

Salo Mika

SISÄISEN HOITOVUOKRAN MÄÄRITTÄMINEN
MONIKÄYTTÄJÄKIINTEISTÖSSÄ

Liiketalouden koulutusohjelma
2014

Sisäisen hoitovuokran määrittäminen monikäyttäjäkiinteistössä

Salo, Mika
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2014
Ohjaaja: Korhonen, Satu
Sivumäärä: 40

Asiasanat: kustannuslaskenta, toimintolaskenta, sisäinen vuokralaskenta

Tämän opinnäytetyön aiheena oli sisäisen hoitovuokralaskennan laskentamallin muuttaminen toimeksiantajayrityksessä. Opinnäytetyön tavoitteena oli löytää aiheuttamisperiaatetta mahdollisimman tarkasti noudatteleva laskentamalli hoitovuokran kohdentamiseksi sisäisille vuokralaisille. Työn toimeksiantajana oli Satakunnan Osuuskauppa.

Tämä opinnäytetyö toteutettiin kehittämistutkimuksena, sillä tavoitteena oli parantaa tutkittavan kohteen eli sisäisen vuokralaskennan laskentamalleja ja tuottaa tekstin lisäksi myös jotain konkreettista toimeksiantajalle. Kehittämistutkimuksen pyrkimyksensä onkin muutos tai parannus tutkittavaan kohteeseen.

Opinnäytetyön teoreettisessa osuudessa käsiteltiin yrityksen taloushallintoa, kustannuslaskentaa sekä toimintolaskentaa. Tämä teoreettinen osuus pohjautui kirjallisuuteen. Kirjallisuudesta ei löytynyt sisäiseen hoitovuokralaskentaan keskittyvää opasta. Kirjallisuutta tutkimalla aiheuttamisperiaatetta parhaiten kuvaavaksi laskentamalliksi valikoitui toimintolaskennan soveltaminen vuokralaskentaan.

Empiirisessä osuudessa esitellään toimeksiantaja sekä nykyisin toimeksiantajan käytössä oleva vuokralaskentamalli. Lisäksi empiirisessä osuudessa on tehty sisäinen hoitovuokralaskenta yhden kiinteistöalaskentapaikan osalta toimintolaskennan periaatteita noudattaen.

Nykytilannetta sekä toimintolaskennan kautta saatuja tuloksia verrattiin ja näistä on tehtiin johtopäätökset toimeksiantajan mahdollisen uuden hoitovuokralaskennan suorittamiseksi. Tutkimuksen tuloksena selvisi, että toimintolaskentamallin avulla on mahdollista suorittaa sisäinen hoitovuokralaskenta huomattavasti tarkemmalla tasolla, mitä toimeksiantajan nykyisin käytössä oleva malli tekee.

Internal rent calculations on multiple user real estate

Salo, Mika

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in business economics

May 2014

Supervisor: Korhonen, Satu

Number of pages: 40

Keywords: Cost accounting, activity based costing, internal rent

The purpose of this thesis was to improve internal rent calculations as part of cost accounting for the consignor. The aim of this thesis was to find the matching principle and better allocation principles for internal rent calculations. This thesis was commissioned by the Satakunnan Osuuskauppa.

This study was conducted as a design-based research with the goal of improving the researched object, ie the model of calculation of internal rent, and produce not only theory and the text, but also something concrete for the client. The design-based research aims to make a change or improvement in the object under examination.

The theoretical part of the thesis dealt with the company's financial management, cost calculation and activity based costing. This theoretical part was based on the cost accounting literature. Literature did not identify any guide for the internal rent calculation. By examining cost accounting literature it was discovered that activity based costing theory offers the best application to find matching principles in order to allocate internal maintenance charges.

In the empirical part of the study, the consignor and its current rent accounting model is presented. In addition, the empirical part contains calculations of the activity based cost calculation model to one multiple user property.

The current calculation model and activity-based costing model went through a comparison of the results obtained. The conclusions were made from these results. The study results showed that with the activity-based costing model it is possible to carry out the internal maintenance charge allocation at a much more detailed level than with the calculation model consignors currently use.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	OPINNÄYTETYÖN TARKOITUS JA TAVOITTEET	6
3	KEHITTÄMISTUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA TUTKIMUSMENETELMÄT	7
3.1	Tutkimusmenetelmät.....	7
4	TALOUSHALLINTO JA LASKENTATOIMI.....	9
4.1	Kustannuskäsitteet	11
4.2	Kustannuslaskenta.....	13
4.3	Toimintolaskenta.....	15
4.3.1	Kustannusten kohdistaminen ja prosessit.....	16
4.3.2	Toimintoanalyysi ja toimintojen kartoittaminen	18
4.3.3	Resurssien kohdistaminen toiminnoille.....	21
4.3.4	Toimintojen kohdistaminen laskentakohteille.....	22
5	OPINNÄYTETYÖN TOTEUTTAMINEN	23
5.1	Aineistonkeruumenetelmät	23
5.2	Toimeksiantajan esittely	23
6	TULOKSET	26
6.1	Kiinteistölaskentapaikkojen toiminnot ja toimintoanalyysi.....	27
6.2	Kiinteistölaskentapaikan resurssit.....	28
6.3	Kiinteistölaskentapaikan resurssien kohdistaminen toiminnoille.....	30
6.4	Kiinteistölaskentapaikan toimintojen kohdistaminen laskentakohteille	31
6.4.1	Toimintoajuri 1: Osuus bruttoneliöistä.....	31
6.4.2	Toimintoajuri 2: Osuus piha-alueista	32
6.4.3	Toimintoajuri 3: Mittarointitietojen mukainen osuus kokonaiskulutuksesta.....	32
6.4.4	Toimintoajuri 4: Osuus liikevaihdosta	34
6.5	Toimintolaskennan tuottama sisäinen hoitovuokra	35
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	36
	LÄHTEET.....	40

1 JOHDANTO

Yritykset joutuvat tasapainoilemaan kasvavien kustannusten kanssa vuosi vuodelta yhä enemmän. Hyvänä esimerkkinä tästä kasvavien kulujen trendistä ovat kiinteistökulut, jotka ovat viimeisten viiden vuoden aikana ottaneet huimia harppauksia ylöspäin esimerkiksi sähköenergian- ja siirtohintojen, kiinteistöverojen ja energianhintojen kasvaessa. Tämän vuoksi kiinnostus kiinteistökulujen aiheuttamisperusteisen laskennan aloittamiseksi on aiheuttanut suurta mielenkiintoa Satakunnan Osuuskaupassa. Täytyy kuitenkin muistaa, että vaikka kuinka paljon pyrittäisiin kohdistamaan kuluja aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, eivät yrityksen kustannukset vähene ilman muita toimenpiteitä. Tämän opinnäytetyön aihealue liittyy konsernin sisäiseen vuokraprosessiin sekä kiinteistön kulujen aiheuttamisperiaatteen mukaiseen kohdistamiseen monikäyttäjäkiinteistöissä.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää mahdollisuudet toimintolaskennan hyväksikäyttöön sisäisten vuokrien laskemisessa konsernin sisäisessä laskennassa. Tämä opinnäytetyö keskittyykin sisäisten hoitovuokrien aiheuttamisperiaatteen mukaiseen jakamiseen monitoimipaikoissa eri toimijoiden kesken. Tällä hetkellä sisäinen hoitovuokra jaetaan helpoimmin saatavilla olevan jakoperusteen, eli toimijan käytössä olevien neliöiden mukaisesti ja tämä jako ei kohtele kaikkia liiketoiminta-alueita oikeudenmukaisesti. Esimerkiksi jotkut liiketoiminnat kuluttavat energiaa per neliömetri huomattavasti enemmän kuin toiset. Opinnäytetyöni hyöty toimeksiantajalle on sisäisen hoitovuokran aiheuttamisperiaatteen mukainen vuokranperintä sekä tämän periaatteen mukainen aiempaa käytäntöä oikeudenmukaisempi vuokrajyvitys eri liiketoimintayksiköiltä.

2 OPINNÄYTETYÖN TARKOITUS JA TAVOITTEET

Opinnäytetyön tarkoituksena on toimintolaskennan menetelmien avulla kehittää Satakunnan Osuuskaupan sisäisen hoitovuokran laskentaa. Tavoitteena on selkeyttää hoitovuokran laskentaperusteet aiheuttamisperiaatteen mukaiseksi. Sisäisten vuokraveloitusten tarkoituksena on edistää liiketoimintayksiköiden liiketoiminnan tulosten vertailtavuutta toimialan sisällä. Kiinteistökulujen vertailukelpoisten veloitusten rakentaminen on kuitenkin käytännössä hyvin hankalaa tilanteessa, jossa samassa kiinteistössä sijaitsee useiden eri toimialojen liiketoimintoja vuokralaisena. Tällaista kiinteistöä kutsutaan monikäyttäjäkiinteistöksi.

Liiketoiminnalle aiheutuu vuosi vuodelta suurempia kustannuspaineita kiinteistölaskeutapaikkojen perimien hoitovuokrien muodossa. Tämän vuoksi olisi erittäin tärkeää, että hoitovuokraveloitusten ja pääomavuokraveloitusten sisältö olisi helposti ja kansantajuisestikin selvitettävissä toimipaikkojen edustajille eli sisäisille vuokralaisille. Näihin veloituserusteisiin voidaan vaikuttaa uudisrakentamis-kohteissa, mutta ellei kiinteistön mittarointia ei ole rakennettu aiheuttamisperusteisen veloituksen hahmottamisen edistämiseksi, on ongelmia tiedossa. Mittaroinnin ollessa tukemassa kulujen jaon perusteita, on hoitovuokralaskelmien tekeminen toimintolaskennan avulla selkeää ja helposti perusteltavissa toimipaikan kaikille käyttäjille.

3 KEHITTÄMISTUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA TUTKIMUSMENETELMÄT

3.1 Tutkimusmenetelmät

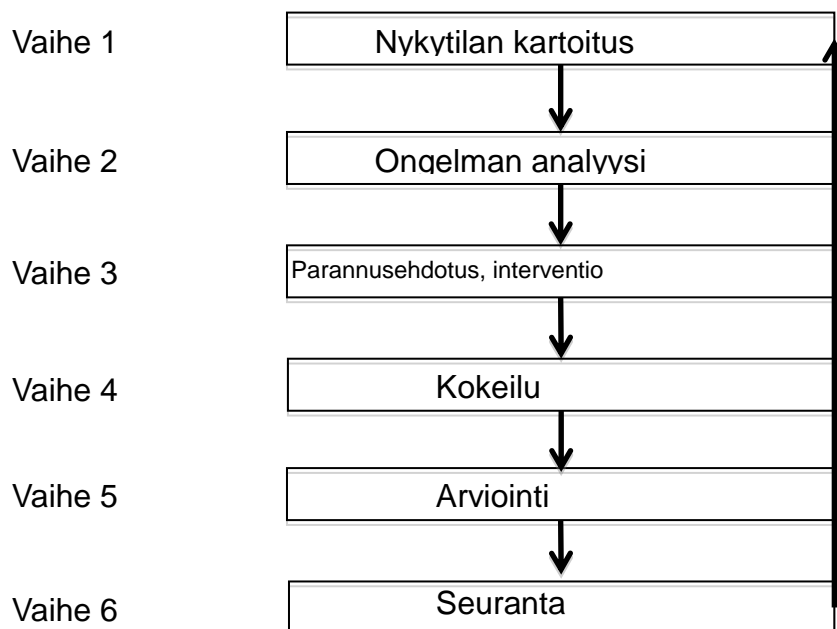
Tämä opinnäytetyö on toteutettu kehittämistutkimuksena, sillä tavoitteenani on parantaa tutkittavan kohteen eli sisäisen vuokralaskennan laskentamalleja ja tuottaa tekstin lisäksi myös jotain konkreettista toimeksiantajalle. Kehittämistutkimuksen pyrkimyksensä on muutos tai parannus tutkittavaan kohteeseen. Kehittämistutkimus ja toimintatutkimus ovat tutkimusmenetelminä hyvin lähellä toisiaan. Kun toimintatutkimuksen parhaat käyttökohteet ovat tilanteet, joissa tutkimuskohtena on ryhmä ja sen toiminta, niin kehittämistutkimuksen tarkoituksena on tutkia ei-sosiaalisia ilmiöitä kuten esimerkiksi tuotteita, palveluita, prosesseja ja toimintoja. Tässä opinnäytetyössä keskitytäänkin tutkimaan yrityksen vuokranmuodostusprosessia, joten siksi kehittämistutkimus on valittu tutkimusmenetelmäksi. (Kananen 2012, 41)

