

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalouden koulutusohjelma / taloushallinto

Helena Saarela

VIIMEISEN LEPOSIJAN HINTA

– hautaamisen kustannukset Vantaan seurakuntayhtymän hautausmaassa

Opinnäytetyö 2012

TIIVISTELMÄ

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous

SAARELA, HELENA

VIIMEISEN LEPOSIJAN HINTA – hautaamisen
kustannukset Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimessa

Opinnäytetyö

59 sivua + 11 liitesivua

Työn ohjaaja

Lehtori Wenla Väisälä

Toimeksiantaja

Vantaan seurakuntayhtymä

Lokakuu 2012

Avainsanat

hautaus, seurakuntahallinto, seurakunnan talous, kustannukset, kustannuslaskenta, toimintolaskenta

Hautaustoimilaki vuodelta 2004 velvoittaa seurakuntia ylläpitämään yleisiä hautausmaita. Lain mukaan seurakunta voi periä hautaamiseen liittyviä maksuja, mutta ne saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset. Tässä opinnäytteessä on selvitetty hautaamisen kustannuksia ja miten hautaamismaksut kattavat syntyneitä kuluja Vantaan seurakuntayhtymässä. Työn alkuhypoteesi oli, että maksut eivät kata syntyneitä kustannuksia.

Teoriaosuudessa on perehdytty hautaustoimeen ja sen kustannuksiin, seurakunnan talouteen, yleisesti kustannuslaskentaan ja tarkemmin toimintolaskentaan.

Työssä on käytetty laskentamenetelmänä toimintolaskentaa, laskentakohteina olivat arkkuhautaus, urnahautaus sekä tuhkan hautaus muistolehtoon. Kustannuksia kohdistettiin resurssiajureilla, joita olivat työajan seurannasta saadut työtunnit ja konetyötunnit sekä prosentuaaliset osuudet. Toimintoajureina olivat eri hautaustapojen lukumäärät. Näiden avulla saatiin laskettua kustannukset yhtä hautausta kohden kullakin hautaustavalla.

Laskennan tuloksena saatuja yksikkökustannuksia verrattiin vuoden 2011 hautausmaksuihin. Laskelmat osoittivat alkuhypoteesin paikkansapitäväksi. Maksut eivät kata nykyisellään edes henkilöstön palkkakustannuksia, muista kuluista puhumattakaan.

ABSTRACT

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

University of Applied Sciences

Business Management

SAARELA, HELENA

THE PRICE OF THE LAST RESTING PLACE – burial costs at Vantaa federation of parishes

Bachelor's Thesis

59 pages + 11 pages of appendices

Supervisor

Wenla Väisälä, Senior Lecturer

Commissioned by

Vantaan seurakuntayhtymä

October 2012

Keywords

burial, burial costs, economy of parish, costs, cost accounting, activity-based costing

The Burial Act of 2004 obliges parishes to maintain public cemeteries. According to the law a parish can charge fees related to burial, but fees cannot be more than the costs of service. The aim of this thesis was to find out what kinds of costs are related to burial and how the fees cover expenses of burial at Vantaa federation of parishes. The hypothesis was that fees do not cover the expenses.

The theoretical section related to the burial field and its costs, to parish economy, in general to cost accounting and more detailed to activity-based counting.

The method of calculation was activity-based costing. The targets of calculation were burial in a coffin, burial in an urn and to bury ashes in a memory grove. At first expenses were allocated with cost drivers which were working hours and machine-hours, some costs were allocated using percentages. Next step was to allocate the expenses to the targets with counts of different burial methods.

The calculated unit costs were compared to Vantaa federation of parishes burial fees in 2011. The calculations proved that the hypothesis in the beginning was correct. At present the fees do not cover even the staff costs, not to mention the other expenses.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO	6
1.1	Työn tarkoitus ja rajaus	7
1.2	Aiemmat tutkimukset ja lähdekirjallisuus	7
2	HAUTAUSTOIMI	8
2.1	Hautaustoimeen liittyvä lainsäädäntö ja kustannukset	8
2.2	Hautausmaiden hallinto ja talous	9
2.3	Hautaustoimi nykyisin	10
3	SEURAKUNNAN TALOUS	11
4	KUSTANNUSLASKENTA	14
4.1	Kustannuslaskennan tehtävät	15
4.2	Julkisen organisaation kustannuslaskentaan vaikuttavia seikkoja	15
4.3	Seurakunnan kustannuslaskenta	16
4.4	Perinteisen kustannuslaskennan puutteita	18
5	TOIMINTOLASKENTA	19
5.1	Toimintolaskennan tausta ja peruslähtökohdat	19
5.2	Toimintolaskennan kulku	21
5.3	Toimintolaskennan ongelmakohtia	25
6	HAUTAAMISEN KUSTANNUKSET VANTAAN SEURAKUNTAYHTYMÄSSÄ	26
6.1	Seurakuntayhtymän hautaustoimi	26
6.2	Hautaustoimen palvelumaksut	27
6.3	Hautaamisen kustannusten laskeminen	29
6.4	Toimintojen määrittely	29
6.5	Kustannusten kohdistaminen resursseille ja toiminnoille	30

6.5.1	Henkilöstöressurit	31
6.5.1.1	Hautausmaahallinnon henkilöstö	31
6.5.1.2	Hautausmaiden henkilöstö	32
6.5.2	Hautaamisessa käytetyt koneet ja kalusto	35
6.5.3	Ostot ja sisäiset vyörytyskulut	38
6.6	Kustannusten kohdistaminen laskentakohteille	40
6.6.1	Arkkuhautauksen kustannukset	41
6.6.2	Urnahautauksen kustannukset	42
6.6.3	Tuhkan hautaamisen kustannukset	43
7	KUSTANNUSTEN JA HAUTAAMISMAKSUJEN VERTAILU	44
8	YHTEENVETO TUTKIMUKSESTA	47
9	POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET	50
9.1	Kehittämissideat ja jatkotutkimukset	53
	LÄHTEET	55
	LIITTEET	
	Liite 1. Hautaustoimen hintojen kehitys	
	Liite 2. Hautaustoimen palkkatiedot v. 2012 palkkabudjetin mukaan	
	Liite 3. Työajan ja palkkakulujen jakautuminen toiminnoittain	
	Liite 4. Hautaustoimen kuluja v. 2011 tuloslaskelman mukaan	
	Liite 5. Arkkuhautauksen kustannusten muodostuminen	
	Liite 6. Urnahautauksen kustannusten muodostuminen	
	Liite 7. Tuhkan hautauksen kustannusten muodostuminen	

1 JOHDANTO

Kiristyvän talouden myötä seurakunnissakin on ryhdytty seuraamaan kustannuksia entistä tarkemmin. Nykytilanne on se, että taantuma ja jäsenkato heikentävät kirkon taloutta. Aika ajoin julkisuudessa on puhuttu hautaamisen kalleudesta ja siitä miten hautaamisen hinnat vaihtelevat seurakunnittain sekä ovatko kirkon jäsenet eriarvoisessa asemassa kirkkoon kuulumattomien kanssa maksujen suhteen. Siksi asiaan onkin tulossa lakimuutos, jonka on tarkoitus astua voimaan joulukuussa 2012. Lakiesityksen mukaan kaikkiin seurakuntiin tulee vakiinnuttaa kustannuslaskennan käyttö. Kouvolan Sanomissa oli aiheeseen liittyvä kirjoitus (19.9.2011), jossa viitattiin tähän kirkkohallituksen tekemään muutosehdotukseen koskien kirkkolain hautaustoimen maksuja. Lakiesityksen mukaan seurakuntien pitäisi maksuja määrätessään ottaa huomioon palvelun tuottamisesta aiheutuneet todelliset kustannukset ja hinnoitella hautaamismaksut sen mukaan. Samassa esityksessä todetaan, etteivät seurakuntien jäsenet saa joutua muita huonompaan asemaan maksamalla kirkollisveroa yleisten hautausmaiden ylläpidosta. (Kirkolliskokouksen pöytäkirja, 2011, 373–383.) Kouvolan Sanomien kirjoituksessa kirkkohallituksen maankäyttöpäällikkö Harri Palo toteaaakin nykytilanteen olevan, että jos seurakunta ei pysty kattamaan hautaustoimen menojaan hautaustoimen maksuilla ja valtiolta saadulla yhteisöverolla, se joutuu kattamaan osan menoista kirkollisverolla. Tällaisessa tapauksessa seurakuntalainen maksaa käytännössä hautapaikastaan enemmän kuin kirkkoon kuulumaton. Ennen nykyistä hautatoimilakia, joka astui voimaan 2004, seurakunnat saattoivat periä kirkkoon kuulumattomilta korkeampia hautapaikka- ja hautausmaksuja. Seurantatietojen mukaan kirkkohallituksen suositukset hautausmaksujen yhtenäistämistä seurakuntien kesken eivät toteudu käytännössä tällä hetkellä. (Hautaustoimen maksutyöryhmän mietintö 2010, 5.)

Kirkkohallitus on suositellut yleiskirjeessään 28/2005 seurakunnille, että hautaustoimen palveluhintojen pitäisi vastata todellisia kustannuksia ja niiden pitäisi olla kaikille samat. Jotta kustannusten muodostumista pystytään seuraamaan, kirkkohallitus on antanut yleiskirjeissään ohjeet seurakunnille seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta.

Hautaustoimilain mukaan evankelis-luterilaisen kirkon seurakuntien tai seurakuntayhtymien tulee pitää yllä yleisiä hautausmaita. Seurakunta voi periä maksuja hautasijan luovuttamisesta, hautaamiseen liittyvistä palveluista ja haudan hoidosta. Nämä maksut

saavat kuitenkin olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset. Maksujen perusteiden tulee olla samat kaikille, joilla on oikeus tulla haudatuksi seurakunnan hautausmaalle. (Hautustoimilaki 2003, 4.§.)

On siis tarpeen selvittää, mitkä ovat palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset ja kuinka paljon palveluista perittävät maksut kattavat syntyneitä kustannuksia. Olettama on, että nykyisellään kulut ovat suuremmat kuin tulot. Kustannusten selvittämisen apuna työssä on käytetty toimintolaskentaa, koska kirkkohallitus on luonnehtinut ohjeessaan "Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä" (kirkkohallituksen yleiskirje 5/2007, liite 4) seurakuntien kustannusten kohdentamisen olevan lähinnä toimintolaskentaa.

1.1 Työn tarkoitus ja rajaus

Tässä opinnäytteessä selvitetään mistä muodostuu kuluja seurakunnan hautustoimelle sekä miten hautaamisesta perittävät maksut kattavat syntyneitä kuluja. Kustannusten selvittämisen tarve juontaa tulevaan lakimuutokseen, joka velvoittaa seurakunnat ottamaan huomioon hautaamisesta aiheutuvat kustannukset hautaustoimen maksuista päätettäessä. Työn viitekehys muodostuu hautaustoimesta, seurakunnan taloudesta, kustannuslaskennasta ja tarkemmin toimintolaskennasta. Tutkimusosassa selvitetään toimintaprosessit hautaamisen osalta Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimessa, kartoitetaan prosesseissa syntyvät kulut sekä tehdään laskelmat eri hautaustavoilta perittävistä maksuista. Työstä on rajattu pois hautaan siunaamisen osuus, joka kuuluu seurakunnalliseen toimintaan sekä hautojen hoito, joka on erikseen hinnoiteltu palvelu. Työssä ei ole myöskään laskettu hautapaikasta ja tuhkaamisesta aiheutuvia kuluja.

1.2 Aiemmat tutkimukset ja lähdekirjallisuus

Hautustoimeen liittyviä aiempia varsinaisia tutkimuksia ei löytynyt. Kirkkohallitus on julkaissut kaksi mietintöä hautausmaksuihin liittyen: Hautaustoimen maksut (sarja C, 2005:3) sekä Hautaustoimen maksujen yhdenmukaistaminen (sarja C, 2010:4). Imatran seurakunnan ylipuutarhuri Ari Ylähollo on tehnyt tilastointia hautaustoimen perimistä maksuista eri seurakunnissa. Yleisesti ottaen seurakuntien talouteen liittyviä tutkimuksia on tarjolla vähänlaisesti. Kirkon tutkimuskeskus on julkaissut vuonna 2011 Vesa Keson ja Jarmo Vakkurin tutkimuksen "Rakennemuutosten yhteys seura-

kuntien talouskehitykseen". Seurakunnan talouteen liittyviä muita tutkimuksia löytyy muutama pro gradu -tutkielma sekä ammattikorkeakoulun opinnäytetyö.

Teoriaosan lähdekirjallisuutena on käytetty taloushallinnon, seurakuntatalouden ja hautaustoimen kirjallisuutta, voimassa olevaa lainsäädäntöä, kirkkohallituksen yleiskirjeitä, kirkolliskokouksen pöytäkirjaa sekä valikoituja internet-lähteitä.

2 HAUTAUSTOIMI

2.1 Hautaustoimeen liittyvä lainsäädäntö ja kustannukset

Hautaus toimi on yhteiskunnallinen tehtävä, joka on hautaus toimilailla määrätty seurakuntien toteutettavaksi. Tämän lisäksi hautaus toimea ohjaavat monet lait ja asetukset, joiden vaatimukset vaikuttavat myös hautaus toimen kustannuksiin. Toiminnot pitää järjestää niin, että lakien ja asetusten määräykset toteutuvat.

Hautaus toimilain (427/2003) lähtökohtana ovat vaatimukset arvokkuudesta ja kunnioittavuudesta ruumiin ja tuhkan käsittelyssä sekä hautaus maan hoidossa. Evankelis-luterilainen kirkko on velvoitettu ylläpitämään hautaus maita. Laissa säädetään myös muun muassa hautaus maakiinteistöistä, hautaoikeudesta, hautaus maan hoitamisesta ja lakkauttamisesta, krematorioista ja vainajan tuhkaamisesta. Koska laki velvoittaa seurakuntia järjestämään hautaus toimen, on seurakuntien luotava sille toimivat edellytykset toimintaa varten. Kustannuksia aiheutuu luonnollisestikin hautaus maa-alueiden hankinnasta. Hautaus maiden läheisyyteen tarvitaan myös siunauskappeleita, työkooneiden huolto- ja säilytystiloja sekä henkilökunnan sosiaalitiloja. Myös vainajien säilyttämisestä varten on rakennettava asianmukaiset kylmätilat. Mahdollisen krematorion rakentaminenkin on suuri investointi. (Heng 1994, 41–45.) Hautaus maan ylläpitäjän on pidettävä hautarekisteriä hautaus toimilain pykälän 12 velvoittamana. Rekisterin ylläpito vaatii asianmukaiset rekisteröintivälineet sekä henkilöstöä niiden käyttämiseen. Laki velvoittaa pykälän 13 mukaan hoitamaan hautaus maata sen arvoa vastaavalla ja vainajien muistoa kunnioittavalla tavalla. Hoitamiseen tarvitaan sekä henkilö- että kone- ja laiteresursseja.

Terveysuojeluasetuksen (1280/1994) luvussa 7 säädetään hautaus maan perustamisesta, hautaamisesta ja ruumiin käsittelystä. Terveysuojeluasetuksen pykälässä 40 on määrätty, että arkkuun sijoitettu ruumis on haudattava vähintään 150 cm:n syvy-

teen. Kun yhdessä hautapaikassa on kaksi hautasijaa päällekkäin, arkkuhautaaminen tarvitsee vähintään 210 cm:n syvyyteen asti hiekkamaata. Mikäli hankittu maa-alue ei sovellu sellaisenaan hautaamiseen, lisäkustannuksia tulee massanvaihtoista, kuten vaihdettaessa kosteat saviset maat, tai louhinnoista, jos kallioperä on liian korkealla. (Heng 1994, 32, 39.) Lisäksi edellä mainitussa pykälässä sanotaan, että samaa arkkuhautasijaa saa käyttää aikaisintaan 15 vuoden kuluttua edellisestä hautaamisesta. Tämä taas tuo vaatimuksen riittävän laajasta hautausmaa-alueesta.

2.2 Hautausmaiden hallinto ja talous

Seurakunnan korkeimpana päättävänä hallintoelimenä kirkkovaltuusto päättää vuosittain talousarviossaan hautausmaiden taloudesta. Hautaustoimesta erilliset hautainhoitorahastot toimivat itsenäisinä yksikköinä oman talousarvionsa puitteissa. Hautainhoitorahastoille kuuluu yksityisten hautojen hoito. Hautausmaan talousarvion toteutumisesta vastaa hautausmaan esimies. (Heng 1994, 69.) Kirkkovaltuusto päättää seurakunnan hautausmaiden perustamisesta, laajentamisesta tai lakkauttamisesta. Nämä päätökset on alistettava kirkkohallituksen vahvistettavaksi (kirkkolaki 1054/1993 III osa 17:1.)

Seurakunnille kuuluvaa päätösvaltaa tavallisimmissa hautaustoimen asioissa käyttää kirkkoneuvosto, joka usein siirtää toimivaltaansa muille toimielimille ja viranhaltijoille. Yleensä hautaus- ja puistotoimi on osa talous- tai kiinteistöhallintoa. Kirkollisiin toimituksiin liittyvistä tehtävistä vastaavat papit kirkkoherran johdolla. Suuremmissa seurakunnissa hautausasiat keskitetään hautatoimistoon.

Kirkkolain 17. luvun 7. pykälän mukaan kaikilla evankelis-luterilaisilla seurakunnilla tulee olla oma hautaustoimen ohjesääntö. Hautaustoimen ohjesääntö on ohjekokoelma, jossa kerrotaan tarkemmat määräykset haudoista, hautakirjanpidosta, hautaoikeuden haltijan oikeuksista ja velvollisuuksista, määräykset haudan hoidolle asetettavista vaatimuksista, hautamuistomerkkien hyväksymisestä ja hautausmaalla noudatettavasta järjestyksestä. Ne seurakunnat, joissa on krematorio, voivat liittää hautaustoimen ohjesääntöön myös tuhkausta koskevat säännökset. Kirkkovaltuusto hyväksyy ja tuomiokapituli vahvistaa ohjesäännön.

Seurakunnissa toteutettiin laskentatoimen uudistus vuoden 1999 alusta lukien. Uudistuksen tarpeen aiheuttivat vanhaan hallinnolliseen kirjanpitojärjestelmään perustuneen

laskentatoimen puutteet tarpeellisen tiedon ja laskelmien tuottamisessa. Uudistuksen tavoitteena oli kehittää seurakuntien laskentatointia niin, että se tuottaisi kirjanpitolakia ja kirjanpidon yleisiä periaatteita hyväksi käyttäen tietoa ja laskelmia aiempaa enemmän ja helppolukuisemmin. (Kirkkohallitus, yleiskirje 10/1997.) Uudistuksen myötä hautaustoimi on muodostanut kustannuslaskennallisesti aiempaa selvemmän kokonaisuuden. Yleinen lähtökohta hautaustoimen maksujen määrittämiselle on palvelujen todelliset kustannukset. Aiempi hallinnollinen kirjanpito ei kuitenkaan antanut riittävästi tietoa niistä. Esimerkiksi pääomakustannukset sekä hautaustoimea koskevat yhteiskustannukset jäivät huomioimatta. (Kirkkohallitus, yleiskirje 32/1999.) Hallinnollisen kirjanpidon tärkein tehtävä oli talousarvion toteutumisen seuranta, ja keskeinen tilinpäätösraportti oli talousarvion toteutumavertailu. Näin ollen hautaustoimen maksujen hinnoittelu perustui lähinnä budjetissa varattuihin määrärahoihin, ei todellisiin kustannuksiin.

Hautaustoimen taloudesta eri seurakunnissa on vaikea saada keskenään vertailukelpoista kuvaa. Esimerkiksi seurakunta, joka sijaitsee muuttotappioalueella ja jonka hautausmaat sijaitsevat hiekkakankaalla, voi hoitaa hautaustoimensa melko vähäisin kustannuksin. Kustannusten pienuuteen on tällöin syynä alhainen maan hinta ja uusien hautapaikkojen vähäinen tarve. Jos taas vertailukohteena on muuttovoittoinen kaupunki, tilanne on päinvastainen. Hiekkakankaat on rakennettu ja hautausmaiden laajennusvarat on otettu muuhun käyttöön. Suurella osalla asukkaista ei ole sukuhautaa, joten kuolemantapaus edellyttää aina uuden haudan luovuttamista. Koska vanhoja vapautuvia hautoja ei ole, joudutaan rakentamaan uusia hautoja. Jos joudutaan rakentamaan kokonaan uusi hautausmaa, tulevat investointikulujen jälkeen vielä hautausmaan käyttökustannukset ja mahdollisen lisähenkilöstön kulut. (Heng 1994, 69.)

2.3 Hautaustoimi nykyisin

Valtaosa suomalaisista haudataan evankelis-luterilaisen kirkon hautausmaille. Tilastokeskuksen mukaan Suomessa kuoli 50 590 henkeä vuonna 2011. Kirkon tilastollisen vuosikirjan 2011 mukaan evankelis-luterilaisten seurakuntien ja seurakuntayhtymien hautausmaille haudattuja oli kyseisenä vuonna 49 923 vainajaa. Kuolleista siis vain noin 2 prosenttia eli 667 vainajaa haudattiin muualle kuin seurakunnan hautausmaalle.

Arkkuhautaus on edelleenkin yleisin hautausmuoto. Tuhkahautaus yleistyy kuitenkin kaiken aikaa, tuhkattujen määrän lisääntyessä parin prosentin vuosivauhtia. Suomen

hautaustoiminnan keskusliiton krematoriotoiminnan tilastojen mukaan vuonna 2011 kaikista kuolleista tuhkattiin 42,7 %. Tuhkaaminen on yleisempää suurimmissa kaupungeissa kuin maaseudulla ja pienemmillä paikkakunnilla. Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen tilastotietojen mukaan Vantaan seurakuntayhtymässä oli kaikista hautauksista vuonna 2011 tuhkahautauksia 67,8 %.

