

Juhani Kulku

Kustannuslaskentajärjestelmän kehittäminen

Case: Sastamalan tilakeskus liikelaitos

Opinnäytetyö

Kevät 2010

Tekniikanyksikkö

Rakennustekniikan koulutusohjelma

Talonrakennustekniikka



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

OPINNÄYTETYÖN TIIVISTELMÄ

Koulutusyksikkö: Tekniikan yksikkö
Koulutusohjelma: Rakennustekniikan ko.
Suuntautumisvaihtoehto: Talonrakennustekniikka

Tekijä: Juhani Kulku

Työn nimi: Kustannuslaskentajärjestelmän kehittäminen
Case: Sastamalan tilakeskus liikelaitos

Ohjaaja: Ilkka Loukola

Vuosi: 2010

Sivumäärä: 47

Liitteiden lukumäärä: 1

Opinnäytetyön tarkoituksena on kehittää Sastamalan tilakeskus liikelaitoksen kustannuslaskentajärjestelmää. Tutkimustyössä selvitettiin organisaation käytössä olevia nykyisiä toimintatapoja. Työssä tuodaan erityisesti esille organisaation käytössä olevan kustannuslaskentajärjestelmän nykytila ja toimintaperiaatteet sekä kehittämistarpeet.

Kuntaliitosten myötä tammikuussa 2009 perustettiin Sastamalan kaupunki. Samalla kaupungin sisäiseksi organisaatioksi rakentui itsenäinen kunnallinen liikelaitos, jonka päätarkoituksena on kaupungin omistuksessa olevan koko kiinteistökannan ylläpitäminen. Tilakeskus liikelaitoksessa kustannuslaskenta toteutetaan pääsääntöisesti kustannuslaskentaa ohjaavien teosten mukaan.

Kustannuslaskentaan on mahdollista käyttää apuna erilaisia laskentajärjestelmiä. Laskentajärjestelmän valintaan vaikuttaa suurelta osin se, minkälaista tietoa organisaatio tarvitsee päätöksenteon tueksi. Järjestelmän avulla saatava tieto tulee olla riittävän yksityiskohtaista sekä strategista johtamista tukevaa.

Kustannuslaskentaa hyödynnetään kuntasektorilla silloin, kun mitataan kunnan eri toimintoihin käytettyjä resursseja. Kuntasektorilla kustannukset aiheutuvat pääsääntöisesti virkamiesten palkoista sekä suuresta kiinteistömassasta. Toimivan ja luotettavan kustannuslaskentajärjestelmän käyttö ohjausvälineenä on suotavaa. Tämän avulla on mahdollista siirtää aiheutuvat kustannukset suoraan kustannuspaikoille.

Asiasanat: kustannuslaskenta, rakennuttaminen

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Faculty: School of Technology
Degree programme: Construction Engineering
Specialisation: Building Construction

Author: Juhani Kulku

Title of the thesis: Development of a cost accounting system
Case: Sastamala premises center

Supervisor: Ilkka Loukola

Year: 2010

Number of pages: 47 Number of appendices: 1

The purpose of the thesis is to develop the cost accounting system of the public utility Sastamala premises center. In the research the present working habits are clarified that are used by the organisation. The thesis specially brings out the current state of the cost accounting system that the organisation uses and the operations principles and the development needs.

With the merger of municipalities in January 2009, Sastamala city was founded. At the same time, an independent municipal organisation was formed with the main purpose to maintain the whole building stock. The public utility of the premises center mainly carries out the cost accounting according to the literature that guides cost accounting.

It is possible to use different kinds of accounting systems for the cost accounting. The choice of an accounting system is mainly influenced by the kind of information the organisation needs to support its decision making. The information provided by the system must be sufficiently detailed and support the strategic management.

The cost accounting will be used by the municipality sector for measuring the resources that are used in different functions of the municipality. The costs of the municipality sector are mainly caused by the official salaries and the large real estate body. The use of a working and reliable cost accounting system as a control instrument is desirable. With the help of this, it is possible to transfer the costs directly to the cost pools.

Keywords: cost accounting, construction management

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

SISÄLLYS

KÄYTETYT TERMIT JA LYHENTEET

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

1 JOHDANTO	8
1.1 Työn taustaa	8
1.2 Työn tavoite.....	9
1.3 Rajaukset	10
1.4 Tutkimusmenetelmä	10
1.5 Työn kulku.....	10
2 KUSTANNUSLASKENTAJÄRJESTELMÄN PERIAATE	12
2.1 Kustannuslaskentajärjestelmän merkitys	12
2.2 Kustannuslaskentajärjestelmän käyttötarkoitukset.....	13
2.3 Saavutettavat hyödyt ja mahdolliset haitat	14
3 SASTAMALAN TILAKESKUS LIIKELAITOS	18
3.1 Liikelaitos ja tilahallinto.....	18
3.2 Organisaatorakenne.....	19
3.3 Korvaus tilojen ylläpidosta.....	21
3.4 Kustannuslaskennan nykytila ja kehittämistarpeet	22
4 KUSTANNUSLASKENTAJÄRJESTELMÄN KEHITTÄMINEN	24
4.1 Perusteet.....	24
4.2 Kustannuslaskennan käyttö kunta-alalla	27
4.3 Kustannuslaskennassa käytettävät luokitukset	28
4.4 Kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin	30
4.4.1 Muuttuvat kustannukset	30
4.4.2 Kiinteät kustannukset	31

4.5 Välittömät ja välilliset kustannukset.....	33
4.6 Kustannuslaskentaan käytettäviä ohjelmistoja	34
5 KIINTEISTÖPALVELUT JA KIINTEISTÖHALLINTA.....	37
5.1 Kunnan kiinteistöhallinta.....	37
5.2 Aiheutuvien kustannusten kattaminen.....	38
5.3 Kiinteistön kunnan määrittäminen	40
6 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	44
LÄHTEET	46
LIITTEET	47

KÄYTETYT TERMIT JA LYHENTEET

Korjausvastike	Vuokrassa perittävä erä, jonka avulla varaudutaan peruskorjauksiin ja jälleenhankintaan. Erän suuruus pohjautuu nykyarvoon
Korjausvastuu	Korjausvastuu on kiinteistön käytöstä ja kulumisesta aiheutuva vuosittainen arvon alenema
Korjausvelka	Rahamäärä, joka kiinteistöihin tulee sijoittaa käytön vaatiman kunnan ylläpitämiseksi
Kustannuspaikka	Laskentataso, jolle voidaan kohdentaa kustannuksia
Laskentakohde	Toimintoja käyttävä tuote tai palvelu, jonka kustannukset on määrä selvittää
Nykyarvo	Uuden vastaavanlaisen rakennuksen hankintahinta, jossa on huomioitu rakennuksen iän ja kuluneisuuden aiheuttama arvonalennus
Suoritemäärä	Toiminnan aikaansaama määrällinen tulos. Esimerkiksi jonkun palvelun tuottaminen kuntalaisten hyödyksi

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

KUVIO 1. Tilakeskuksen prosessit 2009. (Sastamala 2009, 6.)

KUVIO 2. Sisäisen vuokrajärjestelmän osapuolet 2009. (Sastamala 2009, 21.)

KUVIO 3. Muuttuvat kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 48.)

KUVIO 4. Muuttuvat kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 49.)

KUVIO 5. Täysin suoritemäärästä riippumaton kiinteä kustannus. (Tyni ym. 2009, 50.)

KUVIO 6. Kiinteät kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 51.)

KUVIO 7. Kiinteistön kunnon kehittyminen ajan kuluessa. (Tyni ym. 2009, 96.)

1 JOHDANTO

1.1 Työn taustaa

Tämän työn tekijä suoritti koulutuksen vaatiman työharjoittelun kevään ja kesän 2009 aikana Sastamalan tilakeskus liikelaitoksessa. Tilakeskus on itsenäinen liikelaitos Sastamalan kaupungissa. Tilakeskus toimii omana talousyksikkönään ja siksi sillä on oma itsenäinen asema kaupungin hallinnossa ja taloudessa.

Harjoittelun aikana toimenkuvina olivat niin kustannuslaskelmien teko eri kohteisiin kuin kiinteistönhoidon eri osa-alueisiin liittyvät tehtävät, kuten pienimuotoisten remonttitoiden sekä kiinteistön huoltotoiden johtaminen. Kustannuslaskelmat toteutettiin opinnoissa opittujen laskentatapojen mukaan; käsin laskien sekä excel- taulukkolaskentaa apuna käyttäen.

Kustannuslaskelmia tehdessä huomattiin se, kuinka suuritoista on laskea käsin eri kohteille niiden kunnostamisesta aiheutuvat kustannukset. Tämän seurauksena kartoitettiin alustavasti keskustelutilaisuuksien pohjalta kustannuslaskennan nykytila Sastamalan tilakeskus liikelaitoksesta. Kehityskeskustelujen jälkeen pääsimme vaiheeseen, jossa molemmat osapuolet huomasivat kustannuslaskentajärjestelmän kehitystarpeen.

Kustannuslaskentaan on mahdollista käyttää apuna erilaisia laskentajärjestelmiä. Järjestelmän valintaan vaikuttaa suurelta osin se, minkälaista tietoa organisaatio tarvitsee aiheutuvista kustannuksista ja tietysti myös se, kuinka paljon resursseja jo pelkkä järjestelmä käyttää verrattaessa sen tuomiin hyötyihin.

Tilakeskuksessa kustannuslaskennan tarpeellisuus ja samalla sen painopiste on noussut selvästi esille uuden kuntaliitoksen myötä. Kustannuslaskennan kehittäminen onkin osoittautunut tarpeelliseksi kunta-alalla. Kustannuslaskentaoppaassa kunnille ja kuntayhtymille Suomen Kuntaliiton johtaja Martti Kallio toteaa:

Vaatimukset palvelujen kilpailuttamisesta, tuottavuuden parantamisesta, tilaaja-tuottaja-mallin soveltamisesta edellyttävät palvelujen tuoteistamista, kustannusvastaavuuden noudattamista sekä hinnoitteluja kannattavuuslaskelmien laatimista. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 3.)

Näin ollen palveluiden tuottaminen tulisi toteuttaa tehokkaasti ottaen huomioon tuotantotavat ja tuotantovälineet. (Tyni ym. 2009, 3.)

1.2 Työn tavoite

Työn ensimmäisenä tavoitteena on selvittää tilakeskuksen kustannuslaskennan nykytila. Työssä tuodaan esille vastaus kysymykseen: *Miten kustannuslaskenta toteutetaan tällä hetkellä tilakeskuksessa?*

Työn toisena ja samalla keskeisempänä tavoitteena on kehittää tilakeskukselle sitä parhaiten palveleva kustannuslaskentajärjestelmä. Toisin sanoen tullaan vastaamaan seuraavaan kysymykseen: *Minkälainen kustannuslaskentajärjestelmä palvelee parhaiten tilakeskusta?* Tarkoituksena on kehittää olemassa olevaa järjestelmää siten, että se tuottaa tilakeskuksen käyttöön strategista johtamista tukevaa ja samalla riittävän yksityiskohtaista tietoa.

Tärkeimpänä kustannuslaskentajärjestelmän valintakriteerinä nouseekin esille järjestelmän tuottama tieto päätöksenteon tueksi. Järjestelmästä saatava tieto tulee perustua täydellisesti aiheutuneisiin kustannuksiin eri kustannuspaikoilla, jotta kokonaiskustannukset saadaan jaettua oikeudenmukaisesti eri kohteille.

Lisäksi työssä pyritään herättämään keskustelua siitä, miten kustannusjärjestelmää voidaan tulevaisuudessa hyödyntää tilakeskuksessa, ja samalla antaa valmius laskentajärjestelmän kehittämiseksi eteenpäin tilakeskuksen parhaalla katsomalla tavalla.