Kehittämistutkimus on monitahoinen tutkimusmenetelmä, jossa yhdistyvät teoreettisuus ja kokeellisuus syklisessä prosessissa sekä jatkuva arviointi ja kehittäminen erilaista asiantuntemusta yhdistäen. (Pernaa 2013, 12) Kehittämistutkimuksessa toistuu suunnittelun, toiminnan ja seurannan syklit. Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan vain yhtä edellä mainitun mukaista sykliä tutkittavasta kohteesta. (Kananen 2012, 42) Kehittämistutkimuksesta voidaan eritellä kaksi eri prosessia. Toisaalta on kehittämistyö, jolla kehitetään olemassa olevaa prosessia, tuotetta, palvelua tai toimintaa paremmaksi. Ja toisena osana on tutkimus, jonka perusteella on tämäkin opinnäytetyö. (Kananen 2014, 45) Kehittämisen tulee pohjautua teoriaan ja kehittämistutkimuksen tuloksena syntyykin myös uutta teoriaa. Kehittämistutkimuksen tuotoksena ei ole kuitenkaan vain pelkkää tekstiä, vaan myös käytännössä toimivia ratkaisuja. (Kananen 2014, 42) Kehittämistutkimuksen tarkoituksena onkin kehittää jotain jo olemassa olevaa asiaa paremmaksi. Tuloksena tutkimustyölle pitää saada muutos aikaiseksi tutkittavana olleeseen ilmiöön. Tämän tutkimusmenetelmät tarkoituksena onkin siis löytää parempia vaihtoehtoja vallitseville ilmiöille. (Kananen 2012, 44)

Kehittämistutkimuksessa tutkijan rooli on perinteiseen tutkimukseen nähden hyvin erilainen. Kehittämistutkimuksessa tutkijan on ymmärrettävä syvällisesti tutkittavaa

prosessia ja osallistuttava ilmiön toimintaan. Tällaista toimintatapaa kutsutaan myös laadullisen tutkimuksen osallistuvaksi havainnoinniksi. (Kananen 2012, 49) Päästäkseen ilmiön ytimeen on tutkijan myös pystyttävä hallitsemaan yrityksen erilaisia prosesseja. Joskus näihin prosesseihin on ulkopuolisena tutkijana vaikea päästä sisään, mutta toisaalta tutkijan on myös helpompi havainnoida erilaisia ilmiöitä ulkopuolisena tarkkailijana ilman aiempien kokemusten asettamia rajoitteita tai painolasteja. (Kananen 2012, 50)

Kehittämistutkimuksen yksi sykli erotellaan kuuteen selkään vaiheeseen alla olevan kuvio 1 mukaisesti.



Kuvio 1 Kehittämistutkimuksen kehittämissyklin vaiheet (Kananen 2014, 52)

Ensimmäiseksi kehittämistutkimuksessa tulee tehdä nykytilanteen kartoitus sekä olemassa olevan ongelman analysointi ja siihen vaikuttavien tekijöiden havainnointi. Tähän työvaiheeseen tulee varata riittävän paljon aikaa, jottei todellinen ongelma jäisi havainnoimatta ja siihen liittyvien tekijöiden tarkastelu jäisi liian pintapuoliseksi. Pahimmassa tapauksessa saattaa käydä niin, että ratkotaan jotain ongelmaa, mutta kyseessä ei olekaan oikea ongelma. (Kananen 2012, 53)

Kun ongelman määrittely on saatu päätökseen, tutkijan tulee tehdä tutkitusta ongelmasta parannusehdotukset sekä ryhtyä ongelman poistamiseksi valittuihin tekoihin eli interventioon. Ensiksi tulee määritellä keinot, joihin ryhdytään ja näistä keinoista tulee tiedottaa kaikkia asianosaisia. Vaiheessa neljä eli kokeiluvaiheessa käytännössä muutetaan jotain komponenttia parannusehdotuksen mukaisesti vallitsevissa olosuhteissa ja katsotaan, että miten tuo muutos vaikuttaa lähtötilanteessa havaittuun. Kokeiluvaiheen jälkeen arvioidaan saatuja tuloksia suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. (Kananen 2012, 53) Arvioinnin jälkeen seurataan syntyvää kehitystä ja aloitetaan mahdollisesti uusi sykli kehittämistutkimuksen eteenpäin viemiseksi. Koska aika on rajallinen tämän opinnäytetyön tutkimuksessa, niin käytännössä tässä työssä tehdään ainoastaan yksi kehittämissykli ja seuraavien syklien läpivienti jää normaalin prosessienkehittämistyön ohella kuljetettavaksi, jatkuvaksi kehittämistyöksi.

Valittua menetelmää tulen käyttämään monikäyttäjäkiinteistön hoitovuokralaskennan aiheuttamisperiaatteen mukaisen veloituksen laskemiseen. Monikäyttäjäkiinteistöjen käyttäjien pinta-ala tiedot sekä kulutustiedot analysoidaan saadusta aineistosta ja uudet hoitovuokralaskennat eri toimialojen kesken tehdään toimintolaskennan periaatteiden mukaisesti. Toimintolaskennan avulla laskettuja aiheuttamisperiaatteen mukaisia hoitovuokria verrataan vuoden 2013 aikana veloitettuihin hoitovuokriin ja tästä laskennasta tehdään uudet ehdotukset sisäisen hoitovuokran jakomallista eri toimialojen käyttäjien kesken vuodelle 2015 budjetointia varten.

4 TALOUSHALLINTO JA LASKENTATOIMI

Taloushallinnon tuottamilla raporteilla ja muilla tiedoilla on erittäin tärkeä rooli johdon päätöksenteossa. Taloushallinnon asiantuntijoiden yksi tärkeimmistä tehtävistä on keskustella sisäisten asiakkaidensa kanssa heidän päätöksentekoa tukevan informaation tarpeista. Näiden keskustelujen pohjalta asiantuntija tuottaa tarvittavia raportteja sekä analyyseja. Asiantuntija voi myös itse tuottaa päätöksentekoa tukevaa informaatiota. Turhaa informaation tuottamista tulee silti välttää, sillä yleisesti ottaen

tietoa on yrityksissä enemmän kuin tarpeeksi. Tällöin taloushallinnon tehtävänä on myös tietotulvan jäsentäminen ja päätöksenteon kannalta relevantin tiedon välittäminen valituilla metodeilla. (Järvenpää ym. 2013, 35-36)

Laskentatoimi on osa taloushallinnon perustehtäviä ja laskentatoimen tarkoituksena on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintoja kuvaavia arvo- ja määrälukuja, joista saadaan tietoa yrityksen toiminnasta ja menestyksestä. Lisäksi laskentatoimen tehtävänä on laatia edellä mainittuihin lukuihin perustuvia raportteja ja laskelmia yritysjohdon, omistajien, rahoittajien ja muiden tärkeiden sidosryhmien päätöksenteon tueksi. Laskentatoimella on siis kaksi päätehtävää; rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13)

Laskentatoimi jaetaan perinteisesti kahteen pääalueeseen; ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoisesta laskentatoimesta käytetään myös termiä yleinen laskentatoimi. Ulkoisen laskennan tehtävänä on kerätä, muokata ja tuottaa tietoa yrityksen ulkoisille sidosryhmille kuten rahoittajille, viranomaisille ja omistajille. Sen tuottama tieto perustuu yritysten omaan kirjanpitoon. Kirjanpidon tärkeimpiä dokumentteja ovat tilinpäätösdokumentit ja tähän kuuluvat tuloslaskelma sekä tasekirjat. Tuloslaskelman tehtävänä on kertoa omistajille kuluneen tilikauden jakokelpoinen voitto tai syntyneet tappiot. Taseessa kerrotaan yrityksen pitkävaikutteisten menojen, aktiivojen, rahavarojen ja saatavien sekä pääomarahoituserien määrät kuluneelta tilikaudelta. Ulkoista laskentatoimintaa ohjaavat muun muassa kirjanpitolaki 1336 vuodelta 1997. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13)

Sisäisen laskentatoimen tehtävänä on taas tuottaa tietoa yrityksen omaan käyttöön ja oman päätöksenteon tueksi. Kaikki sisäisen laskentatoimen tuottama tieto ja raportointi on vapaamuotoista ja vapaaehtoisesti tuotettua. Sisäisen laskentatoimen tuottama tieto lähtee johdon asettamista tietotarpeista ja on osa päätöksenteossa käytettävää materiaalia. Näin ollen sisäinen eli johdon laskentatoimi onkin yritysten sisäisten asiakkaiden palvelua. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14)

Vuosien saatossa johdon laskentatoimien rooli on muuttunut ja IMA eli kansainvälinen laskentatoimen ammattilaisten yhdistys onkin vuonna 2008 määritellyt laskentatoimen ammattikunnan rooliksi myös osallistua päätöksentekoon. Huomion arvoista

onkin, että IMA: n 2008 määritelmässä viestitään laskentatoimen ammattikunnasta eikä enää vain laskennasta prosessina. On huomattu, että kyseessä on erityinen osaamisalue ja rooli organisaatiossa eikä vain anonyymi prosessi. Laskennan tarkoitus on siis muuttunut enemmän läsnä olevaksi johdon strategisessa suunnittelussa ja sen toimeenpanossa. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 13)

4.1 Kustannuskäsitteet

Arkikielessä saatetaan sekoittaa käsitteet meno, kulu ja kustannus. Kustannuslaskennan käsitteistössä yrityksen kustannus ei ole sama asia kuin yrityksen kirjanpidossa oleva kulu. Yleisesti voidaan puhua yrityksen kustannuksista, kun kyseessä on jokin tuotannontekijän käytöstä aiheutuva taloudellinen uhraus. Menolla taas tarkoitetaan jonkin esimerkiksi myyntiin ostetun tuotteen hankintahintaa. Kululla kirjanpidossa tarkoitetaan kyseisen menon kuluvalla tilikaudelle kohdistettua osaa. Fokus tässä työssä pidetään yrityksen kustannusten käsittelyssä. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 145)

Yrityksen kokonaiskustannukset voidaan yleisluontoisesti, ilman erityistapauksia, ryhmitellä kolmeen eri kustannusluokkaan. Ensimmäisen parivaljakon muodostavat erillis- ja yhteiskustannukset, toisena parina muuttuvat ja kiinteät kustannukset sekä kolmantena luokkana välittömät ja välilliset kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 55)

Kokonaiskustannukset	Erillis-kustannukset	Muuttuvat kustannukset	Välittömät kustannukset
	Yhteis-kustannukset	Kiinteät kustannukset	Välilliset kustannukset

Kuvio 2 Kustannusten erilaisia luokitteluja (Kinnunen, Leppiniemi, Puttonen & Virtanen 2002, 167)

Erilliskustannusten taustalla on aiheuttamisperiaatteen mukainen syy-yhteys kustannusten syntyyn. Erilliskustannuksiin kuuluvat tarkastelukohteen aiheuttamat välittömät kustannukset sekä mahdollisesti muuttuvat välilliset kustannukset. Nämä ovatkin kustannuksia, jotka eivät toteudu jos esimerkiksi jokin suunniteltu hanke ei toteudu. Tämän vuoksi erilliskustannukset ovat erittäin merkityksellisiä yritysjohdon päätöksenteon kannalta. Yhteiskustannukset taas toteutuvat vaikka jokin hanke ei toteutuisikaan. Yhteiskustannuksia ei voida jakaa aiheuttamisperusteen mukaisesti yksittäisille laskentakohteille, sillä ne ovat luonteeltaan nimensä mukaisesti usean eri laskentakohteen yhteisiä kustannuksia. Esimerkiksi palvelualan yrityksessä, jolla on monta toimipaikkaa yhteiskustannusten kohdistaminen tietylle laskentapaikalle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti on vaikeaa. Jos vaikkapa jokin toimipaikka suljetaan, niin tuon toimipaikan erilliskustannukset kyllä pystytään eliminoimaan, mutta yrityksen yhteiskustannukset jäävät muiden toimipaikkojen kannettavaksi. (Kinnunen ym. 2002, 166; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 59)