Hautausmaiden ylläpito kestäväällä pohjalla edellyttää, että niiden hoitamiseen on riittävästi varoja. Kirkkohallituksen ohjeiden mukaan hautaustoimi ei voi poiketa merkittävästi yhteiskunnan muista julkisista palveluista tässä suhteessa. Tästä johtuen seurakuntien on nykyistä paremmin pyrittävä ottamaan huomioon hautaustoimen todelliset kustannukset maksuja määrätessään. Kirkkohallituksen ohjeista ja suosituksista huolimatta yhä edelleen seurakunnilla ja seurakuntayhtymillä on huomattavia eroja hautaustoimen maksuissa.

Imatran seurakunnan ylipuutarhuri Ylähollo on tilastoinut seurakuntien hautaustoimen maksuja kyselytutkimuksilla vuodesta 2004 lähtien. Tilastoinnin tarpeen aiheutti vuoden 2004 alusta voimaan tullut hautaustoimilaki ja sen seuraamukset seurakunnissa. Laista seurasi muutoksia, joita Seurakuntapuutarhurit ry halusi seurata eri seurakunnissa. Saamiensa tietojen perusteella Ylähollo on havainnut, etteivät eri seurakuntien perimät maksut ole keskenään vertailukelpoisia. Hautaukseen liittyvistä toimenpiteistä perittyjä maksuja on painotettu eri tavoin. Ainoastaan omaisilta perittävien maksujen kokonaismäärää pystytään vertailemaan. Liitteessä 1 on vertailtu hintojen kehitystä Ylähollolta saaduista tilastoista. Taulukoista voi huomata edelleenkin hinnoissa olevan suurta vaihtelua ylimmän ja alimman hinnan välillä. Näissä hintahaarukan ääripäissä ei ole havaittavissa selkeää trendiä hintojen kehityksestä ylöspäin. Se johtunee osaltaan siitä, että tilastokyselyihin eivät aina vastaa samat seurakunnat, ja vastanneiden seurakuntien määräkin vaihtelee vuosittain. Hintojen keskiarvoista voi kuitenkin päätellä, että hinnat ovat nousseet vuosi vuodelta.

3 SEURAKUNNAN TALOUS

Seurakunnan taloudella turvataan seurakunnan varsinaisten tehtävien hoito. Seurakunnan varoja ja tuloja saadaan käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen ja kirkon keskusrahastomaksujen maksamiseen. (Kirkkolaki 1993, 15:1.) Seurakunnan taloudenhoidon perustavimmat ohjeet sisältyvät kirkkolakiin ja -järjestykseen. Kirkkohallitus antaa tarkempia ohjeita talousarvion laatimisesta, tuloveroprosentin vahvis-

tamisesta, omaisuuden hoitamisesta, rahatoimen järjestämisestä, kirjanpidosta ja tilin-tarkastuksesta. (Kirkkojärjestys 1993, 15:14.) Näiden lisäksi seurakunnan taloudellista toimintaa ohjaavat kirkkoneuvoston ohjesääntö (seurakuntayhtymässä seurakuntaneu-voston ohjesääntö), johtavien viranhaltijoiden johtosäännöt, taloussääntö, hankinta-toimen ohjeet, toiminta- ja taloussuunnitelma, talousarvio ja käyttösunnitelma. So-veltuvien osin seurakunnissa noudatetaan kirjanpitolakia ja -asetusta. (Vallenius 2003, 141.)

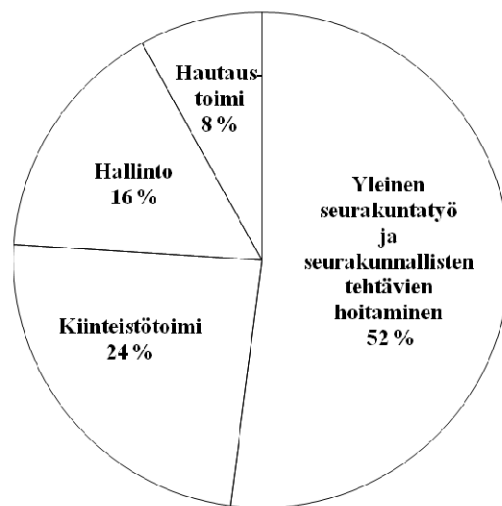
Seurakunnat ovat julkisoikeudellisia yhteisöjä, joiden talouden perusta on kirkon itse-näinen verotusoikeus sekä itsenäisyys seurakunnan omaa taloutta koskevassa päätök-senteossa. Kirkkolaissa säädetään, että seurakunnan jäsenten tulee osallistua niiden varojen hankkimiseen, joita tarvitaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen. Kirkko-valtuuston hyväksymän talousarvion mukaan määritellään kuinka paljon tarvitaan kir-kollisverotuloja muiden tulojen lisäksi kattamaan seurakunnan menot. Kirkollisvero-prosentin suuruuden vahvistaa kirkkovaltuusto. (Kirkkolaki 1993, 15:2.) Koska seura-kuntalaiset rahoittavat seurakunnan toimintaa verorahoilla, heillä on oikeus saada tie-tää, miten verorahoja on käytetty ja millaisia vaikutuksia toiminnalla on ollut. Seura-kunnan toiminnan tulee olla taloudellista. Toisin sanoen käytettävissä olevalla työ-voimalla ja määrärahoilla tehdään mahdollisimman paljon seurakunnan ja seurakunta-laisten hyväksi. Se taas tarkoittaa, että tehdään oikeita asioita oikealla tavalla. (Tuo-himäki 1998.)

Seurakuntien talouden keskeisimmät tekijät ovat verotulot ja henkilöstömenot. Seura-kuntien tuloista verotulot ovat noin 80 % ja toimintatuotot noin 14 %. Loppuosa tu-loista koostuu mm. puutavaran myyntituotoista, rahoitustuotoista ja muista tuotoista. Viime aikoina seurakuntien tuloja ovat vähentäneet seurakuntien jäsenten määrän vä-hentyminen ja sitä kautta verotulojen vähentyminen. Samalla kun seurakuntalaisten lukumäärä on vähentynyt, on myös heidän keskimääräinen veronmaksukykynsä hei-kentynyt. (Kirkon tilastollinen vuosikirja 2010, 157.)

Kirkko saa valtiolta osuuden yhteisöverosta, koska kirkko hoitaa eräitä yhteiskunnalli-sesti tärkeitä tehtäviä, jotka perustuvat lainsäädäntöön. Seurakunnat ovat velvollisia ylläpitämään hautausmaita ja osoittamaan hautasija jokaiselle alueensa kuntalaiselle uskonnollisesta vakaumuksesta riippumatta. (Hautausoimilaki 457/2003.) Seurakun-tien ylläpitämät kirkonkirjat ovat osa väestötietojärjestelmää. Seurakunnan on pyydet-

täessä annettava todistuksia, otteita ja selvityksiä rekisteristään. (Laki väestötietojärjestelmästä ja Väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista 2009, 47§.) Seurakunnat omistavat verrattain suuren osan suomalaisesta kulttuuri- ja kansallisomaisuudesta kirkkojen ja hautausmaiden muodossa. Näin ollen seurakunnat ovat velvollisia huolehtimaan kansallisesta kulttuuriperinnöstä. (Kirkkolaki 1993, 14:2; Laki rakennusperinnön suojelemisesta 2010, 3§.) Yhteisöveron tuotosta seurakuntien osuus on normaalisti 1,86 prosenttia. Tuleville kahdelle vuodelle on tulossa korotettu jako-osuus, mutta pienemmällä korotuksella kuin edellisinä vuosina. Seurakuntien yhteisöveron jako-osuus on 2,30 prosenttia vuonna 2012 ja 2,26 prosenttia vuonna 2013. (Laki verontilityslain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta 1525/2011.) Vuonna 2010 seurakuntien saama osuus yhteisöveron tuotosta oli 112 miljoonaa euroa.

Seurakuntien välittömät toimintakulut jakautuivat vuonna 2011 kuvan 1 mukaisesti.



Kuva 1. Seurakuntien välittömien toimintakulujen jakautuminen (Kirkon tilastollinen vuosikirja 2011, 159)

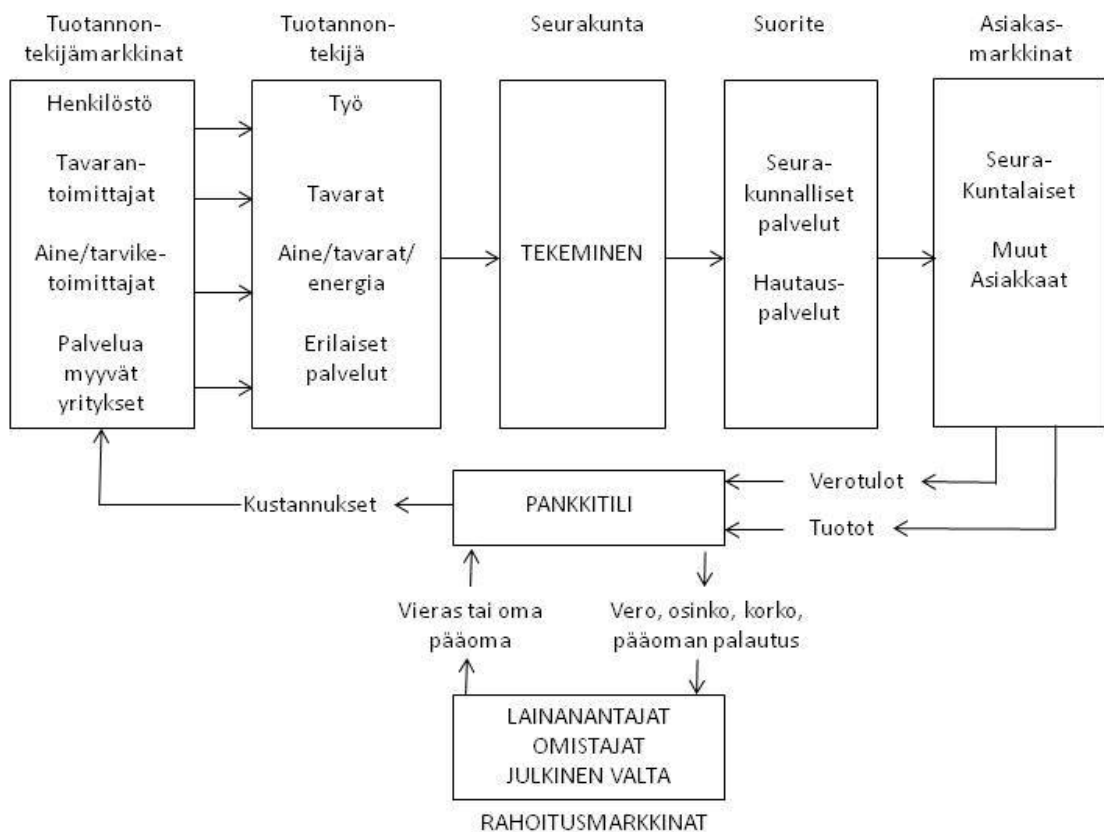
Kirkon tilastollisten vuosikirjojen (2004–2011) mukaan osuudet ovat pysyneet lähes tulkoon samoina viime vuosien ajan. Toimintakuluista henkilöstökulujen osuus oli 61% vuonna 2011. Niiden määrä on kasvanut vuosi vuodelta. (Kirkon tilastollinen vuosikirja 2011, 158–159.)

Jotta seurakunnan talous saadaan pysymään kannattavana, on tarpeen seurata toiminnan tuottoja ja kustannuksia. Kun on tiedossa, mistä ja miten ne muodostuvat, on helpompaa tehdä oikeita ratkaisuja toiminnan kehittämiseksi ja tehostamiseksi. Tässä voidaan käyttää apuna kustannuslaskentaa.

4 KUSTANNUSLASKENTA

Kustannuslaskennassa on kyse käyttökelpoisen tiedon tuottamisesta mittaamalla tietyn toiminnan kustannukset. Kustannuslaskennan aiheellisuuteen vaikuttaa tarve tehdä mahdollisimman järkeviä ja hyviä päätöksiä. Kustannusten ja kannattavuuden laskennassa määritellään tuloksen ja muiden hyötyjen luomisessa vallitsevia syy-seuraussuhteita. Kaikkeen, mitä teemme tai jätämme tekemättä, liittyy kustannuksensa. Jokaiselle tuotannontekijätyypille ja sen kulutuksesta aiheutuvalle kustannukselle voidaan määritellä jokin mittari, jonka suhteessa kustannusten voidaan ajatella lähinnä muuttuvan. (Pellinen 2006, 56–71.)

Yrityksen ja yhteisön, tässä tapauksessa seurakunnan, toimintaa eri markkinoiden suuntaan voidaan kuvata seuraavan kaavion avulla.



Kuva 2. Yritys-/yhteisötoiminnan prosessit Vilkkumaan (2005, 45) kaaviota mukailien

Kaavion yläosa kuvaa tekemis- eli reaali prosessia, toisin sanoen sitä mitä yritys tai yhteisö tekee tai tuottaa. Kaavion alaosaa kuvaa rahaprosessia eli sitä miten raha kiertää yrityksessä tai yhteisössä. Yritystoiminnasta poiketen rahoitusprosessin tulopuoleen liittyy seurakunnilla ja kunnilla verotulot pääomien lisäksi. Ostettaessa tuotannontekijä-

kijöitä syntyy kustannus ja myytäessä tuotteita tai palveluita syntyy tuottoja. Nämä molemmat ovat riippuvaisia tekemisen määrästä ja laadusta, koska määrä ja laatu vaikuttavat siihen, minkä verran kustannuksia syntyy ja kuinka paljon tuottoja saadaan aikaan. Laskentatoimen tarkoitus on nimenomaan auttaa tekemisprosessin kehittämisessä ja parantamisessa. (Vilkkumaa 2005, 46.)

4.1 Kustannuslaskennan tehtävät

Kustannuslaskennan tehtävänä on mitata ja raportoida taloudellista ja ei-taloudellista informaatiota, joka liittyy yrityksen resurssien hankintaan ja kulutukseen. Se tuottaa informaatiota sekä rahoittajien laskentatoimen että johdon laskentatoimen tarpeisiin. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi, Puttonen 2007, 81.)

Kustannuslaskennan tehtävä voidaan myös määritellä hyödyllisen rahamääräisen tiedon tuottamiseksi organisaation päämäärien tavoittelua koskevassa päätöksenteossa. (Pellinen 2006, 23.) Kustannuslaskenta on se osa operatiivista laskentatoimintaa, jonka tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Toisin sanoen kustannuslaskennan tehtävänä on selvittää, rekisteröidä ja kohdistaa kustannukset halutulle laskentakohteelle. (Kinnunen ym. 2007, 83.)

4.2 Julkisen organisaation kustannuslaskentaan vaikuttavia seikkoja

Julkisessa hallinnossa organisaatiot tavoittelevat pääsääntöisesti muita päämääriä kuin kannattavuutta. Tämä vaikuttaa merkittävästi organisaatioiden kaikkeen toimintaan, johtamiseen ja siten myös laskentatoimeen. Julkistahainen toiminta eroaa merkittävimmin yritysmäisestä toiminnasta siinä, että yritys haluaa saada yrittäjävoittoa, kun taas julkinen taho ei sitä halua. Muita voittoa tavoittelemattoman organisaation erityispiirteitä ovat organisaation toimintaa ohjaava oma lainsäädäntö, organisaation suuntautuminen palvelutuotantoon ja vähäinen riippuvuus asiakasrahoituksesta. Toiminnan tuloksellisuutta ei voi mitata voiton avulla, koska tavoitteeksi ei ole asetettu voittoa. Toimintaa varten talousarviossa on kohdennettu määrärahat tulosityksikölle, joiden puitteissa se toimii. (Keski-Suni 1995, 47.) Julkisessa hallinnossa kannattavuus on korvattu tuloksellisuuden käsitteellä. Se kertoo, tehdäänkö annetuilla voimavaroilla oikeita asioita ja tehdäänkö asiat oikein. (Keski-Suni 1995, 49.) Virastojen ja laitosten kustannuslaskennalla pyritään tuottamaan tietoa ennen kaikkea päätöksenteon tueksi virastojen johdolle ja sitä ohjaavalle ministeriölle. (Wallin, Etelälahti, 1995, 7)

Julkisen tahon tuottamat palvelut ja tuotteet ovat monesti sellaisia, ettei niitä haluta tai voida tuottaa markkinoiden mukaan määräytyvästi. Suurin ero yritysten ja julkisen tahon tuotantotoiminnassa on niiden tekemän hinnoittelun aikaansaama lopputulos. Yritykset sisällyttävät hintoihinsa voitto-osuuden, kun taas julkiset toimijat hinnoittelevat palvelunsa ilman voitto-osuutta. Julkinen taho voi joskus hinnoitella palvelunsa ja tuotteensa jopa niin, että ne eivät kata suoraan edes kaikkia kustannuksiaan. Tällöin palvelusta perityn hinnan ja kustannusten välinen ero joudutaan kattamaan muilla tuotoilla esimerkiksi veroilla. Hinnoittelun ero ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että myös julkisten tahojen on tiedettävä mitä heidän tuotteidensa ja palvelujensa tuottaminen maksaa, jotta ne pystytään tuottamaan kansantalouden edellyttämällä kustannustehokkaalla tavalla. (Vilkkumaa 2005, 43–44.) On etsittävä toiminnan muotoja, jotka voidaan rahoittaa palvelujen käyttäjiltä perityillä maksuilla. Maksuttomienkin palvelujen taloudellisuuden vaatimus on aina voimassa. Ilmaisia palveluja ei ole. (Keski-Suni 1995, 21)

4.3 Seurakunnan kustannuslaskenta

Myös seurakuntiin kuuluu määrätynlainen kustannustietoisuus, jonka saavuttamiseksi käytetään hyväksi seurakunnan kustannuslaskentaa. Kustannuslaskentaa käytetään seurakunnan johdon apuna taloudellisessa päätöksenteossa. Tässä tehtävässä kustannuslaskenta ei saa olla itsetarkoitus, vaan on arvioitava, miksi on tärkeää tietää mitkä jonkin toiminnan kulut ovat. Kustannusten laskeminen niin tarkasti, että laskemisesta aiheutuu enemmän kuluja kuin kustannusten selvittämisestä on hyötyä, ei ole tarpeen. (Enbuske, Korhonen, Laukkonen, Rantama, Tarkka, Tuohimäki 2000, 301, 308).

Seurakuntien ja seurakuntayhtymien tuottoja ja kuluja on seurattu perinteisesti tilien, tehtäväalueiden ja pääluokkien avulla. Seurakuntien toiminta ryhmitellään pääluokkien avulla hallinnoksi, seurakunnalliseksi toiminnaksi, hautaustoimeksi ja kiinteistötoimeksi. Nämä pääluokat jaetaan eri tehtäväalueiksi, joiden avulla tietty toiminta pidetään erillään muista toimintamuodoista. Tehtäväalueita ovat esimerkiksi jumalanpalveluselämä, diakonia, kirkonkirjojen pito sekä varsinainen hautaustoimi. (Seurakunnan ja seurakuntayhtymän taloushallinnon perusohjeet, 2006.)

Kirkkohallitus antoi yleiskirjeessään 10/1999 suosituksen palkkakustannusten jakamisesta työaloille ja kirjanpidon kustannuspaikoille. Kirkkohallitus suositteli, että seurakunnat jakaisivat työntekijöidensä työpanokset prosentteina etukäteen arvioidun to-

teuman perusteella, jotta saadaan tarkemmin selville työalojen kokonaiskustannukset. Taloudellisten tavoitteiden asettaminen ja niiden toteutumisen arviointi helpottuu, kun on tietoa toiminnan kokonaiskustannuksista. (Enbuske ym. 2000, 310.)

Kirkkohallitus on antanut seurakunnille ohjeet toimintatuottojen ja -kulujen, poistojen sekä sisäisten korkokulujen kirjaamisesta entistä tarkemmin tehtäväalueiden kesken. Tämän lisäksi kirkkohallitus on kehottanut seurakuntia jakamaan seurakunnan tukipalvelujen (kiinteistötoimi ja hallinto) kulut seurakunnallisen toiminnan ja hautaus-toimen kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Kirkkohallituksen yleiskirje 44/2002.) Kustannusten kohdentamisen tavoitteena on saada tietoa taloudellisten resurssien jakautumisesta kirkon perustehtävien kesken. Kohdentamisella saadaan tietoa perusteh-tävien todellisista kokonaiskustannuksista ja niiden muodostumisesta.

Kirkkohallituksen yleiskirjeen 5/2007 liitteessä 4 on mainittu seurakuntien kustannus-ten kohdentamisen olevan lähinnä toimintolaskentaa. Se onkin perusteena tämän työn laskentamenetelmän valinnalle. Edellä mainitun kirkkohallituksen yleiskirjeen liittees-sä seurakunnan kustannusten kohdentamisen perusasioiksi on nimetty seuraavia asioi-ta:

- Toimintatuottojen ja -kulujen kirjaaminen tehtäväalueille aiheuttamisperiaat-teen mukaan.
- Jokaisen henkilökuntaan kuuluvan on arvioitava mahdollisimman totuuden-mukaisesti miten hänen työaikansa jakautuu eri tehtäväalueiden kesken.
- Rakennusten poistojen ja sisäisten korkokulujen kirjaaminen pääluokan kiin-teistötoimi tehtäväalueille sekä hautaus-toimeen kuuluvien omaisuuserien pois-tojen ja sisäisten korkokulujen kirjaaminen pääluokan hautaus-toimi tehtävä-alueille.
- Kiinteistöjen kokonaiskulujen jakaminen tehtäväalueille esimerkiksi eri tehtä-väalueiden käytettävissä olevien hyötyneliöiden tai käyttökertojen mukaisessa suhteessa sisäisinä vuokratuloina.
- Hallintokulujen (pois lukien kirkonkirjojen ylläpitoa), verotuskulujen ja kes-kusrahastomaksujen vyöryttäminen pääluokkien seurakunnallinen toiminta ja hautaus-toimi tehtäväalueille välittömien kulujen mukaisessa suhteessa.

- Seurakunnan kuluista kohdennettavat meno-oikaisut välittömistä ja välillisistä kuluista hautainhoitorahastolle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Nämä oikaisut kuuluvat ulkoiseen kirjanpitoon.

