

Yleiskustannuslisän laskentakaavan rakentaminen Lahti Energia Oy:lle

Jenni Åker



Tekijä(t) Jenni Åker	
Koulutusohjelma Liiketalous	
Raportin/Opinnäytetyön nimi Yleiskustannuslisan laskentakaavan rakentaminen Lahti Energia Oy:lle	Sivu- ja liitesivumäärä 29 + 7
<p>Lahti Energia Oy on Lahden kaupungin omistuksessa oleva energia-alan yritys. Päätuotteinaan Lahti Energia Oy tuottaa sähköä sekä kaukolämpöä. Ulkopuolisten palveluidensa ja projektien hinnoittelemisessa, kustannusvertailussa sekä palveluiden ulkoistamispäätöksissä Lahti Energia Oy käyttää yleiskustannuslisää.</p> <p>Tämä opinnäytetyö toteutettiin toimeksiantajayhteistyössä Lahti Energia Oy:n kanssa. Toimeksiantajayrityksen käytössä oleva yleiskustannuslisan laskentakaava haluttiin ikänsä vuoksi tarkistuttaa. Opinnäytetyön tarkoituksena oli rakentaa Lahti Energia Oy:lle päivitetty yleiskustannuslisan laskentakaava.</p> <p>Opinnäytetyön ensimmäinen osa keskittyy teoriaan aihealueesta. Teoriaosuudessa käydään läpi yleisesti valmistusyrityksen kustannuslaskentaa sekä sen soveltamistapaa, lisäyslaskentaa. Teoriaosuudessa myös perehdytään yleiskustannuslisan käyttöön.</p> <p>Teoriaosuuteen perehtymisen jälkeen siirrytään työn empiiriseen osioon. Produkti toteutettiin samassa linjassa teoriaosuudessa esitellyn kustannuslaskennan kulun kanssa. Menetelminä empiirisessä osuudessa käytettiin lähteitä, pohdintaa ja laskelmia. Aihealueen teorian sekä laskentaohjeiden avulla pyrittiin löytämään yleiskustannuslisan sisällytettävät kustannukset. Produktissa pohdittiin sekä yleisesti kustannuslaskentaa ja sen tehtäviä, että kohdeyrityksen kustannusrakennetta.</p> <p>Opinnäytetyössä tehtiin tarkka linjaus siitä, mitä kustannuksia yleiskustannuslisan laskentaan tulee sisällyttää. Työn toteuttamisen jälkeen toimeksiantajayrityksen tulee kerätä lista tuista kustannuksista laskentakohteen aiheuttamat kustannukset ja laskea yleiskustannuslisäprosentti.</p> <p>Yrityksen toiminnan kannattavuuden turvaamiseksi on tärkeää, että yleiskustannuslisa toimii sille asetettujen tehtävien mukaisesti. Opinnäytetyön tuloksen ansiosta Lahti Energia Oy pystyy selvittämään haluamansa laskentakohteen todelliset valmistuskustannukset.</p>	
Asiasanat Kustannuslaskenta, kustannus, sisäinen laskentatoimi, kannattavuus	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Opinnäytetyön tavoitteet ja aiheen rajaus.....	1
1.2	Yhteys työelämään	2
1.3	Käsitteet.....	2
2	Kustannuslaskenta.....	4
2.1	Kustannuslaskennan tehtävät	4
2.2	Kustannusten jaottelu.....	4
2.3	Kustannuslaskennan kulku	6
2.3.1	Suoritekohtainen laskenta	6
3	Lisäyslaskenta.....	8
3.1	Lisäyslaskennan kulku	8
3.2	Yleiskustannuslisä	9
4	Työn toteutus ja tulosten kuvaus	13
4.1	Valittu menetelmätapa	13
4.2	Lähtötilanne	15
4.2.1	Kohdeyrityksen nykyinen laskentamalli	16
4.3	Kohdeyrityksen kustannusrakenne.....	16
4.4	Laskentaohjeiden tarkastelu.....	18
4.4.1	Laskentaohjeiden soveltaminen kohdeyritykselle	21
4.5	Yhteenveto ja tulokset.....	22
5	Pohdinta.....	26
5.1	Opinnäytetyöprosessi.....	26
5.2	Tuloksen onnistuminen	27
5.3	Jatkotoimenpiteet.....	28
5.4	Oman oppimisen arviointi.....	28
	Lähteet	30
	Liitteet.....	32
	Liite 1. Tuloslaskelma.....	32
	Liite 2. Liiketoiminnan muut kulut	33
	Liite 3. Tilinpäätöksen liitetiedot 2018.....	34
	Liite 4. Lahti Energia Oy:n yleiskustannuslisään sisältyvät kustannukset.....	36
	Liite 5. SYKEN yleiskustannuslisän laskentamalli	37
	Liite 6. Valtion yhteinen kustannuslaskennan malli.....	38

1 Johdanto

Yritysjohdon työtehtäviin kuuluu yrityksen toiminnan ja kannattavuuden näkökannalta tärkeiden päätöksiä tekeminen. Johdon laskentatoimi tuottaa yritysjohdolle informaatiota päätöksenteon tueksi.

Tämä toiminnallinen opinnäytetyö toteutetaan toimeksiantona Lahti Energia Oy:lle. Lahti Energia Oy on Lahden kaupungin omistuksessa oleva yritys, jonka toiminta koostuu pääsääntöisesti sähkö- ja kaukolämpötuotannosta. Lahti Energia Oy tuottaa sähköä kaikkialle Suomeen sekä kaukolämpöä Lahdessa, Hollolassa ja Asikkalassa. Lahden alueella sähkönsiirrosta huolehtii Lahti Energian itsenäinen tytäryhtiö LE-Sähköverkko Oy. Sähkön jakelun lisäksi tytäryhtiö vastaa jakelualueensa sähkömittareista sekä tarjoaa neuvontapalveluita. Lahti Energia Oy hyödyntää johdon laskentatoimen raportointia mm. hinnan asettamisessa, kustannusvertailussa sekä palveluiden ulkoistamispäätöksissä. Edellä mainitut tehtävät Lahti Energia Oy toteuttaa yleiskustannuslaskennan avulla.

1.1 Opinnäytetyön tavoitteet ja aiheen rajaus

Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on rakentaa Lahti Energia Oy:lle yleiskustannuslaskentakaava. Toimeksiantajayrityksellä on tällä hetkellä käytössään yrityksen ulkopuolelta saatu laskentakaava yleiskustannuslaskennalle, jota on käytetty aktiivisesti vuosina 2009-2012. Toimeksiantaja arvelee, että heidän käytössään oleva kaava ei ikänsä vuoksi ole enää ajankohtainen. Yrityksen kannattavuuden turvaamiseksi yleiskustannuslaskentakaava tulee saada ajan tasalle. Opinnäytetyöprosessi käynnistettiin toimeksiantajan toimesta.

Opinnäytetyön tärkeimmät tavoitteet ovat yleiskustannuslaskennan kuuluvien kustannusten määrittely sekä laskentakaavan rakentaminen. Kohdeyrityksen laskentakaavaan sisällytetään vain hallinnollisista toiminnoista aiheutuneet kustannukset, mutta työn tavoitteena on löytää kaikki ne kustannukset, jotka yleiskustannuslaskennassa oleellisesti kuuluvat. Yleiskustannuslaskennassa laskiessa kaikista yleiskustannuksista erotellaan hallinnollisten toimintojen aiheuttamat kustannukset. Tavoitteet koskevat yleiskustannuslaskentakaavan rakentamista, jonka vuoksi työn kannalta on tärkeää ymmärtää miksi ja miten yleiskustannuslaskentaa käytetään. Jotta opinnäytetyön tavoitteiden saavuttamisessa onnistuttaisiin mahdollisimman hyvin, on opinnäytetyön aihe rajattu valmistusyrityksen kustannuslaskentaan ja tarkemmin lisäyslaskentaan.

Yksi tärkeimmistä apuvälineistä työn etenemiseksi on tietoperusta, josta opitaan mm. valmistusyrityksen kustannuslaskennan tehtävistä ja käytännön soveltamisesta sekä yleiskustannuksista. Myös toimeksiantajayrityksen tuloslaskelma, josta selviää yrityksen kustannusrakenne, on tärkeä apuväline tuloksen rakentumisessa. Selvityksen tuloksia hyödyntäen pyritään kehittämään yksi laskentakaava, jolla voidaan luotettavasti hinnoitella useita eri tuotteita ja palveluita. Opinnäytetyön tulosta tullaan vertaamaan kohdeyrityksen nykyiseen laskentamalliin. Opinnäytetyössä etsitään yleiskustannuslisään kuuluvia kustannuksia, jonka vuoksi kustannusten tarkastelu ja pohdinta on keskeisessä roolissa työn etenemisessä. Jotta työn päätavoitteen saavuttamisessa onnistutaan, tulee oppia käsittelemään ja ryhmittelemään kustannuksia eri jakoperusteiden mukaan. Kustannus- ja lisäyslaskennan kulun ja tavoitteiden, yleiskustannuslisien käytännön toimivuuden sekä eri kustannustyyppien tunteminen ovat edellytyksiä sille, että osataan tunnistaa ne kustannukset, jotka yleiskustannuslisään oleellisesti kuuluvat

1.2 Yhteys työelämään

Suurin osa Lahti Energia Oy:n liikevaihdosta koostuu sähkö- ja kaukolämpötuotannosta. Näitä palveluita yritys ei hinnoittele yleiskustannuslisällä, jonka vuoksi opinnäytetyössä tuotettu kaava ei tule vaikuttamaan kyseisten palveluiden listahintoihin. Oikein rakennetulla yleiskustannuslisällä voidaan kuitenkin hinnoitella erilaisia tuotteita tai palveluita. Lahti Energia Oy käyttää yleiskustannuslisää projektien tai hallinnollisten palveluidensa kuten taloushallintopalveluiden hinnoittelemisessa. Yleiskustannuslisän raporteista nähdään kustannusten muutokset eri ajanjaksoina, jonka vuoksi yleiskustannuslisää voidaan käyttää myös kustannusvertailussa. Yleiskustannuslisän avulla Lahti Energia pystyy laskemaan hallinnollisten osa-alueiden valmistuskustannuksia. Tämä tieto kertoo, onko palveluiden ulkoistaminen yritykselle kannattavampi vaihtoehto.

1.3 Käsitteet

Yleiskustannuslisien käyttö on osa lisäyslaskennan kulkua. Yleisesti kustannuslaskennan omaksuakseen lukijan on hyvä ymmärtää opinnäytetyön aiheen kannalta keskeistä käsitteistöä.

Kustannuksella tarkoitetaan sitä rahamäärällistä menetystä, joka aiheutuu yrityksen tuottamien tuotteiden tai palveluiden aikaansaamisesta. Yritystoimintaan kuuluvia kustannuksia ovat aine-, tarvike- ja tavarakustannukset, alihankinnan kustannukset, henkilöstökustannukset, investointien hankintakustannukset ja poistot, rahoituksen kustannukset sekä välittömät verot. (Eklund & Kekkonen 2014, 31-43.)

Välittömiin kustannuksiin lukeutuu sellaiset kustannukset, jotka voidaan kohdistaa valmis- teille ilman välivaiheita. Välittömät kustannukset osallistuvat tuotteiden tai palveluiden val- mistusprosessiin. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi työntekijöiden palkat sekä ai- neet ja tarvikkeet. (Vierros 2009, luku 4.)

Välillisillä kustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, joita ei voida kohdistaa suoraa valmis- tuserille. Vaikka välilliset kustannukset eivät varsinaisesti valmisteiden tuottamiseen osal- listuisi, ovat ne osa tuotteiden tai palveluiden valmistus- tai myyntiprosessia. Välillisiä kus- tannuksia ovat esimerkiksi johdon palkat ja markkinointikulut. Välillisiä kustannuksia voi- daan kutsua myös yleiskustannuksiksi. (Vierros 2009, luku 4.)

Suoritteella tarkoitetaan tuotetta tai palvelua, jota yritys tuottaa tai hankkii (JHS-suosituk- set 2018, luku 1).

Valmistusarvo (VA): Mikäli kustannuslaskennassa huomioidaan pelkästään tuotteen val- mistuskustannukset, saadaan selville valmistusarvo (Tenhunen, 2013)

Ostoilla tarkoitetaan hankintoja, jotka liittyvät välittömästi myytäväksi tarkoitettujen tuottei- den tai palveluiden valmistamiseen (Leppiniemi, 2016).

