa käytetään jakosuhdetta ylläpitoyksikön palkoista. Mikäli maksullista palvelutoimintaa tekee yksikin henkilö muusta yksiköstä, jakoperusteeksi pitäisi ottaa myös tämän yksikön palkat mukaan, tai laskea suhde koko hoitokunnan palkoista.

Koska yleinen korkotaso on niin matala, korot jäljellä olevalle omaisuudelle on jäänyt nolaksi, sillä laskennassa käytetään Valtiokonttorin vuosittain ilmoittamaa nimelliskorkoa tai reaalikorkoa, jotka ovat jääneet noltaan tai negatiiviseksi reaalikoron osalta (Valtiokonttori 2021c). Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan on käytetty Valtiokonttorin nimelliskorkoa vuoden aikana keskimäärin poistamatta olleelle omaisuudelle eli maksullisen toiminnan vuokraustoimintaan liittyviin rakennuksiin ja tämä on ollut 0,0 % vuonna 2020. Tämän laskentaperuste on määräyksen mukainen ja varmasti järkevin tapa myös tulevaisuudessa.

Laskentamateriaalin (Suomenlinnan hoitokunta 2021) mukaan muissa yhteiskustannuksissa on otettu huomioon ne toiminnot, jotka mahdollistavat viraston toiminnan. Näitä ovat henkilöstöhallinnon, talouden ja yleishallinnon mukaan luettavat toiminnot. Näiden toimintojen kuluissa tulisi siis olla loput yhteis- sekä yleiskustannukset, joita ei aiemmin ole vielä laskennassa otettu huomioon ja joita ei voida suoraan kohdistaa millekään viraston toiminnalle. Näiden summat on kerrottu jokaiselle maksullisen toiminnan osa-alueelle sen suhdeluvun mukaan, paljonko kyseisen osa-alueen palkkaosuus on hoitokunnan kokonaispalkoista. Lisäksi maksullisen palvelutoiminnan osuus yhteiskustannuksista sisältää osuuden koneiden ja laitteiden huollosta ja ylläpitoyksikön hallinto -toimintojen kuluista. Laskentaperusteena on käytetty samaa prosenttiosuutta kuin poistoissa maksullisen palvelutoiminnan palkkojen osuus koko ylläpitoyksikön palkoista. Kuten poistoissakin, mikäli koneita ja laitteita on käytetty myös vuokraustoimintaan, mielestäni pitäisi myös tästä toiminnosta (koneiden ja laitteiden hankinta/huolto) laskea osuus vuokraustoiminnan osa-alueille.

Muutoin laskentaperuste on oikea ja perusteltu muissa yhteiskustannuksissa, sillä tarkimman suhdeluvun saa varmasti tällä tavoin, jossa osa-alueiden palkkamenojen osuus lasketaan koko viraston palkkojen osuudesta.

## 5 Pohdinta

Kuten huomataan, säädösperusta (liite 1) lakineen ja asetuksineen eivät määritä ehtoja itse kustannuslaskennan toteuttamiselle, vaikka niillä onkin yhteys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan ja tuloslaskelmaan. Säädökset koskevat enimmäkseen niiden yleistä raportointia ja niiden läpinäkyvyyttä. Itse määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta (Valtiokonttori 2020a) antaa tietynlaisen mallin, kuinka tämä tulee tehdä, mutta laskentaperusteet ja materiaalin ”poimiminen” kirjanpidosta on viraston kirjanpitoyksikön vastuulla, minkä takia osaamista kustannuslaskennasta yleisesti tarvitaan.

Toteutunut työaika on merkittävä käsite kyseistä laskelmaa tehdessä. Sen avulla osuus koko viraston palkoista on sellainen laskentaperuste, jota käytetään monessa yhteiskustannusten laskentakaavassa, sillä se on yleisin aiheuttamisperiaate kustannuksia laskettaessa. Täten työajan tarkka kohdistaminen maksulliselle toiminnalle on erittäin tärkeää, jotta hoitokunnan kirjanpitoyksikkö voi luoda hyödyllistä sekä ennen kaikkea luotettavaa tietoa kustannusvastaavuuslaskelmasta. Tätä varten työajassa tulisi jatkossakin edellyttää työajan kohdistamista suoritteelle, kun tehdään maksullisen toiminnan työtehtäviä. Mikäli tätä ei tehtäisi, maksullisen toiminnan osuuksia pelkästään erilliskustannusten henkilöstökustannuksista on lähes mahdotonta selvittää, jolloin toteutunutta työaika ei tiedetä ja tämä on yksi määräyksen mukaisesti noudatettava yleisperiaate.