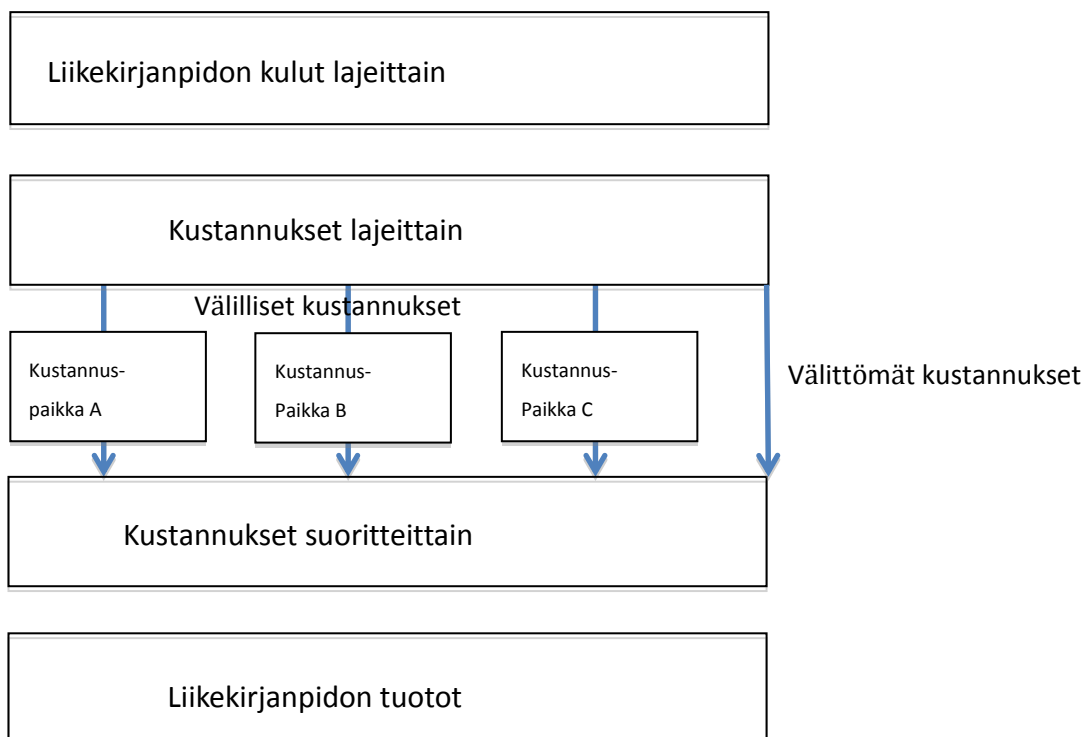
Luokittelu kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin perustuu kustannusten käyttäytymiseen toiminnan volyymin suhteessa. Kiinteät kustannukset pysyvät samantasoisina tuotannon tai myynnin määrästä riippumatta. Kiinteiksi kustannuksiksi lasketaan esimerkiksi toimipaikkojen tilavuokrat, lämmitys ja siivous, sähkön ja lämmityksen perusmaksut, tietojärjestelmäkustannukset, koneiden ja laitteiden sekä kaluston aiheuttamat pääoma- ja korkokustannukset sekä yritysjohdon ja toimihenkilöiden palkat henkilösivukuluineen. Osa kuluista voidaan luokitella myös puolikiinteiksi. Tällaisia puolikiinteitä kuluja voivat olla esimerkiksi kauppaliikkeessä työntekijöiden palkkakustannukset. Nämä kulut voivat pitkällä aikavälillä tarkasteltuna hypähtää kiinteästä tasosta askeleen ylöspäin. Tällainen hypähdys voi aiheutua esimerkiksi yhden uuden työntekijän palkkaamisesta vaikkapa kaupan aukioloaikojen pidentymisen vuoksi. Samalla yksikön kiinteistön sähkön tai lämmityksen perusmaksuissa ei tapahdu muutosta. Sähkön ja lämmityksen energiakustannukset kuitenkin kasvavat. Tämä onkin tyypillistä muuttuville kustannuksille. Muuttuvat kustannukset muuttuvat toiminnan volyymin mukaisesti. Tällaisia muuttuvia kustannuksia yrityksissä ovat esimerkiksi energiakustannukset, koneiden, laitteiden ja kaluston ylläpito, tuotannon mukaan vaihtuvat palkat, tuotantoon ostetut alihankintapalvelut sekä tuotantoon tarvittavien tuotteiden ostot. Jako muuttuviin ja kiinteisiin kuluihin ei ole aina kovin yksiselitteis-

tä. Tähän jakoon voi helposti vaikuttaa esimerkiksi valittavan tarkastelujakson pituus ja tarkasteltavan kohteen toiminnan volyymin muutosten suhde koko yrityksen toimintaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 56-57; Ikäheimo ym. 2012, 146-147)

Muuttuvia ja kiinteitä kustannuksia jaetaan kustannuslaskennassa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset ovat useimmiten muuttuvia kustannuksia. Välittömät kustannukset voidaan syy-seurausperiaatteella aika selkeästi kohdistaa jollekin tietylle tuotteelle. (Pellinen 2006, 83) Välillisten kustannusten kohdistaminen tietylle tuotteelle ei ole luontevaa vaikka ne ovatkin toiminnan kannalta välttämättömiä kustannuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 58)

4.2 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan tehtävä yrityksissä on johdon päätöksentekoa ja sen ohjausjärjestelmiä tukevan tiedon tuottaminen. Kustannuslaskennan avulla voidaan selvittää suoritekohtaiset sekä asiakas- tai toimintokohtaiset kustannukset eri suoritteille. (Alhola & Lauslahti 2009, 185) Välittömien kustannusten jakaminen aiheuttamisperiaatetta käyttäen on ollut yleisesti ongelmaton, mutta kustannuslaskennan haasteena onkin välillisten kustannusten jakaminen oikein perustein asiakkaille, tuotteille, tai eri vastuualueille. (Alhola & Lauslahti 2009, 185)



Kuvio 3 Kustannuslaskennan yleinen kulku (Jyrkkiö & Riistama 2004, 62)

Perinteisen vaiheistuksen mukaan kustannuslaskennassa on kolme vaihetta. Ensimmäisessä vaiheessa suoritetaan kustannuslajilaskenta, jonka avulla selvitetään yrityksen tarkasteluun valitun laskentakauden kokonaiskustannukset kustannuslajeittain. Kustannuslajeja löytyy pienemmistäkin yrityksistä kymmeniä ja niiden jako suoritetaan liikekirjanpidon kululajeja mukaillen. Palveluyrityksessä voidaan esimerkiksi tarkastella yhden toimipaikan työsuoritusten kustannuksia ja tähän kustannuslajiin otetaan huomioon liikekirjanpidosta palkat, lakisääteiset henkilösivukustannukset sekä vapaaehtoiset henkilösivukustannukset. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 89)

Toisessa vaiheessa tehdään kustannuspaikka- eli vastuualuelaskenta, jonka myötä voidaan välilliset ja välittömät kustannukset kohdistaa suoraan kustannuspaikoille. Kustannuspaikkalaskennan tärkeänä tehtävänä on tukea tavoitteiden asettamista, päätöksentekoa ja asetettujen tavoitteiden seuranta vastuualueittain. Välillisten kustannusten kohdistaminen eri kustannuspaikoille on kustannuspaikkalaskennan vaikein kohta. Välittömät kustannukset tulee kohdistaa kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatetta käyttäen. Yksinkertaisessa mallissa esimerkiksi vuokratulo voidaan jakaa neljän perusteisesti eri kustannuspaikoille. Yksinkertaistettujen mallien käyttäminen on

helppoa ja nopea toteuttaa, mutta yksinkertainen malli ei kuitenkaan välttämättä aina anna riittävän tarkkaa laskentaa esimerkiksi hoitovuokran jakamisesta eri kustannuspaikoille. (Alhola & Lauslahti 2009, 187)

Kolmannen vaiheen eli suoritekohtaisen kustannuslaskennan tavoitteena on selvittää välilliset ja välittömät kustannukset sekä kohdistaa nuo kustannukset suoritteille. Tämä vaihe onkin kustannuslaskennan perinteisen määritelmän mukainen päätavoite. Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa käytetään hyväksi joko minimi-, keskimääräis- tai normaalikalkyyliä. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 62; Alhola & Lauslahti 2009, 189)

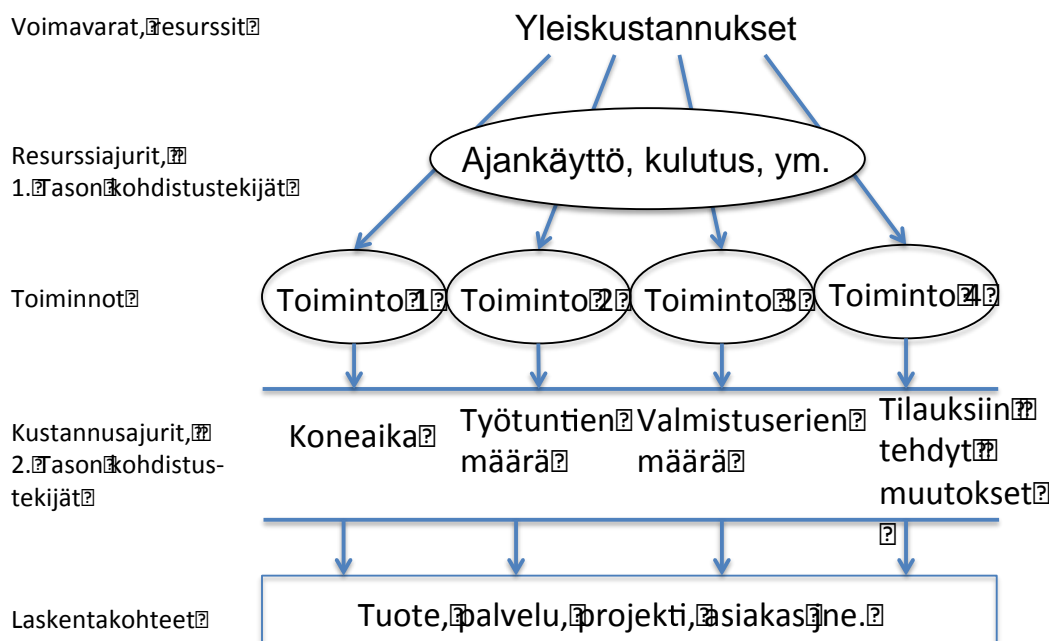
4.3 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta on saanut alkunsa Yhdysvalloissa 1980-luvun loppupuolella, kun totuttuja tuotekohtaisen kustannustiedon tuottamiseen liittyviä ongelmia alettiin kritisoidaan yhä enenevässä määrin. Kustannuslaskennan käytännön sovellusten huomattiin jääneen ajastaan jälkeen, eikä olemassa olevien laskentamallien avulla pystytty tuottamaan halutun mukaista informaatiota sisäisen laskennan tarpeisiin. Vaatimukset uudistuksiin kohdistuivatkin lähinnä oikeudenmukaisemman yleiskustannusten jakoperusteiden löytämiselle. Tästä sai alkunsa toimintoperusteinen kustannuslaskenta, Activity Based Costing. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 143)

Toimintolaskennan perusajatuksena voidaankin pitää mahdollisuutta kohdistaa eri resurssien käytöstä aiheutuvia kustannuksia mahdollisimman tarkasti eri toiminnoille. Toiminnoilta nämä pystytään kohdistamaan edelleen aiheuttamisperiaatetta noudattaen suoraan laskentakohteille. Toimintolaskennassa tarkoituksena olisi löytää mahdollisimman looginen yhteys kustannusten ja tehtävien tuotteiden välille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 144)

Toimintolaskenta on ollut käytössä jo lähes kolmekymmentä vuotta ja kirjallisuuden sekä käytännön kokemusten perusteella toimintolaskenta huomioikin kustannuslaskentamenetelmistä parhaiten aiheuttamisperiaatteen. Toimintolaskennassa resurssien käyttöä tarkastellaan prosessien kautta tavoitteena tuoda esille tuotteiden, palvelui-

den, asiakkaiden, projektien tai jakelukanavien kokonaiskustannukset resurssien ja toimintojen käytön mukaisesti. (Järvenpää ym. 2013, 147)