2 Kustannuslaskenta

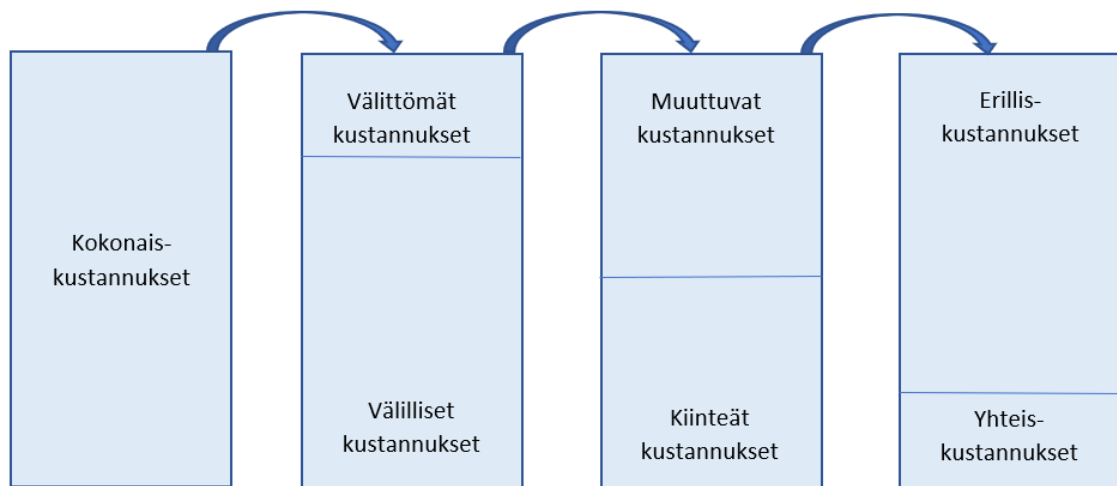
Kustannuslaskennalla tarkoitetaan laskentakohteen kustannusten selvittämistä. Laskentakohte voi olla esimerkiksi yrityksen valmistama yksittäinen tuote, jonka valmistuskustannukset halutaan saada selville. Yrityksille aiheutuu useita erilaisia kustannuksia, joista osa voidaan kohdentaa suoraan laskentakohteille ja osa joudutaan kohdistamaan kustannuslaskennan aiheuttamisperiaatetta apuna käyttäen. (JHS-suositukset 2018, luku 1.)

2.1 Kustannuslaskennan tehtävät

Jyrkkiön & Riistaman (2006, 60-61) mukaan kustannuslaskennalle voidaan nimetä kolme tehtävää. Näistä ensimmäinen, eli suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen on kustannuslaskennan päätavoite. Kustannuslaskenta pyrkii selvittämään mitkä kustannukset vaikuttivat aikaansaatuun suoritteiden valmistumiseen. Erityisesti valmistusyriyksissä suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen on haastavaa. Kustannuslaskennan toinen tehtävä on selvittää yrityksen kustannusrakenne. Kustannuslaskennassa etsitään riippuvuussuhteita suoritteiden sekä niiden aikaansaamisesta aiheutuneiden kustannusten välillä. Kustannuslaskennan viimeinen tehtävä on toiminnan tarkkailun avustaminen. Kustannuslaskennan keräämiä tietoja käytetään yritystoiminnan tarkkailussa. Jotta toiminnasta saadaan mahdollisimman selkeä kuva, tulee kustannuslaskennan jakaa yritys eri vastuualueisiin, joista tietoa kerätään. Kustannuslaskennan tulee tarjota erilaisia toimintovaihtoehtoja. Valmistusyriyksissä halutaan vertailla valmistusmenetelmien tehokkuutta ja kannattavuutta, jonka vuoksi kustannuslaskennan tietojen tulee olla vertailukelpoisia. (Jyrkkiö & Riistamaa 2006, 60-61.)

2.2 Kustannusten jaottelu

Eklund & Kekkonen (2011, 42) kertovat, että kustannuksia jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan, jotta saataisiin tarkkaa tietoa siitä, mitä kustannuksia eri tuotteet tai laskentakohteet aiheuttavat. JHS- suositusten (2018, luku 1) mukaan aiheuttamisperiaate on kustannuslaskennan tärkein periaate, sillä sitä noudattaen saadaan laskentakohteille kohdennettua myös ne kustannukset, jotka eivät sille suoraan kohdistu. Kustannusten jakamisen tavoitteena on selvittää tiettyjen osastojen tai tuotteiden aiheuttamien kustannusten määrä. Kustannukset voidaan jaotella muuttuviin- ja kiinteisiin kustannuksiin, välillisiin- ja välittömiin kustannuksiin sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. (Eklund & Kekkonen 2011, 42.) Kuvasta 1 nähdään, miten kokonaiskustannukset voidaan jaotella.



Kuva 1. Kokonaiskustannusten jakoperusteita (Mukaiillen Eklund & Kekkonen 2011)

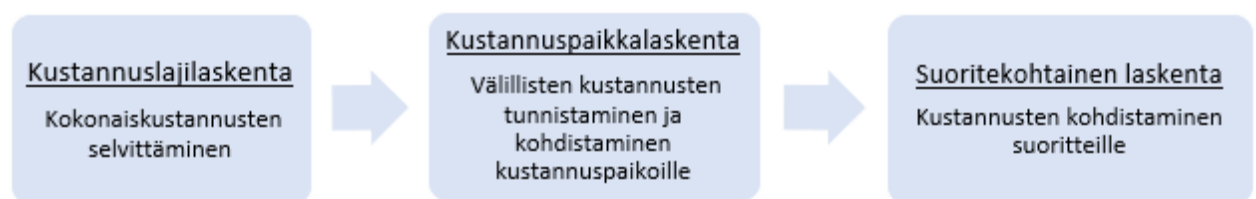
Jakoa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin voidaan soveltaa kaikkiin yritystoiminnasta aiheutuviin kustannuksiin. Kiinteillä kustannuksilla tarkoitetaan niitä kustannuksia, jotka pysyvät suurin piirtein samana tuotantomäärästä riippumatta. Muuttuvien kustannusten suuruus puolestaan vaihtelee tuotantomäärän mukaan. Esimerkiksi aine-, tarvike- ja tavara-kustannukset kuuluvat muuttuviin kustannuksiin, sillä mitä enemmän tavaroita tuotetaan, sitä enemmän kustannuksia yritykselle kohdistuu. Kiinteisiin kustannuksiin luetaan mm. kiinteät palkka- ja henkilöstösivukulut sekä toimitilakulut. Kiinteät kustannukset ovat kuluja, jotka eivät ole riippuvaisia myyntimäärästä. (Eklund & Kekkonen 2011, 42-43.)

Jakoa välittömiin- ja välillisiin kustannuksiin käytetään erityisesti monituotantoyrityksissä. Kun yritys tuottaa useita erilaisia tuotteita tai palveluita, halutaan usein selvittää kaikki yksittäisen tuotteen aiheuttamat kustannukset. Jako välittömiin- ja välillisiin kustannuksiin tehdään kustannusten kohdistamisperusteen mukaan. Välittömiin kustannuksiin luetaan ne kustannukset, jotka ovat suoraan kohdistettavissa tuotteille tai palveluille. Välittömät kustannukset ovat yleensä muuttuvia kustannuksia, kuten esimerkiksi aine- ja tarvikekustannuksia, jotka aiheutuvat tuotteiden tai palveluiden valmistamisesta. Välilliset kustannukset eivät osallistu suoraan tuotteiden valmistamiseen, mutta niitä tarvitaan, jotta tuotto-prosessi saadaan toteutettua. Näitä ovat esimerkiksi toimitilakustannukset, markkinoinnin ja hallinnon kustannukset sekä kaluston hankinta. Välilliset kustannukset tulee kohdistaa tuotteille jakokriteerien avulla, niin että ne vastaavat aiheuttamisperiaatetta. Jakokriteerien määrittäminen mahdollisimman oikean kustannusten kohdistamisen saavuttamiseksi on usein haastavaa. (Eklund & Kekkonen 2011, 51.)

Kustannuksia, jotka aiheutuvat pelkästään laskentakohteen, kuten tuotteen tai osaston toimesta, kutsutaan erilliskustannuksiksi. Erilliskustannuksia syntyy, mikäli tuotantoa toteutetaan. Yhteiskustannukset puolestaan ovat koko yritykseen kohdistuvia kustannuksia, jotka aiheutuvat vaikka toimintaa ei olisi. Erilliskustannukset voivat olla sekä kiinteitä että muuttuvia kustannuksia, mutta yhteiskustannukset ovat aina kiinteitä kustannuksia. (Eklund & Kekkonen 2011, 51-52.)

2.3 Kustannuslaskennan kulku

Kustannuslaskennan yleinen kulku on kolmivaiheinen. Ensimmäinen vaihe on kustannuslajilaskenta, jossa selvitetään yrityksen kokonaiskustannukset lajeittain laskentakaudelta. Kustannuslaskennan toinen vaihe on kustannuspaikkalaskenta. Kustannuspaikkalaskennassa yrityksen kokonaiskustannuksista erotellaan välilliset kustannukset, jotka viedään toimintoille ja kustannuspaikoille. Kustannuslaskennan viimeinen vaihe on suoritekohtainen laskenta, jossa kustannukset kohdistetaan suoritteille. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille ilman välivaiheita. Kustannuspaikkalaskennassa kustannuspaikoille viedyt välilliset kustannukset tulee kohdistaa suoritteille jakoperustein. Suoritekohtaisessa laskennassa selvitetään, millä jakoperusteilla välilliset kustannukset viedään suoritteille. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 62.) Kuvassa 2 on havainnollistettu kustannuslaskennan kulku. JHS-suositukset (2018, luku 2) kertovat, että kustannuslaskennassa välittömät kustannuserät tiliöidään suoraan laskentakohteille ja useasta laskentakohteesta aiheutuneet kustannukset kohdistetaan epäsuorien kohdistusmenetelmien avulla. Epäsuoria kohdistusmenetelmiä ovat jako-, ekvivalenssi-, yleiskustannus- ja toimintolaskenta (JHS-suositukset, 2018, luku 2).



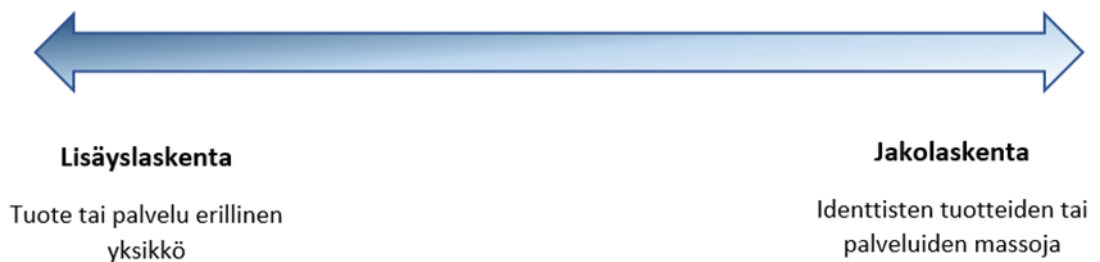
Kuva 2. Kustannuslaskennan yleinen kulku (Jyrkkiö & Riistama 2006)

2.3.1 Suoritekohtainen laskenta

Yleisesti sanoen tuotannolla tarkoitetaan tavaran tai palvelun tuottamista myytäväksi. Tuotantoprosessit ovat kuitenkin toisistaan eroavia. Tuotantotyyppinä on olemassa erilaisia ja ne voidaan luokitella kolmeen eri perustyyppiin. Nämä ovat yksittäistuotanto, erätuotanto ja yhtenäistuotanto. Yksittäistuotannossa räätälöidään toisistaan eroavia tuotteita esimerkiksi asiakkaiden toiveiden mukaisesti. Erätuotannossa tuotetaan useampaa eri tuotetta

suuremmissa erissä. Yhtenäistuotannossa valmistetaan suuria määriä yhtä tuotetta. (Pellinen 2019, 70.)

Koska tuotantotyypit ovat toisistaan eroavia, tulee kustannuslaskentaa soveltaa sille sopivan tavan mukaisesti. Jyrkkiön & Riistaman (2006, 62) mukaan kustannuslaskennan viimeinen vaihe on suoritekohtainen laskenta, jossa kustannukset kohdistetaan suoritteille. Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 126) kertovat suoritekohtaisen laskennan tavoittelevan laskentakauden kokonaiskustannusten oikeudenmukaista kohdistamista suoritteille. JHS-suositukset (2018, luku 2) mainitsivat välillisten kustannusten kohdistamisessa kohdistusmenetelminä jako-, ekvivalenssi-, yleiskustannus- ja toimintolaskennan. Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 126) puolestaan kertovat suoritekohtaiselle laskennalle olevan olemassa kaksi eri päävaihtoehtoa, jotka ovat jakolaskenta sovelluksineen sekä lisäyslaskenta. Menetelmätavan valintaan vaikuttaa mm. tuotantotyyppi. Jakolaskenta soveltuu tilanteisiin, jossa yritys tuottaa vain yhtä tai teknisistä syistä useampia toisiaan muistuttavia tuotela-jeja. Jakolaskentaa voidaan käyttää jatkuvassa, panostyyppisessä tai rinnakkaistuotan-nossa. Lisäyslaskenta puolestaan soveltuu yrityksille, jotka tuottavat useita erilaisia tuot-teita tai palveluita ja tuotannon luonne on esimerkiksi vaihtuva lajituotanto. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 126.) Kuvasta 3 nähdään suoritekohtaisen laskennan soveltamistavat.