4.4 Perinteisen kustannuslaskennan puutteita

Perinteisten kustannuslaskentatapojen puutteeksi on osoittautunut on välillisten kustannusten oikea kohdistaminen. Perinteisiä kustannuslaskentakäytäntöjä parantamaan kehitettiin uusi tapa kohdistaa näitä yleiskustannuksia. Seuraavassa on käyty läpi perinteisen kustannuslaskennan puutteita, joita on pyritty korjaamaan toimintolaskennan avulla.

Perinteinen kustannuslaskenta on ollut lähinnä tuotekohtaisten kustannusten selvittämistä. Koska nykyisin välillisten kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on suurempi kuin aiemmin, niiden laskeminen tuotteille perinteisin menetelmin ei anna oikeaa tietoa. Perinteisiä laskentatapoja on arvosteltu muun muassa alla olevista seikoista. (Vilkkumaa 2005, 201–203; Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 144.)

Välilliset eli yleiskustannukset kohdistetaan monesti välittömän ainekäytön tai välittömän työn kustannusten työn kustannusten suhteessa. Yleiskustannukset eivät välttämättä ole suhteessa niihin tai riippuvaisia niiden määrästä.

Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten jaottelun seurauksena saattaa huomio kiinnittyä vain muuttuvien kustannusten osaan kokonaiskustannuksista. Jos muuttuvien kustannusten määrä kokonaiskustannuksista laskee, kohdistuu ohjaamisvaikutus alati pienevään osaan kokonaissuorittamisesta. Tällöin voidaan ajautua yrityksen tai yhteisön tekemisprosessin tehottomuuteen.

Kolmas ongelmakohta on liian karkea kustannuspaikkajako ja liian karkea tai jopa virheellinen kohdistamisperusteen valinta. Yrityksen tai yhteisön toimintaprosessin kannalta kustannuspaikka- tai tulosyksikköjaottelu ei ole riittävän oikein. Kustannukset on voitu jakaa hieman keinotekoisesti muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Näiden seurauksena ei voida saada tarpeeksi oikeaa käsitystä.

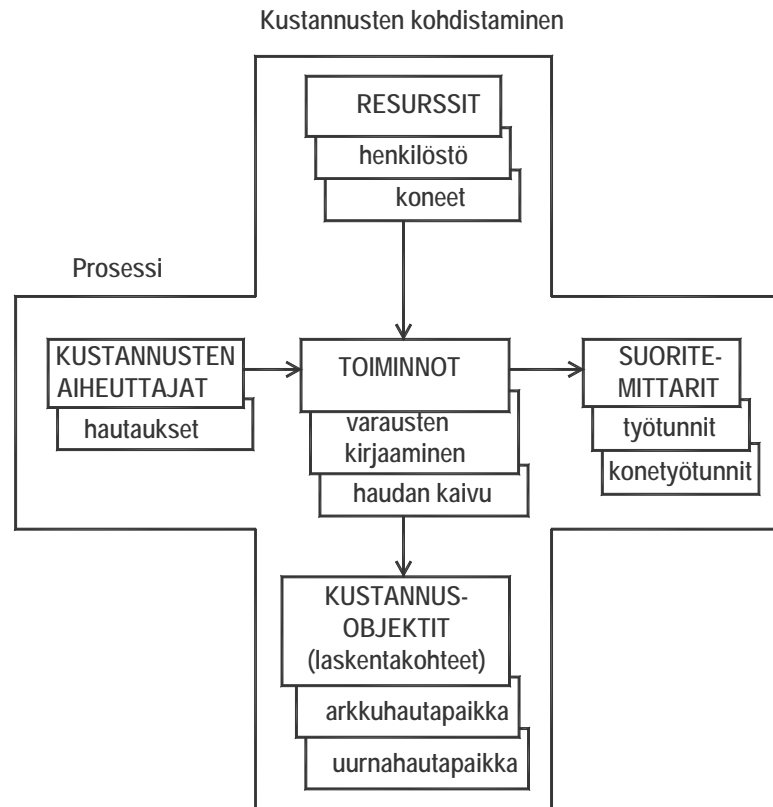
Tämä perinteisiin kustannuslaskentakäytäntöihin kohdistunut kritiikki, jonka mukaan yleiskustannuksia kohdistettiin tuotteille liian yksioikoisesti välittömien kustannusten suhteessa, vaikutti toimintolaskennan kehittymiseen.

5 TOIMINTOLASKENTA

5.1 Toimintolaskennan tausta ja peruslähtökohdat

Toimintoperusteisen laskennan (activity-based costing, ABC) perusajatukset ovat olleet tuttuja Suomessakin jo 1970-luvulta alkaen. Laajempaan tietoisuuteen ja suosioon tämä laskentatapa nousi 1980-luvun lopulla. Perinteinen kustannuslaskenta oli kehitetty aikana, jolloin yritykset valmistivat vain harvoja tuotteita ja välittömät kustannukset olivat määrääviä samalla kun yleiskustannukset olivat suhteellisen pieniä. Tämä perinteinen laskentatapa soveltuu käytettäväksi silloin kun yleiskustannukset ovat pienet ja toiminnan kustannukset ovat suorassa suhteessa esimerkiksi tuotanto- tai myyntimäärään. Kun tuotteiden lukumäärä ja monimuotoisuus lisääntyvät merkittävästi ja välillisten kustannusten osuus kokonaiskustannuksista kasvaa, pienetkin epätarkkuudet voivat vääristää perinteisten kustannuslaskelmien tuloksia. Alkuaan toimintolaskenta keskittyikin perinteisten laskentatapojen epäkohtien korjaamiseen. Toimintolaskennan perusidean mukaan kustannukset eivät aiheudu yksinomaan palveluista tai tuotteista vaan siitä, mitä organisaatiossa tehdään. Toisin sanoen organisaation välilliset kustannukset, nk. yleiskustannukset, kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toiminnoille. Toimintolaskennassa pyritään löytämään looginen yhteys tuotteiden ja kustannusten välille. (Pellinen 2006, 188; Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 130–131 ; Alhola 2008, 15,20).

Varhaisimmissa toimintolaskennan järjestelmissä yleiskustannuksia jaettiin useisiin kustannuskeskuksiin ja sieltä kustannukset kohdistettiin tuotteille erilaisia uusia menetelmiä käyttäen. Yritysten tarve saada operationaalista tietoa toiminnoistaan johti toisen polven toimintolaskennan syntyyn. Toisen polven toimintolaskennassa on kaksi ulottuvuutta, joista ensimmäinen keskittyy kustannusten kohdistamiseen ja toinen keskittyy prosessin tarkkailuun. Kuvassa 3 on esitetty Peter Turneyn ja Norm Raffen yhteistyönä kehittämä kaksikulotteinen toimintolaskentamalli. (Turney 1994, 83.) Kuviota on täydennetty tähän työhön soveltuvilla nimikkeillä.



Kuva 3. Toimintolaskennan ulottuvuudet (Turney 1994, 83)

Kaavion pysty-akseli kuvaa kustannusten yleistä virtaa panoksista tuotokseen. Kustannusten kohdistamisen näkökulman tavoitteena on selvittää laskentakohteen kustannukset. Kaavion vaaka-akselilta taas saadaan prosessin tehokkuuden näkökulma. Se antaa tietoa siitä, mikä työn aiheuttaa ja miten hyvin se suoritetaan. Tämän näkökulman tavoitteena on mitata ja kehittää sitä kokonaisprosessia, joka tarvitaan tuotteen tai palvelun tuottamiseksi. (Turney 1994, 82–83; Alhola 2008, 34–35.)

Vilkkumaan (2005, 200–201) mukaan toimintolaskennan hyviä puolia yleisellä tasolla ovat esimerkiksi:

- se tuottaa tarkempaa tietoa tuotteen tai palvelun kustannuksista
- toimintojen tarkastelu osoittaa kokonaiskustannukset, jolloin voidaan löytää vaihtoehtoisia toimintatapoja ja menettelyjä
- kun tekemisprosessi jaetaan strategian kannalta tärkeisiin toimintoihin, voidaan keskittyä oikeaan tekemiseen
- toiminnon tavoitteiden asettaminen ja seuranta antavat mahdollisuuden jatkuvaan kehittämiseen ja kehittymiseen
- se antaa mahdollisuuden tuotteen tai palvelun koko elinkaaren mukaisen palvelukustannustiedon seuraamiseen ja hyödyntämiseen. Kun toiminto ja sen

kustannuskohdistaminen toteutetaan oikein, on mahdollista ottaa huomioon myös sellaiset kustannukset, joita perinteinen kustannuslaskenta ei ota huomioon.

Toimintolaskennassa välillisiä kustannuksia kohdistetaan entistä tarkemmin, jolloin laskentajärjestelmän vaatiman tiedon kerääminen, muokkaaminen ja raportointi edellyttävät enemmän työtä. On ryhdyttävä rekisteröimään jotakin sellaista tietoa, jota ei ole aiemmin hyödynnetty. Tosin nykyään se on teknisesti mahdollista ja laskentajärjestelmän kehittämisen aiheuttamien kustannusten näkökulmasta myös järkevää. Tulee kuitenkin muistaa, että käytännön päätöksenteon kannalta voi olla yhtä ongelmallista se, että on liikaa tietoa kuin se, että on liian vähän tietoa. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilähti 1995, 26–27; Suomala ym. 2011, 132.)

5.2 Toimintolaskennan kulku

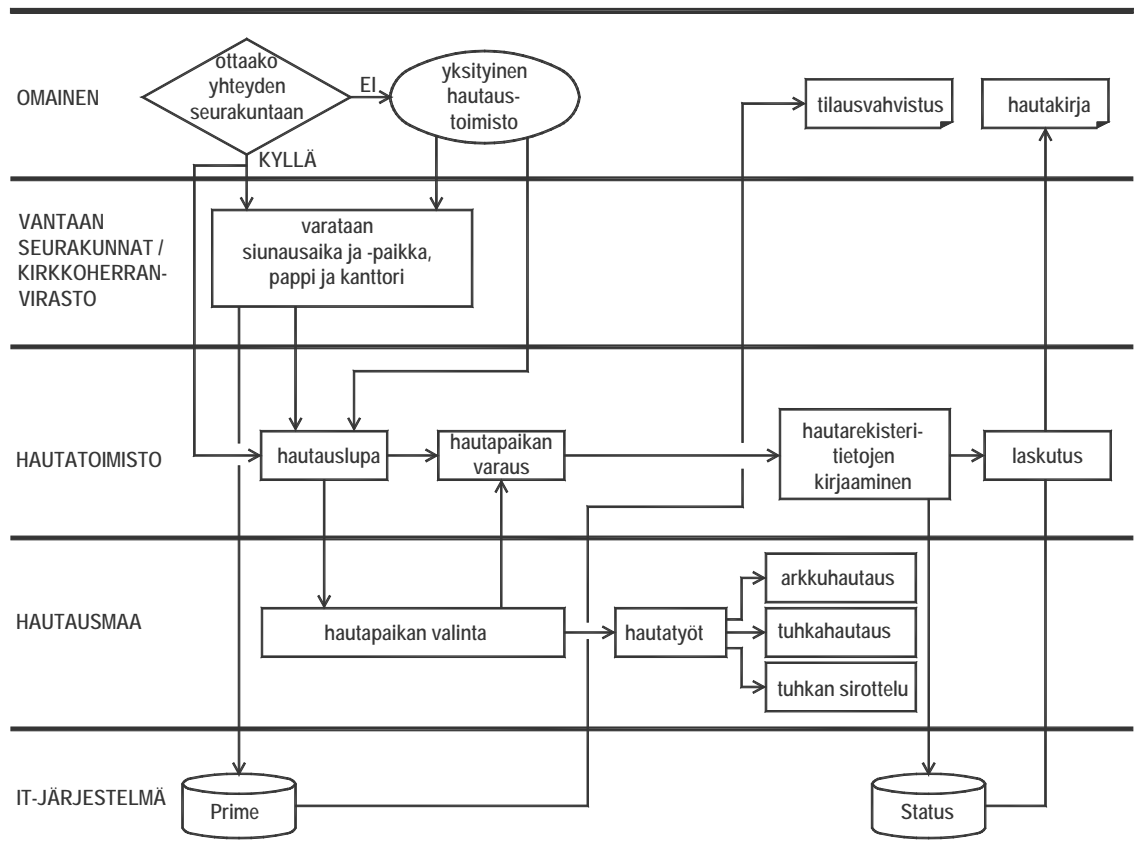
Lumijärven ym. (1995, 23) mukaan toimintolaskenta voidaan luokitella kuuteen eri vaiheeseen:

1. valmisteluvaihe
2. toimintoanalyysi
3. kustannuskohdistimien määrittely
4. toimintoperusteisten kustannusten laskeminen
5. laskentatietojen hyväksikäyttö
6. toimintolaskennan integrointi muuhun laskentaan

Valmisteluvaiheessa määritellään selvityksen tavoite, laajuus, tuotteet, palvelut, asiakkaat ja prosessin päävaiheet. Valmisteluvaiheen päättyessä organisaatiolla tulee olla projektisuunnitelma, jossa on ilmaistu täsmällisesti toimintolaskennan tavoite, aikataulu, kustannukset ja resurssit. (Lumijärvi ym. 1995, 24–30.)

Toimintoanalyysi on työkalu, jolla selvitetään mitä organisaatiossa tehdään, miten toiminnot kytkeytyvät toisiinsa, mikä on toimintojen lisäarvo ja mitä tekeminen maksaa. Toimintolaskennan lähtökohtana on tuotantoprosessin hyvä tuntemus, joka saavutetaan toimintoanalyysillä. Toimintoanalyysiin kuuluu usein myös toimintojen tarpeellisuuden ja voimavarojen kulutuksen arviointi. Kehittämisen kannalta voi olla tarpeellista luokitella toimintoja erilaisiin ryhmiin. Toimintojen kartoittamiseen sisältyy kolme vaihetta: toimintojen sekä toimintoketjujen kuvaus ja määrittely, toiminto- ja toi-

mintoketjukurusten laskeminen sekä toimintojen luokittelu. Toimintojen kartoittamisen lopputuloksena saadaan aikaan toimintahakemisto, jossa toiminnot on määritelty ja ryhmitelty sekä toimintoketjuittain että tukitoiminnoittain. Tämän lisäksi saadaan graafiset kuvaukset toimintoketjuista, joissa on kuvattu toimintojen suorittaja tai suorittajat, toimintojen mahdolliset kytkennät tietojärjestelmiin sekä toimintojen läpimenoajat. Kuvassa 4 on esitetty kaavion muodossa Vantaan seurakuntayhtymän hautausprosessi perusmuodossaan.



Kuva 4. Hautausprosessi Vantaan seurakuntayhtymässä (muokattu Vantaan seurakuntayhtymän prosessikaaviosta)

Toiminto tulisi määritellä sellaiseksi kokonaisuudeksi, että sen aikaansaamien suoritteiden mittaaminen on mahdollista jollakin yksittäisellä mittarilla. Hyvän mittarin vaatimuksia ovat: 1) kuvaa toiminnon varsinaista tarkoitusta 2) sisältää tietoa, jota voidaan kerätä kohtuullisin kustannuksin 3) perustuu yhteismitallisiin mittayksiköihin ja 4) sen sisältämät tiedot ovat yhdistettävissä lopullisiin laskentakohteisiin. (Suomala ym. 2011, 137.)

Kun toiminnot on saatu kartoitettua, tehdään ajankäyttöselvitys, jotta saadaan selville kuinka paljon organisaatiossa kulutetaan voimavaroja eri toimintoihin. Tässä yhteydessä laskettaviin toimintokustannuksiin sisällytetään vain henkilösidonnaiset kustannukset, vähimmillään mukaan luetaan palkka ja sosiaalikulut. Ajankäyttöselvityksen jälkeen on dokumentoitu henkilötöyö määrät ja kustannukset toiminnoittain ja toimintoketjuittain, luettelo kutakin toimintoa suorittavista henkilöistä sekä toiminnot kalleusjärjestyksessä. Jos toimintoja on kartoitettu hyvin paljon, jopa satoja, niin on tarpeen luokitella niitä tietojen hyväksikäyttämiseksi. Luokittelu voidaan tehdä esimerkiksi ydin- ja tukitoimintoihin, toistuviin ja kertaluonteisiin tai sitten lisäarvon kannalta tuottaviin, tuottamattomiin tai tuhoaviin toimintoihin. (Lumijärvi ym. 1995, 31–51.)

Toimintoanalyysin jälkeen määritetään kustannuskohdistimet. Toimintolaskennassa on olennaista, että kustannukset nimenomaan kohdistetaan eikä jaeta, vyörytetä tai jyvitetä laskentakohteille. Kohdistaminen tapahtuu kustannuskohdistimien eli kustannusajureiden avulla. Tärkeimmät kustannuskohdistimien valintaan vaikuttavat tekijät ovat ajuritietojen saatavuus, ajurin kyky kuvata resurssien (esimerkiksi henkilöstö, toimitilat, koneet ja laitteet) kulutusta sekä ajurin vaikutus organisaation nykyiseen toimintaan. Kustannuskohdistimien määrittely tehdään haastattelemalla toiminnoista vastaavia henkilöitä kuten hautaustoimenpäällikköä. Haastattelussa kysytään kuinka usein toimintoa tarvitaan, mikä aiheuttaa toiminnon kuormitusta ja mihin toimintoa tarvitaan. Tämän jälkeen kunkin toiminnon suoritteille määritetään yksikkökustannukset. (Lumijärvi ym. 1995, 52–64; Alhola 2008, 41–53; Pellinen 2006, 188–192.)

Kustannusten laskentavaiheessa kustannukset kohdistetaan toiminnoille. Kustannusten kohdistaminen tapahtuu kahden päävaiheen avulla. Ensin voimavarakustannukset kohdistetaan toiminnoille ensimmäisen tason kustannusajureilla, esimerkiksi henkilöstön ajankäytön perusteella tai konetyötuntien perusteella. Tässä vaiheessa määritettyjä ajureita nimitetään resurssiajureiksi. Ensin on määriteltävä tarkasteltavat kustannukset, alkuun voidaan käyttää esimerkiksi edellisen tilikauden toteutuneita kustannuksia. Kustannuksia rekisteröidään ja raportoidaan perinteisesti kustannuslajeittain. Usein kustannukset saadaan kirjanpitoon perustuvista osastokohtaisista kustannuspaikkareporteista. Tosin näiden ulkopuolelle voi jäädä pääomakustannukset, jolloin ne on lisättävä omana eränään kohdistettaviin kustannuksiin. Henkilösidonnaiset ja muut operatiiviset kustannukset kohdistetaan toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Henki-

lösidonnaiset kustannukset kohdistetaan yleensä henkilöstön ajankäytön perusteella. Tukitoiminnot ovat toimintoja, jotka tukevat ydintoimintojen suorittamista. Esimerkiksi henkilöstöhallinto, palkanlaskenta tai atk-toiminnot ovat tukitoimintoja. Jos tukitoiminnoille on löydettävissä aiheuttamisperuste, niitä on mahdollisuuksien mukaan kohdistettava ydintoiminnoille.

Kun toimintojen kustannukset on saatu laskettua, toimintokustannukset kohdistetaan halutulle laskentakohteelle. Yleisimpiä laskentakohteita ovat tuotteet, tuotantoprosessin osat tai asiakkaat, tässä tutkimuksessa esimerkiksi arkkuhautaus tai uurnahautaus. Toimintojen kustannusten kohdistaminen laskentakohteille tehdään toisen tason kustannusajureiden eli toimintoajureiden avulla. Tässä tutkimuksessa toimintoajureita ovat arkkuhautauksen, uurnahautauksen ja tuhkan hautauksen lukumäärät. Toimintoajurit ovat niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritustiheyteen ja ylipäänsä toiminnon tarpeellisuuteen. Jotta toimintojen kustannukset voidaan kohdistaa halutulle laskentakohteelle, kullekin kustannusajurille on laskettava yksikköhinta. Se saadaan jakamalla toiminnon kustannukset ajurien määrällä. Kun sitten on tiedossa kustannusajureiden yksikkökustannukset ja niiden lukumäärät laskentakohteittain, voidaan kustannukset kohdistaa laskentakohteille. (Lumijärvi ym. 1995,65–87; Alhola 2008, 41–49.)

Toimintolaskennan avulla saadaan ymmärrettävää ja erittelevää tietoa toimintojen ja laskentakohteen kustannuksista ja niiden kohdistamisesta. Toimintojen avulla päästään kiinni kustannusten aiheuttajiin. Vain sellaisiin kustannuksiin voidaan vaikuttaa, joiden todelliset aiheutumissyöt ovat tiedossa. Toimintoperusteisia tietoja ja laskelmia voidaan käyttää hyväksi monissa eri päätöksentekotilanteissa, kuten laskentakohdetta koskevissa päätöksissä, toimintoketjujen analysoinnissa ja uudelleensuunnittelussa tai budjetoinnissa. Toimintolaskennan tuottaman tiedon avulla organisaation johto voi esimerkiksi parantaa oman organisaation prosessin tuntemusta ja sen myötä kehittämisedellytyksiä, lisätä ymmärrystään kustannusten syytekijöistä, arvioida onko jokin toiminto ostettava ulkoa vai tehdäänkö itse, terävöittää budjetointia tai mitata prosessin tehokkuutta paremmin. (Lumijärvi ym. 1995,88–104; Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 161–163.)

5.3 Toimintolaskennan ongelmakohtia

Kuten perinteisen kustannuslaskennan välillisten kustannusten kohdistamiseen, niin myös toimintoperusteiseen laskentaan ja sen mahdollisuuksiin toteuttaa tarkemmin välillisten kustannusten kohdistamista, on alettu suhtautua kriittisesti.