1.3 Rajaukset

Kustannuslaskennan viimehetkisiä kehityspiirteitä selvitetään pääosin alan tutkimuskirjallisuuteen perustuen. Organisaatiolla on jo olemassa kustannuslaskentajärjestelmä, joten täysin uuden laskentajärjestelmän toteuttamiseen ei ole tarvetta. Tavoitteena siis onkin kehittää tämänhetkistä järjestelmää nykyaikaiselle tasolle. Kehitystarvekartoituksessa keskitytään pääosin siihen, miten organisaation toimintaan vaikuttaa tarkka ja perusteellinen kustannusten tietoisuus eri kustannuspaikoilta.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmän valintaan vaikuttaa toimintaympäristö ja tutkimuksen tavoitteet. Tutkimusaiheesta saatavissa olevan tiedon määrällä on myös osaltaan vaikutus tutkimusmenetelmän valintaan. Näiden tietojen perusteella toteutetaan case-tutkimus. Selvitettäessä tilakeskuksen kustannuslaskentajärjestelmän nykytilaa käytetään apuna haastatteluita ja tehtyä kyselyä, johon vastasi tilakeskuksen kustannuslaskentaa hyödyntävä osa henkilöstöstä. Lisäksi hyödynnetään harjoittelun aikana tilakeskuksen toiminnasta tehtyjä havaintoja.

Tutkimustyössä ei tulla tekemään varsinaisia kustannuslaskelmia, vaan tutkitaan sitä, kuinka kustannuslaskentajärjestelmää tulisi kehittää organisaation päätöksenteon tueksi. Tämä tutkimus pohjautuu pääosin kirjallisuuteen.

1.5 Työn kulku

Työssä on yhteensä kuusi päälukua. Ensimmäisenä on johdantoluku, jossa käsitellään työn tausta, tavoitteet ja rajaukset. Toisessa luvussa tuodaan esille kustannuslaskentajärjestelmän merkitys sekä käyttötarkoitus. Lisäksi luvussa käsitellään kustannuslaskentajärjestelmän mahdollisia hyötyjä ja haittoja.

Kolmannessa luvussa annetaan yleiskuva Sastamalan tilakeskus liikelaitoksesta. Luvussa tuodaan esille tilakeskuksen rakenne, toimintamalli sekä kustannuslaskennan nykytila ja kehittämistarpeet.

Neljäs ja viides luku edustavat varsinaista työtä eli kustannuslaskentajärjestelmän kehittämistä. Luvussa neljä tuodaan esille se, kuinka perusteelliseen kustannusten hallintaan on mahdollista käyttää apuna erilaisia laskentajärjestelmiä. Luvussa viisi tarkastellaan kustannuslaskennan käyttöä kiinteistöhallinnan apuvälineenä.

Kuudennessa luvussa kootaan yhteen työn sisältö ja annetaan tulevaisuuteen ohjaava suunta kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiseksi siten, että järjestelmää päivitetään säännöllisin väliajoin nykyaikaiselle tasolle.

2 KUSTANNUSLASKENTAJÄRJESTELMÄN PERIAATE

2.1 Kustannuslaskentajärjestelmän merkitys

Tavanomaisesti kustannuslaskentajärjestelmän tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen, jolloin yleensä puhutaan tuotekustannuslaskennasta. Monesti tietoa halutaan muistakin, kuten asiakkaiden tai toimintojen organisaatiolle aiheuttamista kustannuksista. Kustannuslaskennan pääperiaate on kohdistaa kustannukset tuotteille, asiakkaille tai vastuualueille mahdollisimman oikeudenmukaisin perustein. (Ahola & Lauslahti 2002, 185.)

Kustannuslaskennan tulee olla luotettavaa ja samalla perustua tuotanto- ja kustannusteoriaan. Jos näin ei kuitenkaan tapahdu, on laskentajärjestelmän ja sen toimivuuden arvioiminen vaikeaa. Ilman pohjautumista tuotanto- ja kustannusteoriaan kustannuslaskenta on vain numeroiden pyörittämistä eli yksinkertaista laskemista matemaattisten ohjeiden mukaan. Tuolloin ei otetta lainkaan huomioon todellisuutta siitä, mitkä seikat oikeasti aiheuttavat kustannukset, ja kuinka niiden seuraaminen ja analysointi suoritetaan. (Vehmanen & Koskinen 1998, 40.)

Laskentajärjestelmän tärkeimpänä tehtävänä voidaan sanoa olevan tiedon tuottaminen organisaation päätöksenteon tueksi. Tämän vuoksi järjestelmästä saatava tieto tulee olla riittävän luotettavaa ja käyttökelpoista sekä helposti havainnollistettua ja organisaation päätöstyylin mukaan järjesteltyä. Tämä parantaa huomattavasti johdon tekemien päätösten laatua, mikä taas edesauttaa päätösten läpiviemistä seuraavissa päätöksentekovaiheissa. (Laitinen 2003, 23.)

2.2 Kustannuslaskentajärjestelmän käyttötarkoitukset

Organisaatioiden laskentatoimissa tulee korostaa muun muassa strategista ajattelua sekä jatkuvan parantamisen periaatteita. Tämä johtaa siihen, että operatiivinen ja strateginen laskentatoimi tulee erottaa selvästi toisistaan. Sekä laadullisia mittareita että kokonaisvaltaisia suorituskykymittareita tulee yleistää käytettäväksi. (Laitinen 2003, 458.)

Jotta organisaatio saisi kohotettua kannattavuuttaan, tulee sen tehostaa toimintonsa ja pääomansa käyttöä. Kannattavuuttaan parantaessa organisaation on lisäksi vähennettävä kustannuksia, lisättävä myyntiä sekä asetettava hintataso oikealle asteelle. Organisaation tulee myös huomioida henkilökunnan osaaminen siinä suhteessa, että he kykenevät toteuttamaan suoritukset laadukkaasti. (Ahola & Lauslahti 2002, 72–73, 77.)

Organisaatiolle parhaiten soveltuvaan kustannuslaskentajärjestelmään vaikuttaa suurelta osin organisaation asettamat vaatimukset, toisin sanoen se, minkätyyppistä tietoa ja kuinka laajasti halutaan itsestä ulospäin kertoa. Laskentajärjestelmä on sidoksissa organisaation todellisuuteen, jossa se on ymmärrettävä tietyssä määrin historiallisena ilmiönä. Tässä perustana toimii selkeästi aikaisemmin ilmenneet ongelmat, ja se, kuinka ne lopulta on ratkaistu. (Hyvönen 1999, 18.)

Käytettävä järjestelmä on sidoksissa organisaation palveluksessa toimiviin yksilöihin sekä tietysti osaltaan myös yhteiskunnalliseen luonteeseen. Tämä ilmenee esimerkiksi, jos organisaatiossa toimivalla johdolla on laskentajärjestelmän ulkopuolista tietoa todellisesta taloudellisesta tilanteesta. (Hyvönen 1999, 18.)

On huomioitava myös se, että järjestelmä voi jossain tilanteessa tuottaa harhaanjohtavaa tietoa. Virheelliseen tietoon vaikuttaakin suurelta osin lähtö- ja taustatietojen puutteellisuus todelliseen tilanteeseen verrattuna. Monesti tämä aiheuttaa virheitä kustannusten kohdistamisessa ja seurauksena saadaan kannattavuusarvioinneissa pahimmassa tapauksessa virheellistä tietoa. Laskentajärjestelmä voi

todellisuudessa silti toimia teknisesti oikein, lähtötiedot vain ovat puutteelliset realististen arvojen saavuttamiseksi. Tällainen tilanne voi monesti jäädä huomioimatta, koska sen havaitseminen on lähes mahdotonta organisaation sisällä. (Hyvönen 1999, 7.)

2.3 Saavutettavat hyödyt ja mahdolliset haitat

Organisaatio on järjestelmä, jolla on tietty tavoite. Organisaation on luotava toimenkuvia eli strategioita tavoitteiden aikaan saamiseksi. Näin organisaation sisällä on työskenneltävä järjestelmällisesti samalla huomioiden organisaation vahvuudet ja kehittämisaalueet. (Laitinen 2007, 15–16.)

Kustannuslaskentajärjestelmää on mahdollista hyödyntää strategian toteutuksessa. Päämäärää tavoiteltaessa tulee vaiheittain tarkastella toteutunutta ja samalla tehdä tarvittavat muutokset strategiaan. Strategiaan tehdyt muutokset voivat tietysti vaikuttaa alkuperäiseen tavoitteeseen muuttamalla sitä kohti parempaa lopputulosta. (Laitinen 2007, 15–16.)

Kustannuslaskentajärjestelmä on hyvin tärkeä tekijä muutettaessa aiheutuvien kustannusten määrät organisaation johdon asettamien vaatimusten mukaisiin ja helposti ymmärrettäviin muotoihin. Saatua tietoa käytetään hyväksi tulevaisuuteen tähtääviin tavoitteisiin sekä toimintasuunnitelmiin. Tiedon saaminen on tärkeää myös siksi, että sen avulla voidaan verrata tavoitteiden toteutumista todellisuudessa ja saada samalla kattavampi tieto kustannusten hallintaan pidemmällä aikavälillä. (Laitinen 2007, 16.)

Kustannuslaskennan tavoitteena on myös saavuttaa realistinen hinta eli rahamäärä tuottajan ja käyttäjän välille. Oleellisena osana määritettäessä kyseistä summaa nousee esille toimivan ja luotettavan laskentajärjestelmän käyttö. Jotta järjestelmä pysyy ajan tasalla, tulee sitä kehittää aika ajoin vallitsevaan tilanteeseen nähden. (Pellinen 2003, 12–13.)

Organisaatiossa toimivilla päätöksentekijöillä tulee olla taloudellinen ajattelutapa sekä päättelykyky kustannuslaskennasta, jotta laskelmat on mahdollista suorittaa. Järjestelmän hallitseminen hyvin edesauttaa selvittämään arvion etukäteen lopullisesta laskennasta ja näin saamaan tietynlaisen näkökulman siihen, miten kustannukset jakautuvat eri kustannuspaikoille. On myös huomioitava se, kuinka järjestelmän tuottamaa tietoa on helposti käytettävissä myöhemmissä vaiheissa, jos siihen ilmenee tarvetta. (Pellinen 2003, 13.)

Kannattavuuteen perustuvien kustannusten selvittämisessä on tarpeen verrata kustannuslaskentajärjestelmästä saatua tietoa esimerkiksi tietoihin toisista kustannuksista ja tuotoista. Vertailussa esille nousseet yhtä potentiaaliset sekä edulliset vaihtoehdot vaikuttavat suurelta osin lopulliseen päätökseen. Tärkeä huomio on myös kannattavuuden sitoutuminen jollekin aikavälille ja tiettyyn kohteeseen. Siksi kannattavuutta tulisikin kehittää tulevaisuuteen suunnaten eikä vain menneisiin tapahtumiin kohdistuviin mittauksiin pohjautuen. Tulevaisuus tuo tullessaan paljon haasteita ja suuria päätöksiä. Onkin erityisen tärkeää, että organisaation johto saa laskentajärjestelmän kautta apua ratkaisujen tekoon. (Pellinen 2003, 159–160). Kustannuslaskentajärjestelmän hyödyksi voitaneen vielä lukea se, että sen tarjoama tieto auttaa organisaatiota valmistautumaan tulevaisuudessa mahdollisesti kohdattaviin vastaavanlaisiin tilanteisiin.

Organisaation sisällä tuleekin siis kaiken aikaa suorittaa kannattavuuden analysointia. Näiden analysointien päästessä liian vallitseviksi unohdetaan täysin se, mitä kustannustehokkaalla laskennalla saadaan aikaan. Luotettavien ja kannattavien kustannuslaskelmien laatiminen vie monesti aikaa ja samalla aiheuttaa mahdollisesti tauon päätöksenteossa. Tässä vaiheessa voidaan vielä punnita se, onko kyseinen ratkaisu kokonaisuudessaan kustannustehokkaasti toteuttamiskelpoinen. (Pellinen 2003, 160.)