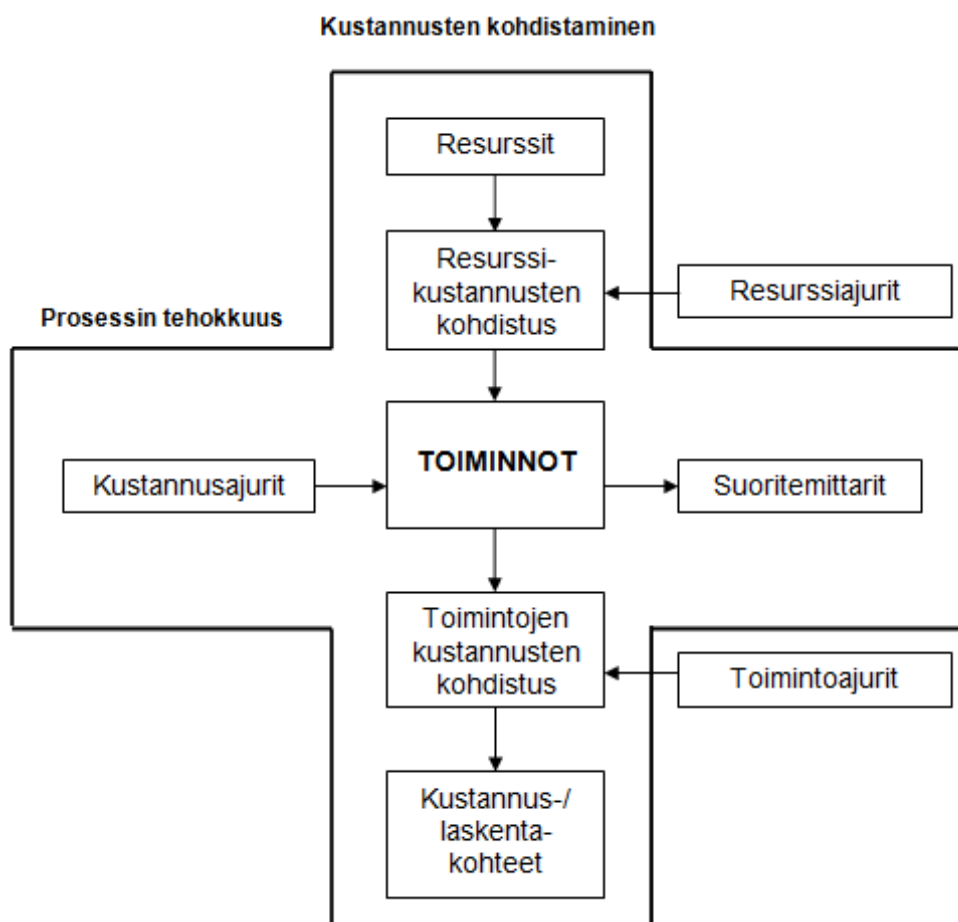
Kuvio 4 Toimintolaskennan kustannusten kohdistaminen. (Järvenpää ym. 2013, 147)

4.3.1 Kustannusten kohdistaminen ja prosessit

Kaksidimensionaalisessa lähestymistavassa voidaan tarkastella yritystä kahdesta eri tarkastelukulmasta. Vertikaalisessa tarkastelukulmassa otetaan kantaa kustannusten kohdistamiseen ja horisontaalisessa tarkastelukulmassa tarkastellaan yrityksen tapaa toimia prosessinäkökulmasta. (Alhola 2008, 34)

Kuviossa 5 esitellyn mukaisesti resurssiajurit toimivat kohdistimena resurssien kustannusten kohdistamisessa toimintoille. Toimintojen kustannukset taas kohdistetaan tuotteille toimintoajureiden avulla. Kustannusten kohdistamisen näkökulma kertoo yrityksen resursseista, toiminnoista sekä valituista laskentakohteista. Vertikaalinen näkökulma kuvaakin kustannusten kulkeutumista resursseista laskentakohteelle. (Alhola 2008, 35)

Kysymykseen, kuinka tiettyyn toimintoon liittyvät työ liittyy muihin toimintoihin tai miten kyseinen työ tehdään, saadaan CAM-I ristin horisontaalisesta, prosessin tehokkuutta kuvaavasta osasta. Lähtökohta on, että tuotteen aikaansaamiseksi tarvitaan toimintojen ketju. Prosessin tehokkuuden näkökulma antaa tietoa myös jokaisen toiminnon kustannuskohdistimista ja suorituskyvyn mittareista. Kyseisen näkökulman tavoitteena on mitata ja kehittää tuotteen tuottamisen kokonaisprosessia. (Alhola 2008, 35)



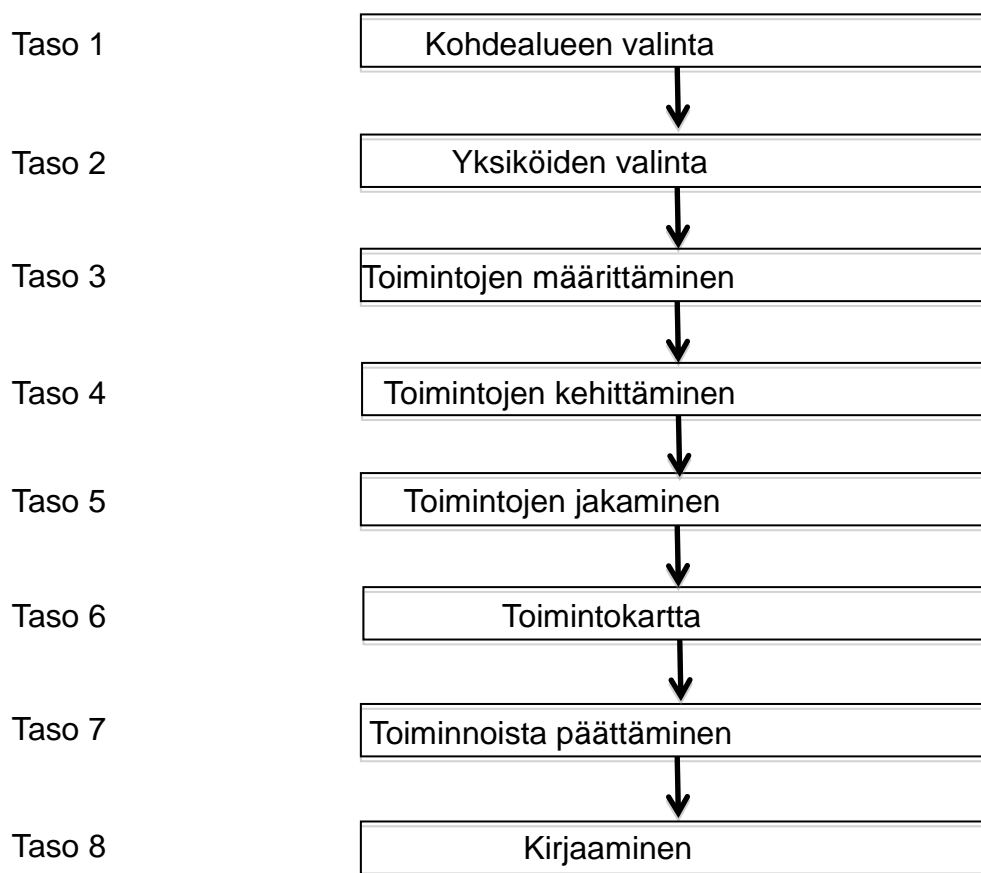
Kuvio 5 Cam-I risti (Alhola 2008, 34)

Toimintolaskentaprosessi voidaan jakaa kolmeen selkeään vaiheeseen. Ensimmäisessä vaiheessa tutkitaan yrityksen toimintoja ja tehdään toimintoanalyysi, sillä nimensä mukaisesti toimintolaskenta perustuu yrityksen erilaisiin toimintoihin. Toisessa vaiheessa otetaan yrityksen resurssit tarkastelun alle. Nämä resurssit tulisi kohdistaa ensimmäisessä vaiheessa esille tulleisiin toimintoihin. Resurssit kohdistetaan resurs-

siajurin mukaisesti toiminnoille. Kolmannessa vaiheessa kohdistetaan toimintojen kustannukset laskentakohteille. Tässä kolmannessa vaiheessa käytetään hyväksi toimintoajuria kustannusten oikeaan kohdistamiseen ja toimintojen kustannukset tuleekin kohdistaa laskentakohteille toimintojen käytön perusteella. (Alhola & Lauslahti 2009, 214)

4.3.2 Toimintoanalyysi ja toimintojen kartoittaminen

Toimintolaskentaan mukaan otettavia toimintoja määriteltessä tulisi yritysten ottaa huomioon oman strategian mukaiset vaatimukset pitkälle aikavälille. Vain sellaiset toiminnot kannattaa valita mukaan, joilla on merkitystä yrityksen strategialle. Jos yritys ei halua ottaa kaikkia toimintojaan mukaan toimintolaskentaan, on erityistä tarkkuutta käytettävä toimintojen määrittelyssä sekä kohdistamisperusteiden luonnissa. Mukaan valittujen toimintojen on oltava itsenäisiä, mielekkäitä ja olennaisia kokonaisuuksia sekä helposti mitattavia. (Vilkkumaa 2005, 208) Mukaan valittujen toimintojen tulee myös perustua toimintaympäristön analyysiin ja mittarin tulee kuvata toiminnon varsinaista tarkoitusta. Toiminto-mittarin tulee sisältää kohtuullisin kustannuksin hankittavia tietoja ja käytettävien mittayksiköiden tulisi olla yhteismittaisia sekä mittarin tiedot tulisi olla loppujen lopuksi yhdistettävissä lopullisiin laskentakohteisiin. (Suomala ym. 2011, 137)



Kuvio 6 Toimintoanalyysin eri tasoja (Vilkkumaa, 2005, 209)

Toimintoanalyysi on monivaiheinen prosessi, joka voidaan jakaa kahdeksaan eri tasoon (Kuvio 6). Ensimmäisessä tasossa tehdään kohdealueen valinta. Kohdealueen valinnan tarkoituksena on valita olennainen, keskeinen ja mitattavissa oleva tekemisen alue, joka muodostaa toiminnon. Yksiköiden valinta tehdään tasolla kaksi. Tämä valinta tapahtuu jakamalla kohdealueen yksiköt selkeän tarkoituksen sisältäviin osiin. Valitut yksiköt saattavat poiketa olemassa olevista organisaatioyksiköistä, sillä toiminnot muodostavat yleensä prosessin. Olemassa olevien yksiköiden rajat tuleekin unohtaa ja keskittyä olennaiseen eli toimintojen muodostamiseen tekemisprosessien mukaiseksi. (Vilkkumaa 2005, 209)

Kolmannella tasolla määritellään toiminnot. Toimintojen määrittämiseksi kerätään kuhunkin toimintoyksikköön kuuluvat toiminnot yhteen. Tarkoituksena tällä on selvittää kunkin yksikön tekemät toiminnot. Kerättävän tiedon tulee olla niin tarkalla

tasolla, että kaikki toiminnot voidaan sen avulla kartoittaa. Tavoitteena on saada aikaiseksi laaja ja paras mahdollinen kuvaus yrityksen toiminnoista. Tähän toimintojen kuvaamiseen tulisi erityisesti panostaa ja apuna voidaankin käyttää historiallisen, kokemusperäisen tiedon analysointia, organisaation vastuuhenkilöiden haastatteluja tai erilaisia työn tutkimusmenetelmiä. Toimintojen kehittäminen tehdään tasolla neljä. Toimintolaskennan tarkoituksena on myös kehittää ja ohjata yrityksen toimintoja. Siksi onkin tärkeää, että toiminnot kuvaavat aidosti yrityksen tekemistä. Toimintolaskentaan mukaan valittavien toimintojen määrään onkin kiinnitettävä huomiota. Todellisuutta kuvaamaton, liian vähäinen toimintojen määrä saattaa johtaa tulosten epätarkkuuteen ja toisaalta liian suuri toimintojen määrä aiheuttaa liiallisen tiedon määrän ja siitä johtuen saattaa olla vaikeaa kohdistaa havaitut toimenpiteet oikeille toiminnoille. Yritykset määrittelevät helposti liikaa toimintoja toimintolaskentaan ja siksi toimintojen järkipäistäminen ja kehittäminen kannattaa pitää omana vaiheena. (Vilkkumaa 2005, 210)