Datar ja Gupta (1994) ovat artikkelissaan jakaneet virheet kolmeen ryhmään: mittausvirheisiin, laajuusvirheisiin sekä määrittelyvirheisiin. Mittausvirhe syntyy, kun resurssiin, toimintoon tai kohdistimeen liittyvä mittaluku on virheellinen tai sitten kokonaisen resurssin kustannus puuttuu resurssikustannusaltaasta. Laajuusvirheet taas ovat loogisia kömmähdyksiä, jotka liittyvät kustannusaltaiden määrittelyyn. Kustannusaltat määritellään siten, että resursseja tai toimintoja, jotka voivat olla keskenään hyvinkin erilaisia, niputetaan yhteen. Kun sitten näitä kustannusaltaita kohdistetaan eteenpäin yksittäisellä kohdistimella, aiheuttamisperiaate voi vaarantua, sillä yksittäinen kohdistin ei käsittele oikealla tavalla koko altaan kustannuksia. Määrittelyvirheiden voidaan katsoa olevan järjestelmään liittyviä älyllisiä puutteita. Tyypillisesti ne liittyvät kohdistinvalinnoissa tehtyihin virheisiin. Esimerkiksi jokin kustannusallas kohdistetaan eteenpäin sellaisella kohdistimella, joka kuvaa epätarkasti tai kokonaan väärin kustannusten käyttäytymistä. (Suomala ym. 2011, 144.) Suuremmat määrät kustannusten kohdistinpaikkoja tai tarkemmat täsmennykset eivät kuitenkaan välttämättä tuota parempaa kustannustietoa. Mallin monimutkaistaminen saattaa vain lisätä virheellisen tiedon määrää. (Datar & Gupta, 1994.)

Armstrong (2002) on taas artikkelissaan kiinnittänyt huomionsa siihen, että kaikkia epäsuoria kustannuksia on liki mahdotonta muuttaa suoriksi kustannuksiksi sillä tavoin, että ne voitaisiin kohdistaa täysin oikein. Hän toteaaakin, että toimintojen ja kustannusajurien määrittäminen on pakosta kompromissi tarkkuuden ja käsiteltävyyden kesken.

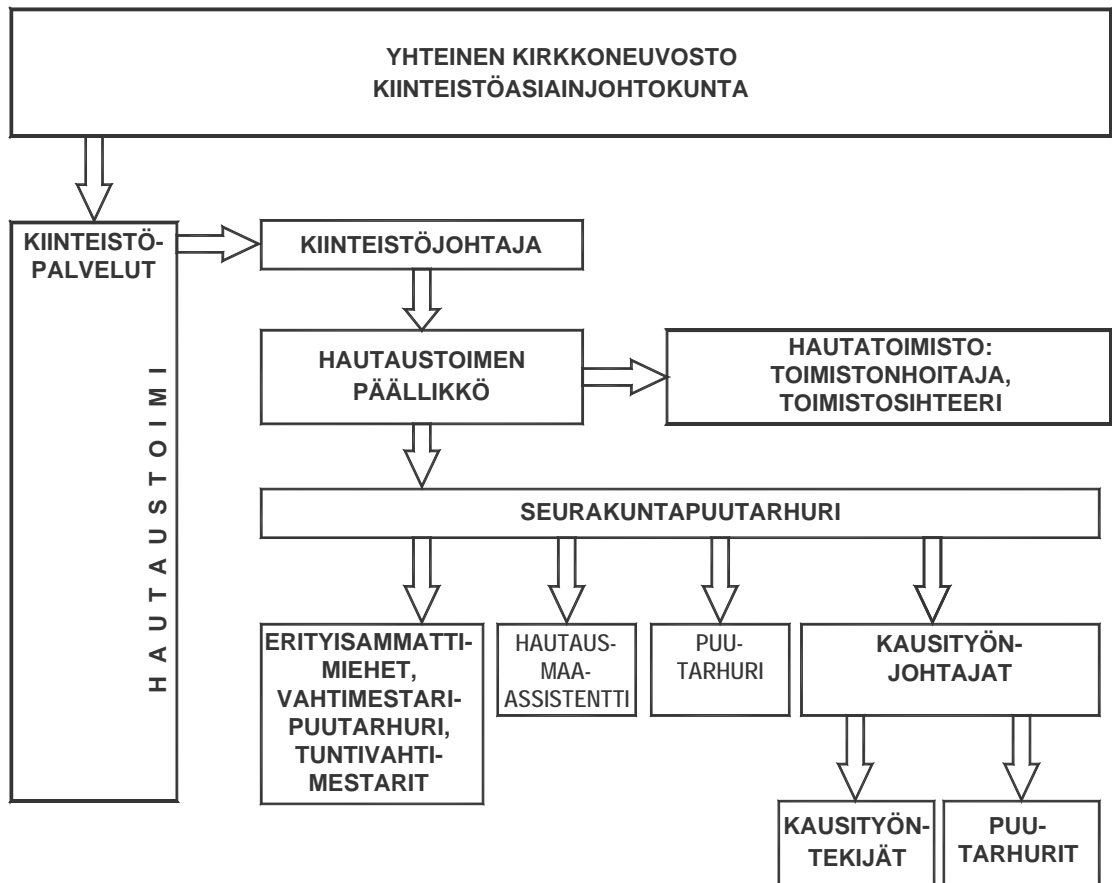
Voidaankin todeta, että täysin ehdottoman oikeaa ja tarkkaa laskentatapaa ei ole olemassa. Inhimilliset virheet ja epätarkkuudet laskentamallin rakentamisessa aiheuttavat vääristymiä lopputuloksiin. Laskentatapa onkin vain apuväline toiminnan suunnittelussa. Kyse laskentatavan valinnassa onkin lähinnä siitä, millaiseen tarkoitukseen laskentaa halutaan käyttää.

6 HAUTAAMISEN KUSTANNUKSET VANTAAN SEURAKUNTAYHTYMÄSSÄ

6.1 Seurakuntayhtymän hautaustoimi

Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimesta vastaa yhteinen kirkkoneuvosto. Hautaustoimen tehtäviä hoitavat kiinteistöasiain johtokunta, hautausmaiden toimistot, hautaustoimisto sekä hautausmaa- ja kiinteistö- ja tilapalvelut (KITI). Hautaustoimen hallintoa johtaa hautaustoimen päällikkö, jonka tehtäviin kuuluvat toiminnan johtaminen ja kehittäminen sekä valmistelu, suunnittelu ja valvonta. Hallinnon työntekijöitä ovat myös hautaustoimiston henkilöt. Heidän tehtäviinsä kuuluvat hautavarausten ja rekisterien ylläpito, hautainhoidon sopimusten tekeminen, edellä mainittujen lisäksi laskutus ja tilastointi. Hautaustoimen henkilöstöä ovat seurakuntapuutarhuri, erityisammattimiehet ja tuntivahtimestarit. Seurakuntapuutarhurin tehtäviin kuuluvat hautausmaiden hoito- ja kunnossapidon organisointi ja työnjohto. Tämän lisäksi hänen tehtäviänsä ovat hauta- ja kappelitöiden työnjohto ja valvonta. Erityisammattimiesten tehtäviä ovat hautatyöt ja hautapaikkojen näytöt, kappelivahtimestarin työt sekä haudalle saatot ja tuhkahautaukset. Lisäksi heidän tehtäviinsä kuuluvat yleishoidon tehtävistä jätehuolto sekä kulkuväylien ylläpito. Tarvittaessa töihin kutsuttavien tuntivahtimestarien tehtäviin kuuluvat kappelivahtimestarin työt sekä haudalle saatot ja tuhkahautaukset. Edellä mainittujen lisäksi hautaustoimen henkilöstöä ovat kausityönjohtajat ja kausityöntekijät, jotka toimivat hautausmailla kesäisin. Heidän tehtävänä on pääasiallisesti hautausmaiden hoito. (<http://www.vantaanseurakunnat.fi>)

Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen organisaatio on esitetty kuvassa 5 kaavion muodossa.



Kuva 5. Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen organisaatio (Hautausmaakatselmuksen 23.8.2011 kaaviota mukailten)

Vuonna 2011 hautauksia oli yhteensä 746, joista arkkuhautauksia oli 240 ja uurnahautauksia 395 sekä tuhkan sijoittaminen muistolehtoon 111 kappaletta. Tuhkahautauksien osuus oli siis 68 % kaikista seurakuntayhtymän hautauksista. (Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen tilastotietoja vuodelta 2011.) Hautauksien määrän arvioidaan kaksinkertaistuvan vuoteen 2025 mennessä. (Hautausmaakatselmus 23.8.2011.)

Seurakuntayhtymällä on hautapaikkoja kaikilla neljällä hautausmaalla yhteensä 24 838 paikkaa. Näistä vapaita arkkupaikkoja oli 2 019 ja vapaita uurnapaikkoja oli 4666 vuoden 2011 lopussa. (Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen tilastotietoja vuodelta 2011.)

6.2 Hautaustoimen palvelumaksut

Seurakuntayhtymä ei peri hautaukseen liittyviä maksuja lainkaan sellaisilta vantaalaisilta henkilöiltä tai heidän puolisoiltaan, joilla on rintamasotilas- tai rintamapalvelu-

tunnus. Muilta peritään hautaukseen liittyviä maksuja Vantaan seurakuntayhtymän hautaustoimen hinnaston mukaan. Taulukossa 1 on esitetty käytössä olevat hinnat.

Taulukko 1. Hautaukseen liittyviä maksuja v. 2011 (Vantaan seurakuntayhtymä)

Tuhkasija ja sirottelupaikka:			
	haudan lunastus	hautaamismaksu	tuhkaus
vantaalainen	20	20	80
helsinkiläinen	70	80	80
muut	70	80	310
Tuhkahauta 25 vuodeksi, 2-9 tuhkasijaa:			
	haudan lunastus	hautaamismaksu	tuhkaus
vantaalainen			
uusi hauta	160	40	80
hautaaminen vanhaan hautaan	-	40	80
helsinkiläinen			
uusi hauta	300	95	80
hautaaminen vanhaan hautaan	-	95	80
muut			
uusi hauta	300	95	310
hautaaminen vanhaan hautaan	-	95	310
Arkkuhauta 25 vuodeksi, 2 hautasijaa:			
	haudan lunastus	hautaamismaksu	tuhkaus
vantaalainen			
uusi hauta	250	400	-
uusi hauta kiven aluspalkilla	250	500	-
hautaaminen vanhaan hautaan		400	-
muut			
hautaaminen vanhaan hautaan	-	700	-

Hautaamismaksu sisältää haudan avaamisen ja peittämisen, peruskunnostuksen, mahdollisen muistomerkin aluspalkin sekä tuhkan sirottelun. Tässä työssä on selvitetty ainoastaan haudan avaamisen, peittämisen ja peruskunnostuksen sekä tuhkan sirottelun kustannusten muodostumista.

6.3 Hautaamisen kustannusten laskeminen

Hautaamisen kustannusten selvittämiseen on valittu laskentatavaksi toimintolaskenta, koska kirkkohallitus on luonnehtinut seurakunnan kustannuslaskennan olevan lähinnä toimintolaskentaa..

Tiedonkeruu tehtiin muun muassa seurakuntayhtymän hallinnolta saaduista raporteista ja tilastoista, kirjanpidon raporteista sekä työntekijöiden tuntiseurannasta. Tuntiseurannasta on tarkempi selostus tuonnempana sivulla 32 luvussa "Hautausmaiden henkilöstö". Hautaustoimen toimintaprosessit selvitettiin kyselyllä hautaustoimen päälliköille.

Laskelmat tehtiin Helsingin pitäjän kirkon sekä Ruskeasannan hautausmaille, joiden henkilöstölle tehtiin myös työajanseuranta. Vantaan muilla hautausmailla käytännöt poikkeavat niin paljon edellä mainituista hautausmaista, että ne jätettiin laskelmien ulkopuolelle selvyyden vuoksi.

Koska toimeksiantajan aikomuksena on tehdä muutaman vuoden päästä näitä laskelmia vastaavat vertailulaskelmat, laskelmista on haluttu tehdä mahdollisimman yksinkertaiset, jottei vertailun tekemisestä tule liian työlästä. Laskennassa on pyritty välttämään liian yksityiskohtaisten tietojen laskemista ja pitäytymään mahdollisimman yksinkertaisessa muodossa.

6.4 Toimintojen määrittely

Selvittääkseni varsinaisen hautaamisen toiminnot pyysin hautaustoimen päälliköltä kuvaukset siitä, miten hautaamisen prosessi etenee siitä lähtien, kun omaiset ottavat yhteyttä seurakunnan hautaustoimeen. Kuvauksiin sisältyi tieto siitä kuka tekee, mitä tekee ja millä tekee (koneet ja laitteet). Kuvauksen perusteella varsinaisen hautaamisen toiminnot jakautuivat hallinnon tehtäviin, hautausmaan töihin sekä toimintoihin hautauksen yhteydessä. Taulukossa 2 on esitetty toimintojen tarkemmat erittelyt.

Taulukko 2. Varsinaisen hautaamisen toiminnot

Hallinnon toiminnot	hautaustoimenpäällikön tehtävät haudan kaivuuseen, peittoon ja kunnostukseen liittyvien kysymysten ratkaiseminen hautatoimiston tehtävät hautausjärjestelyt laskutus
Hautausmaan toiminnot	erittelemättömät hautaamisen työt (esim. koulutus tms.) arkkuhaudan hautatyöt (avustavat työt, kaivu ja peitto) uurnahaudan hautatyöt (avustavat työt, kaivu ja peitto) hautapaikan kunnostus kulkuväylien lumityöt ja hiekoitus haudoille muistomerkit asiakaspalvelu
Vahtimestaritoiminnot	erittelemättömät vahtimestarin tehtävät (esim. koulutus tms.) haudalle saatot uurnan lasku

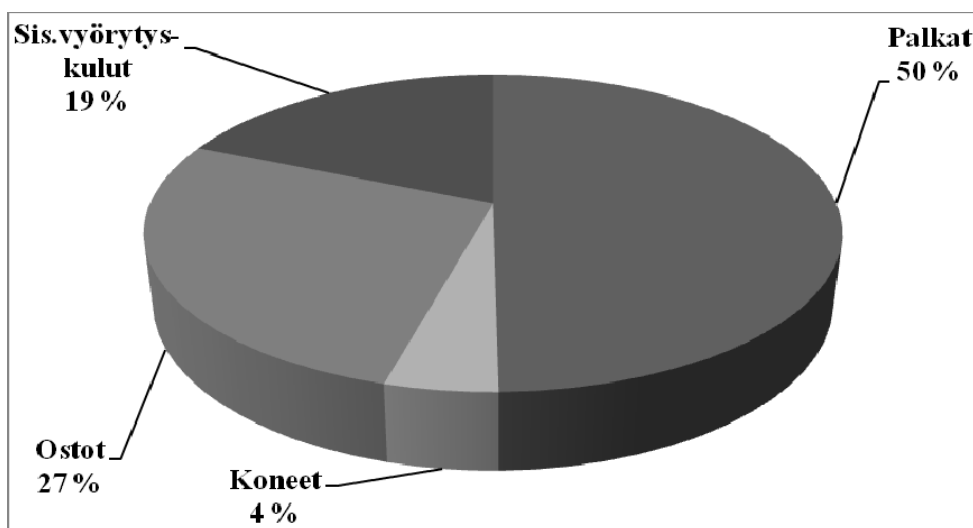
6.5 Kustannusten kohdistaminen resursseille ja toiminnoille

Resurssiajureina on käytetty henkilöstöresurssien osalta työtuntien määrää, kone-resurssien osalta käyttötuntien määrää. Näistä molemmista oli saatavilla ajankäytön seuranta. Muut kulut on arvioitu toimipisteittäin suoraan prosenttiosuuksina sen mukaan missä suhteessa kulut jakautuvat hautaamiseen ja hautausmaiden hoitoon. Muiden kulujen kohdistaminen prosenttiosuuksina johtuu siitä, että esimerkiksi palvelujen ostot voivat kohdistua samalla sekä hautaamiseen että hautausmaiden yleishoitoon. Niitä ei myöskään oltu eritelty kirjanpidossa omiksi tehtäväalueikseen.

Laskennassa on käytetty palkkakulujen osalta vuoden 2012 palkkabudjetin määriä (liite 2). Koneiden ja kaluston kustannusten pohjana on niiden hankintahinnat. Uutena ostettavien koneiden hintatietoja ei ollut saatavissa, vastaavien uudempien käytettyjen koneiden hinnat eivät olleet oleellisesti suurempia. Näin ollen hankintahinnan voidaan katsoa olevan validi tulevaisuudessakin. Hautaustoimen muut kulut on saatu vuoden

2011 tuloslaskelmasta. Laskelmassa huomioitua muut kulut on kokonaisuudessaan esitetty liitteessä 3. Kulut sisältävät palveluiden, tarvikkeiden ja aineiden ostot sekä sisäiset vyörytyskulut. Sisäiset vyörytyskulut koostuvat yleisistä hallintokuluista, keskusrahastomaksuista, verotuskuluista sekä kiinteistökuiluista. Ne on vyörytetty paikallisseurakuntien, yhteisten seurakunnallisten tehtävien sekä hautausmaaston tehtävälueille nettomenojen suhteessa.

Hautaamiseen käytettiin hautausmaaston palkoista 251 832 € vuodessa. Hautausmaaston käytettyjen koneiden investointikustannukset olivat 22 286 € vuotta kohden. Vuoden ostoista katsottiin hautausmaaston kuuluvan 137 489 € ja hautausmaaston osuus sisäisistä vyörytyskuluista oli 94 230 €. Kaiken kaikkiaan laskennassa mukana olevat hautausmaaston kustannukset olivat vuodessa 505 837 €. Kuvassa 6 on havainnollistettu hautausmaaston kokonaiskustannusten jakautuminen.



Kuva 6. Hautausmaaston kustannusten jakautuminen

6.5.1 Henkilöstöresurssit

6.5.1.1 Hautausmaahallinnon henkilöstö

Henkilöstöresurssien kulutus selvitettiin ajan käytön perusteella. Hautausmaahallinnossa ei tehty eriteltyä työajan seuranta, vaan toimiston työntekijät arvioivat työaikansa jakautumisen prosentteina eri tehtävälueille. Jotta kausivaihtelut tulivat huomioitua, ajankäytön jakaumat tehtiin erikseen talvikaudelle sekä kevät- ja kesäkaudelle. Hautausmaahallinnon työntekijät arvioivat käyttävänsä työajastaan hautausmaahallintoihin las-

kus mukaan luettuna 65 % ympäri vuoden. Hautajaisten järjestelyt sisältävät sekä hautaamiseen että siunaustilaisuuteen liittyvät asiat, joten edellä mainittu 65 % osuus pitää jakaa kahteen osaan, sillä tässä työssä on laskettu vain hautaamisen kustannuksia. Täten hautaamisen osuus hautatoimiston työajasta on 32,5 % . Loppuaika heillä jakautui haudanhoitoihin 13,5 % (25 % kesäkausi / 2 % talvikausi) sekä muihin töihin 21,5 % (10 % kesäkausi / 33 % talvikausi).

Hautaustoimen päällikkö ei myöskään tehnyt eriteltyä työajan seuranta, vaan hänkin arvioi aikansa jakautumisen prosentuaalisesti eri osa-alueille. Hänen työajastaan 30 % kuluu hautausmaahallinnon tehtäviin, joita ovat muun muassa hautarekisteriin, arkistointiin, talouteen, henkilöstöön, tiedotukseen ja kuulutuksiin liittyvät asiat. Työajasta on 10 % suoraan haudan kaivuun, peittoon ja kunnostukseen liittyviä asioita. Pitäjän hautausmaan kunnossapitoon, kausityöhön, koneisiin ja muuhun sellaiseen liittyviä asioita on 30 % osuus. Muiden hautausmaiden osalta osuudet ovat seuraavat: Ruskeasannan hautausmaalle 10 %, Korson hautausmaalle 5 % ja Hämeenkyllän hautausmaalle 5%. Metsiin liittyviin asioihin hänen työajastaan kuluu 5 %. Loput 5 % on hautainhoitorahaston asioihin kuluva työaika. Taulukossa 3 on esitetty hallinnon työajan käyttö hautaamisessa.

Taulukko 3. Hallinnon työajan jakautuminen varsinaisen hautaamisen tehtäviin

Toiminto	Hautaustoimen päällikkö	Hautatoimiston henkilöstö
Hautauksiin liittyvät kysymykset	10 %	
Hautajaisjärjestelyt (sis. laskutus) hautaamisen osuus		32,5 %

Hautaustoimen päällikön ja hautatoimiston henkilökunnan palkkakustannusten summat on saatu suoraan prosenttiosuuksina palkoista.

6.5.1.2 Hautausmaiden henkilöstö

Hautausmaiden henkilöstölle oli aloitettu jo ennen tämän tutkimuksen aloittamista työajanseuranta. Seurakuntapuutarhuri ja hautaustoimen päällikkö olivat yhdessä laatineet hautausmaahenkilöstölle ajanseurantakaavakkeen, jossa työtehtävät ovat eritelty

kategoriioihin hautaaminen, vahtimestarityöt, hautojen hoito, yleishoito, kiinteistöt, työnjohto ja hallinto, lomat sekä poissaolot. Hallinnon osuus sisälsi muun muassa koulutukseen ja kokouksiin käytetyn ajan. Hautaamisen kategoria on jaettu arkkuhautauksen töihin (avustavat työt, kaivu ja peitto), uurnahautauksen töihin (avustavat työt, kaivu ja peitto), hautojen kunnostuksiin, kulkuväylien lumitöihin / hiekoitukseen, muistomerkkeihin liittyviin töihin sekä asiakaspalveluun. Vahtimestarin töistä on otettu laskentaan mukaan erittelemättömät työt sekä uurnan lasku. Siunaukseen liittyvät tunnukset eivät ole mukana. Haudoilta saatot sisältyvät siunaukseen liittyviin tunteihin. Periaatteessa haudoille saatot ovat hautaamisen toimintoja, mutta koska niitä ei ole eritelty tuntiseurannassa ja niiden osuus kaikista tunneista on hyvin pieni, niiden puuttuminen laskennasta ei juurikaan vaikuta lopputulokseen.

Työajanseuranta tehtiin neljässä yhden kuukauden jaksossa (touko-, loka-, tammi- ja heinäkuussa), jotta saatiin paremmin selville vuodenaikojen vaihtelun vaikutus eri työtehtävien ajankäyttöön. Vuositasolla työtunnit saatiin kertomalla kunkin kuukauden tuntimäärät kolmella.