Erilliskustannukset tulevat juuri sen mukaan, kuinka niitä on kirjailtu maksulliselle toiminnalle suoritteiden mukaan, joten siksi nämä kustannuserät eivät vaadi laskentaperusteita, mutta vaativat sen, että tiedetään aina, milloin mikäkin kustannus kuuluu mihinkin maksullisen toiminnan osa-alueeseen. Näin erilliskustannukset saadaan helposti laskelmalle, kun osa-alueet ovat eri suoritteilla ja näiden avulla voidaan suodattaa oikeat kustannukset kirjanpidosta. Maksullista toimintaa ja sen erilliskustannuksia ei tule jättää pelkästään toimintojen varaan, sillä tietyt kulukirjaukset on määrätty kirjattavaksi tietyille toiminnolle, jolloin tämäkin voi kuulua tai olla kuulumatta maksulliseen toimintaan. Siksi tarvitaan ”vapaaehtoinen” seurantakohdekirjaus maksulliselle toiminnalle ja suorite on tähän paras mahdollinen vaihtoehto.

Tukitoimintojen osuutta laskettaessa maksullisen toiminnan osuudelle on pohdittu omassa kappaleessaan ja voidaan toteuttaa nykyisellä tavalla, jolloin lasketaan maksullisen toiminnan osa-alueiden kustannusindeksillä kyseiset kulut. Mahdollinen toimintatapa on myös, että hoitokunnassa järjestetään toimintotilikartta täysin uudelleen, jossa luovutaan isosta määrästä turhia ja käyttämättömiä toimintoja ja luodaan maksulliselle toiminnalle

vain välttämättömiä tukitoimintoja. Näille voidaan tällöin kirjata vain tämän toiminnan mukaisia kulukirjauksia ja ne voidaan käsitellä kuten erilliskustannukset, eivätkä täten vaadi laskentaperusteita kuten muut osuudet yhteiskustannuksista.

Koneiden ja laitteiden hankinta/huolto/poistot -toiminnot ovat olleet vain maksullisessa palvelutoiminnassa mukana. Mikäli kuitenkin koneita ja laitteita on käytetty vuokraustoiminnan rakennuskohteisiin, on tämä selkeä aiheuttamisperiaate ja täten vuokraustoiminnalle pitää laskea mukaan omat osuudet näille toiminnoille kirjatuista kuluista. Nyt voidaan olettaa, että koneiden ja laitteiden hankinta ja käyttö tapahtuu ainoastaan ylläpitoyksikössä ja niitä käytettäisiin vain maksulliseen palvelutoimintaan sekä viraston muuhun toimintaan, jossa kustannuspaikkana on ylläpitoyksikkö. Tässä vaiheessa kustannusten kohdistaminen menee tietysti vaikeaksi, kun koneita ja laitteita voitaisiinkin käyttää mihin tahansa tarkoitukseen eri kohteissa ja eri kustannuspaikoissa. Täten myös vuokraustoiminnalle pitäisi ottaa osuudet mukaan aiheuttamisperusteella, sillä kyseiset kustannuserät voivat olla yhteiskustannuksiksi laskettavia, koska koneen ja laitteen hankinta/huolto/käyttö hyödyttää viraston kaikkea toimintaa. Koneille ja laitteille on myös mahdollista ottaa yhdeksi aiheuttamisperiaatteeksi sen käyttämisestä aiheutuneet kustannukset esimerkiksi kirjaamalla kuukausittain sen käyttöaika ja kohde maksullista toimintaa varten. Näin saataisiin tunneista osuus koneen tai laitteen koko käytöstä, jolla voidaan kertoa kyseisenä kuuna aiheutuneet kustannukset kyseiselle koneelle tai laitteelle. Mikäli tähän kuuluu samalla henkilöstön käyttämää työaika, kirjattaisiin se normaaliin tapaan työajanseurantaan, jolloin se on erilliskustannusta.