Toimintojen jakaminen tehdään seuraavassa tasossa, eli tasolla viisi. Toiminnot jaetaan tekemisprosessin perusteella asiakastoimintoihin sekä avustaviin toimintoihin. Asiakastoiminnot ovat sellaisia toimintoja, jotka ovat suoraan kontaktissa asiakkaaseen ja avustavat toiminnot ovat toimintoja, joiden tarkoituksena on tuottaa sisäistä palvelua asiakastoiminnolle. Kuudennen tason tavoitteena on luoda toimintokartta valituista toiminnoista. Tämän tehtävän toimintokartan tarkoituksena on havainnollistaa eri toimintojen keskinäiset vaikutussuhteet ja riippuvuudet sekä avustaa eri toimintojen kustannusten kohdistamisessa. Seitsemännessä vaiheessa määritetään toimintokartan avulla lopullinen toimintolaskentaan valittavien toimintojen sisältö ja varmistetaan koko tekemisprosessin määrittely sekä toimintojen keskinäisten vaikutussuhteiden oikeellisuus. Viimeisenä vaiheena toimintoanalyysissä syntyy dokumentti, jonka avulla voidaan jatkossa kohdistaa kustannuksia valituille toiminnoille. Tehtyä kirjallista dokumenttia voidaan hyödyntää jatkossa vaikkapa yrityksen kustannusten kohdistamisluettelon laatimisessa. (Vilkkumaa 2005, 210-211)

Toimintoanalyysin lopputuloksena pitäisi saada selville kohdeyrityksen tarkasteluhetken toimintatavat ja samalla saada tietoa resurssitarpeesta sekä paljonko eri toiminnot näitä resursseja kuluttavat. Usein pelkkä toimintoanalyysi antaakin yrityksel-

le arvokasta ja käyttökelpoista tietoa toimintojensa kehittämiseksi. (Alhola & Lauslahti 2009, 216)

4.3.3 Resurssien kohdistaminen toiminnoille

Kaikki yritykset tarvitsevat erilaisia resursseja toimintansa ylläpitämiseksi. Tällaisia resursseja ovat muun muassa henkilöstö, toimitilat sekä koneet ja laitteet. Nämä resurssit voidaan määritellä myös tuotannon tekijöiksi, joita ilman yritystoiminta ei edes olisi mahdollista. Resurssit ovat siis kustannustekijöitä ja niiden ensisijainen informaatiolähde on yrityksen kirjanpito. Kustannuksia pyritään kohdistamaan suoraan pääkirjan tileiltä toiminnoille niin, että kustannukset vastaavat työn suorittamiseen käytettyjen resurssien jakaantumista. Resurssialtaalla tai kustannusaltaalla tarkoitetaan sellaista ryhmää, johon on sitoutunut useita eri resursseja. (Alhola 2008, 44) Tässä opinnäytetyössä käytetään kiinteistölaskentapaikan kiinteistökuluttiliryhmää kustannusaltaana, josta resurssit toiminnoille kohdennetaan.

Toimintolaskennan tärkeä osa ovat kustannusajurit. Kustannusajurit ovat niitä tekijöitä, joilla kustannukset kohdistetaan toiminnoille ja samalla ne kertovat miksi kukin toiminto näitä resursseja käyttää. Oikeiden kustannusajureiden kartoittaminen ja valinta onkin yksi toimintolaskennan kriittisiä pisteitä. Väärin valitut kustannusajurit johtavat virheellisiin lopputuloksiin. (Alhola 2008, 44)

Kustannusajureita luokitellaan yleisesti kolmessa kategoriassa. On olemassa volyymin riippuvia kustannusajureita, ajankäyttöön sidonnaiset kustannusajurit sekä toiminnon suorittamisen vaativuudesta tai intensiteetistä johtuvat kustannusajurit. (Järvenpää ym. 2013, 163) Volyymiin sidotut ajurit mittaavat esimerkiksi valmistettuja kappaleita, tilausten määriä tai muita toiminnon suorittamismäärään sidottuja tekijöitä. Kun kaikkien suoritteet ovat yhdenmukaisia, ovat volyyymiin sidotut ajurit toimivia ja perusteltuja. Nämä määrään sidotut ajurit ovat yksinkertaisia selvittää ja siksi yleisesti käytettyjä. Tällaisia volyyymiin sidottuja kustannusajureita ovat esimerkiksi markkinoinnissa tuotteiden lukumäärä tai tuotetyyppien lukumäärä. (Suomala ym. 2011, 141; Järvenpää ym. 2013, 165)

Ajankäyttöön sidonnaiset ajurit ovat myös helposti toteennäytettäviä ajureita, mutta ne ovat kuitenkin tarkempia ajureita kuin volyyymiin sidotut ajurit. Erilaisten toimintojen ajankäytön seuranta on helppoa ja lopputuotteen kohdalla ajankäytön tarve toiminnoittain on suhteellisen helposti vaikkapa arvioitavissa. Tuotantolaitoksissa suuri osa kustannuksista syntyy koneen käytöstä, joten erilaisten koneiden käyttötunnit ovat oivallinen esimerkki ajankäyttöön sidonnaisista ajureista. Markkinoinnissa tällainen ajankäyttöön sidonnainen ajuri voi olla esimerkiksi myynnin työajan jakauma tuoteryhmittäin tai asiakaskohtaisesti. (Järvenpää ym. 2013, 164-165)

Toiminnon suorittamisen vaativuuteen tai intensiteettiin sidonnaiset ajurit ovat paitsi monipuolisimpia mutta myös haasteellisimpia selvittää. Nämä ajurit perustuvat siihen, että saman toiminnon suorittaminen vaatii joskus enemmän osaamista, aikaa ja resursseja ja siksi niille olisikin tehtävä vaihtoehtoisia ajureita eri tilanteisiin. (Suomala ym. 2011, 141)

4.3.4 Toimintojen kohdistaminen laskentakohteille

Toimintojen kustannukset tulee kohdistaa valituilta toiminnoilta laskentakohteille toimintoajureiden avulla. Näitä toimintoajureita kutsutaan myös toisen tason ajureiksi tai kustannusajureiksi. Toimintoajureiden avulla saadaan tietää, että miten paljon tiettyä toimintoa tarvitaan yhden tuotteen tai palvelun tuottamiseen. Toimintoajureilla tarkoitetaan tekijöitä, joilla on vaikutusta toiminnon suoritustiheyteen tai siihen, että toimintoa laisinkaan tehdään. Esimerkkinä toiminnon kohdistamisesta laskentakohteelle on tilausten käsittelytoiminnon kustannusten laskeminen; toimintoajurina tällöin voi käyttää tilausten lukumäärää, sillä mitä enemmän tilauksia on, niin sitä enemmän mainittua toimintoa yrityksessä tehdään. Toimintoajureiden valinnassa tulee kuitenkin olla tarkkana. Väärä toimintoajuri voi johtaa väärään lopputulokseen. (Alhola & Lauslahti 2009, 219)

5 OPINNÄYTETYÖN TOTEUTTAMINEN

5.1 Aineistonkeruumenetelmät

Tämän opinnäytetyön aineiston keruu tapahtuu Satakunnan Osuuskaupan eri tietojärjestelmien kautta. Satakunnan Osuuskaupan kirjanpidon tuottama kirjanpitomateriaali SAP-tietojärjestelmästä sekä kiinteistöjen kulutus, pinta-ala ja muut tiedot kerätään Haahtela Realisti kiinteistötietojärjestelmästä. Kirjanpitoaineistosta saadaan tieto kiinteistökulujen määrästä kiinteistölaskentapaikkakohtaisesti. Kiinteistökulut saadaan kululajeittain kuukausi- ja vuositasolla tarkasteltaviksi. Pääasiallinen lähdemateriaali on kehittämiskohteeksi valitun kiinteistölaskentapaikan vuositason yksikkökohtainen tuloslaskelma.

Kiinteistötietojärjestelmä Haahtela Realisti tuottaa moniulotteista tietoa Satakunnan Osuuskaupan kiinteistöistä. Tässä tutkimuksessa kerätään aineistoa valittujen kiinteistölaskentapaikkojen laajuustiedoista, kulutusmääristä sekä sisäisten vuokralaisten käyttämistä tiloista. Ulkoalueiden laajuustiedot kerätään tutkimuksen kohteena olevan kiinteistön asemapiirustuksista.

5.2 Toimeksiantajan esittely

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Satakunnan Osuuskauppa. Satakunnan Osuuskauppa on osa S-ryhmää. S-ryhmä on suomalainen vähittäiskaupan ja palvelualan yritysverkosto, jolla on Suomessa yli 1 600 toimipaikkaa. S-ryhmän muodostavat osuuskaupat ja Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta (SOK) tytäryhtiöineen. S-ryhmä tuottaa päivittäistavara- ja käyttötavara-kaupan, liikennemyymälä ja polttonestekaupan, matkailu- ja ravitsemiskaupan, auto- ja autotarvikekaupan sekä maatalouskaupan palveluja. S-ryhmän tarkoituksena on tuottaa palveluja ja etuja asiakasomistajille. Osuuskaupat ovat osuustoiminnallisia yrityksiä. Niiden omistajat ovat myös asiakkaita, S-ryhmän kielellä asiakasomistajia. S-ryhmä muodostuu 20 itsenäisestä alueosuuskaupasta ja niiden omistamasta Suomen Osuuskauppojen Keskuskunnasta (SOK). Lisäksi S-ryhmään kuuluu 8 paikallisosuuskauppaa. Osuuskauppojen verkosto ulottuu koko maahan, ja niiden toiminnassa on vahva alueellinen painotus. Jäsenet

eli asiakasomistajat omistavat osuuskaupat. (Satakunnan Osuuskaupan www-sivut 2014)

Näitä asiakasomistajia Satakunnan Osuuskaupalla olikin vuoden 2013 lopussa jo yli 60 000. Asiakasomistajien etua Osuuskaupoissa valvoo vaaleilla valittava edustajisto, johon Satakunnan Osuuskaupassa kuuluu neljällä eri jäsenalueella toimivat 50 jäsentä. Tämän asiakasomistajien valitsema edustajisto valitsee osuuskaupalle 16 jäsentä hallintoneuvostoon ja osuuskaupan henkilöstö valitsee mainittuun elimeen vielä kaksi jäsentä. 18-jäsenisen hallintoneuvoston tehtävänä on valvoa hallituksen ja toimitusjohtajan hoitamaa osuuskaupan hallintoa ja toimintaa, vahvistaa osuuskaupan keskeiset strategiat ja kokonaistavoitteet sekä nimittää toimitusjohtaja ja valita osuuskaupan hallituksen jäsenet. Satakunnan Osuuskaupan hallitukseen kulu toimitusjohtajan lisäksi neljä jäsentä. Hallituksen tehtävänä on huolehtia osuuskunnan hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä lain ja osuuskaupan sääntöjen mukaisesti. Hallitus määrittää myös osuuskaupan strategian ja kokonaistavoitteet sekä vuosittaiset taloudelliset tavoitteet ja toimintasuunnitelmat, laatii tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen ja tekee ehdotuksen tilikauden tuloksen edellyttämistä toimenpiteistä. Osuuskaupan johtoryhmän tehtävänä on toteuttaa hallituksen laatimaa strategiaa ja samalla vastaa käytännön liiketoiminnasta. (Satakunnan Osuuskaupan vuosikertomus 2013, 19-20)

Satakunnan Osuuskaupassa noudatetaan SOK talouden ja kiinteistötoimintojen laatimaa kiinteistölaskennan operatiivista ohjetta kiinteistölaskennan periaatteina. Tämän annetun operatiivisen ohjeistukseen tarkoituksena on täydentää ja tarkentaa S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteita. Yhtenäisillä periaatteilla on tarkoituksena on asettaa eri kiinteistöyksiköt vertailukelpoiseen asemaan juridisesta muodosta tai pääomarakenteesta riippumatta. (SOK Talous & SOK Kiinteistötoiminnot 2011, 5)

Operatiivisen ohjeen mukaisesti Satakunnan Osuuskaupassakin on toimitilojen ja kiinteistöjen laskenta keskitetty kiinteistölaskentapaikoille. Nämä kiinteistölaskentapaikat sijaitsevat laskentapaikkahierarkiassa kiinteistöyksikön alla ja näille kiinteistölaskentapaikoille kirjataan kiinteistöomaisuus ja kiinteistöiden hoitokulut. Nämä kiinteistölaskentapaikat taas veloittavat syntyvät kulut liiketoiminnalta pääoma- ja

hoitovuokrina niiden käyttämistä tiloista ja osuuksista yhteisiin tiloihin. Kullekin laskentapaikalle kohdistettava osuus tulisi määrittää aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Edellä mainitun mukaista vuokraperiaatetta käyttäen kaikki liiketoimintayksiköt ovat toimitiloissaan vuokralla. Ulkoa vuokratut eli kolmannelta osapuolelta vuokratuissa tiloissa pääomavuokran perusteena käytetään vuokrasopimuksen mukaista vuokraa ja omassa omistuksessa olevien tilojen osalta käytetään sisäistä pääomavuokraa. Sisäinen pääomavuokra muodostuu ulkoisesta korkokustannuksesta, tuottovaatimuksesta sitoutuneelle pääomalle, poistosta sekä peruskorjausvastuusta. Uuden kiinteistön pääomavuokra määritetään annuiteettiperiaatteella. (SOK Talous & SOK Kiinteistötoiminnot 2011, 7)