On myös tilanteita, jotka tulevat nopeasti esille ja joihin vaaditaan nopeaa päätöksentekoa. Tällöin huolellinen kustannuslaskenta jääkin helposti tekemättä, mikä toisaalta ei ole ongelma. Nopeiden ratkaisujen tilanteessa toimitaan kuitenkin saa-

tujen laskentapohjien antamien yleistietojen avulla ja näin päästään tekemään nopeasti ratkaisu, johon on kuitenkin tietty perusta. Jos tehtävä ratkaisu vaikuttaa suurelta osin organisaation menestykseen tulevaisuudessa, on tarpeen käyttää kaikki mahdollinen aika laskelmien tekoon. Laskentaan käytetty työmäärä ja mahdolliset etukäteisvalmistelut ovat joka tapauksessa hyödyllisiä päätöksenteon hetkellä. (Pellinen 2003, 160–161.)

Kustannuslaskelmien teko organisaatiossa edesauttaa ihmisiä paneutumaan työntekoon. Tehdyt selvitykset ja laskelmat auttavat osapuolia ymmärtämään, mitkä kaikki seikat ovat kulloinkin johtaneet kyseiseen ratkaisuun. On se sitten toimintojen keskeyttäminen mahdottomassa hankkeessa tai todellisuudessa tarpeellisen hankkeen läpivienti hallitusti, antavat kustannuslaskelmat joka tilanteessa päätöksentekoon tiettyä lisäarvoa. (Pellinen 2003, 160.)

Kustannuslaskenta mielletään yleisesti siten, että sen avulla tuotteelle kohdistetaan tietyt kustannukset. Tätä nimitetään tuotekustannusten laskennaksi, jonka avulla saadaan kaikki organisaatiota kuormittavat kustannukset jaettua oikeudenmukaisesti yksittäisille tuotteille. Kustannuslaskentaa vaikeuttaa se, kuinka monella tavalla ja minkälaisia tuotteita tai palveluita halutaan tuottaa. (Pellinen 2003, 161–162.)

Laskentajärjestelmää on mahdollista käyttää hyväkseen muussakin toiminnassa kuin pelkästään tuotteiden kustannuksia määriteltäessä. Laskentajärjestelmää apuna käyttäen selvitettävä kustannus voi olla mikä tahansa organisaation johtoa kiinnostava seikka. Laskentajärjestelmällä voidaan tehokkaasti tarkastella organisaation sisällä toimivien henkilöiden tuottamaa hyötyä, uusien henkilöiden palkkaamisen tarvetta, sisäisen yksikön toimivuutta sekä asiakkaille tuottamien palveluiden laatua. Tarvittava tieto kustannuksista määrää sen, kuinka laajalti kohdetta tarkastellaan. (Pellinen 2003, 162.)

Kustannuslaskennassa tulee ottaa huomioon myös välilliset ja välittömät kustannukset. Välittömiin kustannuksiin lasketaan mukaan muun muassa käytettävä ma-

teriaali ja työhön käytettävä aika. Välillisiin kustannuksiin taas lukeutuvat esimerkiksi virkamiesten palkat. Tämä nousee selvästi esille silloin, kun halutaan saada selville kohteen kokonaiskustannukset, oli sitten kyseessä yritys tai organisaatio. Näiden toiminnoista aiheutuneet kustannukset tulee jollakin tavalla siirtää laskentakohteille oikeudenmukaisesti ja sen seurauksena tullaan saamaan korvaus käytettyihin resursseihin. (Pellinen 2003, 164.)

Kustannuslaskentajärjestelmä voidaan organisaatiossa toteuttaa kolmella eri tavalla: se on mahdollista pitää organisaation muista tietojärjestelmistä irrallisena, omana järjestelmänä, sisällyttää mahdollisesti jo toimiviin järjestelmiin tai tehdä kokonaisuudessaan pelkän taulukkolaskennan avulla. Näistä vaihtoehdoista tuleekin kunkin organisaation valita se tapa, jolla järjestelmä toteutetaan. Tähän valintaan vaikuttaa muun muassa se, kuinka laajan järjestelmän organisaatio tarvitsee, kuinka usein järjestelmää käytetään tai päivitetään, kuinka monta käyttäjää on, mitkä ovat järjestelmällä saavutettavat hyödyt ja tietysti kuinka paljon kustannuksia järjestelmästä kokonaisuudessaan aiheutuu. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 109.)

3 SASTAMALAN TILAKESKUS LIIKELAITOS

3.1 Liikelaitos ja tilahallinto

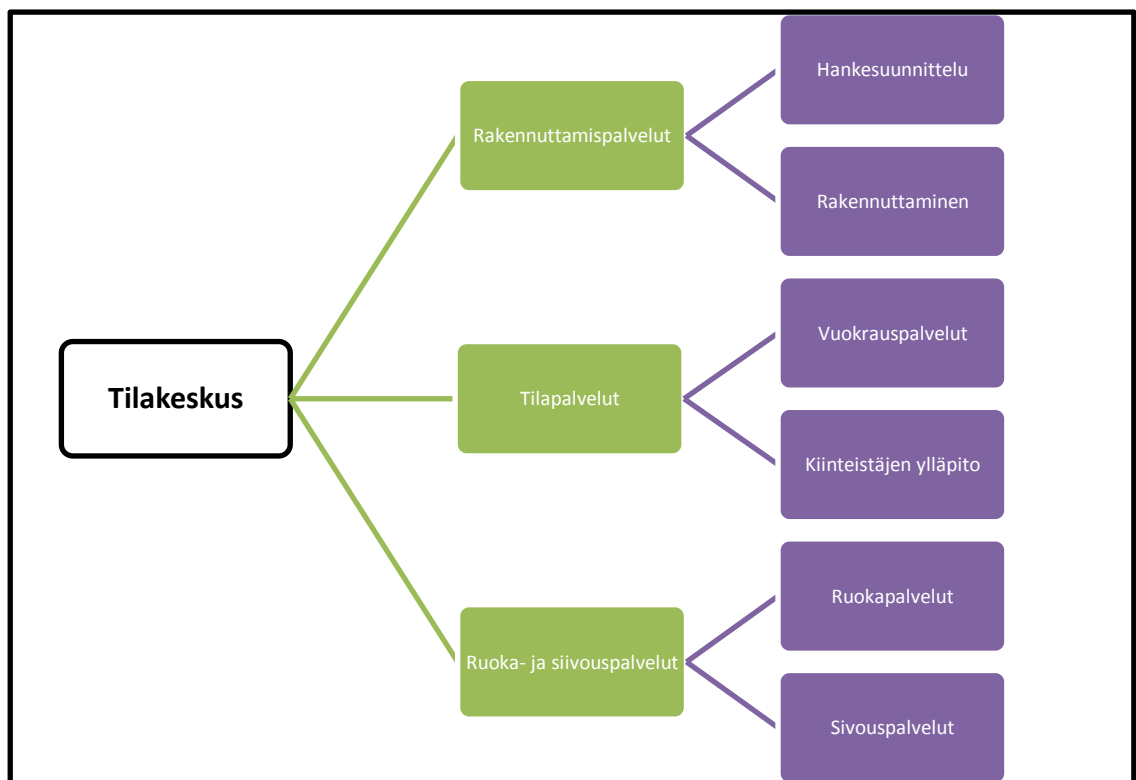
Sastamalan tilakeskus liikelaitos (tässä työssä käytetään myöhemmin nimeä tilakeskus) on perustettu 1.1.2009. Tuolloin perustettiin kuntaliitosten myötä Sastamalan kaupunki ja samalla kaupungin sisälle itsenäinen kunnallinen liikelaitos. Liikelaitoksen tehtäväksi asetettiin tuolloin kaupungin koko kiinteistökannan ylläpitäminen siten, että kiinteistöjen käyttökelpoisuus säilyy ja samalla palveluiden harjoittamiseen tarvittavien tilojen tuottaminen taataan, joko peruskorjaamalla vanhaa tai rakentamalla uusia rakennuksia. (Sastamala 2009, 1.)

Kiinteistökannan siirto itsenäiselle liikelaitokselle antaa paremman mahdollisuuden kiinnittää huomiota omistuksessa olevien kiinteistöjen kuntoon ja siihen, kuinka kiinteistöjä voidaan hyödyllisesti käyttää palveluiden tuottamiseen kuntalaisten hyödyksi. Kiinteistöjen omistajan on kyettävä hallitsemaan tilojaan niin, että hän saa parhaan hyödyn tilojen ylläpidosta vuokran ja muiden ylläpitokustannusten avulla. Samalla tulee kiinteistökantaa ja etenkin yksittäisiä kiinteistöjä seurata niin, että huomataan esimerkiksi peruskorjauksen tarve. Joissakin tapauksissa kokonaan uuden rakennuksen rakentaminen tarvittavan palvelun tuottamiseen voi olla kustannustehokkain ratkaisu. (Sastamala 2009, 2–3.)

Tilakeskuksen päätarkoituksena on kiinteistökannan ylläpitämisen ohella tarjota etenkin kaupungin toimielinten käyttöön soveltuvat tarkoituksenmukaiset ja toimivat tilat. Samalla tilakeskus saa korvauksen tilojen ylläpidosta, ja näin palvelujen tuottaminen asukkaille säilyy. Tilakeskus pyrkii tarjoamaan myös ulkopuolisille tilojen käyttäjille parhaat mahdolliset tilat palvelujen harjoittamiseen. Tilojen käyttäjille annetaan täydet valtuudet tilan hallintaan ja samalla jopa tilan edelleen vuokraukseen. (Sastamala 2009, 4–5.)

3.2 Organisaatorakenne

Tilakeskuksen toimenkuva koostuu kolmesta eri vastuualueesta, jotka ovat rakennuttamispalvelut, tilapalvelut ja ruoka- ja siivouspalvelut. Jokaisen vastuualueen tehtävänä on hoitaa niille kuuluvat osat tilakeskuksen toiminnan ylläpitämisessä sekä palveluiden saattamisessa asukkaiden käyttöön. (Sastamala 2009, 7). Vaikka toiminta jakautuu kolmeen eri vastuualueeseen, ovat ne silti toisiinsa sidoksissa monellakin eri tavalla. Esimerkiksi rakennuttamispalveluiden rakentaessa uuden koulurakennuksen alusta loppuun siirtyy se valmistumisen jälkeen kokonaisuudessaan tilapalvelun hallintaan. Toiminnan alkaessa uudessa koulurakennuksessa astuu kuvioihin mukaan tietysti ruoka- ja siivouspalveluiden tarve. Näin ovat kaikki vastuualueet toimineet toisalta yhdessä, mutta myös itsenäisesti opetustilan aikaansaamiseksi.



KUVIO 1. Tilakeskuksen prosessit 2009. (Sastamala 2009, 6.)

Rakennuttamispalveluiden tärkeimpinä tehtävinä on uudis- ja peruskorjauskohteiden rakennuttaminen sekä hankesuunnittelu. Näiden lisäksi rakennuttamispalveluiden vastuualueeseen kuuluu kustannusarvioiden teko ja samalla avustusten selvittäminen kohteiden suunnitteluvaiheessa. Tietysti mukana on myös vahvasti toteutuneiden hankkeiden budjetointi. Asiakkaina rakennuttamispalveluilla ovat tällä hetkellä asuvat ja tulevat asukkaat sekä niin ulkoiset kuin sisäiset vuokralaiset kaupungin omistuksessa olevissa kiinteistöissä. (Sastamala 2009, 8.)