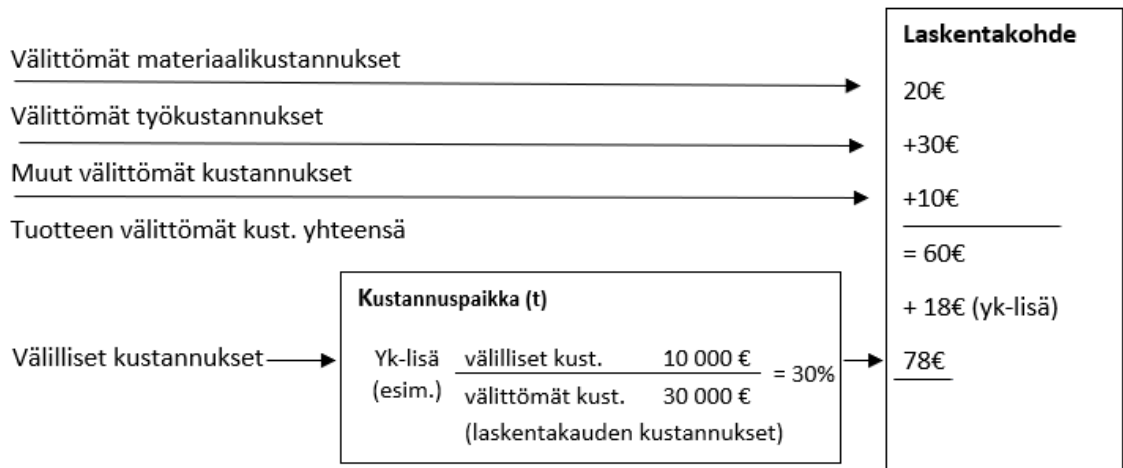
Kuva 3. Lisäys- ja jakolaskenta (mukaillen Bhimani, Horngren, Datar & Rajan 2012)

3 Lisäyslaskenta

Lisäyslaskenta on suunniteltu käytettäväksi yrityksissä, joissa yrityksen tuotteiden tai palveluiden käytetyt materiaalit, työtunnit tai työprosessi eroavat toisistaan (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, luku 5.5; Braun & Tietz 2015,122). Braunin & Tietzin (2015,122) mukaan lisäyslaskenta kohtelee jokaista uniikkia tuotetta tai pientä valmistusmäärää samasta tuotteesta erillisenä työnä. Lisäyslaskenta tavoittelee tuotteiden yksikkökustannusten selvittämistä, jonka vuoksi lisäyslaskenta soveltuu käytettäväksi monituote yrityksissä, joissa yrityksen resurssit kohdistuvat jokaiselle tuotteelle tai palvelulle eri tavalla (Suomala ym. 2011, luku 5.5). Lisäyslaskentaa käytettäessä jokaisen työn välittömät ainekustannukset, välittömät työtunnit ja yleiset valmistuskustannukset voivat erota huomattavasti toisistaan (Braun & Tietz 2015,122).

3.1 Lisäyslaskennan kulku

Lisäyslaskennan kulusta voidaan soveltaa hieman erilaisia toteuttamistapoja. Braggin (2018) mukaan lisäyslaskennan ensimmäinen vaihe on kerätä tietoja yrityksen toiminnasta. Jyrkkiö & Riistama (2006, 149-150) puolestaan kertovat lisäyslaskennan alkavan työmääräyksen ja työtunnusten antamisella, jonka jälkeen laaditaan kalkyyli työtunnuksittain. Vaikka lisäyslaskennan toteuttamistapojen vaiheet voivat erota hieman toisistaan, on laskennan perusajatus kuitenkin selvä. Bragg (2018), Ikäheimo (2016, 131) sekä Jyrkkiö & Riistama (2006 149-150) esittelevät jaon välillisiin ja välittömiin kustannuksiin sekä kustannusten kohdistamisen suoritteille tärkeäksi osaksi lisäyslaskennan kulkua. Jyrkkiön & Riistaman (2006, 149-150) sekä Ikäheimon (2016, 131) mukaan välittömien kustannusten kohdistaminen on helppoa, sillä ne voidaan kohdistaa suoraan tuotteille. Bragg (2018) konkretisoi edellä mainittua väittämää kertomalla, että työssä käytettävät materiaali- ja ainehankinnat määritellään tuotteille yleensä jo tavaran saapuessa varastoon. Lisäksi Bragg (2018) korostaa työaikaseurantajärjestelmän tärkeyttä lisäyslaskennan näkökulmasta, jotta välittömät työtunnit saataisiin kohdistettua suoritteille oikein. Sekä Bragg (2018), Ikäheimo (2016, 131) että Jyrkkiö & Riistama (2006, 149-150) kertovat, että välilliset kustannukset viedään ensin kustannuspaikoille, joilta ne kohdistetaan tuotteille tai palveluille yleiskustannuslisien avulla. Lisäyslaskennan kulku on kuvattu kuvassa 4.



Kuva 4. Lisäyslaskennan kulku (mukaiillen Suomala ym. 2011)

Lisäyslaskennan perusajatus on välillisten kustannusten kohdistaminen suoritteille (Ikäheimo 2016, 131). Vierros (2009, luku 4) kertoo, että lisäyslaskennan suurimmaksi ongelmaksi voidaan nimetä välillisten kustannusten oikeudenmukainen jakaminen yleiskustannuslisiksi.

3.2 Yleiskustannuslisä

JHS-suositukset (2018, luku 2.3) vertaavat yleiskustannuslisää sisäisen laskutuksen periaatteeseen. Yleiskustannuslisä on joko euromääräinen tai prosentuaalinen hinta, jolla välillisiä kustannuksia veloitetaan yksittäisiltä suoritteilta (JHS-suositukset 2018, luku 2.3).

Jyrkkiön & Riistaman (2006, 62) mukaan kustannuslaskennan kolmannessa vaiheessa, eli suoritekohtaisessa laskennassa selvitetään, millä jakoperusteilla välilliset kustannukset viedään suoritteille. Suomala ym. (2011, luku 5.5) kertovat, että välilliset kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan suoritteille yleiskustannuslisien avulla.

Yleiskustannuslisän peruskaavasta sovelletaan kahta eri versiota. Näistä toisessa laskentakauden välilliset kustannukset, eli yleiskustannukset jaetaan laskentakauden suoritemäärällä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 133). Kaavana voidaan myös käyttää välillisten kustannusten suhdetta välittömiin kustannuksiin (Suomala ym. 2011, luku 5.5). Kuvista 5 ja 6 nähdään, millä laskentakaavoilla yleiskustannuslisä voidaan laskea.

$$\text{Yleiskustannuslisä} = \frac{\text{välilliset kustannukset (euroa)}}{\text{suoritemäärä (kpl)}}$$

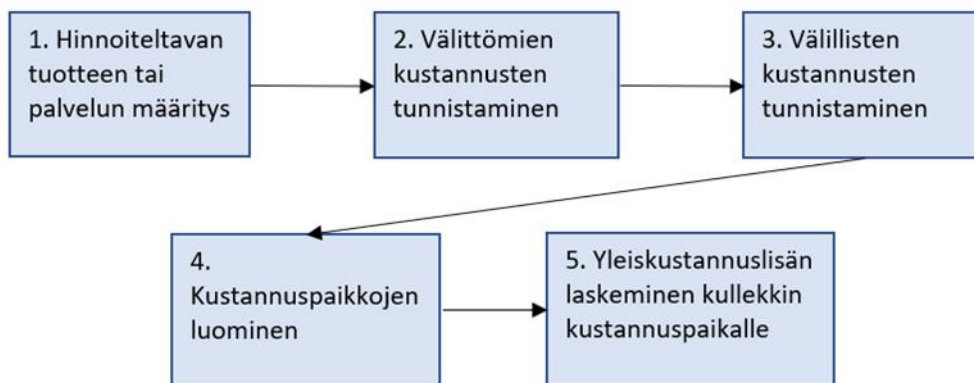
Kuva 5. Yleiskustannuslisän laskentakaava (Neilimo & Uusi-Rauva 2005)

$$\text{Yleiskustannuslisä} = \frac{\text{välilliset kustannukset (euroa)}}{\text{välittömät kustannukset (euroa)}}$$

Kuva 6. Yleiskustannuslisän laskentakaava (Suomala ym. 2011)

Mikäli kaavana käytetään versiota, jossa jakajana toimii suoritemäärä, tulee suoritemääränä käytettävä mittari määritellä. Vierroksen (2009, luku 4) mukaan mittarina voi toimia mm. konetunnit, välittömät palkkakustannukset, varaston pinta-ala, aneiskäyttö tai myyntitapahtumien määrä.

Yleiskustannuslisien avulla saadaan selville tuotteen tai palvelun valmistuskustannukset. Yleiskustannuslisän käyttöä voidaan kuvata vaiheittain. Ensimmäiseksi tulee määrittää, minkä tuotteen tai palvelun valmistusarvo tahdotaan selvittää. Seuraavaksi tunnistetaan aiemmin määritellyn tuotteen tai palvelun välittömät kustannukset. Tämän jälkeen tulee selvittää mitä välillisiä kustannuksia yleiskustannuslisiin täytyy ottaa mukaan. Neljäntenä vaiheena luodaan kustannuspaikat, joille kustannukset tulee kohdistaa. Seuraavaksi laskentaan kutakin kustannuspaikkaa varten yleiskustannuslisä. Kun yleiskustannuslisät on saatu, lisätään nämä prosentit välittömien kustannusten päälle ja vastaukseksi saadaan valmistusarvo. (Suomala ym. 2011, luku 5.5.) Kuvassa 7 on havainnollistettu laskennan vaiheet.



Kuva 7. Yleiskustannuslisän laskennan vaiheet (Suomala ym. 2011)

Yleiskustannuslisän käytössä kolmas vaihe, eli välillisten kustannusten selvittäminen on laskennan haastavin osa (Vierros 2009, luku 4). Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 133) mukaan tyypillisimpiä kustannuksia, joiden edellytetään sisältyvän yleiskustannuslisän laskentaan ovat välilliset ainekustannukset, välilliset valmistuskustannukset ja myynnin ja hallinnon kustannukset. Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen (2013, 127) puolestaan esittelee välillisinä kustannuksina koneiden ja laitteiden poistot, rahoituskustannukset, tietojärjestelmäkustannukset, vuokrat, yleisjohton palkat ja yleismarkkinoinnin kustannukset. Kuvasta 8 nähdään yleisimpiä yleiskustannuslisään sisällytettäviä kustannuksia.



Kuva 8. Yleisimmät yleiskustannuslisään sisällytettävät välilliset kustannukset (Neilimo & Uusi-Rauva 2005; Järvenpää ym. 2013)

Yleisin tapa yleiskustannuslisän käytölle on kohdistaa kustannukset eri kustannuspaikoille ja laskea erillinen yleiskustannuslisä kutakin kustannuspaikkaa kohden. Kustannuspaikkoja varten laskettavia yleiskustannuslisiä on useita erilaisia. Kunkin yrityksen tulee päättää, mitä yleiskustannuslisiä on oleellista käyttää. Yleiskustannuslisiä ovat esimerkiksi aineyleiskustannukset, tai myynnin, valmistuksen, hallinnon sekä tutkimus ja kehitystoimintojen yleiskustannukset. (Vierros 2009, luku 4.) Vaikka lisäyslaskentaa soveltamalla usein

laskennassa käytetään useaa edellä mainituista yleiskustannuslaskennallisista, on yleiskustannuslaskennallisä mahdollista laskea vain yhden kaavan avulla. Bhimani (2012, 63-64) mukaan ensimmäisten vaiheiden, eli hinnoiteltavan tuotteen sekä sen välittömien, että välillisten kustannusten tunnistamisen jälkeen yleiskustannuslaskennallisen käyttökaava eroaa hieman aiemmin mainitusta. Neljäntenä vaiheena on valita kaavalle jakaja, kuten esimerkiksi suoritemäärä. Tämän jälkeen kaikki välilliset kustannukset jaetaan valitulla suoritemäärällä, kuten työtunneilla ja tulokseksi saadaan välittömien kustannusten päälle lisättävä yleiskustannuslaskennallisä. (Bhimani 2012, 63-64.)

4 Työn toteutus ja tulosten kuvaus

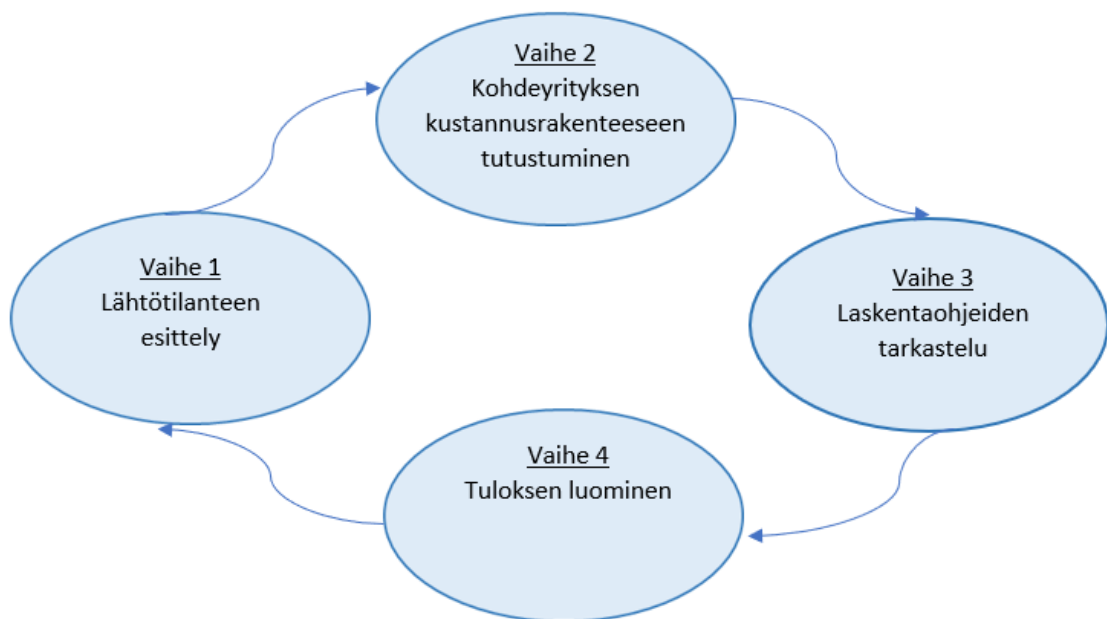
Työ toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka tarkoituksena oli yleiskustannuslisän laskentakaavan rakentaminen, eli ohjeistuksen luominen. Produktin tuottaminen käynnistettiin, jotta saataisiin yleiskustannuslisälle energia-alalla toimiva ajankohtainen ja monikäyttöinen kaava.