SOK:n laskentaohjeen mukaisesti monikäyttäjäkiinteistössä pääoma- ja hoitovuokra tulisi ensisijaisesti jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan. Toissijaisena vaihtoehtona pääoma- ja hoitovuokran jakamisperusteeksi mainitaan Realisti-järjestelmän Kiinteistötieto-sovelluksen tilaluettelon huoneliöiden suhde ja kolmantena vaihtoehtona annetaan huoneliöiden suhde. Satakunnan Osuuskaupassa on tällä hetkellä käytössä edellä mainittu toissijainen vaihtoehto eli Kiinteistötieto-sovelluksen tilaluettelon huoneliöiden suhde. (SOK Talous & SOK Kiinteistötoiminnot 2011, 11)

Monikäyttäjäkiinteistöksi kutsutaan kiinteistölaskentapaikkaa, jossa on sisäisinä vuokralaisina useamman liiketoiminta-alueen toimijoita. Monikäyttäjäkiinteistössä voi olla myös ulkopuolisia vuokralaisia. Esimerkkinä voidaan mainita rakennus, jossa toimii Market-kaupan, matkailu- ja ravintola-toimialan sekä autokaupan toimipaiikat. Tällainen monikäyttäjäkiinteistö on tässä opinnäytetyössä esimerkiksi otettu liikekeskus Kankaanpää. (SOK Talous & SOK Kiinteistötoiminnot 2011, 11)

Kiinteistölaskentapaikan veloittama sisäinen hoitovuokra on korvaus, jolla katetaan pääoman erilliskustannukset, ylläpitokustannukset sekä käyttökustannukset. Toimeksiantajalla hoitovuokraan lasketaan myös kiinteistön omistamisesta aiheutuvat verot ja vakuutuskustannukset. Ylläpitokustannuksiksi luetaan kiinteistön ylläpidosta aiheutuvat kustannukset. Ylläpitokustannuksiin sisältyy kaikki kiinteistön päivittäisestä käytöstä ja ylläpidosta aiheutuvat muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Nämä kustannukset aiheutuvat siitä, että kiinteistössä vallitsevat olosuhteet saadaan vastaamaan

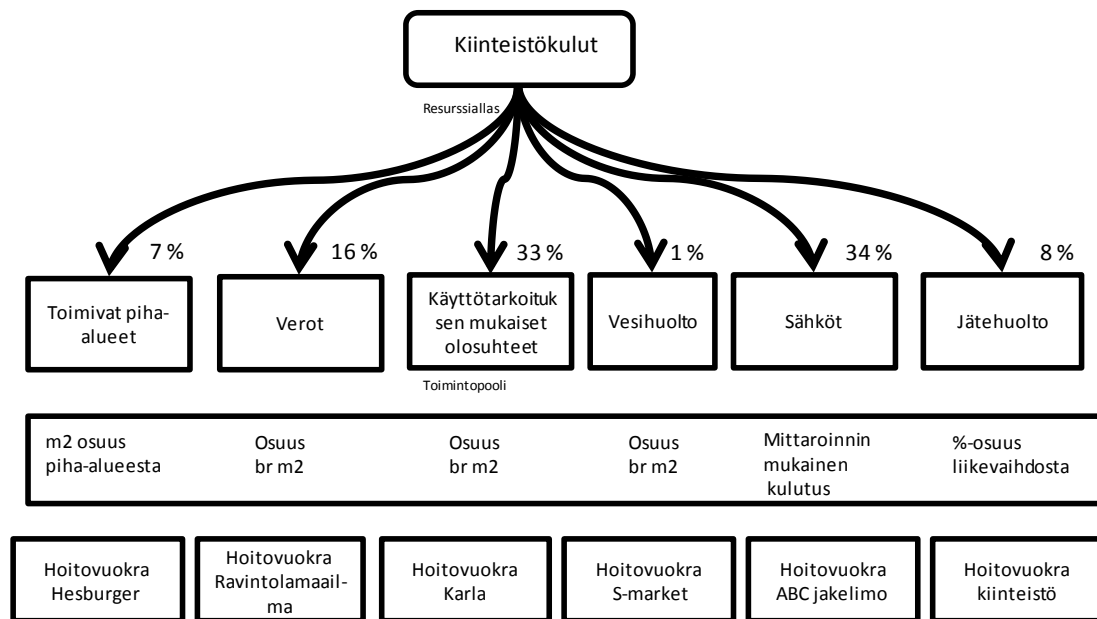
sen käytön ja käyttäjien tarpeiden mukaisia vaatimuksia sekä toiminnoista, joilla kiinteistön kunto, arvo, käytettävyys ja toiminnallisuus säilytetään vaaditulla tasolla.

6 TULOKSET

Tässä opinnäytetyössä monikäyttäjäkiinteistön toimintolaskennassa määritelty myytävä lopputuote on sisäinen hoitovuokra ja asiakkaan roolissa ovat kiinteistössä vuokralla olevat eri liiketoiminta-alueet. Kiinteistölaskenta paikka siis myy sisäisille vuokralaisilleen mahdollisimman tehokkaasti toimivaa vuokratilaa ja hinnaksi sisäisten veloitusten kautta muodostuu sisäinen hoitovuokra.

Tarkasteltavana olevassa kiinteistölaskentapaikassa sisäisenä vuokralaisena toimivat päivittäistavarakauppa, autohuolto, pikaruokaravintola, polttoaineen jakelupiste, kahvila sekä ravintola. Näistä edellä mainituista kahvila ja ravintola lasketaan yhdeksi vuokralaiseksi eli kiinteistölaskentapaikalla on yhteensä viisi sisäistä vuokralaista. Edustettuna on neljä Satakunnan Osuuskaupan toimialoista.

Nykytilanteessa kyseisen kiinteistölaskentapaikan sisäinen hoitovuokra veloitetaan SOK:n antaman laskentaohjeistuksen toissijaisen eli tilaluettelon mukaisten huoneliöiden suhteessa. Tämä aiheuttaakin tilanteen, jossa pienemmillä resursseilla toimiva autokorjaamo maksaa suhteessa saman verran kuin esimerkiksi sähköä paljon kuluttava ravintolatoiminta. Nykyinen sisäisen hoitovuokran veloitusmalli tulisi pikaisesti muuttaa aiheuttamisperiaatetta noudattavaksi. Tästä laskennasta saata- vat toiminnot ja ajurit toimivat pohjana myös muiden monikäyttäjäkiinteistöjen tulevaisuuden hoitovuokralaskennan tarkastelussa.



Kuvio 7 Toteutetun toimintolaskennan vaiheet

Kuviossa 7 on kuvattuna tässä opinnäytetyössä käytetyt resurssit, resurssiajurit, toiminnot, toimintoajurit sekä näiden avulla kohdistettavat sisäiset hoitovuokrat. Yksittäisten resurssien sijaan laskennassa on käytetty Kiinteistökulut-resurssiallasta lisäksi yksi toiminnoista on useampia toimintoja sisältävä toimintopooli.

6.1 Kiinteistölaskentapaikkojen toiminnot ja toimintoanalyysi

Tarkasteltavaksi kohdealueeksi valittiin kiinteistölaskentapaikan kiinteistökulut ja niistä muodostuva sisäinen hoitovuokraveloitus. Kohdealueen valinnan tarkoituksena on valita olennainen, keskeinen ja mitattavissa oleva tekemisen alue, joka muodostaa toiminnon. (Vilkkumaa 2009, 209). Mukaan tutkimukseen valittavaksi monitoimikiinteistöksi valittiin Liikekeskus Kankaanpää, jossa toimii neljä sisäistä vuokralaista kolmelta eri liiketoiminta-alueelta. Liikekeskus Kankaanpää on ollut toiminnassa noin kaksi vuotta ja näin ollen sisäisiin veloituksiin voidaan helposti vielä tehdä muutoksia ilman, että liiketoiminta-alueiden vertailtavuus useammalta vuodelta vielä pahasti kärsisi.

Toimintoanalyysin kolmantena vaiheena määriteltiin kiinteistölaskentapaikan toiminnot. Toimintojen määrittelyyn käytettiin apuna historiallista sekä kokemusperäis-

tä tietoa kiinteistöjen toiminnoista. Tarkasteluun mukaan valitut toiminnot kuvaavat aidosti kiinteistölaskentapaikan tekemisiä. Toimintojen määrä on pyritty optimoimaan niin, että tarkasteltavia toimintoja ei olisi niin paljoa että laskenta kävisi mahdolltomaksi, mutta kuitenkin niiden lukumäärä on niin suuri, että tuloksena olisi mahdollisimman tarkka kuvaus kiinteistölaskentapaikan toiminnoista. Nämä toiminnot kuluttavat laskentapaikan resursseja erilaisilla painotuksilla eri kiinteistölaskentapaikan resurssialtaista. Tarkasteluun mukaan määritellyt toiminnot on esitetty taulukossa 1

Kiinteistölaskentapaikan toiminnot
Käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet
Toimivat piha-alueet
Sähköt
Jätehuolto
Vesihuolto
Kiinteistövero

Taulukko 1 Kiinteistölaskentapaikan toiminnot

Käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet-toiminto pitää sisällään resursseja, joiden pääasiallisena tehtävänä on työskentely- ja asiointiolosuhteiden ylläpitäminen sellaisella tasolla, että toiminta kiinteistössä on mahdollisimman miellyttävää ja turvallista. Tämän toiminnon suorittaminen vaatii useita eri resursseja. Toimivat piha-alueet toiminto pitää sisällään kaikki rakennuksen ulkopuolella tehtävät toimenpiteet. Näistä toimenpiteistä euromääräisesti suurimpia ovat lumenauraukset, lumen poisviennit ja piha-alueen ylläpitävästä siivouksesta aiheutuvat kulut. Sähköt, jätehuolto, vesihuolto ja kiinteistövero ovat nimensä mukaisia kiinteistölaskentapaikan toimintoja.

6.2 Kiinteistölaskentapaikan resurssit

Kauppa- ja palvelukeskus Kankaanpään käyttämien resurssien määrittelyssä käytetty tietolähde on Satakunnan Osuuskaupan pääkirjanpidon kiinteistölaskentapaikan kiinteistökulujen tiliryhmä. Resurssi- ja sen sisältämät resurssit sekä niihin liittyvät toiminnot on eritelty taulukossa 2.

Kiinteistölaskentapaikan toiminto	Toiminnon käyttämät resurssit
Käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet	Kiinteistöjen käyttö ja huolto 71010
	Vartiointi- ja turvallisuuskulut 71040
	Kiinteistöpalvelusostot S-ryhmältä 71198
	Kaukolämpökulut 71210
	Kiinteistön sähkökulut
	Kiinteistöjen vuosikorjaukset 71500
Toimivat piha-alueet	Ulkoalueiden hoito 71020
Sähköt	Sähköenergiakulut 71300
	Sähkönsiirtomaksut 71310
	Muut sähkökulut 71330
Jätehuolto	Jätehuolto 71350
Vesihuolto	Raakavesikulut 71250
Kiinteistövero	Kiinteistöverot

Taulukko 2 Kiinteistölaskentapaikan toiminnot ja niihin liittyvät resurssit

Valitut resurssit muodostavat kiinteistölaskentapaikan kiinteistökulut-resurssialtaan. Tutkimuksen kohteena olevassa Kauppakeskus Kankaanpäässä vuoden 2013 kiinteistökulut olivat yhteensä 376 407 € ja suurimpana yksittäisenä kulueränä olivat sähkökulut 46 % osuudella. Toiseksi suurimmat kuluerät Kauppakeskus Kankaanpäässä olivat kiinteistöverot sekä kiinteistöjen hoidon palveluhankinnat joiden molempien osuus kiinteistökuluista oli 16 %. Nämä kolme resurssia yhdessä muodostavat siis 78 % kaikista kiinteistökuluista. Näiden resurssien aiheuttamisperusteiseen jakoon on siis erityisesti kiinnitettävä erityisesti huomiota. Jätehuolto ja lämmitys ovat seuraavaksi suurimmat resurssit, näiden molempien osuus Kauppakeskus Kankaanpään kiinteistökustannuksista oli 8 % eli yhteensä 16 %. Kiinteistöjen korjaukset olivat vain 3 % kiinteistökustannuksista. Vesi- ja jätevesikulut muodostivat vain 1 % kiinteistökuluista. Muihin Satakunnan Osuuskaupan kiinteistölaskentapaikkoihin verrattuna kiinteistön korjauskulut ovat selvästi pienemmät. Syynä tähän on Kauppakeskus Kankaanpään ikä; kyseinen rakennus on otettu käyttöön vasta vuonna 2012 eikä näin ollen korjaustarvetta vielä suuremmin ole ollut. Taulukossa 3 on esitettyä euromääräinen erittely Kauppakeskus Kankaanpään kiinteistökuluista.