Seurakuntapuutarhuri seurasi työajan käyttöönsä elokuusta 2011 heinäkuuhun 2012 ja tästä saatiin suoraan aikajakautuma eri tehtäville vuositasolla. Seurakuntapuutarhurin työajasta osa on hallinnon sekä työnjohdon tehtäviä. Näihin tehtäviin käytetty työaika samoin kuin lomien tunnukset on jaettu seuraavien osuuksien mukaan eri tehtäväalueiden erittelemättömille töille: hautaamiseen 30 %, vahtimestarin tehtäviin 20 %, hautojen hoitoon 20 %, hautausmaan yleishoitoon 20 % sekä kiinteistöjen alueiden hoitoon 10 %.

Seuraavalla sivulla olevassa taulukossa 4 on esitetty vuosittaisen työajan muodostuminen hautausmaiden työntekijöillä. Erittelemättömät työt sisältävät koulutukseen, palaveriin, hankintoihin yms. käytetyn ajan. Erityisammattimiesten, vahtimestaripuutarhurin sekä kausityöntekijöiden eri kategorioiden erittelemättömiin tuntimääriin on lisätty lomien sekä työnjohdon ja hallinnon ajankäyttö samassa suhteessa kuin eri tehtäväalueiden ajankäyttö on jakautunut. Erityisammattimiehien ja vahtimestaripuutarhurin eri kategorioiden osuudet jakautuivat seuraavasti: 47 % hautaaminen, 19 % vahtimestarityöt, 6 % hautojen hoito, 28 % yleishoito, yhteensä 100 %. Kausityöntekijöillä taas osuudet jakautuivat: 1 % hautaamiseen ja vahtimestaritöihin, 49 % hautojen hoitoon sekä 50 % yleishoitoon.

Taulukko 4. Hautausmailla käytetyn työajan jakautuminen vuositasolla

Huom. Tuntimäärät sis. lomat sekä työnjohdon ja hallinnon osuudet.	Seurakunta- puutarhuri	Erityisamat- ti- miehet / Vahtimestari- puutarhuri	Kausityön- tekijät
	%	%	%
HAUTAAMINEN			
erittelemättömät työt	27,1 %	12,0 %	0,1 %
arkku: avustavat työt, kaivu ja peitto	0,8 %	21,0 %	0,0 %
urna: avustavat työt, kaivu ja peitto	0,3 %	5,9 %	0,0 %
kunnostus	0,0 %	6,3 %	0,4 %
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus	0,0 %	0,8 %	0,0 %
muistomerkit	4,8 %	0,0 %	0,2 %
asiakaspalvelu	1,6 %	0,8 %	0,1 %
VAHTIMESTARI			
erittelemättömät työt	15,8 %	9,4 %	0,0 %
siunaus	0,0 %	7,2 %	0,0 %
tuhkan hautaaminen (urnanlasku)	0,0 %	2,9 %	0,0 %
HAUTOJEN HOITO			
erittelemättömät työt	18,4 %	1,0 %	4,7 %
kevät/syyskunnostus	0,0 %	0,2 %	7,6 %
peruskunnostus	0,0 %	0,0 %	0,7 %
kukkien istutus ja hoito	0,0 %	0,0 %	26,4 %
pienkoneiden huolto ja korjaus	0,0 %	3,6 %	0,2 %
nurmikon/pinnanhoito arkkuosastoilla	0,0 %	0,0 %	9,1 %
asiakaspalvelu	0,4 %	0,1 %	0,3 %
jätehuolto	0,0 %	1,4 %	0,4 %
YLEISHOITO			
erittelemättömät työt	19,7 %	11,3 %	8,3 %
nurmikot muistolehto, 105 ja urnaosastot, yleiset alueet, reunat	0,0 %	2,2 %	25,6 %
kulkuväylät	0,4 %	6,9 %	5,4 %
istutusalueet	0,2 %	0,2 %	8,8 %
palautuneet haudat	0,0 %	0,0 %	0,0 %
isojen koneiden huolto ja korj.	0,2 %	2,4 %	0,1 %
jätehuolto	0,8 %	4,6 %	1,6 %
KIINTEISTÖT joululiikenne tms			
erittelemättömät työt	7,8 %		
Pappilan alueet, Pitäjä	0,1 %		
Muut piha-alueet	0,6 %		
Huoltorak. , PL kpli jne	1,0 %		
YHTEENSÄ	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Tuhkan hautaamista muistolehtoon ei ole eritelty tuntiseurannassa. Se sisältyy vahtimestarin uurnanlaskuun käytettyihin tunteihin. Seurakuntapuutarhurin arvion mukaan keskimäärin yhtä muistolehtoon sijoittamista kohden aikaa käytetään 20 minuuttia (aikaan sisältyy mahdollisten omaisten mukanaolo ja heidän opastamisensa hautauspaikalle). Vuositasolla käytetty aika saadaan kertomalla aika muistolehtoon haudattujen lukumäärällä 70, yhteensä 23 tuntia 20 minuuttia. Se on 5,8 % vahtimestareiden uurnan hautaukseen käyttämistä tunneista.

Hautojen kunnostukseen (pintatyöt ja nurmetus) käytetystä ajasta ei ollut erittelyä arkku- ja uurnahautoihin, koska pääsääntöisesti käytetty aika meni arkkuhautojen kunnostukseen. Seurakuntapuutarhuri arvioi uurnahautojen kunnostukseen kuluvan noin 10 minuuttia uurnahautaa kohden, jonka voi vähentää kunnostukseen käytetystä työtunneista. Vuositasolla se tekee $353 \text{ uurnahautaa} \times 10 \text{ min} = 3530 \text{ min}$ eli 6,8 % erityisammattimiesten kunnostukseen käyttämistä tunneista. Loput kunnostukseen käytetyistä tunneista eli 93,2 % menee arkkuhautauksille.

Seurakuntapuutarhurin, erityisammattimiesten, vahtimestaripuutarhurin sekä kausityöntekijöiden hautaamisen palkkakulut on jaettu työtuntien mukaisessa suhteessa. Vahtimestarin töistä siunaamiseen liittyvä osuus on jätetty pois laskelmista, koska kustannukset liittyvät seurakunnalliseen toimintaan. Liitteessä 3 on esitetty työajan ja palkkakulujen jakautuminen henkilöryhmittäin hautaamisen toiminnoille.

Kuten jo aiemmin on mainittu, laskennassa käytettiin vuoden 2012 palkkabudjetin lukuja, jotka sisältävät lomarahat sekä henkilösivukulut (33,75 %). Toteutuneista palkkakuluista en saanut erittelyä henkilöryhmittäin ja toimipisteittäin. Koska käytettävissä ei ollut toteutuneita kustannuksia, on vaikea arvioida millaisen virheen budjetin käyttö aiheuttaa laskentatuloksiin.

6.5.2 Hautaamisessa käytetyt koneet ja kalusto

Niiden pääsääntöisesti hautaamisessa käytettävien työkoneiden ja kaluston osalta, joista oli saatavilla hankintahinta, laskettiin investointikulut käyttövuotta kohden. Laskentaperusteena olisi voinut käyttää myös uuden vastaavan koneen hintaa. Niistä ei kuitenkaan ollut yleisesti saatavilla vähittäishintoja vaan hinnoittelua varten olisi pitänyt tehdä tarjouspyyntö. Uudehkojen, mutta vähän käytettyjen koneiden hinnat eivät

ole oleellisesti suurempia kuin tässä työssä käytetyt hankintahinnat. Näin ollen kustannuksiin ei ole merkittävää vaikutusta, vaikka laskennassa käytetäänkin hankintamenoa.

Koneiden hankintahinnat on saatu kirjanpidon kalustoluetteloista. Koneiden jäätösarvoa ei otettu huomioon, vaan sen on ajateltu tulevan hyvityksi uuden hinnassa, kun koneita uusitaan. Investointikulut laskettiin jakamalla hankintahinta arvioiduilla käyttövuosilla. Koneiden ja peräkärrien hankintakulut vuotta kohden ovat yhteensä 21 865,16 € ja maaporan kulut 420,47 €. Maaporan kulut jaetaan suoraan uurnahautauksille. Taulukossa 5 on esitetty koneiden investointikulut vuotta kohden.

Taulukko 5. Koneiden hankintakulut

Koneet ja muu kalusto	Hankintavuosi	Hankintahinta €	Arvioitu käyttöaika (v)	Investointikulut vuotta kohden €/v
JBC2CX-4X4/192	2002	68 973,86	15	4 598,26
Hansa APZ 531 H	2003	107 909,00	15	7 193,93
John Deere 2520	2010	21 940,00	15	1 462,67
Avant 635 + puomi	2010	34 185,00	15	2 279,00
Venieri VF 1.33B	2010	67 170,00	15	4 478,00
Kubota STV32	2011	23 000,00	15	1 533,33
Tuhti-peräkärri	2000	1 799,61	15	119,97
Tuhti-peräkärri	2010	3 000,00	15	200,00
Maapora	1999	8 409,40	20	420,47
Kulut yhteensä				22 285,63

Arkkuhautauksissa käytetään kaikkia koneita maaporaa lukuun ottamatta ja yhdessä hautatyössä voi olla käytössä useampikin eri kone kerrallaan. Koneiden käyttöaikoja seurattiin noin kuukauden ajan huhtikuun lopulta toukokuun lopulle. Seurantatiedot uurnahautojen kaivuun käytetyistä konetunneista saatiin heinäkuun yhdeltä viikolta. Konetyötuntien aikamääriin olisi voinut saada lisää luotettavuutta tekemällä seurannat myös talviaikaan. Huhtikuusta joulukuuhun on melko saman kaltaiset olosuhteet kaivamisen kannalta. Tammi- ja maaliskuun välisenä aikana kaivaminen vie enemmän aikaa kun maa on routainen. Arkkuhaudan ja uurnahaudan kaivamiseen käytetyn ajan

suhde on kuitenkin todennäköisesti suunnilleen sama kuin kesäkaudella. Taulukossa 6 on koneiden keskimääräiset käyttöajat yhtä tehtävää kohden.

Taulukko 6. Koneiden keskimääräinen ajankäyttö minuutteina työtehtävää kohden

Työ	kpl	Avant	John Deere	Tuhti	JCB	Kubota	Venier	Hansa	min / työ
Kaivut (urna)	4	160							40
Tiivistys (urna)	3	45							15
Kaivut (arkku)	14	120	465	1270		840	630	545	276
Peitot (arkku)	15	860	360	1080	200	600	600	40	249
Pintatyöt	120	8400							70
Nurmetus	120	1140			380				13
Talvihautojen tiiv	92							1040	11
Yhteensä		10725	825	2350	580	1440	1230	1625	675

Koneiden käytön prosenttiosuus on laskettu suhteessa kaikkien koneiden yhteenlaskettuun ajankäyttöön. Koneiden investointikulut jaetaan urna- ja arkkuhautauksille samoilla suhteilla kuin niiden käyttötunnit ovat jakautuneet. Uurnahautoille menee suoraan 8 % (urnan kaivu ja tiivistys) ja arkkuhautojen osalle 78 % (arkun kaivu ja peitto). Loput 14 % kuluista jakautuu siten, että urnille menee 9 % ja arkuille 91 %. Näiden loppujen kulujen osuus on laskettu siten, että urnatöiden 55 minuuttia on jaettu urna- ja arkkutöiden yhteenlasketuilla minuuteilla (580 min), josta saadaan 9 % osuus. Samoin on tehty arkkutöiden työminuuttien suhteen ja osuudeksi jää 91 %. Asia on esitetty alla olevassa taulukossa 7.

Taulukko 7. Konekulujen jakautuminen

Työ	min. /työ	%-osuus kaikista työtehtävistä	osuus konekuluista €	Huom.
Kaivut, peitot, tiivistys arkuille	525	78 %	17 031,47	Tämä jaetaan allaoleviin osuuksiin: osuudet jaettu arkku- ja urnatöiden suhteessa
urnille	55	8 %	1 784,25	
Pintatyöt+nurmetus+ talvihautojen tiivistys arkuille	94	14 %	3 049,44	
urnille	85	91 %	2 760,27	
	9	9 %	289,17	

Hautatarvikkeiden (sortumasuojat, reunatasot, haudan kannet, roudansulattajat, hautatarvikekärryt) osalta ei ollut saatavilla hankintahintoja, joten ne on jätetty tässä työssä laskennan ulkopuolelle. Niiden mukana olo ei olisi kuitenkaan lisännyt kone- ja kalustokulujen osuutta niin, että se olisi vaikuttanut lopputuloksiin mainittavasti. Uutena hankittavien tarvikkeiden vaikutus arkkuhautausten kustannuksiin olisi ollut muutama kymmenen euron luokkaa hautausta kohti. Urnahautauksissa vaikutus olisi ollut muutaman euron luokkaa hautausta kohti.

6.5.3 Ostot ja sisäiset vyörytyskulut

Ostojen ja sisäisten vyörytyskulujen osalta laskennassa on käytetty vuoden 2011 tuloslaskelmasta saatuja tietoja liitteen 4 erittelyn mukaisesti. Ostot sisältävät palveluiden, tarvikkeiden ja aineiden ostot. Sisäiset vyörytyskulut koostuvat yleisistä hallintokuluista, keskusrahastomaksuista, verotuskuluista sekä kiinteistökuluista. Ne on vyörytetty paikallisseurakuntien, yhteisten seurakunnallisten tehtävien sekä hautaustoimen tehtäväalueille nettomenojen suhteessa.

Laskelmiin mukaan otetut sisäiset vyörytyskulut ovat mukana siksi, että ne ovat osa hautaustoimen kustannuksia ja tulisi ottaa huomioon hautausten maksuja mietittäessä. Vyörytyskulujen suuruuteen vaikuttaa luonnollisesti kuinka tarkasti varsinaisen hautaamisen kulut saadaan kohdistettua kirjanpidossa sille kuuluvaan osioon, koska sisäiset vyörytyskulut vyörytetään nettomenojen suhteessa.

Laskennassa on ajurina on käytetty prosenttiosuuksia, koska sama kuluerä voi kohdistua sekä hautaamiseen että hautausmaiden hoitoon tai muuhun hautaustoimen tehtävään. Kulujen jakaminen varsinaiselle hautaamiselle oli hankalaa, koska kirjanpidossa ei ole erittelyä varsinaisen hautaustoimen osalta. Hautauksille tuleva osuus muista kuluista on laskettu taulukon 8 mukaan. Hautausten osuuden osto- ja vyörytyskuluista on arvioinut hautaustoimen päällikkö.

Näiden kulujen osalta tulee suhtautua varauksella saatuihin kustannuksiin, koska hautauksille tuleva osuus on arviota, ei mitattua tietoa. Tulevaisuudessa kulujen erottelu tulee olemaan helpompaa ja oikeellisempaa, kun niitä aletaan kohdentaa kirjanpidossa entistä tarkemmin kirkkohallituksen yleiskirjeen 13/2012 ohjeiden mukaisesti. Yleiskirjeen sisällöstä on kerrottu tarkemmin luvussa 9.

Taulukko 8. Arvioitu hautaamisten osuus muista hautaustoimen vuosikuluista

	Kulut yhteensä €	Hautaamisten osuus %	Hautaamisten osuus €
Hautausmaahallinto		75,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	18 428,26		13 821,20
Sisäiset vyörytyskulut	43 577,89		32 683,42
Kirkonkylän siunauskappeli		5,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	90 592,76		4 529,64
Sisäiset vyörytyskulut	46 751,27		2 337,56
Kirkonkylän huoltorakennus		85,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	38 680,83		32 878,71
Sisäiset vyörytyskulut	12 918,14		10 980,42
Kirkonkylän konehalli		50,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	11 194,59		5 597,30
Sisäiset vyörytyskulut	3 690,87		1 845,44
Ruskeasunnan siunauskappeli		5,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	20 455,69		1 022,78
Sisäiset vyörytyskulut	5 536,42		276,82
Ruskeasunnan huoltorakennus		85,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	18 110,05		15 393,54
Sisäiset vyörytyskulut	2 460,34		2 091,29
Helsingin pitäjän kirkon hautausmaa		50,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	112 916,18		56 458,09
Sisäiset vyörytyskulut	94 900,65		47 450,33
Ruskeasunnan hautausmaa		50,0 %	
Ostot: palvelut, aineet, tarvik., tavarat	86 171,51		43 085,76
Sisäiset vyörytyskulut	41 496,01		20 748,01
Yhteensä			291 200,28

Kirkonkylän sekä Ruskeasunnan siunauskappeleiden kuluista hautausten osuuteen arvioitiin prosentteina se osuus kuluista, joka liittyy varsinaiseen hautaamiseen. Siunauskappeleiden osalta varsinaiseen hautaamiseen liittyy kylmiötilat ja vainajien säilytys niissä. Tarkempi osuus olisi saatu suhteuttamalla kulut kylmäsäilytystilojen ja rakennuksen kokonaisneliöiden tai -kuutioiden mukaan, mutta tätä tietoa ei ollut saatavilla.

Huoltorakennusten ja konehallin kulut jaettiin hautausten osuuteen sekä hautojen ja hautausmaiden hoidon osuuteen. Näistä on taulukossa 8 esitetty hautauksiin käytettävät osuudet. Huoltorakennusten osalta hautauksiin käytettävä 85 % osuus vaikuttaa

melko suurelta, mutta näin ulkopuolisena tekijänä on vaikea ottaa kantaa onko arvio oikein.

Hautausmaiden kulut jaettiin puoliksi hautaamisille ja hautausmaiden hoidolle. Hautaamisia on ympäri vuoden ja hautausmaan hoito tapahtuu taas pääsääntöisesti reilun puolen vuoden aikana kesäkaudella, paitsi talviaikaan on talvikunnossapitoa ja jätehuolto hoidetaan ympäri vuoden. Toisaalta varsinaisen hautaamisen kulut ovat huomattavasti pienemmät verrattuna hautausmaiden hoidon kuluihin. Siksi siis kulut jaettiin puoliksi näille kahdelle osa-alueelle.

Arvioidut prosenttiosuudet noudattelevat varovaisuuden periaatetta eli arviot ovat mieluummin hieman liian suuria kuin liian pieniä. Parempaan tarkkuuteen olisi päästy, jos kustannusten jakautumisesta olisi ollut eriteltyä tietoa.

6.6 Kustannusten kohdistaminen laskentakohteille

Toimintoajureita ovat arkku- ja uurnahautauksien sekä tuhkahautauksien lukumäärät Ruskeasannan ja Helsingin Pitäjän kirkon hautausmailla. Kyseisillä hautausmailla oli vuonna 2011 oli arkkuhautauksia 235 kappaletta, uurnahautauksia 353 kappaletta sekä tuhkana muistolehtoon haudattuja 70 kappaletta. Hautauksia oli siis yhteensä 658 kappaletta. Hautaustavan mukaan hautaukset jakautuivat seuraavasti: arkkuhautauksia oli kaikista hautauksista 35,71 %, uurnahautauksia 53,65 % ja tuhkana muistolehtoon haudattuja 10,64 %.

Palkkakuluista voidaan kohdistaa suoraan näille edellä mainituille laskentakohteille arkku- sekä uurnahautauksien hautatöiden työtuntien kulut sekä seurakuntapuutarhurin että erityisammattimiesten osalta. Uurnahautojen kunnostukseen käytetty 6,82 % osuus vähennetään erityisammattimiesten kunnostukseen käytetyistä tunneista. Samoin vahtimestarin uurnan hautaukseen käyttämistä tunneista vähennetään 5,8 % osuus tuhkan hautaamisesta muistolehtoon. Näiden vähennysten jälkeen kunnostukseen ja uurnan hautaukseen käytettyjen tuntien osalta kohdistus tehdään hautaustapojen suhteellisten osuuksien mukaan kullekin laskentakohteelle puutarhurin, erityisammattimiesten, vahtimestari-puutarhurin sekä kausityöntekijöiden kunkin kohdan palkkakuluista.

Hallinnon palkkakuluista hautaamiseen käytetty osuus on kohdistettu laskentakohteille arkku-, urna- ja tuhkahautausten suhteellisten osuuksien mukaisesti.

Koneiden osalta kulut on kohdistettu taulukon 7 mukaisesti arkku- ja urnahautauksille. Taulukon summat on jaettu arkkuhautausten ja urnahautausten lukumäärillä.

Muiden kulujen osalta sekä ostot että sisäiset vyörytyskulut on kohdistettu laskentakohteille hautausten suhteellisten osuuksien mukaisesti. Toisin sanoen kuluista on kohdistettu arkkuhautauksille 36 %, urnahautauksille 54 % ja tuhkan hautauksille 11 %.