4.1 Valittu menetelmä

Tämä opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Toiminnallisen työn tavoitteena on ohjeistaa, opastaa, järjestää tai järjeittää käytännön toimintaa. Toiminnallisessa opinnäytetyössä voidaan tuottaa ohje, ohjeistus tai opastus. Myös esimerkiksi tapahtuman järjestäminen on yksi toiminnallisen opinnäytetyön toteutustavoista. (Vilka & Airaksinen 2003, 9.) Toteuttamistavasta riippumatta toiminnallisen opinnäytetyön tuloksena on aina jokin konkreettinen tuote, kuten esimerkiksi ohje, tapahtuma tai portfolio. Erilaisia toiminnallisia opinnäytetöitä yhdistää yhtenäisen kokonaisuuden luominen. (Vilka & Airaksinen 2003, 51.) Toiminnallisen opinnäytetyön toteutustapoihin lukeutuvat sekä ne keinot, joita käytetään työn sisällön hankkimiseen, että tavat, joiden avulla työ valmistuu. Työn valmistamisen kannalta tulee ottaa huomioon ajalliset, taloudelliset sekä henkiset resurssit. Toiminnallisissa opinnäytetöissä tutkimuksellisten menetelmien käyttö ei ole välttämätöntä. Toiminnallisen työn tuloksen toteutuminen vaatii usein selvitysten tekemistä, ja työn tutkimuksellinen osuus monesti keskittyy selvitykseen sekä tiedon keräämiseen. Toteutustapa muodostuu työn tekijän, toimeksiantajan sekä koulun tavoitteista ja vaatimuksista. (Vilka & Airaksinen 2003, 56-57.) Koska toiminnallisen työn tuloksen määräytyminen usein perustuu tietoperustaan, tulee lähteiden käytön kanssa olla tarkkana. Lähdekritiikin hallitsemisella on suuri merkitys lähteitä valitessa. Lähdekritiikkiin oleellisesti kuuluu lähteen auktoriteetin, iän ja laadun tarkistaminen. (Vilka & Airaksinen 2003, 72.) Toiminnallisen työn rakenne koostuu lähinnä raportoinnista ja produktista. Produktin, eli itse työn toteutuksen ja tuloksen kuvaus on merkittävässä roolissa opinnäytetyössä. Rakenteen tulee edetä työprosessin mukaisesti muodostaen eheän kokonaisuuden. (Vilka & Airaksinen 2003, 82-83.)

Tämän toiminnallisen opinnäytetyön produktin tuloksena on yleiskustannuslisän laskentakaava, eli ohjeistus. Vilkan & Airaksisen (2003, 56-57) mukaan toiminnallisissa opinnäytetöissä tutkimuksellisena osuutena käytetään usein selvitystä sekä tiedon keräämistä. Tämän opinnäytetyön tulos rakentui pitkälti tietoperustasta tehtyjen havaintojen pohjalta. Opinnäytetyön toimeksiantona oli selvittää yleiskustannuslisään kuuluvat kustannukset,

joita etsittiin kirjallisuudesta ja artikkeleista. Koska suurin osa aiheeseen liittyvästä materiaalista keskittyy yleisesti lisäyslaskentaan, eikä yleiskustannuslaskennan käytöstä ole olemassa yhtä oikeaa soveltamistapaa, tuli lähteitä käyttää kritisoiden. Lähteiden käytön lisäksi menetelmätavoiksi valittiin ohjeistukset, omat laskennat ja pohdinta. Ohjeistukset ja esimerkkilaskentakaavat ohjasivat yleiskustannuslaskennan valinnoissa aiheesta löytyvän kirjallisuuden lisäksi. Toimivan tuloksen saavuttamiseksi tuli menetelmätapoihin sisällyttää myös omat laskelmat. Laskelmat keskittyivät kohdeyrityksen kustannusrakenteen tarkkailuun ja niitä tehtiin, jotta saatiin tarkempi kuva kohdeyrityksen kustannuksista ja niiden jakautumisesta. Sekä tietoperustasta tehtyjä havaintoja, että niiden perusteella luotuja tuloksia tuli pohtia.



Kuva 9. Työn vaiheet

Jyrkkiön & Riistaman (2006, 62) mukaan kustannuslaskennan ensimmäinen vaihe on kustannuslajilaskenta, jossa selvitetään yrityksen kokonaiskustannukset. Opinnäytetyöprosessi etenee kustannuslaskennan kulun mukaisesti, jonka vuoksi aluksi tulee tarkastella yrityksen kustannusrakennetta. Kustannuslajilaskennan jälkeen seuraavana vaiheena on kustannuspaikkalaskenta, jonka tehtävänä on tunnistaa välilliset kustannukset (Jyrkkiö & Riistama, 2006, 62). Kohdeyrityksen kustannusrakennetta tarkasteltaessa tulee erottaa kokonaiskustannuksista välittömät ja välilliset kustannukset. Koska opinnäytetyössä ei luoda yrityksen käyttöön ensimmäistä yleiskustannuslaskentakaavaa, aloitetaan produkti lähtötilanteen tarkastelulla. Lähtötilanteen tarkastelun jälkeen perehdytään tarkemmin kohdeyrityksen kustannuksiin. Jotta opinnäytetyön tulosta rakennettaessa osataan

valita laskentaan oleelliset yleiskustannukset, tulee produktissa perehtyä laskentaohjeisiin. Kustannuslaskennan viimeinen vaihe on suoritekohtainen laskenta, jossa kustannukset kohdistetaan suoritteille (Jyrkkiö & Riistama, 2006, 62). Produktin viimeisenä vaiheena on rakentaa yleiskustannuslisälle laskentakaava, jolla kustannukset saadaan aiheuttamisperiaatteen mukaan kohdistettua tuotteille ja palveluille. Kuvasta 9 nähdään opinnäytetyön vaiheet.

4.2 Lähtötilanne

Vuoden 2018 tilinpäätöksessä tilikauden tulos osoittaa voittoa ja yrityksen toiminta on kannattavaa (Liite 1). Kohdeyrityksen liikevaihto koostuu suurimmaksi osaksi sähkön ja lämmön myynnistä. Myös höyryn ja kaasun myynti sekä asennustyöt ovat osa liikevaihtoa. (Liite 3.) Opinnäytetyön tuloksena syntynyt yleiskustannuslisän kaava ei tule vaikuttamaan näiden palveluiden hintoihin. Liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyy vuokratulot, konsernin hallintopalvelut sekä muut tuotot (Liite 3). Kuvasta 10 huomataan, miten liiketoiminnan tuotot jakautuvat liikevaihdon ja liiketoiminnan muiden tuottojen kesken. Opinnäytetyön tuloksen avulla hinnoitellaan mm. yrityksen ulkopuolelle tuotettuja palveluita.

	2017	2016
LIKEVAIHTO	141 081 000,00 €	144 078 000,00 €
Liiketoiminnan muut tuotot	5 078 000,00 €	5 730 000,00 €
Tuotot yhteensä	146 159 000,00 €	149 808 000,00 €

Kuva 10. Tuottojen jakautuminen (Lahti Energia Oy 2018)

Yleiskustannuslisää voidaan käyttää myytäväksi tuotettujen palveluiden tai tuotteiden hinnoittelun lisäksi myös muihin tarkoituksiin. Toimeksiantaja laskee yleiskustannuslisän avulla myös esimerkiksi eri projektiensa tai yrityksen sisälle tuotettujen palveluiden kokonaiskustannuksia. Valmistuskustannusten tietäminen kertoo, onko palveluiden ulkoistaminen yritykselle kannattavampi vaihtoehto. Lisäksi toimeksiantaja käyttää yleiskustannuslisää kustannusvertailuun.

Toimeksiantajayritys on käyttänyt yleiskustannuslisää hinnoittelukeinona aktiivisesti vuosina 2009-2012. Opinnäytetyön tekeminen käynnistyi toimeksiantajan toimesta, sillä heidän käytössään oleva vanha laskentamalli halutaan tarkistuttaa. Työn tarkoituksena on selvittää, onko laskentaan mukaan luettavat yleiskustannukset muuttuneet ajan kuluessa.

4.2.1 Kohdeyrityksen nykyinen laskentamalli

Yleiskustannuslisä lasketaan jakamalla kaavaan valitut välilliset kustannukset välittömillä kustannuksilla (Suomala ym. 2011, luku 5,5) tai valitulla suoritemäärällä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 133). Kohdeyrityksen laskentakaavaan välillisiksi kustannuksiksi on valittu hallinnolliset kustannukset, johon sisältyy mm. pienkalustokulut, välilliset aine ja tarvikkeet, ulkopuoliset palvelut, toimihenkilöiden palkat ja sivukulut, lomapalkat, koulutuskulut, vapaaehtoiset henkilösivukulut, rekrytointikulut, vuokrat rakennuksista, autosta ja työkooneista, kiinteistökulut, ajoneuvokulut, ICT-kulut, matkakulut, edustuskulut, markkinointikulut, lainsäädännöstä aiheutuneet kulut, tietoliikennekulut, vastuuvakuutukset, toimistokulut, neuvottelukulut, luottotappiot, vähennyskelvottomat liikekulut, korkokulut, muut rahoituskulut sekä välittömät verot. Kustannukset on huomioitu vain hallinnollisten toimintojen osalta. Lisäksi laskentaan on otettu mukaan toimistokaluston ja atk-laitteiden poistot sekä toimitalon kustannukset. Hallinnollisista kustannuksista osa on aiheutunut mm. tytäryhtiölle tuotetuista palveluista. Yleiskustannuslisää käytetään emoyhtiön palveluiden hinnoittelussa, jonka vuoksi laskentaan halutaan sisällyttää vain ne kustannukset, jotka emoyhtiölle kuuluvat. Hallinnollisista kustannuksista on vähennetty tytäryhtiölle kuuluvat kulut. (Liite 4.)

Hallinnollisten kustannusten vuosittaiset vaihtelut vaikuttavat yleiskustannuslisän suuruuteen. Kaavassa jakajana toimii henkilöstökustannukset ilman hallinnon palkkoja, palkkioita ja lakisääteisiä henkilösivukuluja. (Liite 4.)

4.3 Kohdeyrityksen kustannusrakenne

Suomalain ym. (2011, luku 5.5) mukaan yleiskustannuslisän käyttäminen alkaa hinnoiteltavan tuotteen tai palvelun määrittämisestä, jonka jälkeen tunnistetaan sen välilliset ja välittömät kustannukset. Tässä opinnäytetyössä pyritään rakentamaan kaava, jolla voidaan hinnoitella useita eri tuotteita tai palveluita, jonka vuoksi kaavaa rakentaessa ei määritellä tuotteita, joiden valmistuskustannukset halutaan selvittää. Yksittäisten tuotteiden tai palveluiden sijaan, kustannuksiin tulee tutustua koko yrityksen näkökulmasta. Materiaalina tässä työn vaiheessa käytettiin tuoreimpia tuloslaskelmia, tilinpäätöksien liitetietoja sekä toimeksiantajalta saatuja materiaaleja.

Taulukko 1. Tuloslaskelman kulut 2018-2015 (Lahti Energia Oy 2019 & 2017)

	2018	2017	2016	2015
Materiaalit ja palvelut yht.	- 93 312 000,00 €	- 85 288 000,00 €	- 93 349 000,00 €	- 92 818 000,00 €
Henkilöstökulut yht.	- 10 416 000,00 €	- 9 997 000,00 €	- 10 628 000,00 €	- 10 704 000,00 €
Suunnitelman mukaiset poistot	- 27 073 000,00 €	- 20 975 000,00 €	- 20 384 000,00 €	- 19 720 000,00 €
Liiketoiminnan muut kulut	- 14 913 000,00 €	- 12 149 000,00 €	- 12 263 000,00 €	- 13 138 000,00 €
Kustannukset yhteensä	- 145 714 000,00 €	- 128 409 000,00 €	- 136 624 000,00 €	- 136 380 000,00 €

Taulukkoon 1 on kerätty virallisen tuloslaskelman kaavan mukaisesti kustannukset vuosilta 2015-2018. Taulukosta nähdään, että vuodesta toiseen huomattavasti suurimmat kustannukset ovat materiaalit ja palvelut, johon sisältyy energian ostot, aine- ja tarvikeostot sekä ulkopuoliset palvelut. Energian ostot ovat yrityksen suurin menoerä. (Liite 1.) Taulukon alimmalla rivillä nähdään yrityksen kokonaiskustannukset ilman rahoituskuluja, tilinpäätössiirtoja ja veroja. Vuoden 2018 kokonaiskustannuksista materiaalit ja palvelut ovat noin 64 %, henkilöstökulut n. 7 %, suunnitelman mukaiset poistot n. 19 % ja liiketoiminnan muut kulut n.10 %.