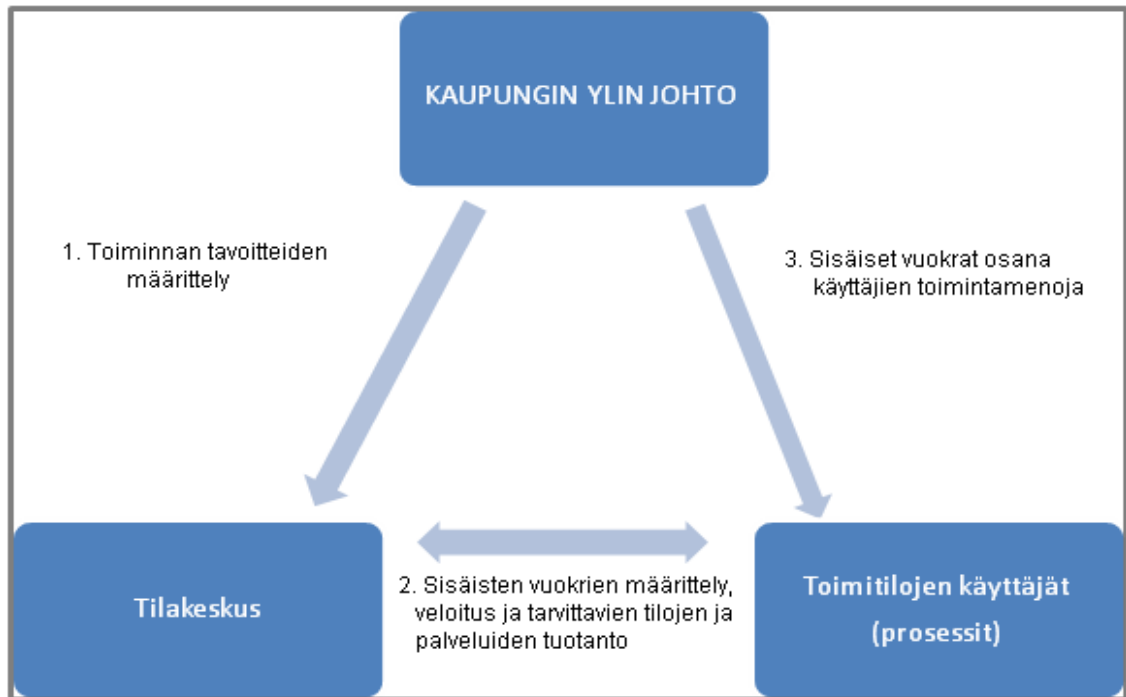
Tilapalveluiden päätehtävänä on vuokrauspalvelu ja kiinteistöjen ylläpito. Kiinteistöjä vuokrataan sekä yrityksille että yksityisille. Tilapalvelut huolehtivat myös tilojen vuokrauksesta kaupungin toimielinten käyttöön. Tilapalvelun tehtäviin kuuluu myös kiinteistöjen kunnossapito niin kesällä kuin talvella. Talotekniikan lisääntyessä tehtäväksi ovat muodostuneet kiinteistöjen vuosihuollot ja korjaukset. Lisäksi kiinteistöjen hoidossa tulee vastaan myös normaalin kuluneisuuden sekä rikkoutumisen aiheuttamat rakennustekniset työt. Kiinteistöjen ylläpidon lisäksi tulee tilapalveluiden ylläpitää kiinteistön lämmitys, sähkö, vesi- ja jätehuolto. Kiinteistöjen ylläpidossa kiinnitetään huomiota etenkin laatuun, turvallisuuteen ja terveellisyyteen, jotta vuokrattavat tilat olisivat käytön vaatimassa parhaassa kunnossa asiakkaalle. (Sastamala 2009, 9.)

Ruoka- ja siivouspalvelut tuottavat päätehtävänänsä kaupungin ruokapalvelut ja siivouspalvelut ammattitaitoisesti ja laadukkaasti. Asiakkaina toimivat pääsääntöisesti koulut ja päiväkodit sekä esimerkiksi vanhusten palvelukodit. Asiakkaiksi lukeutuvat myös toimitilojen käyttäjät, jotka käyttävät muun muassa siivouspalveluja. Ruoka- ja siivouspalveluiden tarkoituksena onkin tuottaa kokonaistaloudellisesti laadukkaat ateriat sekä huolehtia palveluiden hankkijoille puhtaat ja terveelliset tilat. (Sastamala 2009, 10.)

3.3 Korvaus tilojen ylläpidosta

Ylläpitäessään palveluihin tarvittavia tiloja tilakeskus saa siitä tietyn korvauksen, pääsääntöisesti vuokran. Vuokralla saadaan katettua tarvittavat menot tilaa koskien. Näitä menoja ovat tilaan kohdistuvien parannusten ja korjausten aiheuttamat kustannukset.

Tällä hetkellä sisäisen vuokran asema on vahvistunut kunnan sisällä tapahtuvassa tilojen vuokrauksessa. Sisäisen vuokran avulla (Kuvio 2.) tiloista aiheutuvat kustannukset on mahdollista jakaa suoraan käyttäjille paremmin ja oikeudenmukaisemmin. Samalla sisäinen vuokra selkeyttää esimerkiksi budjetointia ja rahoitussuunnittelua. Myös vertailut ja arvioinnit toimintojen taloudellisuudesta kaupungin sisällä toimivissa yksiköissä helpottuvat. Tämä johtaa siihen, että toimitilojen hankinnassa aukeaa mahdollisuus verrata muita mahdollisia vaihtoehtoja. Tietysti tämä kannustaa myös siihen, että tilakeskuksen omistuksessa olevia kiinteistöjä ja etenkin niissä olevia tiloja tullaan käyttämään tehokkaammin hyödyksi. (Sastamala 2009, 20.)



KUVIO 2. Sisäisen vuokrajärjestelmän osapuolet, 2009. (Sastamala 2009, 21.)

3.4 Kustannuslaskennan nykytila ja kehittämistarpeet

Tilakeskuksen kustannuslaskentajärjestelmän nykytilan selvittäminen lähti liikkeelle harjoittelujakson aikana tehtyjen kustannuslaskelmien pohjalta. Laskelmat toteutettiin kustannuslaskentaa ohjaavien teosten mukaan käsin laskien, koska organisaatiolla ei ole käytössä atk-sovellusta kustannusten laskentaan.

Kustannusten laskenta toteutetaan organisaatiossa lähes pelkästään kustannuslaskentaa ohjaavien teosten mukaan sekä laskentaa suorittavan henkilöstön kokemuksen perusteella. Kokemus on aikojen saatossa karttunut osaamisalueiden mukaan laskentaa tekeville henkilöille.

Kustannuslaskennassa apuna käytettävät teokset ovat *Rakennustöiden menkit 2003* ja *Talonrakennuksen kustannustieto 2003*. Kyseisten teosten avulla kustannuslaskentaa tekevä henkilöstö voi selvittää karkeat arviot rakennuskustannuksis-

ta. Suurissa hankkeissa kustannuslaskenta toteutetaan ulkoisen palvelun, toisinaan sanoen kustannuslaskentaan erikoistuneiden firmojen, kautta. Tällöin laskentaan mahdollisesti tulevat muutokset ovat jälkikäteen hankalia toteuttaa, koska tuolloin kustannuslaskenta tulee teettää ulkoisella toimijalla uudelleen.

Kustannuslaskentajärjestelmän kehittämistarpeet nousivat esille harjoittelun aikana käydyissä keskustelutilaisuuksissa. Lisäksi toteutettiin kysely (Liite 1.) kustannuslaskentajärjestelmän nykytilasta ja kehittämistarpeista. Kyselystä saatujen vastausten perusteella kustannuslaskentajärjestelmän kehittämistarpeet oli helppo huomioida.

Tärkeimpänä kriteerinä laskentajärjestelmän kehittämisessä nousi esille atk-sovellus, jonka avulla päästään taltioimaan tehtyjä kustannuslaskelmia sähköisessä muodossa. Näin laskelmien siirtely ja mahdolliset muokkaukset tulevat onnistumaan jälkikäteen. Kyselyssä esille nousi myös markkinoilla olevan yksinkertaisen kustannuslaskentajärjestelmän hankkiminen. Järjestelmän avulla on mahdollista itse toteuttaa tarvittavat kustannuslaskelmat ja samalla kustannustietoisuus karttuu hankkeiden osalta. Myös jo olemassa olevien kiinteistöjen nykyarvon määrittäminen helpottuu. Kustannuslaskentajärjestelmän käyttöönoton myötä nykyarvon määrittäminen on tärkeää, koska sitä käytetään paljon tilapalveluiden toiminnassa esimerkiksi vuokran määrittämisessä ja tarkistuksessa vuosittain.

4 KUSTANNUSLASKENTAJÄRJESTELMÄN KEHITTÄMINEN

4.1 Perusteet

Organisaatio ja yritysjohto tarvitsevat toiminnoissaan apuna muun muassa kustannuslaskentaa. Yritysjohtoon tulee osata taata toimivuus ja toimintojen jatkuvuus ilman suurten riskien ottoa. Eli jos pääoma loppuu, loppuu myös toiminnan harjoittaminen. Tämä onkin organisaation perusedellytys, mikä jo 1900-luvun alkuvaiheessa todettiin. (Pellinen 2003, 14.)

Nykyään kustannuslaskentaa on alettu yhä enemmän käyttää julkishallinnon toiminnan apuna, vaikka se oli alkujaan vahvasti vain yritystoiminnan käytössä. Kustannuslaskennan käyttö on tuonut mukanaan oman taloudellisuusmittarinsa ja samalla se tuottaa tärkeää tietoa organisaation toiminnasta. Laskentajärjestelmää pystytään hyvin soveltamaan kaikkiin julkishallinnon palvelualoihin. (Pellinen 2003, 15.)

Organisaation toiminnasta ovat kiinnostuneet useat ryhmät. Johtoasemassa olevat henkilöt ovat pääsääntöisesti kiinnostuneita aiheutuvista kustannuksista, kysynnästä, kannattavuudesta sekä tämänhetkisestä kilpailutilanteesta. Työntekijät taas ovat pääsääntöisesti kiinnostuneita yrityksen asemasta, työllisyystilanteesta ja siitä, kuinka luotettavasti yritys kykenee maksamaan palkkoja. Lisäksi organisaation taloutta koskevasta tiedosta, kuten verojen maksusta sekä taloudellisten menoerien hoidosta ovat kiinnostuneet niin valtio kuin luotonantajat. (Pellinen 2003, 15.)

Kustannuslaskennan antamia tietoja hyödyntävät käyttäjät, jotka on mahdollista jakaa organisaation sisäisiin ja ulkoisiin toimijoihin. Sisäiselle toimelle tuotetaan tietoa muun muassa päätöksentekoa varten ja samalla toiminnan tehostamiseksi. Tätä sisäiselle taholle tuottamaa laskentaa nimitetään johdon laskentatoimeksi. Toinen laskentatoimen osa-alue liittyy ulkopuoliseen toimeen, jossa laskenta tuot-

taa ulkopuolisten tarpeita vastaavaa tietoa ulkopuolisten käyttöön. Tämä on niin sanottu rahoituksen laskentatoimi. (Pellinen 2003, 15.)

Jaottelu sisäisen ja ulkoisten toimien välillä on tarpeen. Organisaation toimissa vastaan tulee paljon sellaista tietoa, jota ei ole suotavaa jakaa yleisellä tasolla tiedoksi, vaan tieto tulee olla jollakin muulla tavalla jaettavissa eri tahoille. Ulkoiset ja sisäiset toimet ovat toiminnoiltaan erityyppisiä, siksi laskentatoimen tulee tuottaa molemmille tahoille juuri niiden tarvitsemia tietoja. Rahoituksen laskentatoimi tarvitsee tietoa menneestä eli siitä, kuinka on toimittu. Tuotettu tieto perustuu pääsääntöisesti kirjanpitoon, joka asettaa omat normit laskennassa. Johdon laskentatoimi puolestaan tarvitsee pääsääntöisesti tietoa siitä, mikä on kokonaistaloudellisesti edullisin, eli tieto perustuu suoraan kustannuslaskentaan. Tuolloin eivät siis normit eivätkä lait tule suoranaisesti ohjeistamaan tietojen keruussa, vaan painopiste pysyy pääasiassa organisaation johdolla. (Pellinen 2003, 16.)