Mikäli kyseiset toimet tai muutokset nostaisivat huomattavasti nykyisiä maksullisen toiminnan kokonaiskustannuksia, jouduttaisiin tämän perusteella nostamaan vuokratasoja sen verran, että saadaan kustannusvastaavuus taas lähemmäs 100 %, jotta suoritteiden hintana pysyy omakustannusarvo. Huomionarvoisimmat pohdinnat on kerätty yhdelle sivulle (liite 3) muistilistana, joka toivottavasti tulee käyttöön Suomenlinnan hoitokunnassa jatkossa, kun tehdään kustannusvastaavuuslaskelmaa. Lisäksi muistilista perustelee hyvin, miten kustannusvastaavuuslaskelmaa tehdään tai kehitetään Suomenlinnan hoitokunnassa.

Tämän opinnäytetyön aihe oli hieman haastava, jonka avulla sain oppia paljon julkisen hallinnon kustannuslaskennasta sekä ennen kaikkea haastaa itseäni. Työssä piti perehtyä moniin eri lakeihin ja määräyksiin, jotta sai yleiskäsityksen siitä, kuinka paljon julkisella hallinnolla asetetaan tiettyjä raameja ja käytäntöjä kustannuslaskennan tai maksullisen toiminnan toteuttamiseen. Aiheen rajaamisessa oli myös haastetta, jotta teoriaosuus tuki

hyvin tätä työtä sekä antoi selkeän ymmärryksen kustannuslaskennasta ja sen perusteista. Itse kirjanpitolaki rajattiin pois tästä työstä, sillä aiheeseeni sisältyi paljon relevantimpia määräyksiä sekä lakeja, jotka koskivat enimmäkseen kustannusvastaavuuslaskelman toteuttamista ja sen raportointia. Suomenlinnan hoitokunnan laskentamateriaalin hyödyntäminen työssä oli erittäin tärkeää työn kannalta. Ilman tätä olisi ollut vaikea pohtia, kuinka hyödyntäisin oppimaani selvityksen teossa sekä pohdinnassa. Laskentamateriaalin avulla pääsin tutustumaan jo toteutettuihin laskentamenetelmiin, jonka jälkeen oli helpompaa pohtia, mitä muutoksia tähän voitaisiin tehdä, jotta laskelman teko ja seuranta olisi mahdollisimman hyödyllistä ja järkevää tulevaisuudessa.

## Lähteet

Alex, K. 2012. Cost Accounting. Pearson. India. Luettavissa: <https://haagahe-lia.finna.fi/Record/nelli21.2550000001102310>. Luettu: 23.12.2020.

Asetus valtion talousarviosta (1243/1992). Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921243#L8P63>. Luettu: 11.1.2021.

Palkeet s.a. Kieku. Luettavissa: <https://www.palkeet.fi/yhdessa-kehittaen/kieku.html>. Luettu: 2.2.2021.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Alma Talent Oy. Jyväskylä. Luettavissa: <https://haagahelia.finna.fi/Record/3amk.279333>. Luettu: 23.12.2020

Raudasoja, K. & Suomela, U. 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan – valtion viraston kustannuslaskenta. Alma Talent Oy. Helsinki. Luettavissa: <https://haagahe-lia.finna.fi/Record/3amk.139779>. Luettu: 21.12.2020.

Suomenlinnan hoitokunta 2020. Tilinpäätös ja toimintakertomus 2019. Suomenlinnan hoitokunta. Helsinki. Luettavissa: <https://frantic.s3.eu-west-1.amazonaws.com/suomenlinna/sites/2/2020/03/20095904/Tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-ja-toimintakertomus-2019-allekirjoitettu.pdf>. Luettu: 22.12.2020.

Suomenlinnan hoitokunta 2021. Toimintakertomus ja tilinpäätös 2020. Sähköposti.

Suomenlinnan hoitokunta 2021. Laskentamateriaali. Sähköposti.

Suomenlinnan hoitokunta s.a. Alue ja rakennukset – Suomenlinnan hoitokunta. Luettavissa: <https://www.slhk.fi/virasto/alue-ja-rakennukset/>. Luettu: 22.12.2020.