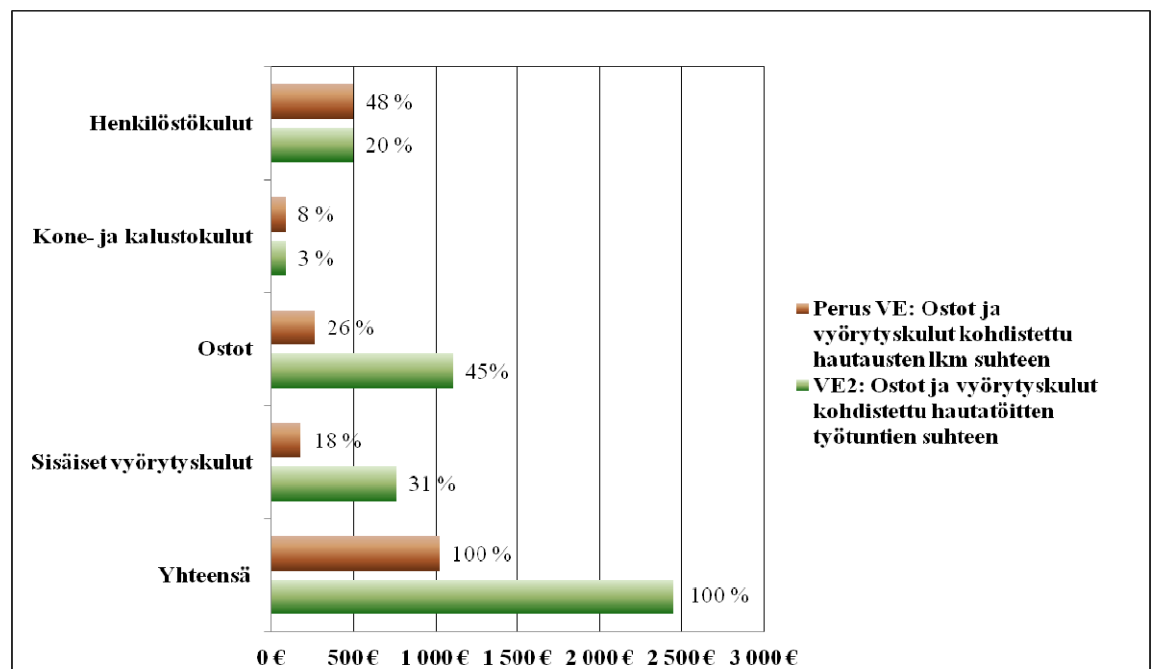
Toimeksiantajan pyynnöstä on kustannukset kohdistettu laskentakohteille myös vaihtoehtoisella tavalla, jotta saadaan esimerkit siitä, miten eri kohdistimien käyttö vaikuttaa kustannusten jakautumiseen. Vaihtoehtoisessa laskelmassa ostojen ja vyörytyskulujen osuudet on kohdistettu laskentakohteille arkuun hautatöihin, urnan hautatöihin ja tuhkan hautaukseen käytettyjen tuntien suhteessa. Tällöin arkkuhautauksille kohdistuu osto- ja vyörytyskuluista 78 %, urnahautauksille 22 % ja tuhkan hautauksille 1 %. Tällä tavoin kohdistus kuvaa paremmin resurssien kulutusta myös ostojen ja vyörytyskulujen osalta. Tämäkään tapa ei välttämättä anna täysin oikeaa tietoa näiden kulujen todellisesta jakautumisesta, mutta lienee lähempänä totuutta silloin kun arkkuhautausten osuus on selvästi pienempi kuin urna- ja tuhkahautausten. Tämä siksi, että arkkuhautaus kuluttaa resursseja enemmän (jolloin esim. polttoainekulut ja sähkön käyttö ovat suuremmat) kuin urna- ja tuhkahaudaukset. Hautausmäärillä kohdistettaessa kuluja ohjautuu luonnollisesti enemmän sinne missä on toiminnan painopiste, jolloin resursseja kevyemmin kuormittava toiminto saa osakseen liikaa kustannuksia. Jos hautauksista valtaosa on arkkuhautauksia, silloin ostokustannusten kohdistaminen hautausten lukumäärillä ei aiheuta suurta vääristymää lopputuloksiin.

6.6.1 Arkkuhautauksen kustannukset

Arkkuhautauksille kohdistuvat henkilöstökustannukset olivat yhteensä 116 768,56 euroa, joten yhden hautauksen osuudeksi tuli 496,89 €. Koneiden ja kaluston yhteenlasketut kulut olivat 20 082,85 euroa, hautausta kohden summaksi tuli 85,46 €. Ostojen yhteismääräksi tuli arkkuhautauksilla 61 709,64 euroa ja hautausta kohden 262,59€. Sisäisten vyörytyskulujen osuus arkkuhautauksille oli kaikkiaan 42 290,46 euroa ja hautausta kohden 179,96 €.

Henkilöstö- ja konekulut yhteen laskien kustannuksia tuli 582,35 € yhdelle arkkuhautaukselle. Kaikki kulut laskettuna yhteen yhdelle arkkuhautaukselle tuli kustannuksia 1024,90 €.

Vaihtoehtoinen laskelma arkkuhautaukselle: henkilöstö- ja konekulut ovat samat kuin edellä eli yhteensä 582,35 €. Ostojen osuudeksi tulee työtuntien suhteen laskettuna 1109,35 € ja vyörytyskuluiksi saadaan 760,25 € yhtä arkkuhautaukselta kohti. Yhteensä kulut ovat 2 451,94 € tällä tavoin laskettuna.



Kuva 7. Arkkuhautauksen kustannusten jakautuminen

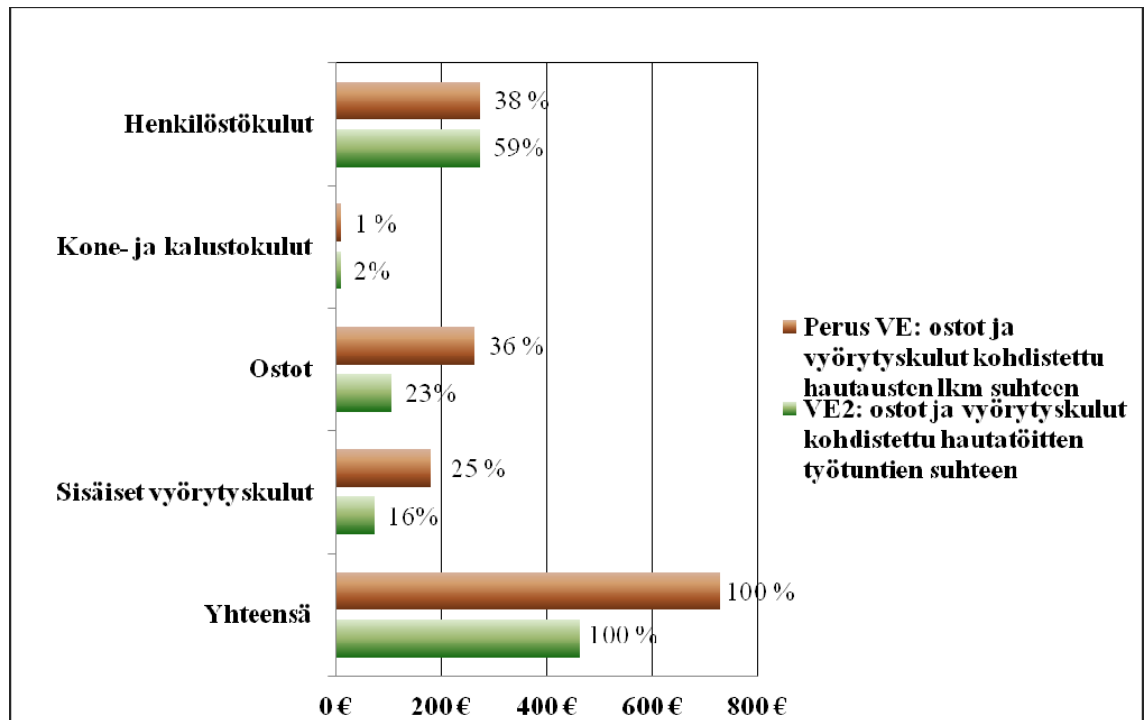
Liitteessä 5 on arkkuhautauksen kustannukset kokonaisuudessaan esitettynä molemmilla tavoilla. Kuvassa 7 on näytetty yhden arkkuhautauksen kustannusten jakautuminen molemmilla kohdistusperiaatteilla.

6.6.2 Uurnahautauksen kustannukset

Uurnahautauksille kohdistuvat henkilöstökustannukset olivat yhteensä 96 789,27 euroa ja yhtä hautausta kohti osuus on 274,19 €. Koneiden ja kaluston käytön yhteenlasketut kulut ovat 2 491,17 euroa, josta tulee 10,60 € hautausta kohti. Ostojen osuus uurnahautauksille on yhteensä 92 695,76 euroa ja yhdelle uurnahautaukselle osuus on 262,59 €. Sisäiset vyörytyskulut uurnahautauksien osalle ovat 63 525,66 euroa, josta saadaan 179,96 € yhtä uurnahautaukselta kohti.

Henkilöstö- ja konekulut ovat yhteen laskettuna 284,79 € yhtä urnahautausta kohti. Kaikki kulut yhteensä laskien yhden urnahautauksen kustannukset ovat 727,34 €.

Vaihtoehtoinen laskelma urnahautaukselle: henkilöstö- ja konekulut ovat samat kuin edellä eli yhteensä 284,79 €. Ostojen osuudeksi tulee työtuntien suhteen laskettuna 106,72 € ja vyörytyskuluiksi saadaan 73,14 € yhtä arkkuhautausta kohti. Yhteensä kulut ovat 464,65 €.



Kuva 8. Urnahautauksen kustannusten jakautuminen

Liitteessä 6 on esitetty urnahautauksen kokonaiskustannusten muodostuminen molemmilla laskutavoilla. Kuvasta 8 käy ilmi yhden urnahautauksen kustannusten jakautuminen vertailtuna molemmilla kohdistustavoilla.

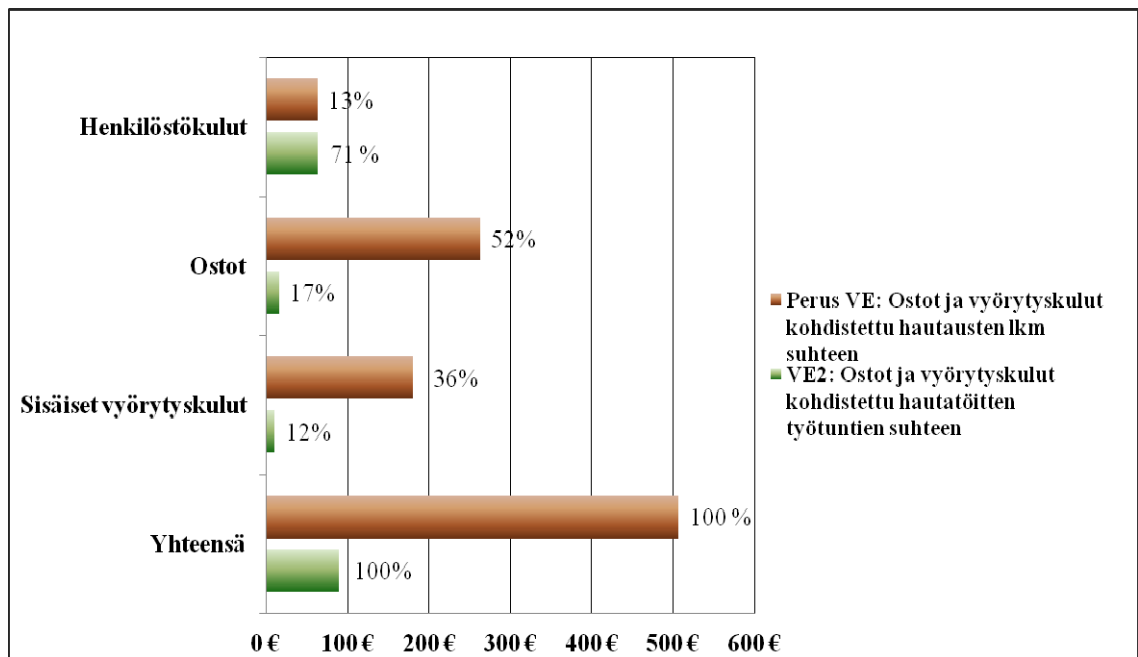
6.6.3 Tuhkan hautaamisen kustannukset

Tuhkan hautaamisen henkilöstökustannukset ovat yhteensä 5 070,39 euroa, joka tekee yhtä hautausta kohti 63,33 €. Koneiden käyttö tuhkan hautaamisessa on marginaalista, lähinnä tavaroiden kuljetusta, joten niitä kustannuksia ei ole huomioitu tälle laskenta-kohteelle. Ostojen yhteenlaskettu määrä tuhkan hautauksille on 18 381,60 euroa ja

hautausta kohti summa on 262,59 €. Sisäisten vyörytyskulojen osuus tuhkan hautauksille on 12 597,16 euroa, josta tulee 179,96 € yhtä hautausta kohti.

Kaikki kulut yhteensä laskien yhden tuhkan hautauksen kustannukset ovat 505,89 €.

Vaihtoehtoinen laskelma tuhkan hautaukselle: henkilöstökulut ovat samat kuin edellä eli yhteensä 63,33 €. Ostojen osuudeksi tulee työtuntien suhteen mukaan laskettuna 15,41 € ja vyörytyskuluiksi saadaan 10,56 € yhtä tuhkan hautausta kohti. Yhteensä kulut ovat 89,30 € tällä tavoin laskettuna.



Kuva 9. Tuhkan hautauksen kustannusten jakautuminen

Liitteessä 7 on esitetty tuhkan hautauksen kokonaiskustannukset molemmilla kohdistustavoilla. Kuvassa 9 on vielä esitetty kuinka yhden tuhkahautauksen kustannukset jakautuivat.

7 KUSTANNUSTEN JA HAUTAAMISMAKSUJEN VERTAILU

Ennako-oletuksena työtä aloitettaessa oli, että hautaamisesta perittävät maksut eivät kata toiminnasta syntyneitä kuluja. Näiden laskelmien perusteella oletama piti paikkansa. Hautaamisesta perittävät maksut eivät kata millään hautaustavalla edes henkilöstön palkkakustannuksia, saati sitten muita kustannuksia.

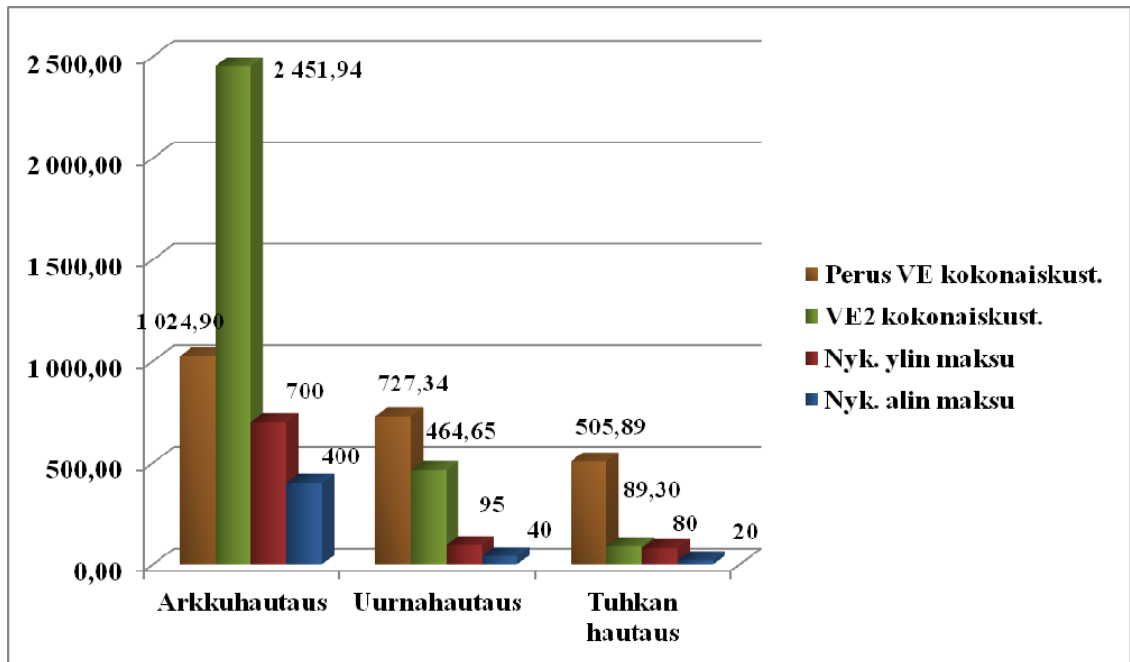
Kustannusten ja maksujen vertailussa esitetyt korotustarpeet perustuvat yksinomaan maksuista saataviin tuloihin. Käytännössä yhteisövero kattaa osan kuluista. Yksinkertaisuuden vuoksi ja siksi, ettei ollut tietoa millainen osuus kuluista katetaan yhteisöverolla, korotustarve laskettiin maksujen perusteella.

Arkkuhautauksen alin hautaamismaksu on tällä hetkellä 400 €, joka peritään vantaalaisilta. Se kattaa vajaat 81% palkkakustannuksista. Arkkuhautauksen ylin maksu, joka peritään muilta kuin vantaalaisilta, on nykyisin 700 euroa. Sillä katetaan palkka- ja konekustannukset kokonaan. Arkkuhautauksen yhteenlasketut palkka- kone, ja ostojen kustannukset ovat laskelman mukaan yhteensä 844,94 €, joten tähän ei enää riitä ylin hautaamismaksu. Kun kustannuksiin otetaan vielä mukaan sisäiset vyörytyskulut niin yhteiskustannukset olivat 1024,90 euroa. Koska hautauksista perittävät maksut eivät saa olla enempää kuin todelliset kulut ovat, niin korkeinta hautaamismaksua pitäisi korottaa noin 46%, jotta päästään kokonaiskustannusten tasolle. Vaihtoehtoisella tavalla laskettuna kokonaiskustannukset ovat yli kaksinkertaiset 2451,94 €, jolloin korotustarve ylimmälle maksulle on yli 300 %.

Urnahautauksesta perittävä alin hautaamismaksu on 40 euroa vantaalaisilta. Se kattaa palkkakuluista, jotka olivat 274,19 euroa, vajaat 15 %. Ylin urnahautauksen hautaamismaksuista on muilta kuin vantaalaisilta perittävä 95 euroa, joka sekään ei riitä palkkakustannusten peittämiseen, vaan kattaa palkkoista noin 35 %. Urnahautausten kokonaiskulut olivat 727,34 euroa, joten niiden kattamiseksi ylin maksu pitäisi lähes seitsenkertaistaa, jotta saadaan katettua kaikki kustannukset. Vaihtoehtoisella tavalla laskettuna kokonaiskulut ovat hieman pienemmät eli 464,65 €, jolloin ylimmän maksun korotus hieman yli viisinkertaiseksi kattaisi kokonaiskulut.

Tuhkan hautaamisen maksut ovat alimmillaan 20 euroa vantaalaisille ja ylimmillään 80 euroa muille. Tässäkin tapauksessa alin maksu ei riitä palkkakustannuksiin, vaan kattaa vain vajaan kolmanneksen palkkakuluista, jotka olivat 63,33 euroa. Ylin maksu kattaa kyllä reilusti palkkakustannukset, mutta ei riitä läheskään kokonaiskulujen (505,89 €) kattamiseen. Ylintä maksua pitäisi siis korottaa yli kuusinkertaiseksi kaikkien kustannusten kattamiseksi. Vaihtoehtoisella tavalla laskettuna yhteenlasketut kustannukset ovat 89,30 €. Tässä tapauksessa ylin maksu kattaa lähes kokonaan lasketut kustannukset.

Kuvassa 10 on vielä esitetty kuinka todelliset kokonaiskustannukset ja perityt maksut korreloivat keskenään.



Kuva 10. Hautaamisen nykyiset maksut verrattuna kokonaiskuluihin

Yllä oleva hautausmaksujen ja kokonaiskustannusten vertailu on taulukkomuodossa esitettyä seuraavanlainen:

Taulukko 9. Nykyisten maksujen osuus perusvaihtoehdon kokonaiskustannuksista

	Perus VE kokonaiskustannukset	Nykyinen alin maksu	Osuus kokonaiskust.	Nykyinen ylin maksu	Osuus kokonaiskust.
Arkkuhautausta	1024,90	400	39 %	700	68 %
Uurnahautausta	727,34	40	5 %	95	13 %
Tuhkan hautausta	505,89	20	4 %	80	16 %

Taulukko 10. Nykyisten maksujen osuus vaihtoehdon 2 kokonaiskuluista

	VE2 kokonaiskustannukset	Nykyinen alin maksu	Osuus kokonaiskust.	Nykyinen ylin maksu	Osuus kokonaiskust.
Arkkuhautausta	2452,00	400	16 %	700	29 %
Uurnahautausta	465,00	40	9 %	95	20 %
Tuhkan hautausta	89,00	20	22 %	80	90 %

8 YHTEENVETO TUTKIMUKSESTA

Syy tämän työn tekemiseen juontaa kirkkohallituksen kehoitukseen seurakunnille laskea hautaustoimen omakustannushinta hautausta kohti. Omakustannushinnan laskeamisen tarve on syntynyt viime vuosien tilanteesta, jossa käytettävissä olevat varat ja toiminnan ylläpitämisen kustannukset poikkeavat toisistaan negatiiviseen suuntaan. On siis tarpeen selvittää, mistä ja miten paljon kustannuksia muodostuu, jotta palveluista perittävät maksut ovat perusteltavissa, etenkin jos maksuja joudutaan korottamaan. Hautaustoimilain mukaan seurakunta voi periä maksuja hautasijan luovuttamisesta, hautaamiseen liittyvistä palveluista ja haudan hoidosta. Nämä maksut saavat kuitenkin olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset. Maksujen perusteiden tulee olla samat kaikille, joilla on oikeus tulla haudatuksi seurakunnan hautausmaalle.

Työn toimeksiantaja, Vantaan seurakuntayhtymä, oli jo aloittanut valmistelut kustannusten selvittämiseksi (muun muassa tuntiseurantaa oli jo tehty hautausmailla) ennen kuin tämä tutkimus käynnistyi.

Kirkkohallituksen ohjeessa Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä (Kirkkohallituksen yleiskirje 5/2007, liite 4) on hautauksen omakustannushintaan huomioitu kaikki hautaustoimessa syntyneet kulut. Tässä työssä on keskitytty pelkästään hautaamiseen, jotta työn sisältö ei muodostu liian laajaksi. Työn tavoitteena oli selvittää hautaamisen kustannuksia ja miten hautaamismaksut (jotka sisältävät haudan avaamisen ja peittämisen, peruskunnostuksen, mahdollisen muistomerkin aluspalkin) kattavat syntyneitä kuluja. Laskennassa ei otettu huomioon hautapaikkaan liittyviä eikä hautojen ja hautausmaiden hoitoon liittyviä hautaustoimen kustannuksia.

Laskentatavaksi valikoitui toimintolaskenta, koska kirkkohallitus on luonnehtinut seurakunnan kustannuslaskennan olevan lähinnä toimintolaskentaa. Laskennassa olisi voinut käyttää toimintolaskennan sijasta myös lisäyslaskentaa. Lisäyslaskennassa kustannuksia kohdistetaan yleiskustannuslisien avulla yksioikoisemmin kuin toimintolaskennassa toimintoajureilla. Tämä olisi voinut aiheuttaa enemmän vääristymää lopputuloksiin, sillä hautaamisessa esimerkiksi koneita käytetään urna- ja arkkuhautauksissa mutta ei juurikaan tuhkan hautaamisessa.