Materiaaleihin ja palveluihin sisältyy aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä ulkopuoliset palvelut. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin lukeutuu ostomenot. Ostoilla tarkoitetaan niitä hankintoja, joita käytetään myytävien tuotteiden tai palveluiden valmistamisessa. Ostot liittyvät välittömästi myytäväksi tarkoitettuihin hyödykkeisiin. (Leppiniemi, 2016.) Tämän vuoksi ostot ovat helposti kohdistettavissa suoraan myytävälle tuotteelle, joten ne ovat välittömiä kustannuksia. Ulkopuolisiin palveluihin sisältyvät palveluostot, joita ovat esimerkiksi alihankinnasta aiheutuneet kustannukset sekä vuokratyövoima (KILA 1999/1573). Ostetut palvelut voidaan sijoittaa tuloslaskelmassa kahteen eri paikkaan. Välittömät palvelut sijoitetaan ulkopuolisiin palveluihin, kun taas välilliset palveluostot tulee sijoittaa liiketoiminnan muihin kuluihin. (KILA 1999/1573, KILA 2003/1701 ja KILA 2010/1854.) Näin ollen ulkopuolisiin palveluihin kuuluvat kustannukset ovat yritykselle välittömiä kustannuksia ja liiketoiminnan muissa kuluissa olevat palveluostot välillisiä kustannuksia. Henkilöstökuluista usein myös työtunnit voidaan kohdistaa suoraan tuotteille, mutta Järvenpään ym. (2013, 127) mukaan johdon palkat ja palkkiot henkilösivukustannuksineen ovat välillisiä kustannuksia. Myös koneiden ja laitteiden poistot ovat välillisiä kustannuksia (Järvenpää ym. 2013, 127). Virallisesta tuloslaskelmasta ei käy ilmi liiketoiminnan muiden kulujen sisältöä, jonka vuoksi seuraavaksi yrityksen kustannusrakenteeseen tutustumisessa tarkasteltiin eriä, jotka sisältyvät liiketoiminnan muihin kuluihin. Vuonna 2018 liiketoiminnan muut kulut olivat n.14 900 000 euroa ja vuonna 2017 n.12 150 000 euroa (Liite 1). Liiketoiminnan

muihin kuluihin sisältyy mm. kiinteistökulut, vapaaehtoiset henkilösivukulut, vuokrat rakennuksista, koneista ja laitteista, ajoneuvokulut, ICT-kulut, matkakulut, edustuskulut, markkinointi- ja viestintäkulut, ostetut palvelut, läpilaskutettavat kulut, tietoliikennekulut, vakuutukset, toimistokulut, viranomaiskulut, ympäristöhallinnon kulut, muut hallintokulut, vähennyskeltottomat liikekulut sekä käyttöomaisuuden myyntitappiot (Liite 2). Liiketoiminnan muut kulut ovat yritykselle aiheutuvia välillisiä kustannuksia. Tuloslaskelmasta (Liite 1) nähdään, että yrityksen vuosikuluihin sisältyy lisäksi rahoituskulut, tilinpäätössiirrot ja verot. Myöskään nämä kustannukset eivät ole kohdistettavissa suoraan suoritteille, joten ne ovat välillisiä kustannuksia.

4.4 Laskentaohjeiden tarkastelu

Tässä opinnäytetyössä rakennetaan yleiskustannuslisälle laskentakaava, jonka vuoksi suoritekohtaiselle laskennalle menetelmätavaksi on valittu lisäyslaskenta. Jyrkkiön & Riis-taman (2006, 62) mukaan suoritekohtaisessa laskennassa selvitetään, millä jakoperus-teilla välilliset kustannukset viedään suoritteille. Jotta yleiskustannuslisän laskentakaavaa rakentaessa osataan valita laskentaan oikeat kustannukset, tarkasteltiin seuraavaksi aihe-alueen teoriaa sekä laskentamalleja.

Toiminnallisen opinnäytetyön tulos perustuu usein tietoperustasta tehtyihin havaintoihin (Vilka & Airaksinen 2003, 72). Tässäkin toiminnallisessa opinnäytetyössä tietoperusta vaikuttaa opinnäytetyön tulokseen merkittävästi, jonka vuoksi produktin kolmantena vai-heena pohdittiin opinnäytetyön 2. ja 3. luvuissa esiteltyä tietoperustaa. Suurin osa aiheeseen liittyvästä kirjallisuudesta käsittelee yleisesti lisäyslaskennan kulkua. Yksi tapa li-säyslaskennan toteuttamiselle on käyttää laskennassa useaa yleiskustannuslisää. Suo-malan ym. (2011, luku 5.5) mukaan tuotteiden tai palveluiden kustannuksia tunnistetta-essa välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille, joilta ne kohdistetaan usei-den yleiskustannuslisien avulla tuotteille. Myös Vierros (2009, luku 4) esittelee yleiskus-tannuslisien vaihtoehtoiksi mm. aine-, myynnin-, valmistuksen-, ja hallinnonyleiskustan-nuslisän sekä tutkimus ja kehitystoimintojen yleiskustannuslisät. Opinnäytetyön toimeksi-antona on luoda energia-alalla toimiva yleiskustannuslisän laskentakaava. Vaikka lisäys-laskenta usein toteutetaan usean yleiskustannuslisän avulla, on yleiskustannuslisä mah-dollista laskea myös yhtä kaavaa käyttämällä. Bhimani (2012, 63-64) tuo esille laskenta-mallin, jossa valitaan laskennan kannalta oleelliset välilliset kustannukset, jotka jaetaan valitulla suoriteperusteella. Työssä pyritään rakentamaan toimiva yleiskustannuslisän las-kentakaava Bhimani esittelemän laskentatavan mukaan. Tietoperustasta löydettiin yleis-kustannuslisälle haluttu laskentatapa. Vierros (2009, luku 4) kertoo lisäyslaskennan suu-

rimman ongelman olevan välillisten kustannusten oikeudenmukainen jakaminen yleiskustannuslisiksi. Tämän opinnäytetyön toimeksiantoon sisältyy lisäksi oleellisesti yleiskustannuslisään sisältyvien kustannusten määrittely. Jotta työlle asetettu tavoite saavutettaisiin mahdollisimman hyvin, pyrittiin tietoperustasta laskentaesimerkkien lisäksi löytämään yleisimpiä yleiskustannuksia. Järvenpään ym. (2013, 127) mukaan yleiskustannuslisään voidaan sisällyttää esimerkiksi koneiden ja laitteiden poistot, rahoituskustannukset, tietojärjestelmäkustannukset, vuokrat, yleisjohdon palkat ja yleismarkkinoinnin kustannukset. Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 133) esittelevät välilliset ainekustannukset, välilliset valmistuskustannukset ja myynnin ja hallinnon kustannukset tyypillisesti yleiskustannuslisään kuuluvina yleiskustannuksina. Eklund & Kekkonen (2011, 51) kertovat välillisten kustannusten olevan tarpeellisia tuottoprosessin toteuttamisen kannalta, vaikka ne eivät suoraan osallistu tuotteiden valmistamiseen. Esimerkkeinä välillisistä kustannuksista Eklund & Kekkonen (2011, 51) esittelevät toimitilakustannukset, markkinoinnin- ja hallinnon kustannukset sekä kaluston hankinnan. Välillisten kustannusten määrittelyn lisäksi kaavalle tulee määrittää jakaja. Jakajana voi toimia joko välilliset kustannukset (Suomala ym. luku 5,5) tai suorit määrä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 133). Vierroksen (2009, luku 4) mukaan suorit määränä käytetään esimerkiksi laskentakauden työtunteja, laskentakauden kone-tunteja, varaston pinta-alaa, aineskäyttöä, välittömiä palkkakustannuksia tai myyntitapah-tumien määrää.

Tietoperustaan tutustumisen jälkeen etsittiin ohjeistuksia laskentaa varten. Jokaisen yrityksen kustannusrakenne on erilainen, jonka vuoksi samaa yleiskustannuslisän laskentamallia ei käytetä eri yrityksissä. Laskentamallit kuitenkin antavat osviittaa siitä, mitä kustannuksia yrityksen omaan laskentaa voi mahdollisesti sisällyttää. Toimeksiantajayritys haluaa yleisellä tasolla selvittää yleiskustannuslisään kuuluvat kustannukset, jonka vuoksi laskentamallien tarkastelu on opinnäytetyön kannalta tärkeää. Tässä produktin vaiheessa löydettiin kaksi toisistaan poikkeavaa ohjeistusta. Näistä toinen on Suomen ympäristökeskuksen (SYKE) laskentamalli. SYKEN laskentamalli tarjoaa esimerkin yleiskustannuslisän laskemiselle. Tietoperustaan perehtymällä tarkasteltiin mahdollisia kustannuksia, joita yleiskustannuslisään voidaan sisällyttää. Tietoperustasta tehdyt havainnot ohjaavat laskentakaavan rakentamisessa. SYKEN laskentamalli ei pelkästään esitele yleisimpiä kustannuksia, vaan se tarjoaa konkreettisen laskentakaavan yleiskustannuslisälle. Yleiskustannuslisäprosentti lasketaan jakamalla laskentaan sisällytetyt yhteiskustannukset loppusuoritteiden palkkausmenoilla. SYKEN laskentaan sisällytetään palveluiden ostot ja kiinteistömenot, kuten vuokrat ja sähkö. Lisäksi SYKEN yleiskustannuslisäprosenttiin sisältyy tukiyksiköiden kustannukset sekä toiminnallisten yksiköiden johtamis-, sihteerij- ja kehittämiskustannukset. Suomen ympäristökeskuksen kaavassa on myös viestintä- ja it-palvelut, koulutusmenot sekä poistot ja korot. (Liite 5.)

Toinen produktin neljännessä vaiheessa löydetty ohjeistus oli Suomen valtionkonttorin yrityksille tarjoama yleisen kustannuslaskennan malli. Valtionkonttorin malli ei anna suoraa ratkaisua yleiskustannuslisän laskennalle, mutta voidaan sitä hyödyntää laskentakaavan rakentamisessa samalla tavalla, kuin tietoperustaa. Mallissa kustannukset on jaettu eri vyörytysvaiheisiin ja jokaisen vyörytysvaiheen kustannukset kohdistetaan joko seuraaville vaiheille tai suoraan ydin- ja ohjaustoiminnoille. Kustannuslaskennan kustannukset vyörytetään projektien kustannusraportteihin, jotta saadaan kokonaisvaltainen kuva kunkin projektin kokonaiskustannuksista. Ensimmäisen vaiheen kustannukset kohdistetaan sekä ydin- ja ohjaustoiminnoille että kaikille seuraaville vaiheille. 1. vaiheen kustannuksia ovat poissaolo, kiinteistö ja yhteinen tietohallinto. Toisen vaiheen kustannukset voidaan mahdollisesti kohdistaa seuraaville tukitoiminnoille. Kustannukset tulee kuitenkin vähintään kohdistaa suoraan ydin- ja ohjaustoiminnoille. 2. vaiheen kustannuksia ovat muut tukitoiminnot, kuten taloushallinto, matkustus, viestintä, logistiikka, henkilöstöhallinto & suunnittelu. Kolmannen ja neljännen vaiheen kustannukset kohdistetaan vain ydin- ja ohjaustoiminnoille. 3. vaiheen kustannuksiin sisältyy ydintoimintoja avustavat tehtävät, kuten tietojärjestelmät ja kirjanpito. 4. Vaiheeseen sisältyy poistot ja korot. (Liite 6.) Valtionkonttorin laskentamallia ei voida suoraa soveltaa yleiskustannuslisän laskennassa, sillä halutussa yleiskustannuslisäprosentin laskentakaavassa ei käytetä vyörytysmenetelmää. Tässä produktin etenemisen vaiheessa löydettiin erilaisia malleja, jotka tukevat työkalun rakentamisessa. SYKEN laskentamallia pystyy soveltamaan konkreettisemmin, mutta molemmat ohjeistukset tukevat ratkaisun luomisessa. Eri ohjeistuksiin tutustumalla opittiin se, että yhtä oikeaa laskentatapaa ei ole.

Kuvaan 11 on vedetty yhteen kaikki tietoperustasta sekä laskentamalleista löydetyt yleiskustannuslisään sisällytettävät kustannukset.