Suomenlinnan hoitokunta s.a. Budjetti – Suomenlinnan hoitokunta. Luettavissa: <https://www.slhk.fi/virasto/budjetti/>. Luettu: 22.12.2020.

Suomenlinnan hoitokunta s.a. Organisaatio – Suomenlinnan hoitokunta. Luettavissa: <https://www.slhk.fi/virasto/organisaatio/>. Luettu: 22.12.2020.

Tomperi, S. 2014. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Valtiokonttori 2015. Kieku ja seurantakohdemalli. Luettavissa: <https://docplayer.fi/40479596-Kieku-ja-seurantakohdemalli.html>. Luettu: 4.1.2021.

Valtiokonttori 2017. Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli. VK/1106/04.00.00/2016. Luettavissa: <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/valtion-yhteinen-kustannuslaskentamalli/#2bc7ea62>. Luettu: 21.12.2021.

Valtiokonttori 2020a. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen. VK/54895/00.00.01.06.00/2020. Luettavissa: <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/maksullisen-toiminnan-kustannusvastaavuuslaskelman-seka-tuloslaskelman-laatiminen-2/#kustannusvastaavuuslaskelman-ja-tuloslaskelman-laatimisvelvollisuus-ja-esittaminen>. Luettu: 6.1.2021.

Valtiokonttori 2020b. Tietoja valtion maksullisesta toiminnasta 2019. Valtiokonttori. Helsinki. Luettavissa: [https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/11/Tietoja-valtion-maksullisesta-toiminnasta\\_2019-002.pdf](https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/11/Tietoja-valtion-maksullisesta-toiminnasta_2019-002.pdf). Luettu: 6.1.2021.

Valtiokonttori 2020c. Toimintotilikartta. VK/169/00.00.01.06.01/2020. Valtiokonttori. Helsinki. Luettavissa: [https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/02/Toimintotilikartta\\_02032020.pdf](https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/02/Toimintotilikartta_02032020.pdf). Luettu: 4.1.2021.

Valtiokonttori 2021a. Kirjanpidon tilit ja tilikartta. VK/49990/00.00.01.06.00/2020. Luettavissa: <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/kirjanpidon-tilit-ja-tilikartta-6/>. Luettu: 4.1.2021.

Valtiokonttori 2021b. Liikekirjanpidon tilikartta. VK/49990/00.00.01.06.00/2020. Valtiokonttori. Helsinki. Luettavissa: [https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/11/Liikekirjanpidon-tilikartta-5\\_merkkiset-1.1.2021-1.pdf](https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2020/11/Liikekirjanpidon-tilikartta-5_merkkiset-1.1.2021-1.pdf). Luettu: 4.1.2021.

Valtiokonttori 2021c. Vuoden 2021 laskelmissa käytettäväksi tarkoitettu korkokustannus. VK/4895/00.00.01.06.01/2021. Luettavissa: <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/vuoden-2021-laskelmissa-kaytettavaksi-tarkoitettu-korkokustannus/>. Luettu: 10.4.2021.

Valtiokonttori s.a. Kustannuslaskennan kehittämisen tuki. Luettavissa: <https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/valtion-konsernipalvelut/kustannuslaskennan->

[kehittamisen-tuki/#kustannuslaskennan-periaatteet-ja-kasitteet-valtiolla\\_yleiset-laskenta-periaatteet](#). Luettu: 11.1.2021.

Valtiokonttori s.a. Valtionhallinnon ABC. Luettavissa: <https://www.tutkihallintoa.fi/valtion-hallinnon-abc/>. Luettu: 4.1.2021.

Valtion maksuperustelaki (150/1992). Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920150#L3P9>. Luettu: 21.12.2020.

Valtiovarainministeriö s.a. Arvot ja virkamiesetiikka. Luettavissa: <https://vm.fi/valtionantajana/arvot-ja-virkamiesetiikka>. Luettu: 22.1.2021.