Toimeksiantajalla on tarkoitus tehdä joidenkin vuosien kuluttua näitä laskelmia vastaavat vertailulaskelmat. Tämän vuoksi laskelmista on haluttu tehdä mahdollisimman yksinkertaiset, jottei vertailun tekemisestä tule liian työlästä. Laskenta on tehty karkealla tasolla ja on pyritty välttämään liian yksityiskohtaisten tietojen laskemista ja pitäytymään mahdollisimman yksinkertaisessa muodossa.

Hautaamisen kokonaiskuluista suurimman osan muodostavat henkilöstökulut, jotka ovat puolet kaikista kuluista. Toiseksi suurin osuus on palveluiden, tavaroiden, aineiden ja vastaavien ostokustannuksilla, jotka ovat lähes kolmanneksen kokonaiskuluista. Sisäiset vyörytyskulut ovat vajaan viidenneksen kokonaiskuluista. Pienimmän osan muodostavat kone- ja kalustokulut, joille jää vain 4 prosentin osuus..

Henkilöstökulujen, jotka olivat suurin kuluera, osalta tuloksia voidaan pitää luotettavina. Suurimman osan palkkakuluista muodostavat erityisammattimiesten, vahtimestari-puutarhurin sekä seurakuntapuutarhurin palkat. Heille myös oli tehty työajan seuranta eri vuodenaikoina, jotta vuodenaikojen vaihtelun osuus tulisi huomioiduksi työtehtäviin käytettävissä ajassa. Tällä perusteella saatiin luotettava kuva henkilöstöresurssien kohdistumisesta eri toiminnoille hautausmaan toiminnoissa. Hallinnon työajan jakautumisesta oli käytettävissä heidän oma arvionsa. Arvion käyttäminen heikentää jonkin verran tulosten luotettavuutta. Koska hallinnon osuus palkkakustannuksista oli vajaan viidennes, arvion epätarkkuuden vaikutus hautaamisen kustannuksiin ei kuitenkaan ollut merkittävä. Ainoastaan tuhkan hautaamisessa hallinnon palkkakustannusten osuus oli suurempi kuin hautausmaantyöntekijöiden. Tämä johtuu siitä, että hautajaisjärjestelyiden sopiminen hautatoimiston kanssa kuluttaa henkilöresursseja samalla tavoin kuin muutkin hautaamistavat, mutta hautausmaalla itse tuhkan hautaaminen taas kuluttaa niitä hyvin vähän.

Kone- ja kalustokulujen osalta tuloksia voidaan pitää melko luotettavina. Käytettävissä oli kuukauden ajalta ajanseurantatiedot koneiden käytöstä. Tälle ajanjaksolle osui kattavasti eri toimintoja. Ajanseurantaa tehtiin huhtikuun ja toukokuun välisenä aikana. Talvikaudella konetuntien määrä olisi ollut suurempi toimintoa kohti, mutta todennäköisesti arkku- ja uurnahautaukseen käytettyjen tuntien suhteet olisivat pysyneet suurin piirtein samoina. On mahdollista, että arkkuhautausten osalle olisi tullut vähän suurempi osuus konetunneista. Sillä ei kuitenkaan ole merkitystä kokonaiskustannusten kannalta, koska konekustannusten osuus on niin pieni. Yhteenlasketut koneiden

investointikulut jaettiin niiden toimintojen osalta suoraan arkku- ja urnahautauksille, joista oli saatavilla eriteltyä tietoa koneiden käytöstä. Muilta osin koneiden käyttökulut jaettiin samassa suhteessa kuin koneiden käyttötunnit jakautuivat suoraan arkku- ja urnahautauksille. Laskennassa ei ollut mukana hautaustarvikkeiden kuluja omana kohtanaan, ne sisältyvät ostokuluihin.

Muita kuluja laskennassa olivat palveluiden, tavaroiden, aineiden ja muiden vastaavien ostot sekä sisäiset vyörytyskulut. Laskelmiin mukaan otetut sisäiset vyörytyskulut ovat mukana siksi, että ne ovat osa hautaustoimen kustannuksia ja tulisi ottaa huomioon hautausten maksuja mietittäessä. Hautaustoimen päällikkö arvioi seuraavien kustannuspaikkojen osalta muiden kulujen hautauksille kuuluvan osuuden: hautausmaahallinto, Kirkonkylän siunauskappeli, huoltorakennus sekä konehalli, Ruskeasannan siunauskappeli sekä huoltorakennus. Helsingin pitäjän kirkon sekä Ruskeasannan hautausmaiden osalta kustannukset kohdistettiin puoliksi hautaamiselle ja puoliksi hautausmaan hoidolle. Tasajako perustuu siihen, että vaikka hautauksia tehdään ympäri vuoden ja hautausmaiden hoito painottuu kesäkaudelle reilun puolen vuoden ajalle, niin hautausmaiden hoito aiheuttaa kokonaisuutena enemmän kustannuksia kuin hautaaminen. Palveluiden, tavaroiden ja muiden vastaavien ostokulujen määrän jakaminen varsinaiselle hautaamiselle oli hankalaa, koska kuluja ei ole eroteltu kirjanpidossa tarkasti varsinaiseen hautaamiseen. Osa kulueristä kohdistuu sekä hautausmaiden hoitoon että varsinaiseen hautaamiseen. Kuluerästä riippuen suhde näiden kahden osuuden välillä vaihtelee. Kohdistimesta riippuen näiden kustannusten määrä vaihteli suuresti. Oikeampaa tietoa saadaan vain kohdistamalla kuluja entistä tarkemmin varsinaiselle hautaukselle. Tällöin myös tulosten virhemarginaali pienenee.

Kustannuksia kohdistessa toiminnoille, osa kustannuksista pystyttiin kohdistamaan suoraan laskentakohteille. Osaa toiminnoista taas ei oltu huomioitu tuntiseurannassa lainkaan omana kohtanaan, joten niiden osalta piti arvioida kyseiseen toimintoon kuuluva aika ja vähentää vuositasolla toimintoon kuuluva aika sen kategorian tunneista, joihin toiminto kohdistui. Jäljelle jäävät osuudet kohdistettiin eri hautaustapojen suhteessa laskentakohteille.

Vyörytyskulujen suuruuteen vaikuttaa luonnollisesti kuinka tarkasti varsinaisen hautaamisen kulut saadaan kohdistettua kirjanpidossa sille kuuluvaan osioon, koska sisäiset vyörytyskulut vyörytetään nettomenojen suhteessa.

Kokonaisuudessaan työn luotettavuutta kuvaa se, että suurimman osan kustannuksista aiheuttavat henkilöstökulut, joiden osalta on käytettävissä tuntiseurantaan perustuva ajankäytön jakaminen ja näin ollen myös palkkakustannusten jakaminen. Lopputuloksesta laskennasta saatiin tietoa siitä, etteivät perityt hautaamismaksut kata syntyneitä kuluja edes palkkakustannusten osalta lukuun ottamatta tuhkan hautaamisen ylintä maksua. Ostojen ja sisäisten vyörytyskulujen osalta saatuihin tuloksiin tulee suhtautua varauksella, ja niitä voi pitää suuntaa antavina.

Tulevaisuudessa tehtävässä seurantalaskennassa voidaan verrata, kuinka tässä työssä käytetyt arvioidut prosentiosuudet ovat osuneet kohdalleen, kun on saatavissa kohdennettua tietoa kulujen jakautumisesta.

9 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Työssä saavutettiin tutkimuksen tavoite eli selvitettiin, mistä ja miten hautaamisen kustannukset muodostuvat, sekä verrattiin, kuinka hautaamismaksut kattavat hautaamisesta aiheutuneita kuluja. Niiden seurakuntien, jotka vasta alkavat selvittämään hautaamisen kustannuksia, voidaan katsoa hyötyvän tästä laskentamallista. Laskentamallia voi käyttää apuna mietittäessä, mitä seikkoja kannattaa huomioida laskennassa. Toisaalta myös mallista on hyötyä käänteiseltäkin kannalta: tämän työn puutteet on helpompi huomioida vastaisuudessa tehtävissä laskennoissa.

Kustannusten kohdistaminen laskentakohteille vaihtoehtoisella kohdistimella eli ostokulujen kohdistaminen työtuntien suhteessa osoitti, miten suuresti tulokset poikkeavat toisistaan eri tavoin kohdistettuna. On siis tarkoin mietittävä kustannuksia kohdistettaessa, millaisen kohdistimen valitsee ja mittaako se oikeaa asiaa. Tämä oli hyvin käytännönläheinen opetus tekijälle. Muutoinkin työ oli oman oppimisen kannalta erittäin hyvää harjoitusta sekä uuden asian sisäistämiseksi että asioiden kokonaisvaltaisessa hahmottamisessa.

Tämä työ oli haasteellinen useastakin syystä. Ensimmäkin hautaustoimen toimiala oli tekijälle entuudestaan tuntematon. Toiseksi itse hautaustapahtuman sisältö vaati tutustumista, sillä siihen liittyy paljon muutakin kuin haudan avaaminen ja peittäminen. Aiheesta ei ollut saatavilla vastaavaa aiempaa tutkimustietoa, johon olisi voinut peilata omia ratkaisujaan. Hautaamisen hintojen vertailuja oli saatavilla, mutta tietoa siitä miten hinnat ovat muodostuneet, ei ollut. Tämän oli myös Imatran seurakunnan puu-

tarhuri Ylä-Hollo havainnut tehdessään tilastointia hautaamisen kustannuksista. Työtä vaikeutti myös se, ettei ollut saatavilla eriteltyä tietoa ostokulujen jakautumisesta varsinaiselle hautaukselle, koska kirjanpidossa tällä hetkellä ei ole erittelyä varsinaisen hautaustoimen osalta.

Työn haasteellisuutta lisäsi myös se, että työtä aloitettaessa toimintolaskennan menetelmä oli tekijälle ennestään tuntematon. Siihen tuli perehdyttyä sitä syvällisemmin mitä pidemmälle työ edistyi. Myöskään se ei helpottanut työtä, että tutkimuksen tekijä oli täysin seurakunnan ulkopuolinen henkilö. Tietojen hakeminen ja saaminen olisi varmastikin ollut helpompaa, jos olisi työskennellyt organisaation sisällä.

Tässä työssä vaikeutena ollut varsinaiseen hautaamiseen liittyvien kulujen oikea kohdistaminen helpottunee vastaisuudessa, kun niitä aletaan kohdentaa kirjanpidossa entistä tarkemmin. Kirkkohallituksen yleiskirjeessä 13/2012 on kirjattu kaikkia seurakuntatalouksia koskevia muutoksia 1.1.2013 alkaen muun muassa hautaustoimea koskien. Siinä on ohjeistettu, että tehtäväalueelle "varsinainen hautaustoimi" kirjataan ainoastaan vainajan säilyttämisestä, kuljettamisesta ja tuhkaamisesta sekä haudan kaivusta, peittämisestä ja peruskunnostuksesta aiheutuvia tuottoja ja kuluja. Lisäksi hautaustoimen pääluokan tehtäväalueelle "hautausmaan kiinteistöt" kirjataan vain taseerään hautausmaan aineelliset hyödykkeet merkittyjen kiinteistöjen ylläpidosta aiheutuvia kuluja. Aiemmin tehtäväalueelle varsinainen hautaustoimi on kirjattu myös siunaamisen liittyviä kuluja lukuun ottamatta papin ja kanttorin palkkausmenoja.

Kustannuksia selvitellessä toimeksiantaja pyysi ottamaan selvää kirkkohallituksen kannasta, pitäisikö hautausmaiden yleishoidon kustannukset huomioida palvelumaksuissa. Tutkimuksen tekijä kysyi asiasta kirkon keskushallinnon maankäyttöpäällikkö Harri Palolta. Vastauksessaan hän viittasi kirkkohallituksen yleiskirjeeseen 28/2005: ”Hautausmaalla voi olla eri tavoin ylläpidettyjä alueita esim. hoitotason suhteen. Hautausmaan ylläpitoon liittyviä kustannustekijöitä voidaan huomioida hautasijojen hinnoissa, joten hautausmaalla voi olosuhteiden mukaan olla eri hautasijamaksuja.” Lisäksi hän kirjoitti seuraavaa: ”Jos seurakunta esim. leikkaa nurmikon yhtenäisesti hautausmaalla tai sen osalla, jyvitetään kustannus ko. alueen hautapaikkamaksuun. Jos seurakunta leikkaa nurmen vain sopimushaudoilta, on se luonnollisestikin haudanhoidosopimuksen kustannustekijä. Muita hautausmaan ylläpitokuluja ovat esim. käytävien ja kasvillisuuden hoito sekä jätehuollon kustannukset. Hautapaikka- tai hautasijamak-

sun perusteina ovat tietenkin myös alueen hankinta- ja rakentamiskulut." Kuten Palo vastauksessaan sanoo, hoidosta aiheutuvat kustannukset kannattaa huomioida palvelumuksuissa, ei kuitenkaan hautaamismaksussa vaan hautasijan ja haudanhoidon maksuissa.

Seurakunnissa tehtävällä hinnoittelulla on myös vaikutusta muiden viranomaisten päätöksiin. Kouvolan Sanomissa oli 17.9.2012 artikkeli hautajaisten järjestämisen kustannuksista. Esimerkiksi kaupungin sosiaalitoimi avustaa vähävaraisia hautajaiskuluissa, mikäli kuolinpesässä ei ole siihen varoja. Sosiaalitoimi laskee kulut minimin mukaan. Vaikka kyse on vähäisistä summista, on tärkeää tältäkin osin, että hautaamisesta saadaan todellisuuteen perustuvaa kustannustietoa.

Tämän työn johdannossa viitattiin lakimuutokseen koskien kirkkolain hautaustoimen maksuja. Nyt lain muutoksen käsittely on edennyt siten, että siitä on hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirkkolain 17. luvun muuttamisesta. Lain on tarkoitus tulla voimaan joulukuussa 2012. Lain tavoitteena on, että hautaustoimen maksuilla katettaisiin ne hautaustoimen kustannukset, joita seurakuntien saama yhteisöveron tuotto ei kata. Tällä hetkellä vaje katetaan kirkollisverolla. Lakiehdotuksen tavoitteena on siirtää nämä kulut katettaviksi hautaustoimen maksuilla. Ehdotuksen mukaan säännöksellä velvoitetaan ottamaan huomioon hautaustoimesta aiheutuvat kustannukset hautaustoimen maksuista päätettäessä. Lakiehdotuksen mukaan kaikkiin seurakuntiin tulee vakiinnuttaa kustannuslaskennan käyttö, ja niihin tulee luoda yhtenäinen tehtäväalueiden alajaottelu tukemaan hautaustoimen prosesseja, jotta käytettävissä olisi mahdollisimman vertailukelpoista kustannustietoa hautaustoimen omakustannushinnan määrittämiseksi. (HE 127/2012 vp.)

Aiheeseen liittyen Kouvolan sanomissa oli uutinen hautapaikkojen hintojen korotuksesta (KS 25.10.2012). Korotuksia perustellaan edellä mainitulla lakimuutoksella. Uutisen mukaan arkkupaikan ja uurnahautapaikan välistä hintaeroa kavennetaan siten, että arkkupaikka tullee vastaisuudessa maksamaan vähintään saman verran kuin uurnapaikka. Tällä hetkellä arkkuhautapaikan maksut vaihtelevat 50 - 200 euroon muistolehdon uurnapaikan maksun ollessa 100 euroa. Asian taustoja sen paremmin tuntematta ihmetystä herättää kuitenkin, kuinka arkkuhautapaikka voi olla halvempi kuin uurnahautapaikka. Tästäkin voi osaltaan päätellä, että on vielä paljon tehtävää hautaamisen todellisten kustannusten selvittämisessä.

Tutkimus osoitti sen miten tärkeää on ottaa huomioon todelliset kustannustekijät hinnoittelua suunniteltaessa. Tähän asti maksut eivät ole perustuneet laskennalliseen tietoon ja todellisiin kustannuksiin. Todellisilla kustannuksilla on myös merkitystä jaettaessa määrärahoja hautaustoimelle. Kun on laskennallista tietoa kustannusten muodostumisesta, on todellisia perusteita määrärahan suuruuden esittämiseksi. Silloin kun hautaustoimella on riittävä rahoitus käytettävissään, ei kirkollisveron tuottoja tarvitse käyttää hautauskulujen kattamiseen vaan verotuotot voidaan kohdistaa maksavien seurakuntalaisten hyödyksi.

9.1 Kehittämissideat ja jatkotutkimukset

Ensimmäinen kehittämiskohde olisi nyt käytössä olleessa tuntiseurantalomakkeessa, jossa ei ollut erillistä kohtaa uurnahautojen kunnostukselle eikä tuhkan hautaamiselle. Vaikka ne ovatkin vain pieni osa verrattuna arkkuhautauksen tehtäviin, seurantalaskelmien tekeminen helpottuisi, jos tuntiseurannasta saisi suoraan tiedon näidenkin osuudesta. Tässä laskennassa jouduttiin tekemään välilaskelmia ja ottamaan kyseiset vähennykset huomioon lopullisia laskuja tehdessä.

Tulevaisuuden vertailulaskelmien tekoa ajatellen olisi hyvä tehdä työajanseurantaa myös hautausmaapäällikön ja hautatoimiston henkilöstölle sitten kun se on ajankohdasta. Heidän osaltaan tässä tutkimuksessa piti nojautua heidän omaan arvioonsa työajan jakautumisesta, mikä hieman heikentää tulosten luotettavuutta.

Tavaroiden, palveluiden ja muiden vastaavien ostojen kirjaamisen osalta kehitystä onkin jo odotettavissa tulevan vuoden alusta. Kirkkohallituksen yleiskirjeen 13/2012 liitteessä sanotaan: "Tehtäväalue hautausmaakiinteistöt voidaan jakaa tarpeen mukaan alaryhmiin kiinteistöjen hoito ja hautausmaan yleishoito." Tehtäväalueelle hautausmaakiinteistöt kirjataan rakennusten lisäksi hautaustoimen koneiden ja kaluston tuotot ja kulut sekä hautausmaiden yleishoitoon liittyvät tuotot ja kulut. Tulevia seurantalaskelmia ajatellen on jako alaryhmiin on ehdottomasti kannatettavaa.

Jotta voidaan saada selville kokonaissumma kaikista hautaukseen liittyvistä kustannuksista, tarvittaisiin vastaavat tutkimukset kustannusten jakautumisesta hautojen hoidon osalta samoin kuin hautausmaiden rakennuskustannuksista ja yleishoidosta. Tämän työn myötä on jäänyt käsitys, että niin hautausmaiden kuin myös hautojen hoidon maksut eivät kata tällä hetkellä kaikkia syntyneitä kustannuksia.

Tähän asti on tehty seuranta ja tilastointia hautaamisesta perittävistä maksuista eri seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä. Jatkotutkimuksena olisikin mielenkiintoista verrata, kuinka paljon hautauksesta perityt maksut ovat kattaneet toteutuneita hautaamisen kuluja kussakin seurakunnassa. Edellytyksenä tälle tutkimukselle on tietenkin se, että hautaamisen kustannukset on tarkasti selvitetty kyseisissä seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä.

LÄHTEET

Kirjallisuus:

Armstrong, P. 2002. The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society* 27/2002, s.99-120. Saatavissa: <http://www.kyamk.fi/kirjasto>, Elsevier SD [viitattu 6.2.2012]

Datar, S. & Gupta, M. 1994. "Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing". *The Accounting Review*, vol. 69, no 4, s. 567 – 591. Saatavissa: <http://www.kyamk.fi/kirjasto>, ProQuest [viitattu 6.2.2012]

Enbuske, H., Korhonen, T., Laukkonen, M., Rantama, M., Tarkka, R-S. & Tuohimäki, J. 2002. *Seurakunnan talous ja hallinto 1*. Helsinki: Edita Publishing Oy

Aaltonen, P., Palo, H., Rimpiläinen, O., Rintala, A., Ruotsalo, P. & Särkiö, P. 2005. *Hautaustoimen käsikirja*. Helsinki: Edita

Alhola, K. 2008. *Toimintolaskenta - perusteet ja käytäntö*. 4. uud. painos. Helsinki: WSOY

Heng B. 1994. *Hautausmaat arkipäivän asioina*. Helsinki: Kirjaneliö

Keski-Suni, J. 1995. *Tehokas kustannuslaskenta: operatiivinen laskentatoimi ja kannattavuusajattelu kunnallishallinnossa*. Helsinki: Painatuskeskus

Kinnunen J., Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi J. & Puttonen V. 2007. *Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen*. Helsinki: KY-Palvelu

Kirkkohallitus. *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän taloushallinnon perusohjeet, 2006*. Seurakunnan ja seurakuntayhtymän talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma.

Kukkola, L. 2011. *Kirkkoon kuulumaton hautaan halvemmalla kuin kirkon jäsen*. Kouvolan Sanomat 19.9.2011.

Lankia, K. 2012. *Hautajaisilla on monta hintalappua*. Kouvolan Sanomat 17.9.2012.

- Lempiäinen, P. 1990. Hautausmaaperinteen rikkaus. Teoksessa Viimeiset leposijamme. Hautausmaat ja hautamuistomerkit, toim. Pentti Lempiäinen & Brita Nickels. Helsinki: SLEY-kirjat.
- Lumijärvi, O-P., Kiiskinen S., Särkilahti T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. Espoo: Weilin+Göös.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2009. Johdon laskentatoimi. 6.-9. painos. Helsinki: Edita
- Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uud. painos. Helsinki: Talentum.
- Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1995. Operatiivinen laskentatoimi. Perusteet ja hyväksikäyttö. 14. uud. painos. Porvoo: WSOY
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita.
- Tuohimäki, J. 1998. Yksittäisistä tavoitteista strategiseen suunnitteluun. Teoksessa Seurakunnan luottamushenkilön perustieto, toim. Erkki Kurronen & Saku Toiviainen. 2. painos. Helsinki: Kirjapaja
- Turney, P. 1994. Toimintolaskenta: toimintolaskennan käännteentekevät suoritukset : avain tuottavampaan toimintaan. Helsinki: Tietosanoma
- Vaittinen, H. 2012. Hautapaikka kallistuu Kouvolassa. Kouvolan Sanomat 25.10.2012.
- Vallenius, L. 2003. Seurakunta taloudellisena toimijana. Teoksessa Seurakuntatyön johtamisen käsikirja, toim. Erkki Huhta, Matti Poutiainen, Timo Totro & Raimo Turunen. Helsinki: Kirjapaja
- Wallin, J. & Etelälahti, P. 1995. Kustannuslaskennan opas. Helsinki. Edita Publishing.