Kustannuslaskenta itsessään ei anna täysiä valmiuksia organisaation pyörittämiseen vaan samalla on tarpeellista ymmärtää hyvin yritystoiminta. Kustannuslaskelmat tähtäävät tulevaisuuteen ja siellä tehtäviin suunnitelmiin, jotka pohjautuvat pääosin menneisyydessä tehtyihin laskelmiin. Lisäksi laskennassa on mukana myös jollain tavalla haaveet tulevasta. (Pellinen 2003,16.)

Organisaation johdossa toimivat henkilöt tarvitsevat tietoa erityisesti päätöksentekohetkellä. Laskentajärjestelmä tuottaakin tietoa päätöksenteon tueksi ja samalla auttaa organisaation johtoa tekemään ratkaisut eri tilanteissa. Laskentajärjestelmästä saatavaa tietoa on mahdollista käyttää myös väärin tarkoituksiin. Tämän takia tiedon tuottajalta vaaditaankin ymmärrystä siitä, mitkä ovat ammattikunnan eettiset säännöt. (Pellinen 2003, 16–17.)

Johdon laskentatoimen eettiseen säännöstyön kuuluvat seuraavat vaatimukset: osaaminen, luottamuksellisuus, puolueettomuus ja objektiivisuus. (Pellinen 2003, 18.)

Osaaminen. Talousjohtamisen ammattilaisten velvollisuutena on ylläpitää riittävän hyvä osaaminen kouluttautumalla ja harjoittelemalla. On toimittava voimassa olevien lakien, sääntöjen ja laskentaohjeiden puitteissa. On laadittava valmiita ja selviä raportteja ja asiaankuuluvaan ja luotettavaan tietoon perustuvia suosituksia. (Pellinen 2003, 18.)

Luottamuksellisuus. Talousjohtamisen ammattilaisilla on velvollisuus pitää sallassa tietoonsa tulleet luottamukselliset asiat, paitsi jos laki muuta velvoittaa. On tehtävä tiedon salassapito selväksi myös alaisille. On pidättäydyttävä käyttämästä luottamuksellista tietoa omaksi edukseen, epäeettisiin tai laittomiin tarkoituksiin itse tai kolmannen tahon kautta. (Pellinen 2003, 18.)

Puolueettomuus. Talousjohtamisen ammattilaisten on vältettävä osallistumasta intressiristiriitoihin ja autettava niiden sopimisessa. On pidättäydyttävä yhteistyöstä henkilöiden kanssa, jotka eivät hoida tehtäviään eettisesti. On kieltäydyttävä kaikista lahjoista, eduista ja vieraanvaraisuudesta, jotka voivat vaikuttaa toimintaan. On pidättäydyttävä organisaation tavoitteiden muuttamiseen liittyvistä pyrkimyksistä. Talousjohtamisen ammattilaisen on kerrottava ja keskusteltava rajoitteista, jotka voivat vaikuttaa huolelliseen päätöksentekoon tai tehtävässä onnistumiseen. On välitettävä sekä edullista että epäedullista tietoa, arvioita ja päätöksiä. On pidättäydyttävä toiminnasta, josta on ammattikunnalle haittaa. (Pellinen 2003, 18.)

Objektiivisuus. Talousjohtamisen ammattilaisten on tavoiteltava oikeaa ja objektiivista tietoa. Laskelmiin on sisällytettävä kaikki sellainen tieto, jolla voi odottaa olevan merkitystä siihen, kuinka raporttien, palautteen tai suoritusten tarkoitettu käyttäjä sen ymmärtää. (Pellinen 2003, 18.)

4.2 Kustannuslaskennan käyttö kunta-alalla

Teoksessa *Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille* termi kustannuslaskenta määritellään seuraavasti:

Kustannuslaskenta on laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetointia ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennan tuottamaa tietoa voidaan hyödyntää tavoiteajattelussa, määrärahatarpeen arvioinnissa, tuloksellisuuden tunnuslukujen määrittelyssä ja arvioinnissa sekä palvelujen hinnoittelussa. (Tyni ym. 2009,11.)

Kustannuslaskentaa hyödynnetään silloin, kun mitataan toimintoihin käytettäviä resursseja kunnan eri tehtävissä. Saadut tulokset ovat tärkeää tietoa budjettia laadittaessa, sillä silloin ne siirretään oikein perustein suoritettaville tehtäville. Tehtäviin lukeutuvat muun muassa asiakkaat, palvelut sekä omat vastuuyksiköt. Kustannusten syntyminen ja sen myötä niiden jakautuminen eri tahoille nostaa esille kannattavuuden arvioinnin. Sen perusteella voidaan tehdä selvityksiä siitä, mitkä toiminnot ovat todellisuudessa tärkeitä toteuttaa. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa palveluiden tuottaminen voidaan toteuttaa muulla mahdollisella tavalla. (Tyni ym. 2009, 11.)

Tilakeskuksen toiminnassa kustannuslaskenta on osa arkipäivää. Lähes päivittäin tulee vastaan tilanteita, joissa kustannusten tiedostaminen on hyödyllinen apu osana päätöksentekoa. Varsinkin tilapalveluiden puolella kustannusten tarkka selvittäminen ja kiinteistöjen nykyarvon määrittäminen auttavat päivittäisten asioiden hoidossa. Näitä tilapalvelun päivittäisiä töitä ovat vuokran määritykset ja tarkistukset, kaiken aikaa toimivat seurannat ja budjetoinnit sekä kiinteistökannasta huolehtiminen.

Koska tänä päivänä selvitetään tarkemmin todelliset kustannukset ja se, kuinka kustannukset tullaan kattamaan tulevaisuudessa, ovat kunta-alalla edullisuusvertailut nousseet selvästi esille investoinneissa. Näin esille nousevat myös vaihtoehdot ratkaisut kuten vuokraus, joka voi osoittautua lopulta kustannustehokkaaksi

ratkaisuksi esimerkiksi hankittaessa jokin palvelu kuntalaisten hyödyksi. (Tyni ym. 2009, 11.)

4.3 Kustannuslaskennassa käytettävät luokitukset

Kustannuslaskentaa tehdessä tullaan kustannuksia jakamaan eri luokitusten perusteella. Luokituksista useimmiten käytetään kustannuslajiluokitusta, joka määrytyy pääosin tuotantotekijöistä. Kustannuslajiluokitusta käytetäänkin kunta-alalla tämän vuoksi paljon sekä budjetointiin että yleiseen seurantaan taloudellisuudesta. Tällöin laskennan taustalla vahvasti vaikuttaa tehty kirjanpito tuloineen ja menoineen. (Tyni ym. 2009, 41.)

Kustannuslajiluokitus pohjautuu tuottavan toiminnan eri tekijöihin. Näitä tekijöitä ovat muun muassa henkilöstö, ostopalvelut, käytettävät raaka-aineet ja tarvikkeet sekä tilat ja koneet. Tämän lisäksi on otettava huomioon pääoma, joka tuo mukanaan siihen sitoutuvat kulut kuten korot. (Tyni ym. 2009, 41.)

Tämä kustannuslajiluokitus on löydettävissä Tilakeskuksen tilapalveluiden puolelta. Tilapalveluiden toiminta kattaa niin kaupungin omistamien tilojen ja kiinteistöjen hoidon kuin tilapalveluiden oman budjetoinninkin. Tilakeskuksen taloudellisuuden seurannassa otetaan huomioon edellisessä tekstikappaleessa mainitut tekijät. Valtaosa tilakeskuksen henkilöstöstä on tilapalveluiden puolella. Lisäksi kiinteistöt kokonaisuuksina sekä mahdolliset yksittäiset toimitilat ovat tilapalveluiden hallinnassa.

Palvelutoimintaa tarkasteltaessa nousee esille myös toinen varsin hyvä luokitus, jossa aiheutuneet kustannukset tullaan jakamaan kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Tällöin luokitus pohjautuuakin pääosin toimintaan ja tehtyihin töihin. Lisäksi on mahdollista käyttää jakoa, jossa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Jako tapahtuu sen perusteella, miten kustannukset pystytään laskennan avulla kohdistamaan eri kohteille. (Tyni ym. 2009, 41.)

Kunta-alalla toiminta on pääsääntöisesti palvelutoimintaa. Näin ollen suurin osa kustannuksista aiheutuukin pelkästään henkilöiden palkoista ja niihin liittyvistä sivukuluista. Nämä henkilöstökustannukset saadaan kohdistettua suoraan tietyille kohteille toteutuneiden toimintojen pohjalta. (Tyni ym. 2009, 41.)

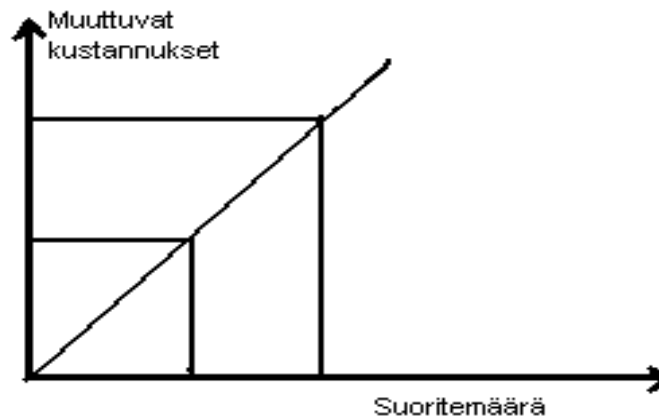
Töiden suorittamiseen tarvitaan useampia henkilöitä, kuten työntekijä, työnjohtaja sekä työn valvoja. Näiden aiheutuvien kustannusten kattaminen oikeudenmukaisesti eri laskentakohteilta vaatii toteutuakseen toimivan ja luotettavan kustannuslaskentaohjelman. Ohjelman avulla saadaan helposti osoitettua se, kuinka paljon voimavaroja on käytetty tai tullaan käyttämään erilaisissa kohteissa.

Vaikka kustannukset aiheutuisivatkin pääosin henkilöstökustannuksista, aiheuttavat myös käytetyt aineet ja tarvikkeet oman kustannuseränsä. Käytetyt tarvikkeet tuovatkin oman lisän aiheutuneisiin kokonaiskustannuksiin. Tämän vuoksi käytetyt tarvikkeet tulisi huomioida osana laskentaa ja näin varmistua siitä, että kaikki kustannukset tulevat siirretyksi oikein perustein itse laskentakohteelle. (Tyni ym. 2009, 45.)

4.4 Kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin

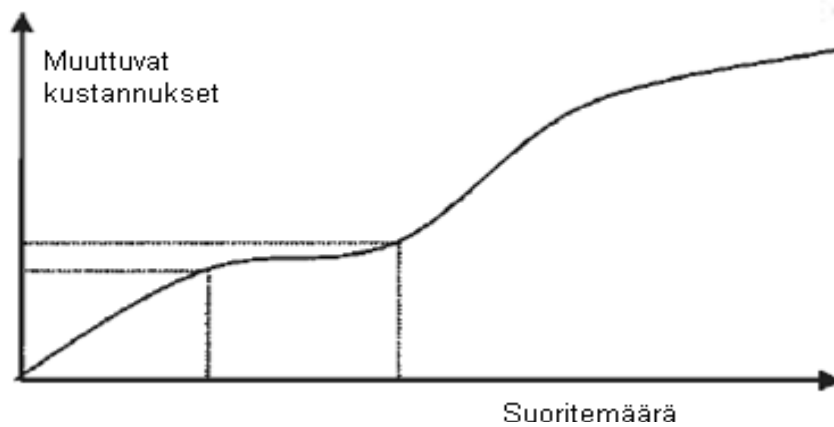
4.4.1 Muuttuvat kustannukset

Suoritemäärään pohjautuvat kustannukset ovat pääsääntöisesti muuttuvia kustannuksia. Muuttuvat kustannukset muuttuvat teoriassa lineaarisesti suoritemäärän kasvaessa. Suoritemäärän kaksinkertaistuessa myös muuttuvat kustannukset kaksinkertaistuvat kuten kuvio 3. esittää. (Tyni ym. 2009, 48.)