## Liitteet

### Liite 1. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatiminen- säädösperusta

- 1 ” Valtion kirjanpitoon kuuluvat virastojen ja laitosten kirjanpito, talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sekä valtion keskuskirjanpito.
- Virastojen ja laitosten kirjanpito sekä keskuskirjanpito muodostuvat liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpito on liikekirjanpitoa.
- Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin tämän asetuksen säännöksiä, jollei säädetä toisin.
- Valtiolle lahjoitetuista varoista muodostettujen rahastojen ja erityisehdoin lahjoitettujen varojen kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin tämän asetuksen säännöksiä, jollei säädetä toisin.” **(Valtion talousarviosta annettu asetus 41 § 600/1997)**
- 
- 2 ” Viraston ja laitoksen on järjestettävä 41 §:ssä säädetyn kirjanpitoonsa lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta (tuloksellisuuden laskentatoimi) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla:
- 1) viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot; sekä
- 2) 63 ja 65 §:ssä säädetyt tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.” **(Valtion talousarviosta annettu asetus 55 §:n 1 momentti 254/2004)**
- 
- 3 ” Kirjanpitoyksikön on laadittava kultakin varainhoitovuodelta tilinpäätös. Kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää:
- 1) toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;
- 2) talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman;
- 3) tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;
- 4) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 5) liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot).
- Kirjanpitoyksikön 1 momentin 2—5 kohdassa tarkoitettujen tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden tiedot on laadittava ja toimitettava päättyneeltä varainhoitovuodelta valtiokonttoriin sen määräämänä aikana. Tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15 päivänä.
- Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen hyväksyvät ja allekirjoittavat kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen ja laitosten päälliköt kukin omalta osaltaan. Jos virastolla tai laitoksella on hallitus tai muu vastaava monijäseninen toimielin ylintä johtoa ja päätöksentekoa varten, myös tämä hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen asianomaisen viraston tai laitoksen osalta. Ministeriön tilinpäätöksen hyväksyy ja allekirjoittaa ministeriön päällikkönä toimiva ministeri ministeriön kansliapäällikön tehtäviä hoitavan virkamiehen esittelystä. Jos ministeriön toimialan asioita käsittelemään on määrätty myös muu ministeri, hän hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen oman tehtäväalansa osalta.

Tilinpäätöksen hyväksymisen jälkeen kirjanpitoyksikön on viipymättä lähetettävä tilinpäätös ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja valtiokonttorille. Tilinpäätös sijoitetaan valtiokonttorin ylläpitämään yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun, jollei julkisuuslaista tilinpäätöksen joidenkin osien osalta muuta johdu.” (**Valtion talousarviosta annettu asetus 63 § 1786/2009**)

---

4

”Tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää:

1) johdon katsaus toimintaan ja etenkin siinä tapahtuneisiin tärkeimpiin muutoksiin sekä johdon arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä varainhoitovuoden aikana (johdon katsaus);

2) toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta, maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (toiminnallisen tehokkuuden tiedot);

3) suoritteiden määrää ja aikaansaatuja julkishyödykkeitä koskevat tärkeimmät tiedot sekä palvelukykyä, suoritteiden ja julkishyödykkeiden laatua ja niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot samoin kuin selvitys toiminnan vaikutuksista yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen (tuotos- ja laadunhallinnan tiedot);

4) tärkeimmät tiedot henkilöstömäärästä, henkilöstön rakenteesta eri tehtäväryhmissä, henkilöstökuluista ja niiden rakenteesta ja työhyvinvoinnista sekä niiden kehityksestä samoin kuin osaamisen ja muun aineettoman pääoman kehityksestä sekä toimintojen ja palveluiden uusiutumisesta (henkisten voimavarojen hallinnan tiedot);

5) tärkeimmät tiedot tiliviraston valtion-apujen sekä muiden valtiontukien ja vastavien siirtomenojen sekä tiliviraston toimeenpanemien sijoitusmenojen vaikuttavuudesta (siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot);

6) tilinpäätöslaskelmien analyysi, jossa selvitetään tilinpäätöslaskelmista ilmeneviä seikkoja talouden kehityksestä ja rakenteesta sekä talouden ja tuloksellisuuden välisiä yhteyksiä (tilinpäätösanalyysi);

7) arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma);