<u>Yleiskustannukset</u>		<u>Suoritemäärä</u>
Välilliset ainekustannukset	Tietojärjestelmäkustannukset	Työtunnit
Välilliset valmistuskustannukset	Toimitilakustannukset	Varaston pinta-ala
Koneiden ja laitteiden poistot	Rahoituskustannukset	Välittömät palkat
Myyntin ja hallinnon kustannukset	Yleisjohton palkat	Konetunnit
Yleismarkkinoinnin kustannukset	Toimistomenot	Aineiskäyttö
Koulutusmenot	Korot	Myyntitapahtumien määrä
Viestinnän menot	Kehittämiskulut	
Palveluostot	Tietoliikennemenot	
	Vuokrat	

Kuva 11. Mahdolliset yleiskustannuslisän kustannukset (Eklund & Kekkonen 2011; Järvenpää ym. 2013; Neilimo & Uusi-Rauva 2005; SYKE 2017; Vierros 2009)

4.4.1 Laskentaohjeiden soveltaminen kohdeyritykselle

Kohdeyrityksen kustannusrakenteeseen tutustuessa selvisi, että yrityksen välillisiin kustannuksiin kuuluu välilliset palkat, poistot, liiketoiminnan muut kulut, rahoituskulut ja verot. Laskentaohjeisiin perehtymisen ansiosta kohdeyrityksen välillisistä kustannuksista osattiin tunnistaa yleiskustannuslisään sisällytettäviä kustannuksia. Henkilökunnan kouluttaminen voi tehostaa työskentelyn laatua tai ajankäyttöä. Koulutuksen seurauksena henkilöstö voi myös saada valmiuksia uusien työtehtävien suorittamiseen. SYKE (Liite 5) esitteli yleiskustannuslisälle laskentamallin, jossa koulutuskulut on sisällytetty välillisiin kustannuksiin. Näin ollen henkilöstön koulutuskulut tulee kohdistaa tuotteille yleiskustannuslisien avulla. Työn tekemistä varten tarvitaan usein erilaisia laitteita tai koneita sekä toimitiloja, joissa työ toteutetaan. Eklund & Kekkonen (2011, 51) esittelevät kaluston hankinnan sekä toimitilakulut välillisinä kustannuksina. Työkoneiden vuokrat, koneiden ja laitteiden leasingvuokrat sekä pienkalustohankinnat ovat täten oleellisia yleiskustannuksia. Lisäksi kiinteistöjen kulut, kuten korjaukset, sähkö, vesi, siivous ja kiinteistöverot tulee huomioida yleiskustannuslisässä. Myös rakennuksien vuokrat ovat välillisiä kustannuksia. Asiakkaiden hankkiminen vaatii markkinointia. Sekä Eklund & Kekkonen (2011, 51) että Järvenpää ym. (2013, 127) kertovat markkinointikustannusten olevan välillisiä yleiskustannuksia. Markkinointikuluihin kuuluu esimerkiksi mainoksien tekeminen, kotisivujen ylläpito ja asiakastilaisuuksien järjestäminen. Tietojärjestelmäkustannukset ovat yritykselle aiheutuvia välittömiä kuluja, jotka tulee sisällyttää yleiskustannuslisään (Järvenpää ym. 2013, 127). Yrityksille aiheutuu ICT-kuluja esimerkiksi ohjelmistoista, laitehankinnoista ja tuki- ja huoltopalveluista. SYKEN (liite 5) mukaan myös toimisto- ja tietoliikennekulut ovat yleiskustannusli-

sään sisällytettäviä välillisiä kustannuksia. Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 133) sekä Ek-lundin & Kekkosen (2011, 51) mukaan oleellisimpia yleiskustannuslisään sisällytettäviä eriä ovat hallinnon kustannukset. Aiemmin tekstissä mainittiin, että ostetut palvelut, jotka eivät välittömästi liity myytävien tuotteiden tai palveluiden valmistamiseen, tulee sijoittaa liiketoiminnan muihin kuluihin (KILA 1999/1573, KILA 2003/1701 ja KILA 2010/1854). Leppiniemi (2016) kertoo liiketoiminnan muut kulut- erään sisältyvän välillisesti tulonhankintaa palvelevat palveluostot. Leppiniemi (2016) mainitsee tyypillisinä palveluostoina tilitoimisto- ja tilintarkastuspalvelut. Koska liiketoiminnan muissa kuluissa sijaitsevat palveluostot ovat yritykselle välillisiä hankintoja, tulee ne sisällyttää yleiskustannuslisään. Järvenpään ym. (2013, 127) mukaan poistot, yleisjohdon palkat sekä rahoituskustannukset tulee sisällyttää yleiskustannuslisään. SYKE:n (2017) laskentamallissa on mukana pääomakustannukset, johon sisältyy korkokulut.

4.5 Yhteenveto ja tulokset

Aiemmin produktissa toteutettiin kustannuslajilaskenta ja kustannuspaikkalaskenta. Kohdeyrityksen kokonaiskustannuksista eroteltiin välilliset kustannukset, joita olivat välilliset palkat, poistot, liiketoiminnan muut kulut, rahoituskulut ja verot. Kustannuslaskennan viimeisessä vaiheessa, eli suoritekohtaisessa laskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille (Jyrkkiö & Riistama, 2006, 62). Tässä opinnäytetyössä suoritekohtainen laskenta toteutetaan yleiskustannuslisän avulla. Produktin viimeisenä vaiheena rakennettiin yleiskustannuslisälle laskentakaava.

Kohdeyrityksen kustannuksista henkilökunnan koulutus, kalustokulut, toimitilakulut, markkinointikulut, ICT-kulut, toimisto- ja tietoliikennekulut, hallinnon kustannukset, palveluostot, poistot, johdon palkat, rahoituskulut ja korkokulut kuuluvat produktissa tarkasteltujen laskentaohjeiden mukaan yleiskustannuslisään. Yleiskustannuslisän laskemiselle ei ole luotu yhtä yleistä laskemistapaa, jota jokainen yritys voisi hyödyntää. Produktin edetessä etsittiin kustannuksia, jotka oleellisesti kuuluvat yleiskustannuslisään. Lähteet esittelivät eri kulu- lueriä laskentaan mukaan luettaviksi kustannuksiksi ja laskentaesimerkit poikkesivat toisistaan. Työn edetessä ei pelkästään opittu tunnistamaan niitä kustannuksia, jotka yleiskustannuslisään voidaan sisällyttää, mutta ymmärrettiin myös se, että toimivan tuloksen saamiseksi, ei yleistä kaavaa voida rakentaa. Tulokseen ei siis voida sisällyttää pelkästään tietoperustasta löytyneitä yleiskustannuksia, vaan tulee valita ne kustannukset, jotka näkyvät kohdeyrityksen kustannusrakenteessa. Tietoperustasta esille nousseiden yleiskustannusten lisäksi Lahti Energia Oy:n liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy ajoneuvokulut, matkakulut, vapaaehtoiset henkilösivukulut, edustuskulut, vakuutukset, luottotap-

piot, vähennyskelvottomat liikekulut, neuvottelukulut, ilmoituskulut, kirjat ja julkaisut, viranomaiskulut, jäsenmaksut sekä tarkkailun ja seurannan maksut. Toimeksiantajayritys haluaa yleiskustannuslisän avulla selvittää hallinnollista toiminnoistaan aiheutuneet kustannukset. Jyrkkiön & Riistaman (2006, 60-61) mukaan kustannuslaskennan päätavoite on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. JHS-suositukset (2018, luku 2.3) kertovat yleiskustannuslisän olevan joko euromääräinen tai prosentuaalinen hinta, jolla välillisiä kustannuksia veloitetaan yksittäisiltä suoritteilta. Ikäheimon (2016, 131) mukaan lisäyslaskennan perusajatus on välillisten kustannusten kohdistaminen suoritteille. Lisäyslaskennassa laskentaan sisällytetään valitun laskentakohteen aiheuttamat välilliset kustannukset. Lahti Energia Oy:llä laskentakohde on hallinnolliset toiminnot. Jotta kaava toimisi sille asetetun käyttötarkoituksen mukaan mahdollisimman hyvin, tulee laskennassa huomioida kaikki yrityksen hallinnollisten toimintojen aiheuttamat välilliset kustannukset.

Aiemmin työssä mainittiin että, tietoperusta keskittyy suurimmaksi osaksi lisäyslaskennan yleiseen kulkuun. Yleiskustannuslisän laskemiselle on kaksi eri perusideaa. Yleisemmin laskennassa käytetään useaa yleiskustannuslisää (Suomala ym. 2011, luku 5.5; Vierros 2009, luku 4), mutta tulos on mahdollista laskea myös yhden yleiskustannuslisän avulla (Bhimani 2012, 63-64). Toimeksiantajan toiveita noudattaen yleiskustannuslisän laskenta-kaava toteutettiin Bhimanin oppien mukaan. Kaavaan jaettavaksi valitaan välilliset kustannukset, eli yleiskustannukset, mutta jakajaksi voidaan valita joko välittömät kustannukset (Suomala ym. 2011, luku 5,5) tai suoritemäärä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 133). Opinäytetyön johdannossa käytiin läpi työn kannalta oleellisimpia käsitteitä. Välillisten kustannusten tai yleiskustannusten kerrottiin olevan sellaisia kustannuksia, joita ei voida kohdistaa suoraa valmistuserille, mutta ovat ne osa tuotteiden tai palveluiden valmistus- tai myyntiprosessia (Vierros 2009, luku 4). Yleiskustannuslisän avulla välilliset kustannukset saadaan vaikuttamaan tuotteiden myyntihintoihin. Yleiskustannuslisään valittiin mukaan Lahti Energia Oy:n kustannusrakenteessa näkyvät välilliset kustannukset. Jakajana toimii välittömät kustannukset. Kaavaan valitut kustannukset on esitelty kuvassa 12.

<u>Välilliset kustannukset</u>
henkilökunnan koulutus
kalustokulut
toimitilakulut
markkinointi- ja viestintäkulut
ICT-kulut
toimisto- ja tietoliikennekulut
ostetut palvelut
ajoneuvokulut
matkakulut
vapaaehtoiset henkilösivukulut
edustuskulut
vakuutukset
neuvottelukulut
ilmoituskulut
kirjat ja julkaisut
viranomaiskulut
tarkkailun ja seurannan maksut
viranomaiskulut
muut hallintokulut
luottotappiot
poistot
välilliset palkat
rahoituskulut
korkokulut
<u>Välittömät kustannukset</u>
kokonaishenkilöstökulut
-hallinnon palkat ja palkkiot sivukuluineen
Yleiskustannuslisä%= $\frac{\text{välilliset kustannukset}}{\text{välittömät kustannukset}}$

Kuva 12. Työn tulos

Kustannuslaskennan tavoitteena on selvittää laskentakohteen kustannukset (JHS-suositukset 2018, luku 1). Palveluiden ja projektien hinnoittelamisen lisäksi Lahti Energia Oy käyttää yleiskustannuslisää palveluiden ulkoistamispäätöksissä. Jotta yleiskustannuslisä palvelee kohdeyritystä mahdollisimman hyvin, tulee sen avulla saada selville suoritteiden todelliset valmistuskustannukset. Yleiskustannuslisän tulee sisältää kaikki Lahti Energia Oy:n hallinnollisesta toiminnasta aiheutuneet välilliset kustannukset. Tulokseen on sisällytetty Lahti Energia Oy:n tuloslaskelmassa näkyvät välilliset kustannukset, joista täytyy

myöhemmin erotella hallinnollisten kustannusten aiheuttamat kulut. Jotkut laskentaan valituista eristä sisältävät kohdeyritykselle kuuluvien kulujen lisäksi mm. tytäryhtiölle tuotettujen palveluiden tekemisestä aiheutuvia kuluja. Vain ne kulut, jotka ovat aiheutuneet kohdeyrityksen liiketoiminnan harjoittamisesta, tulee huomioida, jonka vuoksi konsernipalveluiden kulut poistetaan laskennasta. Välittömiksi kustannuksiksi on valittu kokonaishenkilöstökulut ilman hallinnon palkkoja ja palkkioita.

Työn tuloksena rakentunut yleiskustannuslisän laskentakaava ei eroa paljon kohdeyrityksen jo käytössä olevasta kaavasta. Lisäyslaskennan perusidea, eli välillisten kustannusten kohdistaminen tuotteille on pysynyt samana ajan kuluessa, jonka vuoksi kaavan muutokset eivät ole suuria. Kaavaan tulee edelleen sisällyttää kaikki hallinnollisista toiminnoista aiheutuneet välilliset kustannukset. Vierros (2009, luku 4) kertoi välillisten kustannusten olevan osa valmistus- tai myyntiprosessia. Lahti Energia Oy:n alkuperäinen yleiskustannuslisän laskentakaava sisälsi vähennyskelvottomat liikekulut, kuten sakot ja verojen viivästyskorot. Nämä kulut eivät kuitenkaan ole välttämättömiä osia myynti- tai valmistusprosessia, jonka vuoksi niitä ei uuteen kaavaan sisällytetty. Alkuperäinen kaava huomioi lisäksi ulkopuolissa palveluissa olevia kuluja, jotka eivät KILA:n (1999/1573, 2003/1701 ja 2010/1854) mukaan ole välillisiä kustannuksia. Uudessa kaavassa vain liiketoiminnan muissa kuluissa näkyvät palveluostot on otettu mukaan laskentaan. Aiemmin toimeksiantajayrityksen kaavassa jakajana on toiminut tuloslaskelman henkilöstökulut ilman hallinnon palkkoja ja palkkioita. Toimeksiantajan kanssa on keskusteltu siitä, mikä jakajan tulisi tulevaisuudessa olla. Uuteen kaavaan jakajaksi on valittu kokonaishenkilöstökulut ilman hallinnon palkkoja ja palkkioita. Kaavassa jakajaan on sisällytetty myös taseeseen aktioidut henkilöstökulut.

5 Pohdinta

Tässä luvussa käyn läpi toteutettua opinnäytetyöprosessia. Arvioin opinnäytetyön sekä sen tuloksen onnistumista. Lisäksi annan ehdotuksia jatkotoimenpiteisiin.