	KAUPPAKESKUS KANKAANPÄÄ	
	2013	Osuus kiinteistökuluista
Kiinteistökulut	376 407,04 €	100 %
Kiinteistöjen hoidon palveluhankinnat	61 715,67 €	16 %
Lämmitys ja viilennys	31 832,07 €	8 %
Vesi ja jätevesi	5 625,74 €	1 %
Sähkö	174 928,92 €	46 %
Jätehuolto	31 690,00 €	8 %
Kiinteistöverot	59 184,86 €	16 %
Kiinteistöjen korjauskulut	11 429,78 €	3 %

Taulukko 3 Kauppakeskus Kankaanpää kiinteistökulut 2013

6.3 Kiinteistölaskentapaikan resurssien kohdistaminen toiminnoille

Resurssiajureita tarvitaan edellisessä kappaleessa lueteltujen resurssien kohdistamiseksi valituille toiminnoille. Kohdistus voidaan tehdä joko suoraan resurssitasolta tai sitten resurssialtaiden kautta. (Alhola 2008, 44) Tässä opinnäytetyössä resurssit kohdistetaan toiminnoille kiinteistökulut-resurssialtaasta. Resurssien kohdistaminen tehdään volyyymista riippuvalla resurssiajurilla. Toiminnon kuluttamat resurssit on laskettu pääkirjanpidon tileiltä ja näiden resurssien yhteenlaskettu prosenttiosuus on valittu resurssiajuriksi. Laskelman tuloksena saadut resurssiajurit on esitelty taulukossa 4.

Kiinteistölaskentapaikan toiminto	Toiminnon osuus resurssialtaasta
Käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet	33 %
Toimivat piha-alueet	7 %
Sähköt	34 %
Jätehuolto	8 %
Vesihuolto	1 %
Kiinteistövero	16 %

Taulukko 4 Resurssiajurit

6.4 Kiinteistölaskentapaikan toimintojen kohdistaminen laskentakohteille

Laskentakohteina tässä opinnäytetyössä on käytetty hoitovuokria sisäisille vuokralaisille. Näitä sisäisiä vuokralaisia on tarkastelun alla olevassa kiinteistölaskentapaikassa viisi kappaletta: S-market, ravintolamaailma, Hesburger, Karla ja ABC jakelimo. Pois lukien ABC jakelimo, kaikki laskentakohteet käyttävät kaikkia toimintoja. ABC jakelimo on vuokralaisena ainoastaan piha-alueella, joten kyseiselle vuokralaiselle kohdistuvat toiminnoista ainoastaan toimivat piha-alueet ja sähkötoiminto.

Toimintoajureiksi on valikoitu mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta kuvaavia ajureita. Toimintoajureiden avulla tulisi saada tietää, että miten paljon tiettyä toimintoa tarvitaan yhden tuotteen tai palvelun tuottamiseen. (Alhola & Lauslahti 2009, 219) Toimintoja jakamaan valitut toimintoajurit toimintoinen on esitelty taulukossa 5.

Kiinteistölaskentapaikan toiminto	Toimintoajuri
Käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet	Osuus bruttoneliöistä
Toimivat piha-alueet	Osuus piha-alueesta
Sähköt	Mittariointitietojen mukainen osuus kokonaiskulutuksesta
Jätehuolto	Osuus kokonaisliikevaihdosta
Vesihuolto	Osuus bruttoneliöistä
Kiinteistövero	Osuus bruttoneliöistä

Taulukko 5 Toiminnot ja toimintoajurit

6.4.1 Toimintoajuri 1: Osuus bruttoneliöistä

Osuus m² bruttoneliöistä toimintoajuri on johdettu tarkastelussa olevan kiinteistölaskentapaikan tilaluettelosta. Kyseisestä tilaluettelosta käy ilmi kaikkien vuokralaisten käyttämien tilojen pinta-aliatiedot. Tähän suoraan vuokralaisen käytössä olevaan pinta-aliatietoon on lisätty myös vuokralaisen osuus yhteisiksi määritellyistä tiloista. Laskennan avulla saatua vuokralaisen bruttopinta-ala on suhteutettu koko rakennuksen brutto pinta-alaan ja näin on saatu toimintoajurissa käytettävä prosenttiluku. Suurimpana sisäisenä vuokralaisena kohteessa toimii S-market 78,7 prosenttiosuudella,

toisena Karla-autohuolto (9,1 %), kolmantena ravintolamaailma (6,0 %) ja pienin sisäinen vuokralainen on Hesburger. Kiinteistölaskentapaikan kannettavaksi tämän toimintoajurin mukaan jää 3,5 % toiminnosta.

6.4.2 Toimintoajuri 2: Osuus piha-alueista

Osuus piha-alueesta on pinta-alaan perustuva toimintoajuri. Ajurin määrittämisessä on käytetty apuna AutoCad 2013-ohjelmistoa Kauppakeskus Kankaanpään asemakaavapiirustuksesta käytössä olevien alueiden mittaamiseen. Lähtökohdaksi otettiin, että kunkin sisäisen vuokralaisen läheisyydessä oleva piha-alue on tämän vuokralaisen käytössä. Hesburgerin ja ravintolamaailman läheinen piha-alue jaettiin lisäksi vielä kyseisten sisäisten vuokralaisten liikevaihdon suhteessa. Suoraan sisäisille vuokralaisille kohdistettavissa olevien alueiden lisäksi piha-alueella on kaikkien vuokralaisten henkilökunnan yhteisessä käytössä oleva pysäköintialue sekä yhteiskäytössä oleva tie-alue keskellä pysäköintialuetta. Henkilökunnan pysäköintialue ja liikennealue jaettiin sisäisille vuokralaisille muun pihan piha-alueen käytön suhteessa.

Tämän tarkastelun kautta päädyttiin toimivat piha-alueet toiminnon jakamiseen niin, että S-market ottaa kantaakseen 52 %, ravintolamaailma 16 %, Karla-autohuolto 10 %, Hesburger 10 % sekä ABC jakelimo 9 % piha-alueen kunnossapidosta aiheutuvista kustannuksista. Kiinteistölaskentapaikan kannettavaksi piha-alueen kunnossapidon toiminnosta jää 4 % .

6.4.3 Toimintoajuri 3: Mittarointitietojen mukainen osuus kokonaiskulutuksesta

Kauppakeskus Kankaanpäässä on jo rakennusvaiheessa huomioitu sähkönmittaroinnin osalta kauppakeskuksen luonteeseen kuuluva usean eri toimijan erillismittaus. Mittareita löytyy riittävä määrä siihen, että kaikille kiinteistössä toimiville nykyisille vuokralaisille voidaan osoittaa omasta toiminnasta aiheutuva sähkönkulutus. Sähkönmittarointi perustuu eri toimipisteiden sähköä kuluttavien laitteiden yhdistämiseen tietyn alamittauksen alle. Näin kaikki kyseisen vuokralaisen kaikki oma sähkönkulutus voidaan mitata. Mittarit ovat etäluettavia tuntikulutukseen perustuvia sähkölaitteita. Tieto kerätään Mitrix-energianmittuslaitteistolla ja tieto kumuloituu

mittarikohtaisesti Haahtela Real Estate System-tietojärjestelmäämme. Tämän mittaritiedon avulla on kohdennettu sähkönkulutus aiheuttamisperiaatteen mukaisesti S-marketille, Hesburgerille, ravintolamaailmalle, Karla-autohuollolle, ABC jakelimolle sekä ulkoisille vuokralaisille. Ravintolamaailmalla ja Hesburgerilla on käytössään myös kylmälaitteita ja näiden sähkönkulutus on jaettu liikevaihdon suhteessa.

Ulkoisien vuokralaisten osuus sähkönkulutuksesta jää kiinteistölaskentapaikan kuluksi, eikä sitä lasketa mukaan sisäisten vuokralaisten hoitovuokraveloitukseen. Ulkoiset vuokralaiset maksavat kulutuksen mukaan kuukausittain sähkö kiinteistölaskentapaikalle. Tämä laskutus kohdistetaan kiinteistölaskentapaikan kiinteistöpalvelutuottojen ryhmään SOK:n laskentaohjeen mukaisesti. (SOK Talous & SOK Kiinteistötoiminnot 2011, 16)

Osa sähkönkulutuksesta on laskettu mukaan käyttötarkoituksen mukaiset olosuhteet-toiminnolle ja sitä kautta kohdistetaan käyttäjille osuus bruttoneliöistä-ajurin avulla. Kyseiseen toimintoon on laskettu kiinteistölaskentapaikan sähkömittareista mukaan kiinteistösähkö, ilmanvaihdon sähkönkulutus sekä ilmaston jähdytyksen sähkönkulutus. Näiden laitteiden sähkönkulutuksen olen arvioinut hyödyttävän kaikkia vuokralaisia tasavertaisesti riippumatta toiminnon luonteesta, laajuudesta tai volyymistä.

Edellä kuvatun jakoperusteen avulla päädyttiin siihen, että suurimpana sähkönkuluttajana Kauppakeskus Kankaanpäässä toimii S-market. Toiseksi eniten sähköä kuluttaa kiinteistön käyttötarkoituksen mukaisten olosuhteiden ylläpitoon kuluva energia. Ravintolamaailman kulutus on noin 14 % kokonaiskulutuksesta kun taas Hesburgerin kulus oli tästä noin puolet. Karla-autohuollon, ABC jakelimon sekä vuokralaisten kulutuksen osuus kokonaiskulutuksesta on kunkin osalta noin 2 %. Tarkat luvut on esitetty taulukossa 6.

Ajuri	Osuus sähköistä
Vuokralaisten kulutus	2,4 %
S-market	45,5 %
Hesburger	6,8 %
Ravintola	14,5 %
Karla	2,0 %
ABC	1,9 %
Kiinteistön sähköt	26,9 %

Taulukko 6 Mittaroinnin mukainen kulutus %-osuus kokonaiskulutuksesta

6.4.4 Toimintoajuri 4: Osuus liikevaihdosta

Neljäntenä toimintoajurina tässä opinnäytetyössä on käytetty kauppapaikan volyymin perustuvaa osuus liikevaihdosta-toimintoajuria. Mainittua ajuria on käytetty jätehuollon kustannusten jakamiseen sisäisille vuokralaisille. Jätehuollon kustannukset eivät ole sidonnaisia toiminnan käyttämään pinta-alaan eikä tälle toiminnolle pysty järkevällä tavalla perustamaan aiheuttamisperiaatetta täydellisesti kuvaavaa ajuria. Ihanetilanteessa jokaisen vuokralaisen tuottamat jätteet mitattaisiin ennen keräysastiaan laittamista ja tämän jälkeen suoritettaisiin laskenta, jonka avulla kokonaiskustannukset voitaisiin jakaa aidon aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tämän kaltainen seuranta kuitenkin aiheuttaisi kuluja niin paljon, että aiheuttamisperiaatteen mukaisesta mittaroinnista saatava hyöty jäisi saamatta.

Kiinteistössä syntyvä jätekustannus on täysin käyttäjien toiminnan volyymin aiheuttavaa ja muuttuu esimerkiksi myynnin mukaisesti. Tämä vuoksi olen päättänyt liikevaihdon jakautumisen mukaiseen toimintoajuriin jätehuollon kustannusten jakamiseen. Tämä toimintoajuri jakaa kulut vahvasti S-marketin kannettavaksi. S-marketin osuus tästä toimintoajurista on 90 %, Karla-autohuollon osuus 5 %, ravintolamaailman osuus 3 % ja Hesburgerin osuuden jäädessä noin kahteen prosenttiin. Tarkka jakautuminen on esitetty taulukossa 7.