8) tärkeimmät tiedot toiminnan vaikutusten ja vaikuttavuuden arvioinneista, jos varainhoitovuoden aikana on tilivirastoon kuulu-vasta toiminnasta tehty laajempi vaikutusten ja tuloksellisuuden arviointi (arviointien tulokset);

9) yhteenveto havaituista valtion tai sen vastuulla oleviin varoihin liittyvistä väärinkäytöksistä ja rikoksista sekä esitutunnasta ja oikeudenkäynneistä samoin kuin muista väärinkäytösten ja rikosten vuoksi käynnistetyistä menettelyistä (virheitä ja väärinkäytöksiä koskevat yhteenvetotiedot) sekä valtionapuviranomaisena tai muuna valtion rahoitusta myöntävänä viranomaisena toimivassa virastossa ja laitoksessa lisäksi yhteenveto valtiontukien tai rahoituksen varojen takaisinperinnöistä (takaisinperintää koskevat yhteenvetotiedot).

Edellä 1 momentin 2—5 kohdassa tarkoitetut toiminnallista tuloksellisuutta koskevat tiedot esitetään mahdollisuuksien mukaan käyttämällä asianmukaisia tunnuslukuja, joita täydennetään tarpeen mukaan laadullisilla selvityksillä. Tuloksellisuutta koskevien tietojen tulee sisältää vertailut 11 §:n mukaisesti vahvistettuihin tulostavoitteisiin sekä selvitykset poikkeamista ja niiden olennaisimmista syistä.” (**Valtion talousarviosta annettu asetus 65 § 254/2004**)

---

5

**Valtion talousarviosta annetun asetuksen 65 §:n 1 momentin 2. kohdan (1786/2009) mukaan** ”Kirjanpitoyksikön tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta, maksullisen toiminnan

tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (toiminnallisen tehokkuuden tiedot)”

---

- 6 ”Valtiokonttori voi antaa määräyksiä virastojen, laitosten ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpidon, maksuliikkeen ja laskentatoimen hoidon, tilinpäätöksen laadinnan sekä muiden taloushallinnon toimintojen ja menettelytapojen yksityiskohdista.” **(Valtion talousarviosta annettu laki, 24 c § 1216/2003)**
- 
- 7 ” Suoritteen omakustannusarvon laskemisesta ja maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta voi valtiokonttori antaa tarkempia ohjeita ja määräyksiä.” **(Valtion maksuperusteasetus 1 §:n 2 momentti 698/2013)**
- 
- 8 ” Jos 30 a §:ssä tarkoitettu kunta, kuntayhtymä, valtio taikka niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, tästä toiminnasta on pidettävä erillistä kirjanpitoa siten, että siinä on:
- 1) johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot; sekä
- 2) lisätietona selkeä kuvaus 1 kohdassa tarkoitetun kustannuslaskennan periaatteista.” **(Kilpailulaki, 30 d §:n 1 momentti 721/2019)**
- 
- 9 ” Viraston ja laitoksen on järjestettävä maksullisen toiminnan kannattavuuden seuranta siten, että maksullisen toiminnan vuositulos voidaan esittää tilinpäätöksen yhteydessä, jollei maksullinen toiminta ole vähäistä.” **(Laki valtion talousarviosta 16 §: 2 momentti 423/1988)**
- 
- 10 ” Viranomaisen muiden kuin 6 §:ssä tarkoitettujen suoritteiden hinnoista päätetään liiketaloudellisin perustein. Valtion talousarviossa voidaan osoittaa määräraha liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden hintojen alentamiseksi.
- Jos viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus 1 momentissa tarkoitetun suoritteen tuottamiseen, saadaan suoritteesta perittävä hinta määrätä myös niin, että se vastaa suoritteen omakustannusarvoa.” **(Valtion maksuperustelaki 7 §:n 1 ja 2 momentti 21.2.1992/150)**
-