5.1 Opinnäytetyöprosessi

Tämän opinnäytetyön aiheenrajaus oli selkeä ja aihealueessa pysyttiin hyvin. Työlle oli lisäksi asetettu selkeä tavoite, joka oli yleiskustannuslisan laskentakaavan rakentaminen. Rakensin työn niin, että se olisi lukijan näkökulmasta helposti seurattava. Jaoin opinnäytetyön viiteen eri pääotsikkoon, joista laajimmat osa-alueet olivat luvut 2, 3 & 4. Ensimmäisessä luvussa, eli johdannossa esittelin työn lähtötilannetta sekä tavoitteita. Lisäksi ensimmäisessä luvussa esittelin toimeksiantajan sekä kerroin työn tärkeydestä työelämässä. Ensimmäisen luvun luettua lukija ymmärtää työn tavoitteet, tärkeyden sekä toteuttamisen syyt. Toisessa ja kolmannessa luvussa perehdyin opinnäytetyön kannalta oleellisimpaan tietoperustaan. Teoriaosuudessa pyrin esittelemään opinnäytetyön etenemisen kannalta tärkeintä tietoperustaa, pysymällä opinnäytetyön näkökulmasta oleellisissa aihealueissa. Teoriaosuus alkoi yleisesti kustannuslaskennan esittelemisellä, jonka jälkeen perehdyttiin itse työn aiheeseen, eli lisäyslaskentaan ja yleiskustannuslisien käyttöön. Näin tehtiin, jotta teoriaosuus olisi lukijalle mahdollisimman informatiivinen ja selkeä sekä loisi aiheesta kokonaisvaltaisen kuvan. Työn teoriaosuus antoi vastauksia tuloksen muodostumisessa, jonka vuoksi lähteet olivat tärkeä osa opinnäytetyötä. Luotettavien lähteiden löytäminen osoittautui hieman haasteelliseksi tehtäväksi. Oikeaa vastausta työn tulokselle ei ole ja lähteiden sisältö oli yksipuolista. Kuitenkin uskon, että työssä käytetyt lähteet eivät anna tuloksen kannalta virheellistä tietoa. Luku neljä käsittelee itse työn toteutumista. Produktin jaoin neljään eri vaiheeseen. Produktin etenemisen pyrin rakentamaan niin, että työ eteni kustannuslaskennan yleisen kulun mukaan. Produktin etenemisessä tärkeää oli, että edelliset vaiheet tukevat seuraavia vaiheita. Produkti alkoi lähtötilanteen kartoituksella. Aluksi tarkastelin mm. kohdeyrityksen nykyistä laskentamallia. Toimeksiantaja kuvailee nykyistä laskentamalliaan hankalaksi. Koska en itse työskentele yrityksessä, oli nykyisen laskentamallin sisäistäminen haastavaa. Seuraavana vaiheena oli kohdeyrityksen kustannusrakenteeseen tutustuminen. Kustannuslaskenta alkaa kokonaiskustannusten tarkastelulla, jonka vuoksi myös produktin alussa tarkasteltiin kustannuksia. Seuraavana vaiheena oli laskentaohjeiden tarkastelu ja niiden soveltaminen kohdeyritykselle. Tietoperustasta opin paljon yleiskustannuslisien käytöstä sekä sain ohjeita kustannusten valintaan. Viimeisenä vaiheena oli edellisten vaiheiden yhteen vetäminen, pohtiminen ja niiden perusteella tuloksen luominen. Työlle asetetun aikataulun noudattamisessa epäonnistuin. Tarvitsin työhön odotettua enemmän materiaaleja sekä selvityksiä toimeksiantajalta, ja asuminen

eri kaupungeissa hankaloitti yhteydenpitoa. Kokopäivätyön aloittaminen toisessa yrityksessä vähensi opinnäytetyölle varattuja resursseja huomattavasti.

Opinnäytetyön rakenteessa mielestäni onnistuin. Alussa saadaan lukijan kiinnostus heräämään aiheen ajankohtaisuudella sekä käytännönläheisyydellä. Teoriaosuudessa pysytään aihealueessa, joka saa lukijan pysymään kiinnostuneena. Teoriaosuuden luettua lukijalla on kaikki tarvittava tieto produktin etenemisen ymmärtämiseen. Tuloksen valmistumisessa käytin tietoperustan oppeja sekä vertailin eri lähteiden esittelemiä laskentatapoja. Produktin rakensin niin, että aluksi tarkastellaan nykyistä tilannetta ja lopuksi sitä, mikä tilanteen tulisi olla.

Uskon, että toimeksiantajayhteistyö olisi toiminut sujuvammin, mikäli olisin työskennellyt kohdeyrityksessä. Yhteistyötä hankaloitti molempien osapuolten omat kiireet ja tapaamisten järjestäminen oli haastavaa välimatkan vuoksi. Vaikka haasteita ja viivästyksiä ilmeni, sain toimeksiantajalta tarvittavia apuja työn tekemistä varten. Kaiken kaikkiaan toimeksiantajayhteistyö sujui hyvin.

5.2 Tuloksen onnistuminen

Työn tavoitteena oli selvittää yleiskustannuslisään sisältyvät kustannukset. Työn toimeksiantannon ja tavoitteiden määrittelyn lisäksi toimeksiantaja esitteli käyttötarkoituksiaan yleiskustannuslisälle. Osa tulokseen valituista kustannuksista on lähteiden esittelemiä yleiskustannuksia, mutta osaa ei suoraan lähteissä mainita. Vaikka en varsinaisesti saanut lähdeä tukemaan kaikkia kustannusvalintoja, uskon, että ne laskentaan tulee sisällyttää. Suomalan ym. (2011, luku 5.5) mukaan lisäyslaskennassa tunnistetaan tuotteen välilliset kustannukset ja ne kohdistetaan tuotteille yleiskustannuslisien avulla. Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 126) kertovat suoritekohtaisen laskennan tavoitteena olevan laskentakauden kokonaiskustannusten oikeudenmukainen kohdistaminen suoritteille. Ikäheimo (2016, 131) mainitsee lisäyslaskennan perusajatuksen olevan välillisten kustannusten kohdistaminen suoritteille. Myös Braggin (2018) ja Jyrkkiön & Riistaman (2006, 149-150) mukaan välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille yleiskustannuslisien avulla. Opinnäytetyötä tehdessä opin, että yleiskustannuslisän tulee kertoa suoritteiden valmistuskustannukset ja laskentaan tulee sisällyttää laskentakohteelle kuuluvat välilliset kustannukset. Lahti Energia Oy tahtoo selvittää hallinnollisten toimintojen valmistuskustannukset yleiskustannuslisän avulla, jonka vuoksi hallinnolliset toiminnot ovat laskentakohde kaavalle.

Työlle asetettu tavoite saavutettiin osittain. Tavoitteena oli selvittää yleisellä tasolla yleiskustannuslisään kuuluvat kustannukset ja rakentaa yleiskustannuslisälle laskentakaava.

Etsin lähteistä laskentaan sisällytettäviä kuluja, mutta opin, että tiettyä linjausta kustannusten valinnalle ei ole. Yleisenä sääntönä lisäyslaskennalle voidaan pitää laskentakohteen välillisten kustannusten sisällyttämistä laskentaan. Työn tulokseen sisällytin Lahti Energia Oy:n tuloslaskelmassa näkyviä välillisiä kustannuksia.

Lähteiden puuttuminen saattaa vaikuttaa negatiivisesti työn tuloksen luotettavuuteen. Tuloksen onnistumiseen vaikutti myös se, että en työskentele kohdeyrityksessä, jonka vuoksi tietoni yrityksen toiminnasta ovat vähäiset. Suunnittelin sisällyttäväni työhön uuden kaavan testaamisen laskelmien avulla. Koska kaavaan otetaan kulut huomioon toiminnoittain, vaatii laskelmien tekeminen pääsyn yrityksen sisäisiin ohjelmiin. Näin ollen en pystynyt testilaskelmia tekemään.

5.3 Jatkoimenpiteet

Suomala ym. (2011, luku 5,5) kertovat, että välilliset kustannukset kohdistetaan tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan yleiskustannuslisien avulla. Opinnäytetyön tuloksena syntynyt kaava toimii toimeksiantajayrityksen käytössä monipuolisesti, sillä työn tulos sisältää kaikki kohdeyrityksen välilliset kustannukset, joita yleiskustannuslisään on mahdollista sisällyttää. Kaavaa voidaan soveltaa sille halutun käyttötarkoituksen mukaisesti valitsemalla laskentaan mukaan tuloksena listatuista kustannuksista vain halutun laskentakohteen aiheuttamat kustannukset. Toimeksiantajayritys tahtoo selvittää yleiskustannuslisän avulla hallinnollisista toiminnoista aiheutuneet kustannukset. Ennen yleiskustannuslisän käyttöä, tulee toimeksiantajan ajaa raportti, jossa on huomioitu opinnäytetyön tuloksena listatut kustannukset vain hallinnollisten toimintojen osalta. Lisäksi toimeksiantajan täytyy poistaa laskennasta konsernipalveluiden tuottamisesta aiheutuneet kulut, jotka eivät emoyhtiölle kuulu. Toimeksiantajayrityksen hallinnollisten toimintojen yleiskustannuslisään kuuluu myös toimitalon kustannukset, jotka tulee lisätä laskentaan. Kun yleiskustannuslisäprosentti on saatu selville, voidaan sitä käyttää sille asetetuille käyttötarkoituksille.

5.4 Oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprosessia aloittaessa tietoni kustannuslaskennasta olivat vähäiset. Aihetta olin käsitellyt vain muutamilla oppitunneilla ja kokonaisuudessaan aihealue oli minulle melko uusi. Opinnäytetyöprosessin edetessä opin paljon yleisesti kustannuslaskennasta. Työskentelen itse ulkoisen laskentatoimen puolella, jonka vuoksi oli kiinnostavaa oppia opinnäytetyön myötä myös sisäisestä laskennasta. Työn valmistumisen kannalta tärkeimpiä oppeja olivat kustannusten tunteminen sekä valmistusyrityksen kustannuslaskennan tehtävien ja yleisen kulun ymmärtäminen. Työn kannalta oli myös erityisen tärkeää hallita

kustannuslaskennan viimeisen vaiheen soveltamistapa, lisäyslaskenta. Opinnäytetyön ansiosta opin teorian lisäksi etsimään lähteitä sekä kritisoimaan niitä. Tärkeänä oppina pidän myös työtehtävien organisoimista sekä itsensä johtamista. Kokonaisuudessaan opinnäytetyöprosessi oli pitkä ja huomattavasti itse raportin kirjoittamista suurempi kokonaisuus. Opinnäytetyöprosessin aikana opin arvostamaan suunnittelun tärkeyttä. Työn aikataulutaminen ja jäsentäminen paransivat organisointikykyjäni.

Lähteet

Bhimani, A, Horngren, C.T, Datar S.M & Rajan M.V. 2012. Management and cost accounting. MyAccountingLab. 5th edition.

Bragg, S. 2018. Job costing system. AccountingTools. Luettavissa: <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-a-job-costing-system.html?rq=job%20costin>. Luettu 18.4.2019

Braun, K.W & Tietz W.M. 2015. Managerial accounting. Harlow: Pearson Education Limited.

Eklund, I & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu. SanomaPro.

Eklund, I & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus WSOYpro Oy.

Ikäheimo, S. 2016. Yrityksen laskentatoimi. Talentum Media.

JHS-suositukset. 2018. JHS 204 Maakuntien kustannuslaskenta. Luettavissa: http://docs.jhs-suositukset.fi/jhs-suositukset/JHS204_liite1/JHS204_liite1.html#H5. Luettu 8.12.2019.

Jyrkkiö, E & Riistamaa, E. 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. WSOY.

Järvenpää, M, Länsiluoto, A, Partanen, V & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. SanomaPro.

KILA. 2010. Edilex. Luettavissa: <https://www.edilex.fi/kila/1854>. Luettu 23.3.20.

KILA. 2003. Edilex. Luettavissa: <https://www.edilex.fi/kila/1701>. Luettu 23.2.20.

KILA. 1999. Edilex. Luettavissa: <https://www.edilex.fi/kila/1573>. Luettu 23.2.2020.

Lahti Energia Oy. 2019. Tilinpäätös 2018. Luettavissa: https://www.expressmagnet.eu/pub/6/LE-TILINPAATOSKIRJA-2018_nettisivut/#p=12. Luettu 17.4.19.

Lahti Energia Oy. 2018. Tilinpäätös 2017. Luettavissa: <https://www.expressmagnet.eu/pub/6/LE-tilinpaatos2017/#p=9>. Luettu 27.4.20.

Lahti Energia Oy. 2017. Tilinpäätös 2016. Luettavissa: <http://www.expressmag-net.eu/pub/6/le-tilinpaatos-2016/>. Luettu 17.4.19.

Lahti Energia Oy. Yritysesittely. Luettavissa: <https://www.lahtienergia.fi/fi/lahti-energia/yritysesittely>. Luettu 17.4.2019.

Leppiniemi, J. 2016. Mitä ovat ulkopuoliset palvelut? Tilisanomat. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/mita-ovat-ulkopuoliset-palvelut>. Luettu: 12.1.20

Neilimo, K & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Edita.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Alma Talent.

Suomala, P, Manninen, O & Lyly-Yrjänäinen J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita.

Tenhunen, M. 2013. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat – osa 2. Tilisanomat. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulu-koulut/johdon-laskentatoimen-peruskasitteet-menetelmat-ja-tekniikat>. Luettu 31.3.2020.

Vierros, T. 2009. Tuotantotalouden peruskurssi, luku 4 tuotekustannuslaskenta. Luettavissa: <https://wiki.aalto.fi/display/TU22/4.+Tuotekustannuslaskenta>. Luettu 3.4.2019.

Vilka, H & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Tammi.