KUVIO 3. Muuttuvat kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 48.)

Todellisuudessa muuttuvat kustannukset eivät seuraa suoraviivaisesti lineaarista käyrää ja siksi se voikin poiketa siitä huomattavasti. Heilahdus johtuukin usein siitä, kun hankitaan kerralla suurempi määrä aineita ja tarvikkeita. Niiden ostosta tullaan useasti saamaan paljousalennus, joka aiheuttaa heilahduksen. Suoritemäärän kaksinkertaistuessa muuttuvat kustannukset voivat jäädä selvästi alle puolen suoritemäärän kasvusta. Tämä on esitetty kuviossa 4. (Tyni ym. 2009, 49.)



KUVIO 4. Muuttuvat kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 49.)

Muuttuviksi kustannuksiksi kunta-alalla määräytyvät pääsääntöisesti kaikki kustannukset, jotka muuttuvat suoraan suoritemäärän suhteen. Näitä kustannuksia ovat henkilöstöstä aiheutuvat palkkamenot, asiakaspalveluiden hankinnat sekä ateriakustannukset kouluissa, päiväkodeissa ja palvelutaloilla. (Tyni ym. 2009, 49.)

Tilakeskuksen toiminnassa muuttuvat kustannukset aiheutuvat pääsääntöisesti palvelun tuottamiseen tarvittavan henkilöstön palkkakustannuksista sekä eri yksiköiden ateriakustannuksista. Ruoka- ja siivouspalvelut organisoivat päivittäiset ateriat kouluille, vanhusten palvelutaloille sekä päiväkodeille. Organisaatiossa suoritemääränä voidaan näin ollen pitää esimerkiksi tuotettua palvelua kuntalaisille.

4.4.2 Kiinteät kustannukset

Kiinteät kustannukset aiheutuvat pääsääntöisesti aikaan perustuvista kustannuksista. Kustannuksiksi lukeutuvat niin vuokrat, korkokulut kuin vakuutusmaksut. Nämä kustannukset ovat sidoksissa aikaan ja näin ne ovatkin muotoa euroa/ajan yksikkö. (Tyni ym. 2009, 50.)

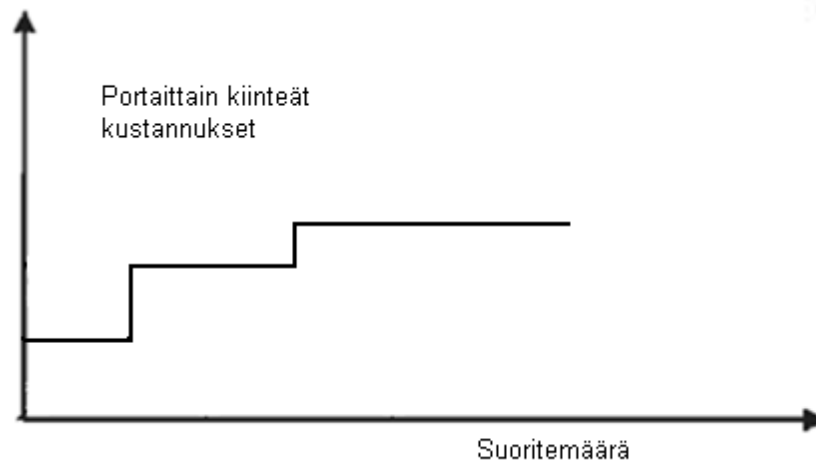
Kiinteisiin kustannuksiin kuuluvat kuntasektorilla muuttuvien kustannusten ulkopuolelle jäävät kustannukset. Mukana on myös sellaisia kustannuksia, joiden luokitus muuttuviksi tai kiinteiksi kustannuksiksi on vaikeaa. Niiden kohdalla kustannukset tuleekin ottaa huomioon molemmissa luokissa. (Tyni ym. 2009, 50.)

Pääsääntöisesti kiinteitä kustannuksia ovat vakuutusmaksut, toimitilavuokrat, kiinteistöjen lämmityskustannukset sekä osaltaan myös työntekijöiden palkkakulut. Kustannukset ovat toistuvia, tietynä ajanjaksona suoritettavia, maksuja. Aiheutuvat kustannukset eivät ole suoraan sidoksissa suoritemäärään. Tästä syystä kiinteät kustannukset eivät kasva suoritemäärän kasvaessa. (Tyni ym. 2009, 50.)



KUVIO 5. Täysin suoritemäärästä riippumaton kiinteä kustannus. (Tyni ym. 2009, 50.)

Kiinteät kustannukset voivat käytännössä kuitenkin kasvaa suoritemäärän kasvaessa. Tällöin kasvu kiinteillä kustannuksilla tapahtuu portaittain. Nämä portaittain nousut aiheutuvat suoritekykyä lisäämällä. Tällöin hankitaan lisää henkilöstöä tai tuotantotilaa. Portaittain nousu on esitetty kuviossa 6. (Tyni ym. 2009, 51.)



KUVIO 6. Kiinteät kustannukset ja suoritemäärä. (Tyni ym. 2009, 51.)

Kiinteät kustannukset aiheutuvat tilakeskuksen sisällä pääasiassa tilapalvelun puolelta. Tilapalvelun tehtävänä on vuokrauspalvelu ja kiinteistöjen ylläpito. Vuokrauspalvelu kattaa koko kiinteistökantaan koskevat vuokraukset oli se sitten vuokra-asunto tai toimitila. Vuokraajana toimivat niin yksityiset, yritykset kuin kaupungin toimielimetkin.

Tilapalvelun toimintaan kuuluu yleisesti kiinteistönhoito ja kunnossapito. Tarkemmin toiminta sisältää vuosihuollot ja korjaukset, kiinteistöjen lämmityskustannukset sekä vakuutukset. Kiinteistön ylläpidossa tilapalvelun tehtävänä on lisäksi kiinnittää huomiota laatuun ja turvallisuuteen.

4.5 Välittömät ja välilliset kustannukset

Kunta-alalla kustannuslaskennassa tehtävä jako välittömiin ja välillisiin tapahtuu sen perusteella, kuinka kustannukset pystytään jakamaan laskentakohteille. Näistä välittömät kustannukset voidaan jakaa suoraan kohteille esimerkiksi laskun perusteella. Välittömiksi kustannuksiksi lukeutuvat periaatteessa kaikki muuttuvat kustannukset. Näitä kustannuksia ovat yleisesti työhön kohdistuvat palkat ja käytetyt materiaalit. (Tyni ym. 2009, 54.)

Välillisiin kustannuksiin lukeutuvat ne kustannukset, joita ei voida suoraan kohdistaa laskentakohteille. Niiden kohdistamisessa tulee käyttää sovellusta, jonka avulla ne pystytään siirtämään oikein perustein laskentakohteille. Tämä ilmenee esimerkiksi silloin, kun johtoportaan työpanosta siirretään laskentakohteelle. Johtoporras on tärkeässä roolissa tuotettaessa palveluja ja näin osa niiden kustannuksista tulee siirtää laskentakohteelle. (Tyni ym. 2009, 55.)

4.6 Kustannuslaskentaan käytettäviä ohjelmistoja

Kustannuslaskentaan on mahdollista käyttää avuksi erityyppisiä laskentaohjelmia. Laskentaohjelman valintaan vaikuttaa suurelta osin se, kuinka suuri organisaatio tai yritys on sekä se, kuinka paljon laskentaohjelman ominaisuuksia tullaan tarvitsemaan eri tehtävissä. Laskentaohjelmista kevyimpänä pidetään taulukkolaskentaohjelmistoja. Niiden toiminta perustuu matemaattisiin yhtälöratkaisuihin, missä riveiltä ja sarakkeilta poimittuja lukuarvoja yhdistellään. Näin suoranaisten raporttien ulos saanti taulukkolaskennasta on lähes mahdotonta ja siksi ohjelmistosta saadaan ulos vain laskentataulukot. (Vehmanen & Koskinen 1998, 374.)

Raskaimpana versiona pidetään kokonaisia ohjelmistopaketteja, joiden avulla tullaan saamaan monia tunnuslukuja helposti ja vaivattomasti. Raskaan ohjelmiston toiminta onkin varsin kattavaa, koska tieto on ensimmäisen syöttämishetken jälkeen liikuteltavissa ohjelman sisällä vaivattomasti. Näin ohjelmiston avulla saatujen raporttien siirto päätöksentekoportaalle onnistuu joustavasti ja raporttien analysointi helpottuu. (Vehmanen & Koskinen 1998, 374.)

Kustannuslaskentajärjestelmää valittaessa tulee samalla tarkastella organisaation toimintaa. Jos organisaation toiminta muuttuu, tulee myös kustannuslaskentaohjelmistoa muuttaa. Käytössä olevan kustannuslaskentaohjelman muuttaminen tällaisessa tilanteessa on joko helppoa tai erittäin työlästä. (Vehmanen & Koskinen 1998, 374.)

Taulukkolaskentaohjelmistojen muuttaminen toimintoja vastaavaksi tulee monesti olemaan todella työlästä, koska laskentapohja on itse määritetty tuottamaan sen hetkisiin toimintatapoihin vastaavia arvoja. Raskaampi ohjelmisto tuottaa monia tunnuslukuja, joita pystytään helposti mukauttamaan toimintojen muuttuessa. Lisäksi raskaan ohjelman etuna on lisäsovellusten saatavuus. Näin yhdellä ohjelmistolla pystytään tuottamaan tarvittavia tietoja useaan eri tarkoitukseen. Tämä lisää ohjelmiston käyttöä, koska sovellusten antamia tietoja on mahdollista hyödyntää ohjelman sisällä toisten sovellusten käyttöön. (Vehmanen & Koskinen 1998, 374.)

Kevyt laskentajärjestelmä ei tunnu soveltuvan tilakeskuksen käyttöön. Pelkkä taulukkolaskentaan pohjautuva eli niin sanottu kevyt laskentatapa ei tulevaisuuden kannalta ole kovin järkevä ratkaisu kustannuslaskentajärjestelmän toteuttamiseksi. Taulukkolaskenta antaa ainoastaan niitä tunnuslukuja, joiden laskentakaavat ovat syötetty laskentapohjaan. Lisäksi tämänlainen kustannuslaskenta tapa tulisi nopeasti tiensä päähän, koska se vaatii käyttäjiltä suurta panostusta laskentapohjan ylläpitämiseksi reaaliajassa.

Tästä johtuen suositellaan organisaation käyttöön niin sanottua raskasta ohjelmaa. Raskas ohjelma sisältää kokonaisen laskentaohjelmiston ja siihen on mahdollista saada lisäosia toimintojen laajentamiseen. Raskas ohjelmisto on myös helposti muutettavissa toimintojen muuttuessa. Tilakeskus on suuri organisaatio ja siksi se tarvitsee laskentajärjestelmän, joka sisältää toimintaan tarvittavat ominaisuudet.

Organisaation toiminnan tueksi olisi suositeltavaa ottaa käyttöön markkinoilla oleva Haahtela-tuotenimeä kantava kustannuslaskentaohjelma. Tilakeskus liikelaitoksessa on jo käytössä Haahtela-kehitys Oy:n *Talonrakennuksen kustannustieto 2003* -kirja. Kirja toimii niin sanottuna käsikirjana Haahtela-kehitys Oy:n TakuTM-Laskentaohjelmaan. (Haahtela 2009). Kirjan avulla on jo tehty pienimuotoisia laskelmia ja päätelmiä kustannuksista tilakeskus liikelaitoksen toimissa. Nyt käsin laskemisen tilalle olisikin suotavaa ottaa käyttöön samaa tuotenimeä kantava ohjelmisto kustannusten laskentaan. Näin päästäisiin tilanteeseen, jossa tilakeskuksen kustannuslaskentaa olisi kehitetty järkevin askelin eteenpäin.