## Liite 2. Kustannusvastaavuuslaskelman rakenne

### MAKSULLISEN TOIMINNAN KUSTANNUSVASTAAVUUSLASKELMA

Osa-alueen nimi	Vuosi n toteutuma	Vuosi n tavoite	Vuosi n-1 toteutuma	Vuosi n-2 toteutuma
<b>TUOTOT</b>				
Maksullisen toiminnan tuotot				
Maksullisen toiminnan myyntituotot				
<u>Maksullisen toiminnan muut tuotot</u>				
<b>Tuotot yhteensä</b>				
<b>KOKONAISKUSTANNUKSET</b>				
Erilliskustannukset				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Henkilöstökustannukset				
Vuokrat				
Palvelujen ostot				
<u>Muut erilliskustannukset</u>				
Erilliskustannukset yhteensä				
Osuus yhteiskustannuksista				
Tukitoimintojen kustannukset				
Poistot				
Korot				
<u>Muut yhteiskustannukset</u>				
Osuus yhteiskustannuksista yhteensä				
<b>Kokonaiskustannukset yhteensä</b>				
<b>KUSTANNUSVASTAAVUUS (tuotot – kustannukset)</b>				
Käytetty MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki				
<b>KUSTANNUSVASTAAVUUS HINTATUEN JÄLKEEN</b>				
Käytettävissä ollut MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki				

### **Liite 3. Kustannusvastaavuuslaskelman muistilista/Suomenlinnan hoitokunta**

– Maksullisen toiminnan seuranta tulisi pääsääntöisesti jatkaa suoritteiden käytöllä. Erilliskustannusten määräytyminen on tällöin paljon helpompaa, kun Kiekusta voidaan ajaa tiedot raportille tätä seurantakohtetta käyttämällä.

– Henkilöstökustannukset määräytyvät toteutuneen työajan mukaan, joten tässä suoritteille kirjaaminen on oltava tehostettua, ajantasaista sekä luotettavaa. Työajan kohdistaminen sekä kirjaaminen on jokaisen työntekijän velvollisuus, joten sen tehostaminen ja kertaaminen on vain hyödyksi. Työaika tarkistetaan/vahvistetaan esimerkiksi kuukausittain esimiesten toimesta. Työajan kohdistamista tehdään siis vain silloin, kun työtehtävä on liittynyt maksulliseen toimintaan.

– Erilliskustannuksiksi voidaan laskea kaikki kustannukset, jotka aiheutuvat virastolle yksinomaan maksullisen toiminnan takia. Huom. myös laskelman muut erilliskustannukset, jos kustannus on muuta kuin:

1. aineet, tarvikkeet, tavarat
2. henkilöstökustannukset (sis. henkilösivukulut)
3. vuokrat (sis. myös laite- sekä sovellusvuokrat)
4. palvelujen ostot (sis. tästä aiheutuneet tarvike- sekä matkakustannukset sekä mahdolliset palkkiot)

– Toimintotilikartta tai virastossa käytettävät omat toiminnot pidettävä vähäisinä sekä selkeinä esim. vain maksullisen toiminnan osalta välttämättömät toiminnot.

→ maksulliselle toiminnalle omat tukitoiminnot, jolloin näihin liittyvät ja kirjatut kustannukset käsitellään erilliskustannuksina. Tällöin hyötynä on myös vähemmän työtä yhteiskustannusten laskemisessa.

– Yhteiskustannusten jakoperusteina voidaan käyttää palkkojen osuutta koko viraston palkoista. Tässä painottuu työajan kohdistamisen tärkeys. Myös muita jakoperusteita voidaan käyttää, mikäli tällainen on esimerkiksi selkeämpi ja aiheuttamisperiaatteen mukainen.

→ näistä selvitykset oltava dokumentointiin perustuvia.

– Mikäli maksullisen palvelutoiminnan kustannukset ovat täysin ylläpitoyksikön aiheuttamia, niin laskentaperusteet vain tämän yksikön henkilöstökuluista laskettaessa esim. poistoja sekä muita yhteiskustannuksia.

→ Jos taas maksulliseen palvelutoimintaan osallistuu muitakin yksikköjä, tulee suhdelukuna käyttää kaikkien osallistuvien yksiköiden henkilöstökuluja.

– Mikäli koneiden ja laitteiden hankinta/huolto/poistot -toimintojen kirjauksilla on aiheuttamisyhteys maksulliselle toiminnalle ja niitä ei ole huomioitu jo muutoin, tulee ne ottaa huomioon kaikissa eri maksullisen toiminnan osa-alueissa.