Julkaisemattomat lähteet:

Ylä-Hollo A., 2004. Hautaustoimen taksat seurakunnissa 2004. kooste2004.pdf

Ylä-Hollo A., Kysely_2005_kooste.pdf

Ylä-Hollo A., Hautauskulut_2006_yhteenveto.pdf

Ylä-Hollo A., Kooste_2009_luvut_ja_grafiikka.pdf

Vantaan seurakuntayhtymä. Hautausmaakatselmus 23.8.2011.

Lait ja säädökset:

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirkkolain 17 luvun muuttamisesta. HE
127/2012 vp. 4.10.2012

Hautaustoimilaki 6.6.2003/457

Kirkkojärjestys 8.11.1991/1055 v. 1993

Kirkkolaki 26.11.1993/1054

Laki rakennusperinnön suojelemisesta 4.6.2010/498

Laki verontilityslain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta 29.12.2011/1525

Laki väestötietojärjestelmästä ja Väestörekisterikeskuksen varmennepalveluista
21.8.2009/661

Terveystietosuojelulaki 19.8.1994/763

Terveystietosuojeluasetus 16.12.1994/1280

Internet-lähteet:

Hautaustoimen maksujen yhdenmukaistaminen. Kirkkohallituksen virastokollegion 28.5.2009 asettaman hautaustoimen maksutyöryhmän mietintö. Sarja C 2010:4. Kirkkohallitus. Helsinki. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi> [viitattu 15.3.2012]

Kirkkohallitus. 2012.Kirkon tilastollinen vuosikirja 2011. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi> [viitattu 28.10.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 10/1997. 3.6.1997. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Saatavissa: <http://www.evl.fi/kkh/y/kirjeet/#1997> [viitattu 15.3.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 32/1999. 30.12.1999. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Saatavissa: <http://www.evl.fi/kkh/y/kirjeet/#1999> [viitattu 15.3.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 44/2002. 20.12.2002. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/yleiskirjeet> [viitattu 11.2.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 28/2005. 23.9.2005. Suomen evankelis-luterilainen kirkko Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/yleiskirjeet> [viitattu 11.2.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 5/2007. 31.1.2007. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/yleiskirjeet> [viitattu 11.2.2012]

Kirkkohallituksen yleiskirje nro 13/2012. 19.6.2012. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/yleiskirjeet> [viitattu 26.8.2012]

Kirkolliskokous. Pöytäkirja, kevätistuntoaika 2011.Helsinki: Suomen evankelisluterilainen kirkko. Saatavissa: <http://sakasti.fi/kirkolliskokous> [viitattu 11.2.2012]

Seurakuntien talous 2010. Taulu 1 Kirkollisverotus ja tase. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/sp?open&cid=Content41B21B>. [viitattu 4.2.2012]

Suomen hautaustoiminnan keskusliitto. Suomen krematoriotoiminnan tilastot vuosilta 2008-2011. Saatavissa: <http://www.shk.fi/liitto/tilastot> [viitattu 28.10.2012]

Suomen virallinen tilasto (SVT): Kuolleet [verkkójulkaisu]. Tilastokeskus. Saatavissa: <http://www.stat.fi/til/kuol/index.html> [viitattu 28.9.2012]

Vantaan seurakunnat. Saatavissa: <http://www.vantaanseurakunnat.fi/vsrky/hallinto>. [viitattu 4.2.2012]

Ylä-Hollo A., Hautaushintojen yhteenveto 2012. Saatavissa: <http://www.seurakuntapuutarhurit.fi/?x103997=121954> [viitattu 15.3.2012]

HAUTAUSTOIMEN MAKSUJEN TILASTOINTIA

LIITE1

UUSI ARKKUHAUTA

* vuosina 2004-2009 hinta sisältää hautaoikeuden kahteen hautasiaan, hautausmaksut ja muut maksut kahdelta hautaukseelta

* vuonna 2012 hinta sisältää hautaoikeuden kahteen hautasiaan, hautausmaksut ja muut maksut yhdeltä hautaukseelta

	oman kunnan asukas, srk:n jäsen		oman kunnan asukas, ei srk:n jäsen		muun kunnan asukas, srk:n jäsen		muun kunnan asukas, ei srk:n jäsen	
	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta
2004			674	230			1233	508
2005	472	760						
2006	553	1149						
2009	667	1860	970	154	1200	2040	1390	494
2012	532	1420	748	255	936	2325	1116	388

UUSI UURNAHAUTA

* vuosina 2004-2009 hinta sisältää hautaoikeuden kaikkiin hautapaikan urnasijoihin, hautausmaksut ja muut maksut sekä tuhkausmaksun lähimmässä krematoriossa

* vuonna 2012 hinta sisältää hautaoikeuden kaikkiin hautapaikan urnasijoihin, hautausmaksut ja muut maksut, mutta EI tuhkausmaksua

	oman kunnan asukas, srk:n jäsen		oman kunnan asukas, ei srk:n jäsen		muun kunnan asukas, srk:n jäsen		muun kunnan asukas, ei srk:n jäsen	
	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta
2004			135	-145			281	115
2009	91	256	227	16	249	550	370	109
2012	160	580	365	59	339	781	500	112

TUHKAUUSMAKSU

	oman kunnan asukas, srk:n jäsen		oman kunnan asukas, ei srk:n jäsen		muun kunnan asukas, srk:n jäsen		muun kunnan asukas, ei srk:n jäsen	
	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta	keskiarvo	ylin hinta	keskiarvo	alin hinta
2012	99	195	111	50	230	330	233	100

Palkat vuoden 2012 palkkabudjetin mukaan

hautausmaahallinnon henkilöstö, Pitäjän sekä Ruskeasannan hautausmaiden henkilöstö

Palkat sisältävät lomarahat sekä sivukulut (33,75%)

Virkanimike	Yht. ryhmittäin
Hautaus-toimen päällikkö	64 711,18
Hautatoimiston henkilökunta	103 754,44
Seurakuntapuutarhuri	55 713,34
Hautausmaan henkilöstö vahtimestari-puutarhuri erityisammattimiehet	255 339,53
kausityönjohtajat puutarhurit hautausmaan kausityöntekijät	364 717,54
YHTEENSÄ	844 236,02

TYÖAJAN JA PALKKOJEN JAKAUTUMINEN TOIMINNOILLE (HAUTAUSMAAN HENKILÖSTÖ)

	Seurakuntapuutarhuri		Erityissammattmiehet Vahti mestari-puutarhuri		Kausityöntekijät	
	h/v	% / v	h/v	% / v	h/v	% / v
Huom.						
Tuntimäärin on sisällytetty lomat sekä työnjohdon ja hallinnon osuudet kunkin pääkategorian erittelemättömille tunneille						
HAUTAAMINEN						
Erittelemättömät työt	546:08	27,11 %	15 106,08	11,98 %	08:58	0,06 %
arkku: avustavat työt, kaivu ja peitto	15:50	0,79 %	437,95	2,14 %	01:25	0,01 %
uurna: avustavat työt, kaivu ja peitto	06:15	0,31 %	172,88	0,85 %		0,00 %
kunnostus		0,00 %	0,00	0,00 %	67:20	0,42 %
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus		0,00 %	0,00	0,00 %		0,00 %
muistomerkit	96:25	4,79 %	2 666,89	13,13 %	30:40	0,19 %
asiakaspalvelu	32:05	1,59 %	887,43	4,39 %	22:30	0,14 %
VAAHTIMESTARI						
Erittelemättömät työt	317:58	15,79 %	8 794,97	43,11 %	01:00	0,01 %
Siunaus		0,00 %	0,00	0,00 %		0,00 %
Tuhkan hautaaminen (tuomanlasku)		0,00 %	0,00	0,00 %		0,00 %
HAUTOJEN HOITO						
Erittelemättömät työt	369:47	18,36 %	10 228,23	50,00 %	747:16	4,70 %
kevät/syyskunnostus		0,00 %	0,00	0,00 %	1203:47	7,57 %
peruskunnostus	00:15	0,01 %	6,92	0,03 %	115:56	0,73 %
kukkien istutus ja hoito		0,00 %	0,00	0,00 %	4199:48	26,42 %
pienkoneiden huolto ja korjaus		0,00 %	0,00	0,00 %	24:25	0,15 %
nurmikon/pinnanhoito arkkusaastoilla	00:15	0,01 %	6,92	0,03 %	1445:52	9,10 %
asiakaspalvelu	08:18	0,41 %	229,58	1,12 %	53:26	0,34 %
jätehuolto	00:15	0,01 %	6,92	0,03 %	55:50	0,35 %
YLEISHOITO						
Erittelemättömät työt	396:33	19,69 %	10 968,59	52,00 %	1320:27	8,31 %
nurmikot muistoletto, 105 ja uumaosastot, yleiset alueet, reunat	00:10	0,01 %	4,61	0,02 %	4064:56	25,57 %
kulkuväylät	07:30	0,37 %	207,45	0,98 %	866:01	5,45 %
istutusalueet	04:50	0,24 %	133,69	0,63 %	1394:26	8,77 %
palautuneet haudat		0,00 %	0,00	0,00 %		0,00 %
isojen koneiden huolto ja korjaus	04:15	0,21 %	117,56	0,56 %	12:45	0,08 %
jätehuolto	16:10	0,80 %	447,17	2,13 %	257:25	1,62 %
KIINTEISTÖT, joululiikenne tms	157:44	7,83 %	4 362,91	20,60 %	0,00	0,00 %
Pappilan alueet, Pitäjää	02:50	0,14 %	78,37	0,37 %		0,00 %
Muut piha-alueet	11:05	0,55 %	306,57	1,45 %		0,00 %
Huoltorak.t. PL kplj. jine	19:35	0,97 %	541,68	2,55 %		0,00 %
YHTEENSÄ	2014:13	100,00 %	55 713,34	100,00 %	15894:13	100,00 %
						364 717,54

TYÖAJAN JA PALKKKOJEN JAKAUTUMINEN TOIMINNOILLE (HALLINNON HENKILÖSTÖ)

	Hautaustoimen päällikkö		Hautaustoimiston henkilökunta	
	% / v	€/ v	%-v	€/ v
Hautausmaahallinto (hautarekisteri, arkistointi, talous, henkilöstö, tiedotus, kuulutukset, YKN jne)	30,00 %	19 413,35		
Hautaus (haudan kaivuuseen, peittoon,kunnostuksen liittyvät kysymykset)	10,00 %	6 471,12		
Pitäjän hautausmaa (hautausmaan kunnossapito, kausityö, koneet laitteet yms)	30,00 %	19 413,35		
Ruskeasannan hautausmaa	10,00 %	6 471,12		
Korson hautausmaa	5,00 %	3 235,56		
Hämeenkylin hautausmaa	5,00 %	3 235,56		
Metsät	5,00 %	3 235,56		
Hautainhoitorahasto	5,00 %	3 235,56	13,50 %	14 006,85
Hautausjärjestelyt (sis. laskutuksen)				
hautaaminen			32,50 %	33 720,19
siunaustilaisuus			32,50 %	33 720,19
Muut työt			21,50 %	22 307,20
YHTEENSÄ	100,0 %	64 711,18	100,00 %	103 754,44

**HAUTAUSTOIMEN KULUJA HALLINNOSSA, PITÄJÄLLÄ SEKÄ RUSKEASANNALLA
VUODEN 2011 TULOSLASKELMAN MUKAAN**

	Palvelujen ostot €	Palvelujen ostot (sisäinen) €	Ostot: aineet, tarvikkeet ja tavarat ym. €	Sisäiset vyörytyskulut €	Kulut yhteensä €	Osuus kuluista hautauksille %	Osuus kuluista hautauksille €
Hautausmaahallinto	11 824,90	2 926,14	3 677,22	43 577,89	62 006,15	75,0 %	46 504,61
Kirkonkylän siunauskappeli	44 083,28		46 509,48	46 751,27	137 344,03	5,0 %	6 867,20
Kirkonkylän huoltorakennus	16 417,83		22 263,00	12 918,14	51 598,97	85,0 %	43 859,12
Kirkonkylän konehalli	8 921,61		2 272,98	3 690,87	14 885,46	50,0 %	7 442,73
Ruskeasannan siunauskappeli	17 837,25		2 618,44	5 536,42	25 992,11	5,0 %	1 299,61
Ruskeasannan huoltorakennus	13 592,51		4 517,54	2 460,34	20 570,39	85,0 %	17 484,83
Helsingin pitäjän kirkon hautausmaa	57 144,52	320,00	55 451,66	94 900,65	207 816,83	50,0 %	103 908,42
Ruskeasannan hautausmaa	46 106,73	1 194,00	38 870,78	41 496,01	127 667,52	50,0 %	63 833,76

ARKKUHAUTAUKSET

	kpl	%
Arkkuhautauksia	235	36 %
Uurnahautauksia	353	54 %
Tuhkan hautaus muistolehtoon	70	11 %
Yhteensä	658	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT

Hallinto

hautaustoimen päällikkö	2 311,11
hautatsto hlökunta	12 042,93
YHTEENSÄ	14 354,04
Kulut / hautaus	61,08

Hautausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
HAUTAAMINEN	5 395,03	10 926,29	73,48
arkku: avustavat työt, kaivu ja peitto	437,95	53 724,87	32,51
kunnostus		14 974,57	1 545,07
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus		688,94	
muistomerkit	1 333,44	27,96	351,85
asiakaspalvelu	316,94	707,58	184,39
VAHTIMESTARI	3 141,06	8 544,40	8,20
YHTEENSÄ	10 624,42	89 594,60	2 195,49
Kulut / hautaus	45,21	381,25	9,34

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 496,89

KONEET JA KALUSTO

Kaivut, peitot	17 037,66
Pintatyöt, nurmetus, talvihautojen tiiv.	3 045,19
YHTEENSÄ	20 082,85
Kulut / hautaus	85,46

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 582,35

OSTOT

Palvelujen ostot ja	
tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	61 709,64
YHTEENSÄ	61 709,64
Kulut / hautaus	262,59

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT SEKÄ OSTOT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 844,94

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	42 290,46
YHTEENSÄ	42 290,46
Kulut / hautaus	179,96

KAIKKI KULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ 1 024,90 €

ARKKUHAUTAUKSET VE 2:

	TYÖTUNTEJA	%
Arkkuhautaukset	2899:48	78 %
Urnahautaukset	815:00	22 %
Tuhkan hautaukset muistolehtoon	23:20	1 %
Yhteensä	3738:08	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT

Hallinto

hautaustoimen päällikkö	2 311,11
hautatsto hlökunta	12 042,93
YHTEENSÄ	14 354,04
Kulut / hautaus	61,08

Hautausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet	
		vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
HAUTAAMINEN	5 395,03	10 926,29	73,48
arkku: avustavat työt, kaivu ja peitto	437,95	53 724,87	32,51
kunnostus		14 974,57	1 545,07
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus		688,94	
muistomerkit	1 333,44	27,96	351,85
asiakaspalvelu	316,94	707,58	184,39
VAHTIMESTARI	3 141,06	8 544,40	8,20
YHTEENSÄ	10 624,42	89 594,60	2 195,49
Kulut / hautaus	45,21	381,25	9,34

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 496,89

KONEET JA KALUSTO

Kaivut, peitot	17 037,66
Pintatyöt, nurmetus, talvihautojen tiiv.	3 045,19
YHTEENSÄ	20 082,85
Kulut / hautaus	85,46

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 582,35

OSTOT

Palvelujen ostot ja tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	134 036,89
YHTEENSÄ	134 036,89
Kulut / hautaus	1 109,35

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT SEKÄ OSTOT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 1 691,69

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	91 857,29
YHTEENSÄ	91 857,29
Kulut / hautaus	760,25

KAIKKI KULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ 2 451,94 €

UURNAHAUTAUKSET

	kpl	%
Arkkuhautauksia	235	36 %
Urnahautauksia	353	54 %
Tuhkan hautaus muistolehtoon	70	11 %
Yhteensä	658	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT:

Hallinto

hautaus-toimen päällikkö	3 471,59
hautaus-toisto hlökunta	18 090,01
YHTEENSÄ	21 561,60
Kulut / hautaus	61,08

Hautausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
HAUTAAMINEN	8 104,02	16 412,68	110,38
uurna: avustavat työt, kaivu ja peitto	172,88	15 073,46	
kunnostus		1 096,01	1 545,07
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus		964,51	
muistomerkit	1 333,44	27,96	351,85
asiakaspalvelu	476,08	1 062,87	276,98
VAHTIMESTARI	4 718,28	23 488,89	12,31
YHTEENSÄ	14 804,70	58 126,38	2 296,59
Kulut / hautaus	41,94	164,66	6,51

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 274,19

KONEET JA KALUSTO:

Kaivut, peitot	1 782,31
Pintatyöt, nurmetus, talvihautojen tiiv.	288,39
Maaporan kulut	420,47
YHTEENSÄ	2 491,17
Kulut / hautaus	10,60

HENKILÖSTÖ JA KONEKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 284,79

OSTOT

Palvelujen ostot ja tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	92 695,76
YHTEENSÄ	92 695,76
Kulut / hautaus	262,59

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT SEKÄ OSTOT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 547,39

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	63 525,66
YHTEENSÄ	63 525,66
Kulut / hautaus	179,96

KAIKKI KULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ 727,34 €

URNAHAUTAUKSET VE 2:

	TYÖTUNTEJA	%
Arkkuhautaukset	2899:48	78 %
Urnahautaukset	815:00	22 %
Tuhkan hautauksia muistolehtoon	23:20	1 %
Yhteensä	3738:08	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT:

Hallinto

hautaustoimen päällikkö	3 471,59
hautauststo hlökunta	18 090,01
YHTEENSÄ	21 561,60
Kulut / hautaus	61,08

Hautausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
HAUTAAMINEN	8 104,02	16 412,68	110,38
urna: avustavat työt, kaivu ja peitto	172,88	15 073,46	
kunnostus		1 096,01	1 545,07
kulkuväylien lumityöt /hiekoitus		964,51	
muistomerkit	1 333,44	27,96	351,85
asiakaspalvelu	476,08	1 062,87	276,98
VAHTIMESTARI	4 718,28	23 488,89	12,31
YHTEENSÄ	14 804,70	58 126,38	2 296,59
Kulut / hautaus	41,94	164,66	6,51

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 274,19

KONEET JA KALUSTO:

Kaivut, peitot	1 782,31
Pintatyöt, nurmetus, talvihautojen tiiv.	288,39
Maaporan kulut	420,47
YHTEENSÄ	2 491,17
Kulut / hautaus	10,60

HENKILÖSTÖ JA KONEKULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 284,79

OSTOT

Palvelujen ostot ja tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	37 671,59
YHTEENSÄ	37 671,59
Kulut / hautaus	106,72

HENKILÖSTÖ- JA KONEKULUT SEKÄ OSTOT / HAUTAUS

YHTEENSÄ: 391,51

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	25 816,85
YHTEENSÄ	25 816,85
Kulut / hautaus	73,14

KAIKKI KULUT / HAUTAUS

YHTEENSÄ 464,65 €

TUHKAN HAUTAUS MUISTOLEHTOON

	kpl	%
Arkkuhautauksia	235	36 %
Urnahautauksia	353	54 %
Tuhkan haudaus muistolehtoon	70	11 %
Yhteensä	658	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT

Hallinto

hautaus-toimen päällikkö	688,42
hautaus-toisto hlökunta	3 587,25
YHTEENSÄ	4 275,67
Kulut / haudaus	61,08

Haudausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
asiakaspalvelu	94,41	210,77	54,93
VAHTIMESTARI		434,62	
YHTEENSÄ	94,41	645,39	54,93
Kulut / haudaus	0,27	1,83	0,16

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS YHTEENSÄ:

63,33

OSTOT

Palvelujen ostot ja tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	18 381,60
YHTEENSÄ	18 381,60
Kulut / haudaus	262,59

HENKILÖSTÖ + OSTOT/ HAUTAUS

YHTEENSÄ: 325,93

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	12 597,16
YHTEENSÄ	12 597,16
Kulut / haudaus	179,96

KAIKKI KULUT /

YHTEENSÄ: 505,89 €

TUHKAN HAUTAUS MUISTOLEHTOON VE 2:

	TYÖTUNTEJA	%
Arkkuhautaukset	2899:48	78 %
Uurnahautaukset	815:00	22 %
Tuhkan hautaukset muistolehtoon	23:20	1 %
Yhteensä	3738:08	100,00 %

HENKILÖSTÖKULUT

Hallinto

hautaustoimen päällikkö	688,42
hautauststo hlökunta	3 587,25
YHTEENSÄ	4 275,67
Kulut / hautaus	61,08

Hautausmaat

	srk-puutarhuri	erityisammattimiehet vahtimestari-puutarhuri	kausityöntekijät
asiakaspalvelu	94,41	210,77	54,93
VAHTIMESTARI		434,62	
YHTEENSÄ	94,41	645,39	54,93
Kulut / hautaus	0,27	1,83	0,16

KAIKKI HENKILÖSTÖKULUT / HAUTAUS YHTEENSÄ: 63,33

OSTOT

Palvelujen ostot ja tavarat, aineet, tarvikkeet ym.	1 078,53
YHTEENSÄ	1 078,53
Kulut / hautaus	15,41

HENKILÖSTÖ + OSTOT/ HAUTAUS YHTEENSÄ: 78,74

SISÄISET VYÖRYTYSKULUT

Sisäiset vyörytyskulut	739,13
YHTEENSÄ	739,13
Kulut / hautaus	10,56

KAIKKI KULUT / YHTEENSÄ: 89,30 €