Lisäksi Haahtelalta on saatavissa kustannuslaskentaohjelman rinnalle muun muassa sähköinen huoltokirja, joka osoittautuisi erittäin käyttökelpoiseksi tavaksi kiinteistökannasta huolehtimiseen tilapalveluiden osalta. Rakennuttamispalveluiden käyttöön soveltuu hyvin esimerkiksi saman tuotenimen alta löytyvä rakennuttamistietojärjestelmä, joka on oiva apu hankkeiden läpiviemisessä. (Haahtela 2009.)

5 KIINTEISTÖPALVELUT JA KIINTEISTÖHALLINTA

5.1 Kunnan kiinteistöhallinta

Suuri kiinteistömassa muodostaa huomattavan osan kunnan omaisuudesta. Omaisuuden hoito ja hallinta onkin tärkeässä roolissa, kun huolehditaan peruspalveluiden toimivuudesta kuntalaisille. Kiinteistömassaa tulee hoitaa määräajoin ja näin taataan toimivat ja kunnolliset tilat palveluiden tuottamiseen. (Tyni ym. 2009, 92.)

Monesti kiinteistökannan hoito on toteutettu ilmaantuvien korjaustoimenpiteiden avulla eikä varsinaisen seurannan ja teknisten laskentojen pohjalta. Kiinteistöjen kunnossapito tulisikin pohjautua varsin tarkkaan teknisten arvojen seurantaan. Näin päästäisiin tilanteeseen, jossa kiinteistömassaa huollettaisiin ja korjattaisiin tietyin väliajoin. (Tyni ym. 2009, 92–93.)

Tilapalvelun toiminnassa nämä edellä mainitut seikat tulisi ottaa huomioon. Tarkka tietoisuus siitä, missä kunnossa jokainen kiinteistö tällä hetkellä on, edesauttaa kiinteistöissä kaiken aikaa tehtäviä huoltotoimenpiteitä ja aika-ajoin tehtäviä suurempia korjaustoimenpiteitä. Kiinteistökannan seuranta tulisi olla osa arkipäivää ja seurantaan olisi tärkeä käyttää apuna toimivaa kustannuslaskentajärjestelmää. Järjestelmän avulla saataisiin vaivattomasti selvitettyä kiinteistöä koskevat huolto- ja korjaustoimenpiteiden ajankohdat. Samalla varmistuttaisiin siitä, että tarvittaviin huolto- ja korjaustöihin tarvittava rahamäärä olisi huomioitu budjettia laadittaessa.

Kiinteistökannan hoidossa tarvitaan tietty strategia. Strategian avulla tullaan vaiheeseen, jossa tiedostetaan omaisuuden arvo, kunto sekä taloudelliset ja tekniset korjausalueet. Näiden avulla voidaan kiinteistökantaa hoitaa perusteellisesti. Näin kiinteistön arvo perustuu todellisiin arvoihin eikä pelkästään kirjanpitoarvoon, joka on huomattavasti nykyarvoa matalampi. Kirjanpitoarvoa on monesti suoraan käy-

tetty kunta-alalla kiinteistöjen kustannuksia poistettaessa. Tällöin huomiotta jäävät kiinteistön kulumattomat osat, kuten perustukset ja runko. (Tyni ym. 2009, 92–93.)

Tilapalveluiden toiminnan apuna kustannuslaskentajärjestelmällä tuotettua tietoa tulisi hyödyntää teknisessä ja taloudellisessa arvioinnissa, joka koskettaa niin yksittäistä rakennusta, kiinteistöä kuin koko kiinteistökantaakin. Parhaimman hyödyn laskentajärjestelmästä saa tarkasteltaessa suuria kiinteistömassoja. Tämän avulla toteutetaan kiinteistömassasta kokonaisarvio, jonka avulla saadaan tärkeää tietoa vuosittaisesta kulumisesta eli nykyarvon alenemasta. Tämä kustannuslaskentajärjestelmästä saatava tieto on hyödyllinen muun muassa talousarviota suunniteltaessa.

5.2 Aiheutuvien kustannusten kattaminen

Kiinteistökannan ylläpidosta aiheutuvien kustannusten kattaminen tapahtuu pääsääntöisesti kiinteistöstä saatavan vuokran avulla. Saatava vuokra koostuu kiinteistöön sitoutuneesta pääomasta sekä ylläpitokustannuksista. Nämä molemmat veloitetaan käyttäjältä erillisinä vuokran osina, joita ovat pääomavuokra ja ylläpito-
vuokra. (Tyni ym. 2009, 94.)

Kiinteistökannalle tulee määritellä tietyn aikavälin tavoitteet siten, kuinka sen käyttö, kunto ja rahoitus tulevat toteutumaan. Tähän on mahdollista käyttää apunaan laskentajärjestelmiä, joiden avulla saadaan tarvittavia tietoja niin yksittäisistä kiinteistöistä kuin koko kiinteistökannasta. Laskentajärjestelmän avulla saadaan selville kiinteistön nykyarvo. Se on hyvä apuväline vuokran määrittämiseen, koska silloin laskenta on huomionnut rakennuksen kulumisen ja tehdyt peruskorjaukset. (Tyni ym. 2009, 93–95.)

Tilakeskuksen organisaatiossa tilapalveluiden toimintaa ohjaisi myös tältä osin kehitetty kustannuslaskentajärjestelmä. Tilapalveluiden toimintaan kuuluu omistuksessa olevien kiinteistöjen vuokraaminen. Vuokran määrittämiseen on hyödyll-

listä käyttää kustannuslaskentajärjestelmää, koska järjestelmän tuottama tieto perustuu lähes kaikkiin kiinteistöä koskeviin seikkoihin. Määritetyn vuokran avulla saadaan todellisuudessa katettua kaikki kiinteistöä koskevat kustannukset tällä hetkellä ja samalla varustauduttua tuleviin suurempiin korjaustoimenpiteisiin tulevaisuudessa, joiden ajankohdat ovat helposti määriteltävissä ohjelman avulla.

Kiinteistöön sitoutuneen pääoman kustannukset katetaan pääomavuokran avulla. Vuokran määrä koostuu omaisuuden uudelleenhankintahinnasta, peruskorjauksen rahoitusmäärästä sekä sitoutuneesta pääomasta. Vuokraan sisältyy tai sen rinnalle otetaan korjausvastike, joka kattaa pääosin kiinteistössä tehtävien peruskorjausten kustannukset. (Tyni ym. 2009, 94.)

Pääomalla tarkoitetaan sitä rahamäärää, joka on sidottu kohteeseen. Tämä rahamäärä vastaa niin kiinteistön myymisestä saatavaa rahamäärää kuin uuden vastaavan hankkimista. Kiinteistöjen elinkaaren ollessa pitkä tulee aika ajoin tarkistaa kohteen nykyhintaa. Näin saadaan selville kiinteistöön sitoutuneen pääoman nykykäyttöarvo. (Tyni ym. 2009, 94–95.)

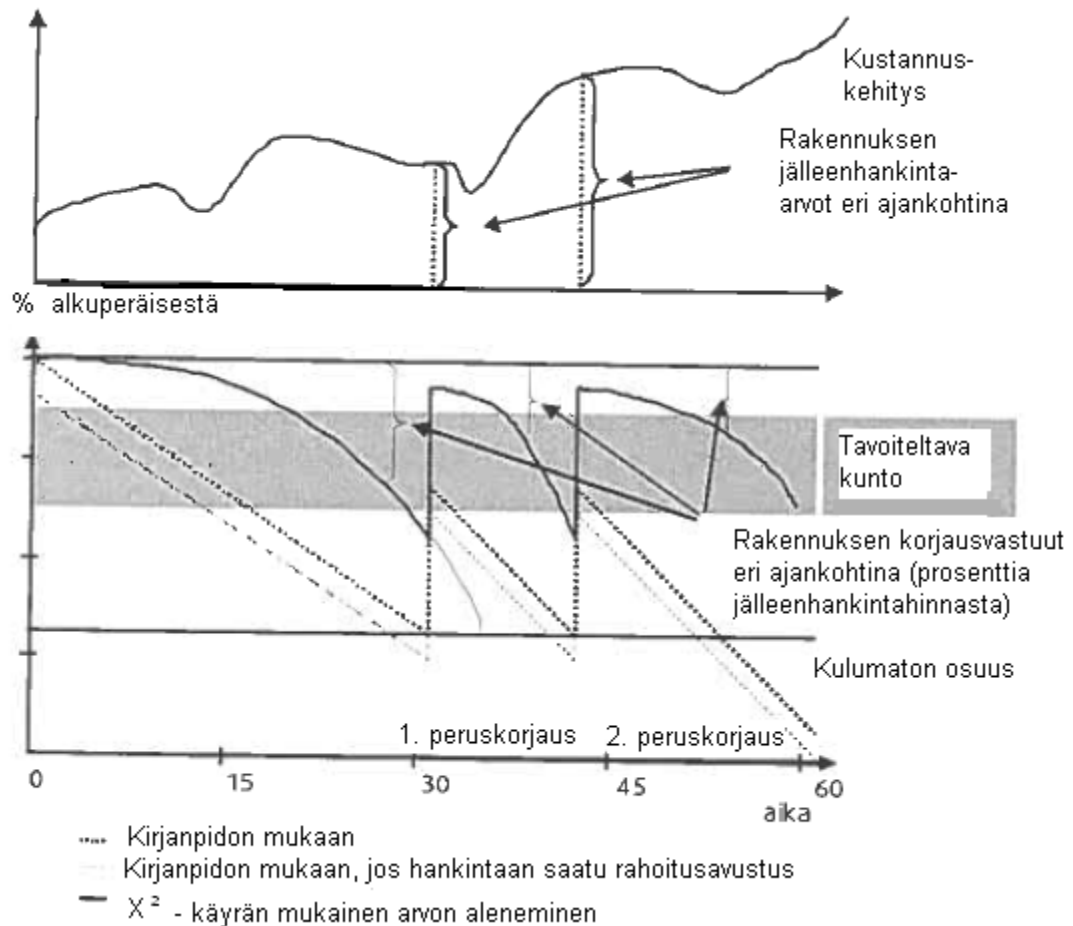
Kiinteistön vuokrauksessa pääomavuokra on voitu määrittää pelkän kirjanpitoarvon perusteella. Käytetty peruste voikin helposti johtaa tilanteeseen, jossa vuokran määrä on selvästi alhainen. Silloin ei vuokraan ole jäänyt lainkaan esimerkiksi korjausvastikkeen vaatimaa osuutta. Tämä hinnoitteluperuste johtaa myös samalla epäoikeudenmukaiseen hinnoitteluun vuokrissa. Tähän perustuva vuokramäärä on kaikille kiinteistöille sama, vaikka jotkut kiinteistöt ovat olleet rakennuskustannuksiltaan huomattavasti edullisemmat. (Tyni ym. 2009, 95.)

Kiinteistöön kohdistuva ylläpitovuokra määräytyy kiinteistön ylläpidosta aiheutuvien kustannusten pohjalta. Näitä kustannuksia ovat vesi-, lämmitys-, kiinteistösähkö-, kunnossapito-, kiinteistöhuolto- ja isännöintikustannukset. Kustannuksista osa pystytään siirtämään suoraan vuokralaiselle tai asiakkaalle hoidettavaksi. Ylläpitovuokralla voidaan kattaa myös organisaation tuottamien palveluiden kustannukset, kuten siivous- tai ruokailupalvelut. (Tyni ym. 2009, 99.)

Kiinteistöstä perittävä ylläpitovuokra pohjautuu pääosin edellisenä vuonna kulutetuihin arvoihin. Lisäksi laskentaan tulee ottaa mukaan vuosittainen kustannustason kehitys. Yleisesti käyttäjältä veloitetaan suoraan kulutuksen mukaan laskutettavaksi sähkön, veden ja lämmityksen kustannukset, jotka olisivat muuten ylläpitovuokran mukana. Tämän seurauksena niistä koituvat kustannukset tulevat oikeudenmukaisesti siirrettyä suoraan käyttäjälle. (Tyni ym. 2009, 99.)