	Osuus liikevaihdosta-ajuri
S-market	90,0 %
Hesburger	1,8 %
Ravintola	2,8 %
Karla	5,4 %

Taulukko 7 Osuus liikevaihdosta-ajuri

6.5 Toimintolaskennan tuottama sisäinen hoitovuokra

Vuonna 2013 Kauppakeskus Kankaanpään veloittama sisäinen hoitovuokra jaettiin sisäisille vuokralaisille pinta-ala perusteisesti ilman kannanottoa toiminnan erityispiirteisiin. Tämä johti tilanteeseen, jossa jotkin toimijat kokivat maksavansa liian suuren osuuden kokonaihoitovuokrasta. Taulukossa 8 on lueteltuna vuoden 2013 veloitetun hoitovuokran euromääräinen sekä prosentuaalinen jako.

	Osuus kokonaisuudesta 2013
S-market	78,8 %
Hesburger	2,1 %
Ravintola	6,5 %
Karla	12,6 %
Kiinteistölaskentapaikka	0,0 %
ABC	0,0 %
Yhteensä	100,0 %

Taulukko 8 Vuonna 2013 peritty hoitovuokra

Huomioitavaa tässä vuoden 2013 laskennassa on se, että ABC jakelimolle ei ole jäänyt kannettavaksi yhtään hoitovuokraa vaikka todellisuudessa myös ABC jakelimo käyttää kiinteistön resursseja ja täten hoitovuokraa olisi tullut jakaa kyseiselle sisäiselle vuokralaiselle.

Toimintolaskennan kautta, riittävällä tarkkuudella, laskettuna Kauppakeskus Kankaanpään sisäinen hoitovuokraveloitus näyttää hieman toisenlaiselta. Uuden hoitovuokralaskennan tulos on kuvattu taulukossa 9.

	Peritty vuonna 2013	Toimintolaskennan avulla
S-market	78,8 %	72,1 %
Hesburger	2,1 %	5,3 %
Ravintola	6,5 %	11,1 %
Karla	12,6 %	6,7 %
Kiinteistölaskentapaikka	0,0 %	3,2 %
ABC	0,0 %	1,5 %
Yhteensä	100,0 %	100,0 %

Taulukko 9 Hoitovuokran jakautuminen aiemmin ja toimintolaskennan avulla

Aiheuttamisperiaatetta hyväksikäyttäen on kiinteistökulut-resurssiallas jakautunut selkeästi eri tavalla kuin pelkän pinta-alatiedon mukaan jaettuna. Taulukon 9 mukaisesti resurssien käytöstä aiheutuu kuluja myös ABC jakelimolle, mutta myös ulkoisten vuokralaisten osuus hoitomenoista tulee selvitettyä. Tätä hoitovuokran 3,2 % osuutta ei kuitenkaan ulkoisilta vuokralaisilta veloiteta vaan tämä osuus jää kiinteistölaskentapaikan kannettavaksi. Tällä tavoin tarkasteltuna S-market sekä Karla-autohuolto ovat maksaneet liian korkeaa hoitovuokraa. Hesburgerin ja ravintolamaailman hoitovuokraveloitusta tulisikin vastaavasti nostaa. Tämä ero aiempaan malliin johtuu pääasiassa kyseisten toimialojen huomattavasti enemmän energiaa per neliömetri vievästä toiminnasta.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Kun lähdetään vertaamaan käytössä olevaa vuokralaisten neliöiden käyttöön perustuvaa hoitovuokralaskentaa toimintolaskennan avulla saatuihin hoitovuokratasoihin, voidaan sanoa muutosten olevan merkittäviä. Toimintolaskennan avulla ei saada säästettyä vielä yhtään euroa, mutta tarkemmin aiheuttamisperiaatetta noudattelevan laskentamallin avulla pystytään potentiaaliset säästökohteetkin selvittämään tarkemmallalla tasolla.

Kuten taulukot seitsemän ja kahdeksan osoittavat, niin suurimmaksi resurssien käyttäjäksi määräytyy myös tilojen suurin käyttäjä. S-marketin osuus kiinteistökuluista ei aiheuttamisperiaatetta noudatellen ole kuitenkaan niin suuri kuin pinta-ala perusteinen laskenta antaa ymmärtää. Tällainen yli 6 %-yksikön ero aiempaan malliin on vuositasolla euromääräisesti jo iso määrä rahaa. Saman kaltainen tilanne on Kaanpään Kauppakeskuksessa Karla-autohuollolla. Karla on maksanut lähes kaksinkertaisesti sen, mitä toimintolaskennan avulla suoritettu hoitovuokralaskenta antaa tulokseksi.

Ravintolamaailma sekä Hesburger ovat pinta-ala perusteisen hoitovuokralaskennan hyötyjiä. Nämä sisäiset vuokralaiset käyttävät huomattavasti enemmän kiinteistön resursseja neliötä kohti kuin muut sisäiset vuokralaiset. Esimerkiksi sähköä kuluu ravintolamaailmalla ja Hesburgerilla enemmän kuin Karla-autohuollolla. Ravintolamaailman ja Hesburgerin sisäistä hoitovuokraa tulisikin nostaa yli kaksinkertaiseksi nykyisestä tasosta, jotta hoitovuokra määräytyisi aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Uusina sisäisen hoitovuokran maksajina mukaan laskelmissa ovat tulleet ABC jakelimo sekä kiinteistölaskentapaikka. ABC jakelimo kuluttaa resursseista sähköä sekä piha-alueiden hoitokuluja. Näitä ei aiemmin ole ABC jakelimolta sisäisen hoitovuokran muodossa peritty, mutta jatkossa nämä tulisi myös heiltä periä. Kiinteistölaskentapaikan kannettavaksi jää ulkoisten vuokralaisten kuluttamien resurssien summa. Tätä summaa ei tietenkään hoitovuokrana peritä vaan tämä osuus jää kattamattomaksi hoitovuokraksi eli näkyy vuositasolla hoitokatteen negatiivisena osana. Hoitokatteella mitataan veloitettun sisäisen hoitovuokran ja kiinteistökulujen suhdetta. Ulkoiset vuokralaiset maksavat pääomavuokran lisäksi omat sähkönsä kuukausittain kulutuksen mukaisesti kiinteistölaskentapaikalle, joten muiden resurssien kulutus jää kiinteistölaskentapaikalle kattamattomaksi kuluksi.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää mahdollisuudet toimintolaskennan hyväksikäytöstä sisäisten hoitovuokrien laskemisessa sekä sisäisen hoitovuokran aiheuttamisperiaatteen mukaisen hoitovuokranperinnän selvittäminen ja periaatteen mukainen aiempaa käytäntöä oikeudenmukaisempi vuokraajvitys eri liiketoimintayksiköiltä. Tehdyn laskennan avulla on saatu selvitettyä, että toimintolaskennan avulla voidaan hoitovuokra kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti oikeudenmukai-

semmin näille mainituille sisäisille vuokralaisille. Toimintolaskennan yksi haasteista on oikeiden ajureiden löytämisen lisäksi riittävän tarkkojen, mutta kuitenkin liian yksikohtaisten toimintojen selvittäminen. Toimintokartoitus voidaan viedä vielä tätä opinnäytetyötä tarkemmallekin tasolle, mutta mielestäni silloin laskennan tarkkuudesta saatava hyöty jää niin pieneksi, ettei siitä aiheutuvaa työpanoksen lisäkustannusta saada katettua.

Kuten tämän opinnäytetyön alussa totesin, niin käytettävissä oleva aika ei anna mahdollisuutta toteuttaa kehittämistutkimuksesta kuin ensimmäisen syklin vaiheet. Nykytilan kartoitus on tehty työn ohessa viimeisten vuosien varrella ja nykyisen laskentamallin rakentamiseen olen itsekin osallistunut. Opinnäytetyö antoi mahtavan tekosyyntä käyttäjien kokemat ongelmat pöydälle ja lähteä pohtimaan parempaa ratkaisua hoitovuokralaskennalle. Syklin vaiheet kolmesta viiteen löytyvät tässä opinnäytetyössä kirjallisena tuotoksena ja seurantavaihe on alkamassa. Satakunnan Osuuskaupan vuosisuunnittelu alkaa jälleen elokuussa ja tätä tässä opinnäytetyössä esitettyä mallia tulen ehdottamaan monitoimipaikkojen sisäisen hoitovuokralaskennan laskentamalliksi Satakunnan Osuuskaupassa vuodesta 2015 lähtien. Käytännössä tästä lähteen liikkeelle seurantavaihe ja tämän jälkeen alkaa kehittämistutkimuksen mahdollinen toinen sykli uuden nykytilan kartoituksella.

Opinnäytetyön tuloksena syntyi toimeksiantajan käyttöön myös Microsoft Excel-laskentapohja, jolla voidaan resurssiajurit sekä toimintoajurit helposti laskea. Kaikki laskennassa mukana olleet euromääräiset luvut ovat aitoja lukuja laskentakohteen kirjanpidosta sekä laajuustiedot ovat kiinteistötietojärjestelmässä määritellyjä tiloja. Lähtötietojensa osalta tämän opinnäytetyön tiedot ovat luotettavia ja paikkansapitäviä.

Opinnäytetyössä validiteetilla tarkoitetaan sitä, että siinä on tutkittu oikeita asioita ja reliabiliteetilla sitä, että tutkimustulokset ovat pysyviä vaikka ne toistetaisiin useaan kertaan. Reliabiliteetti ei kuitenkaan takaa tutkimuksen validiteettia eli vaikka tutkimustulos saavutettaisiin kaikilla tutkimuskerroilla ei se tarkoita sitä, että tutkimuksessa on tutkittu oikeita asioita. (Kananen 2012, 167)

Reliabiliteettia voidaan mitata tekemällä mittaukset uudelleen ja vertaamalla eri tutkimuskerroilla saatuja tuloksia toisiinsa. Kehittämistutkimuksen ongelma reliabiliteetin saavuttamisessa piilee siinä, että kehittämistutkimus pyrkii aina muutokseen eikä ole edes tavoiteltavaa, että tutkimuksessa päästäisiin aina samoihin lopputuloksiin. Tällöinhän kehittämistutkimuksen avulla ei olisi kehitystä saatu aikaiseksi. (Kananen 2012, 168)

Ulkoinen validiteetti eli pätevyys ei ole ongelma kehittämistutkimuksessa, sillä tutkimuksessa pyritään ottamaan mukaan kaikki osat, joita kehittämistyö koskettaa. (Kananen 2012, 169) Myös tässä työssä on otettu mukaan monikäyttäjäkiinteistön kaikki osapuolet sekä kaikki kiinteistökuluihin kuuluvat resurssit, eikä tutkimustulosta ole pyrittykään tekemään vain jollekin otokselle monikäyttäjäkiinteistöstä.

LÄHTEET

- Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta: Perusteet ja käytännöt. 4. uud. painos. Helsinki: WSOYpro.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2009. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 6. painos Helsinki: WSOY Pro Oy.
- Ikäheimo, S., Malmi, T., Walden, R. 2013. Yrityksen laskentatoimi. 5. uud. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. uud. painos. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V., Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uud. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylän ammattikorkeakoulun Julkaisuja.
- Kinnunen, J., Leppiniemi, J., Puttonen, V. & Virtanen, K. 2002, Tietoa yrityksen taloudesta. 2002. Helsinki: KY-Palvelu Oy.
- Kirjanpitolaki. 1997. 30.12.1997/1336.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uud. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uud. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Pernaa, J. 2013, Kehittämistutkimus opetuslalla. Jyväskylä; PS-kustannus.
- Suomala, P., Manninen, O., Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.
- Satakunnan Osuuskaupan www-sivut. 2014. Viitattu 21.4.2014.
<http://www.satakunnanosuuskauppa.fi>
- Satakunnan Osuuskauppa. 2014. Satakunnan Osuuskaupan vuosikertomus vuodelta 2013. Pori: Satakunnan Osuuskauppa
- Kiinteistöläskennan operatiiviset periaatteet S-ryhmässä. 2011. SOK Talous, SOK Kiinteistötoiminnot.