5.3 Kiinteistön kunnan määrittäminen

Kustannuslaskennassa nykyarvo tarkoittaa uuden vastaavanlaisen rakennuksen hankintahintaa ja samalla rakennuksen iän vaikutusta sen arvoon tarkasteluhetkenä. Rakennuksen nykyarvo muuttuu sen elinkaaren aikana. Tämä ilmenee hyvin tarkasteltaessa nykyarvoa ennen peruskorjausta ja peruskorjauksen jälkeen. Tuolloin huomataan nykyarvon kasvavan huomattavasti peruskorjauksen jälkeen, kuten kuvio 7 osoittaa. (Tyni ym. 2009, 93.)



KUVIO 7. Kiinteistön kunnan kehittyminen ajan kuluessa. (Tyni ym. 2009, 96.)

Kustannuskehitys kohoaa rakennuksen iän kasvaessa. Tämä rakentamiskustannusten nousu näkyy kuvioista 7. Rakennuskustannuksia määriteltäessä laskennan kulmakivenä pidetään kohteen alkuhintaa. Laskennan avulla saadaan selville se rahamäärä, joka tarvitaan uuden vastaavanlaisen kiinteistön rakennuskustannuksiin eri aikoina. (Tyni ym. 2009, 96–97.)

Jokaiselle kiinteistölle määritellään aina optimikunto. Tätä tavoiteltavaa kuntoa pyritään pitämään yllä koko kiinteistön elinkaaren ajan. Kuntotavoitteen ylläpitämiseksi tulee kiinteistössä suorittaa korjauksia ja parannuksia. Kiinteistön kunnan laskiessa tavoitteen alapuolelle, kiinteistöön tulee suorittaa peruskorjaus. Peruskorjauksella kohotetaan kiinteistön kunto takaisin tavoitetasoon, tai jopa hieman

sen ylitse. Tehty peruskorjaus tulee vaikuttamaan nykyarvoon, sitä nostavana tekijänä. Ensimmäinen peruskorjaus rakennukselle tehdään keskimäärin 30 käyttövuoden jälkeen. (Tyni ym. 2009, 96.)

Rakennukseen tehtävän peruskorjauksen rahoitus otetaan käyttäjältä vuokraan lisätyn korjausvastikkeen avulla. Korjausvastikkeen maksaminen vuokrassa perustuu kohteen kulumisesta ja arvon alenemisesta aiheutuneisiin menetyksiin. Vastike on rahamäärä, jonka avulla varaudutaan kohteeseen tuleviin peruskorjauksiin tai jopa uuden rakennuksen hankintaan. Korjausvastikkeen suuruus määräytyykin yleisesti suoraan nykyarvosta. (Tyni ym. 2009, 95–96.)

Kiinteistöihin määritellään korjausvastuu, joka korvaa kiinteistön käytöstä ja kulumisesta aiheutuvan arvon alenemisen. Korjausvastuu määritellään joko vuosittaisen kulumisen perusteella tai vuosittain määriteltävien korjausvastuiden summana. Määritys tapa vaihtelee, koska kiinteistöön tehtävät korjauskustannukset vaihtelevat paljon eri vuosina. Onhan selvää, että uuden kiinteistön valmistuttua korjauskustannusten tarve on todella vähäinen. Kuitenkin tulee huomioida se, että kiinteistö vanhenee eri osista eri nopeudella. (Tyni ym. 2009, 93, 97.)

Valmistuessa kiinteistö on rakennusteknisesti hyvässä kunnossa, sekä siellä olevat tekniset järjestelmät ovat uusia ja toimivia. Kuitenkin ajan kuluessa kiinteistö vanhenee omalla nopeudella. Näin rakennuksen eri osien sekä siellä olevien koneiden ja laitteiden tekninen käyttöikä tulee täyteen. Korjaustarve nousee esille kiinteistön vanhetessa ja samalla tulee toteuttaa korjaussuunnitelmat. Näin ollaan vaiheessa, jossa syntyy korjausvelkaa. (Tyni ym. 2009, 97.)

Kiinteistön kunnan määrittämisessä on suotavaa käyttää toimivaa kustannuslaskentaohjelmaa. Ohjelman avulla saadaan selvitettyä kiinteistössä eriaikana tapahtuvat kulumiset ja korjaustarpeet ja lisäksi kiinteistön kuntoa on mahdollista verrata nykyarvoon. Vertailu toteutetaan helposti laskentaohjelmistolla ja samalla saadaan dokumentoitua tieto sähköisessä muodossa. Kaikki tehdyt toimenpiteet raportteineen ovat helposti löydettävissä suoraan kiinteistön tiedoista huoltokirjan sivuilta.

Huoltokirjan käyttäminen kustannuslaskentajärjestelmän rinnalla auttaa tietojen taltiointissa. Laskentajärjestelmän tuottamat tiedot ovat helposti löydettävissä suoraan kunkin kiinteistön kohdalta ja samalla on mahdollista nähdä se, kuinka kiinteistön kuntoa on hoidettu ja mitkä ovat tulevat toimenpiteet lähitulevaisuudessa. Pohdittaessa huoltokirjan käytöstä saatavia hyötyjä on myös huomioitava se, kuinka ohjelmalla tehdyt laskelmat ja arviot ovat helposti kaikkien osapuolten nähtävillä. Käytettäessä huoltokirjaa kaikki kiinteistöä koskevat tiedot ovat helposti ja vaivattomasti löydettävissä riippumatta siitä, kuka tietoja milloinkin tarvitsee.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Luotettavan ja toimivan kustannushallinnan merkitys tilakeskuksen strategiassa ja tavoitteissa on merkittävä. Toimivan kustannuslaskentajärjestelmän käyttö organisaatiossa on ollut strategisen johtamisen kehittämialueena. Toimivan ja luotettavan kustannuslaskentajärjestelmän avulla organisaatio pyrkii toiminnan ja kannattavuuden parantamiseen. Tällä tavoin organisaatio pystyy kehittymään tavoitteeseensa eteenpäin.

Työn tarkoituksena oli tutkia organisaation käytössä olevan kustannuslaskennan nykytilaa ja tuoda esille perusteet toimivan kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiselle organisaation toiminnan tueksi. Tutkimustyössä etsittiin lähinnä vain parannusehdotuksia ja tarvittavia toimenpiteitä kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiselle kohti toimivampaa kokonaisuutta.

Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä oli: *Miten kustannuslaskenta toteutetaan tällä hetkellä tilakeskuksessa?* Lähtökohtana kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiselle oli nykyisten toimintatapojen kartoittaminen ja analysointi. Kartoitus ja analysointi pohjautuvat harjoittelujakson aikana tehtyihin havaintoihin sekä keskustelutilaisuuksien avulla saatuihin tietoihin. Lisäksi toteutettiin kysely tilakeskuksen kustannuslaskentaa hyödyntävälle henkilöstölle.

Tällä hetkellä organisaation kustannuslaskenta toteutetaan lähes pelkästään ulkoisen palveluntarjoajan kautta. Lisäksi organisaation laskentaa hyödyntävä henkilöstö käyttää apunaan kahta kustannuslaskentaa ohjaavaa teosta rakennuskustannusten arviointiin. Käytettävät teokset ovat: *Rakennustöiden menekit 2003* ja *Talonrakennuksen kustannustieto 2003*. Kirjojen avulla pystytään toteuttamaan helposti pienimuotoiset kustannuslaskelmat. Suuremmissa kokonaisuuksissa laskentaa on suotavaa käyttää toimivaa ja luotettavaa laskentaohjelmaa.

Toinen ja samalla keskeisin tutkimuskysymys oli: *Minkälainen kustannuslaskentajärjestelmä palvelee parhaiten tilakeskusta?* Työn tarkoituksena oli selvittää kus-

tannuslaskennan soveltuvuutta kunta-alalle ja samalla selvittää ne toimenpiteet ja toimintamallit, joiden avulla perusteellinen kustannusten tietoisuus eri kustannuspaikoilta vaikuttaa organisaation toimintaan. Kustannuslaskentaa on mahdollista hyödyntää silloin, kun mitataan toimintoihin käytettäviä resursseja kunnan eri tehtävissä.

Kustannuslaskenta on osana arkipäivää esimerkiksi tilakeskuksen tilapalveluiden ja rakennuttamispalveluiden puolella. Etenkin tilapalveluiden osalla tämä kustannuslaskennan hyödyntäminen auttaa kiinteistöjen nykyarvoa määrittäessä ja sen myötä kiinteistöjen hoidoissa ja vuokrien määrityksissä. Rakennuttamispalveluiden osalta toimiva ja luotettava kustannuslaskentaohjelma antaa valmiudet itse toteuttaa hankkeiden kustannuslaskelmat. Lisäksi laskentajärjestelmällä tuotettuja laskentoja on helppo raportoida ja seurata hankkeiden edistyessä. Hankkeiden edetessä mahdollisten muutosten teko on helposti toteutettavissa kustannuslaskentaohjelmistolla itse silloin, kun siihen on tarve.

Tutkimustyössä pyrittiin tuomaan esille kustannuslaskennan ne osakokonaisuudet, joiden huomioiminen organisaation toiminnassa olisi tällä hetkellä kannattava. Lisäksi pyrittiin antamaan riittävät perusteet organisaation käytössä olevan kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiseksi. Kustannuslaskentajärjestelmää valittaessa tulee myös huomioida organisaation mahdollisesti tarvitsemat lisäosat ja -ohjelmat toimintojen tukemiseksi. Lisäohjelmana voi olla esimerkiksi sähköinen huoltokirja. Kustannuslaskentajärjestelmän valinnassa tulee päätyä järjestelmään, jossa mahdolliset muut lisäosat ja sovellukset sekä muut mahdolliset ohjelmistot tukevat toisiaan. Pysymisen yhden tuotenimen alla uskotaan olevan kokonaistaloudellisesti kannattavin ratkaisu.

LÄHTEET

- Ahola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.Painos. Porvoo: WSOY.
- Haahtela. 2009. [verkkosivusto]. Haahtela-yhtiöt. [viitattu 28.03.2010]. Saatavana: http://www.haahtela.fi/index_tuot.html
- Hyvönen, T.1999. Organisaatiomuutos ja laskentajärjestelmä: tutkimus case-yrityksen laskentajärjestelmän muutosprosessista. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Laitinen, E.K. 2003. Yritystoiminnan uudet mittarit. 3. uud. Painos. Helsinki: Talentum.
- Laitinen, E.K. 2007. Kilpailukykyä hinnoittelulla. Helsinki: Talentum.
- Lumijärvi, O-P., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. 2.Painos. Porvoo: WSOY.
- Pellinen, J. 2003. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum.
- Sastamala. 2009. Sastamalan tilakeskus liikelaitoksen esittely. PPT - materiaali.
- Tyni, T., Myllyntaus, O., Rajala, P. & Suorto, A. 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. 1.Painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Vehmanen, P & Koskinen, K. 1998. Tehokas kustannushallinta. 2.Painos. Helsinki: WSOY.

LIITTEET

Liite 1. Alkukartoituksen kyselylomake

Kysymykset koskien taustaa

1. Minkälaisia kustannuksiin perustuvia laskelmia joudut työssäsi tekemään?

2. Mitä työkaluja käytät näiden laskemien tekoon?

3. Luuletko, että joku toinenkin laskee mahdollisesti samoja asioita, mutta eri tarkoitusta varten?

4. Voisiko mahdollisesti joku toinenkin hyödyntää tekemiäsi laskelmia omassa työssään?

Kustannuslaskentajärjestelmälle asetettavat tavoitteet / odotukset

5. Tarvitseeko organisaatiosi mielestäsi nykyistä kehittyneemmän kustannuslaskentajärjestelmän?

6. Minkälaista informaatiota toivoisit kehittyneemmän kustannuslaskentajärjestelmän tuottavan ja minkälaisessa muodossa sen tulisi olla?

7. Miten voisit hyödyntää kustannuslaskentajärjestelmän tuottamaa tietoa omassa työssäsi?