Liitteet

Liite 1. Tuloslaskelma

TULOSLASKELMA		Liitetiedon kohta		1.1.2018 - 31.12.2018	1.1.2017 - 31.12.2017
LIIKEVAIHTO	4			144 495 342,43	141 080 544,85
Liiketoiminnan muut tuotot	5			23 962 766,50	5 078 232,25
Materiaalit ja palvelut					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Energian ostot tilikauden aikana				-76 042 601,03	-67 137 132,11
Aine- ja tarvikeostot tilikauden aikana				-8 485 035,75	-8 602 668,96
Ulkopuoliset palvelut				-8 784 304,90	-9 548 618,38
<i>Materiaalit ja palvelut yhteensä</i>	6			<u>-93 311 941,68</u>	<u>-85 288 419,45</u>
Henkilöstökulut	7				
Palkat ja palkkiot				-8 430 301,49	-8 032 363,16
Henkilösivukulut					
Eläkekulut				-1 709 149,91	-1 638 923,71
Muut henkilösivukulut				-276 781,88	-325 918,01
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>				<u>-10 416 233,28</u>	<u>-9 997 204,88</u>
Suunnitelman mukaiset poistot	8			-27 073 353,53	-20 974 814,39
Liiketoiminnan muut kulut	9			-14 912 558,48	-12 149 165,59
LIIKEVOITTO				22 744 021,96	17 749 172,79
Rahoitustuotot ja -kulut	10			-4 610 840,76	-5 900 216,50
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA				18 133 181,20	11 848 956,29
Tilinpäätössirrot					
Poistoeron muutos				-4 000 000,00	0,00
Konserniavustus	11			10 000 000,00	8 000 000,00
<i>Tilinpäätössirrot yhteensä</i>				<u>6 000 000,00</u>	<u>8 000 000,00</u>
Tuloverot					
Tilikauden verot	12			-4 573 587,07	-3 714 329,39
Laskennalliset verot				-52 183,11	-138 285,60
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)				<u>19 507 411,02</u>	<u>15 996 341,30</u>

Liite 2. Liiketoiminnan muut kulut

Henkilökunnan koulutus	Ajoneuvojen julkiset maksut	Jäsenmaksut
Muut matka- ja koulutusmenot	Muut autokulut	Puhelin- ja tietoliikennekulut
Virkistys ja harrastustoiminta	Saadut vahinko- ja kulukorvaukset	Matkapuhelinkulut
Saadut virkistys- ja harrastustoiminnan korvaukset	ICT-ohjelmistot, päivitykset ja ylläpito	Postikulut
Sisäiset palaverit ja henkilökuntajuhlat	ICT-ohjelmistojen tuki- ja huoltopalvelumaksut	Rahaliikenteen kulut
Työterveydenhuolto (kl 1)	ICT-laitehuollot, korjaukset ja asennukset	Vastuuvakuutukset
Työterveydenhuolto (kl 2)	ICT-laitehankinnat (<3v.kalusto)	Omaisusvakuutukset
Työterveydenhuolto (ei korvattavat)	ICT-tarvikkeiden pienhankinnat	Keskeytysvakuutukset
Saadut kela-korvaukset	ICT-konsultointipalvelut	Maksetut vahingonkorvaukset
Henkilökunnan ruokailu	Matka- ja päivärahat	Resurssivarauskorvaukset
Kahvioiden kulut	Kilometrikorvaukset	Toimistotarvikkeet
Työvaatteet	Matkaliput, majoitus, pysäköinti ja muut matkakulut	Lomakkeet ja painatuskulut
Suojavälineet	Edustustilaisuudet	Kokous- ja neuvottelukulut
Henkilöstön rekrytointikulut	Edustuslahjat	Ilmoituskulut
Lahjat henkilökunnalle	Edustusmatkat	Muut hallintokulut
Vapaaehtoiset henkilövakuutukset	Muut edustuskulut	Tarkkailun ja seurannan maksut
Muut henkilösvuokkulut	Mainokset	Ympäristöhallinnon kulut
Maa-aluevuokrat	Suora- ja telemarkkinointi	Ympäristövakuutukset
Vuokrat muista rakennuksista	Markkinatutkimukset	Luottotappiot alv 0%
Vuokrat autoista ja työkoneista	Markkinointimateriaalit	Luottotappiot alv 22%
Leasing-vuokrat koneista ja laitteista	Asiakastilaisuudet	Luottotappiot alv 23%
Muut vuokrat	Messut ja näyttelyt	Luottotappiot alv 24%
Yhtiövästikkeet	Asiakaslehdet	Palautuneet luottotappiot
Kiinteistöjen käyttö- ja huolto	Vuosikertomus	Muut vähennyskelpoiset liikekulut
Kiinteistöjen korjaus	Kotisivut	Veronkorotukset, veronlisäykset
Kiinteistöjen sähkö	Sponsorointi- ja lahjoitukset	Sakot, pysäköintivirhemaksut ja muut rangaistusmaksut
Kiinteistöjen vesi	Mediaseuranta	Muut vähennyskeltottomat liikekulut
Kiinteistöjen jätevesi	Opastava media	Aineett. ja aineell. käyttöön. myyntitappiot
Siivous- ja puhtaanapito	Viestintäpalvelut	Muut aineettomat oikeudet (ATK-ohjelmistot) (inv)
Jätehuolto	Muut myyninedistämiskulut	Voimalaitoksien koneet ja laitteet (inv.)
Vartiointi	Vuokratyövoima	Työkoneet ja kuljetuskalusto (inv.)
Kiinteistöverot	Tilintarkastuspalvelut	
Muut käyttö- ja ylläpitokulut	Laki- ja konsultointipalvelut	
Ajoneuvojen huolto ja korjaus	Perintä- ja luottotietopalvelut	
Ajoneuvojen polttoaineet	Muut ulkopuoliset palvelut (hallinnollinen toiminta)	
Renkaat ja rengastyöt	Viranomaismaksut	
Ajoneuvovakuutukset	Kirjat ja julkaisut	

Liite 3. Tilinpäätöksen liitetiedot 2018

TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT

1 000 €	Konserni 31.12.2018	Konserni 31.12.2017	Emoyhtiö 31.12.2018	Emoyhtiö 31.12.2017
4. Liikevaihto				
Sähkön myyntitulot	45 108	43 468	47 077	44 855
Sähkön siirtotulot	35 275	31 613	0	0
Lämmön myyntitulot	88 239	81 026	81 239	79 917
Höyryn myyntitulot	7 458	6 732	7 458	6 732
Kaasun myyntitulot	6 029	7 329	6 029	7 329
Asennus- ja huoltotyöt	3 256	4 133	1 344	1 266
Liittymismaksutulot	13	3	13	3
Muut myyntiin liittyvät tulot	1 611	1 247	1 335	979
Liikevaihto yhteensä	186 989	175 551	144 495	141 081
5. Liiketoiminnan muut tuotot				
Vuokratuotot	1 804	2 001	2 028	2 221
Konsernin hallintopalvelut	0	0	1 459	1 549
Muut tuotot	2 730	1 588	1 017	1 287
Käyttöomaisuuden myyntivoitot	19 460	29	19 459	21
Liiketoiminnan muut tuotot yhteensä	23 994	3 618	23 963	5 078
6. Materiaalit ja palvelut				
Energian käyttö	93 506	66 959	67 301	66 278
Aine- ja tarvikeostot	8 912	8 934	8 485	8 603
Varastojen muutos	-13 296	858	8 742	858
Ulkopuoliset palvelut	17 905	18 014	8 784	9 549
Materiaalit ja palvelut yhteensä	107 027	94 765	93 312	85 288
7. Henkilöstökulut				
Palkat	10 277	9 713	8 430	8 032
Eläkekulut	2 020	1 933	1 709	1 639
Muut henkilösivukulut	307	439	277	326
Henkilöstökulut tuloslaskelmassa	12 604	12 085	10 416	9 997
Aktivoidut palkat	1 735	1 721	1 088	1 069
Aktivoidut henkilösivukulut	344	395	226	237
Henkilöstökulut yhteensä	14 683	14 201	11 730	11 303
Konserniohjeen mukainen erittely emoyhtiön maksetuista palkoista ja palkkioista				
	Palkat ja palkkiot	Tulospalkkiot	Luontoisedut	
Hallitus	33	0	0	
Toimitusjohtaja	247	15	18	
Henkilöstö	8 922	0	83	
	9 202	15	101	
Kirjanpidon suoriteperusteiset palkat				
Johdon palkat ja palkkiot				
Toimitusjohtajan ja hallituksen palkat ja palkkiot	457	389	313	269
Konsernissa oli käytössä kannustepalkkausjärjestelmä vuonna 2018. Kannustepalkkoja kirjattu emoyhtiöllä 0,4 M€.				
Henkilöstö keskimäärin				
Henkilöstö	199	206	152	161
8. Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot				
Aineettomat oikeudet	1 258	1 125	1 077	1 013
Muut pitkävaikutteiset menot				
Rakennukset ja rakennelmat	4 521	3 905	3 522	3 621
Verkostot	13 626	13 319	4 250	4 258
Tuotannolliset koneet ja laitteet	17 751	11 542	17 751	11 542
Muut koneet ja kalusto	643	703	473	541
Suunnitelman mukaiset poistot yhteensä	37 799	30 594	27 073	20 975
Konsernireservin vähennys	-771	-771		
Poistot ja arvonalentumiset yhteensä	37 028	29 823		

TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT

1 000 €	Konserni 31.12.2018	Konserni 31.12.2017	Emoyhtiö 31.12.2018	Emoyhtiö 31.12.2017
9. Tilintarkastajan palkkiot maksuperusteisesti				
Lakisääteinen tilintarkastus	21	19	12	16
Tilintarkastajan palkkiot yhteensä	21	19	12	16
10. Rahoitustuotot ja -kulut				
Osinkotuotot				
Omistusyhteisyrityksiltä	0	0	147	35
Muilta	1 147	543	1147	542
Osinkotuotot yhteensä	1 147	543	1 294	577
Korkotuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0	0	1 165	534
Muilta	112	853	107	850
Korkotuotot yhteensä	112	853	1 272	1 384
Muut rahoitustuotot				
Muut rahoitustuotot	1 264	0	1 264	0
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	0	0	-3	-33
Muille	-8 480	-7 883	-8 437	-7 829
Korkokulut ja muut rahoituskulut yhteensä	-8 480	-7 883	-8 440	-7 862
Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä	-5 957	-6 487	-4 610	-5 901
11. Tilinpäätössiirrot				
Polstoeron muutos	0	0	-4 000	0
Konserniavustus	0	0	10 000	8 000
Tilinpäätössiirrot yhteensä	0	0	6 000	8 000
12. Verot				
Tuloverot				
Tuloverot varsinaisesta toiminnasta	-5 033	-4 061	-4 574	-3 714
Laskennallisten verosaamisten muutos	-864	91	-52	-138
Tuloverot yhteensä	-5 897	-3 970	-4 626	-3 852

Liite 4. Lahti Energia Oy:n yleiskustannuslisään sisältyvät kustannukset

Hallinnolliset kustannukset

Hallinnolliset kustannukset
Korkokulut (ei hallinn. toiminnot)
Muut rahoituskulut (ei hallinn. toim.)
-Kiint. sähkö (myynti)
-Kiint. sähkö (myynti)
-Korkokulut
-Korkokulut (ei hallinn. toiminnot)
-Muut rahoituskulut
-Muut rahoituskulut (ei hallinn. toim.)
Sijoitusten arvonalentumiset
-Välittömät verot
-Taloushall.palv. tytäryhtiö
-Asiakaspalv. ja laskutus tytäryhtiö
-Henkilöstöpalv. ja muut hallintop. tytäryhtiö
-IT-palvelut tytäryhtiö
-Viestintäpalvelut tytäryhtiö
Poistot:toimistokalusto
Poistot:atk-laitteet
Toimitalon kustannukset

Yhteensä

Henkilöstökulut

Tuloslaskelman henkilöstökulut yht.
-Hall. palkat ja palkkiot
-Hall. lakisäät. henkilösivukulut

Yhteensä

Yleisustannuslisä% = hall. Kustannukset / henkilöstökulut

Liite 5. SYKEN yleiskustannuslisän laskentamalli

SUOMEN YMPÄRISTÖKESKUKSEN YLEISKUSTANNUSPROSENTTIIN SISÄLLYTETYT ERÄT

Yleiskustannuksiin sisältyy seuraavat yhteiskustannuserät:

- toimistomenot, kuten paperi ja lehdet, muut painotuotteet sekä toimistotarvikkeet
- kiinteistömenot, kuten vuokrat, sähkö, siivous, vartiointi sekä huolto ja korjaus
- tietoliikennemenot, mm. puhelin- ja muut tietoliikennemenot sekä postimaksut
- johdon, viestinnän, hallinnon, koulutuksen, kirjaston ja ICT-palvelun kustannukset
- loppusuoritteita tuottavien yksiköiden johtamis-, sihteeri- ja kehittämiskustannukset
- pääomakustannukset

SYKEN yleiskustannuslisä-laskelman osat

1) Loppusuoritteiden palkkausmenot

2) Loppusuoritteiden palkkausmenoille kohdistuvat yhteiskustannukset

a) Yhteiset kustannukset

Aineet, tarvikkeet ja tavarat
Vuokrat
Palvelujen ostot

b) Tukiyksiköiden kustannukset

c) Toiminnallisten yksiköiden johtamis-, sihteeri- ja kehittämiskustannukset

d) Pääomakustannukset

Poistot
Korot

3) Yleiskustannuslisä-%

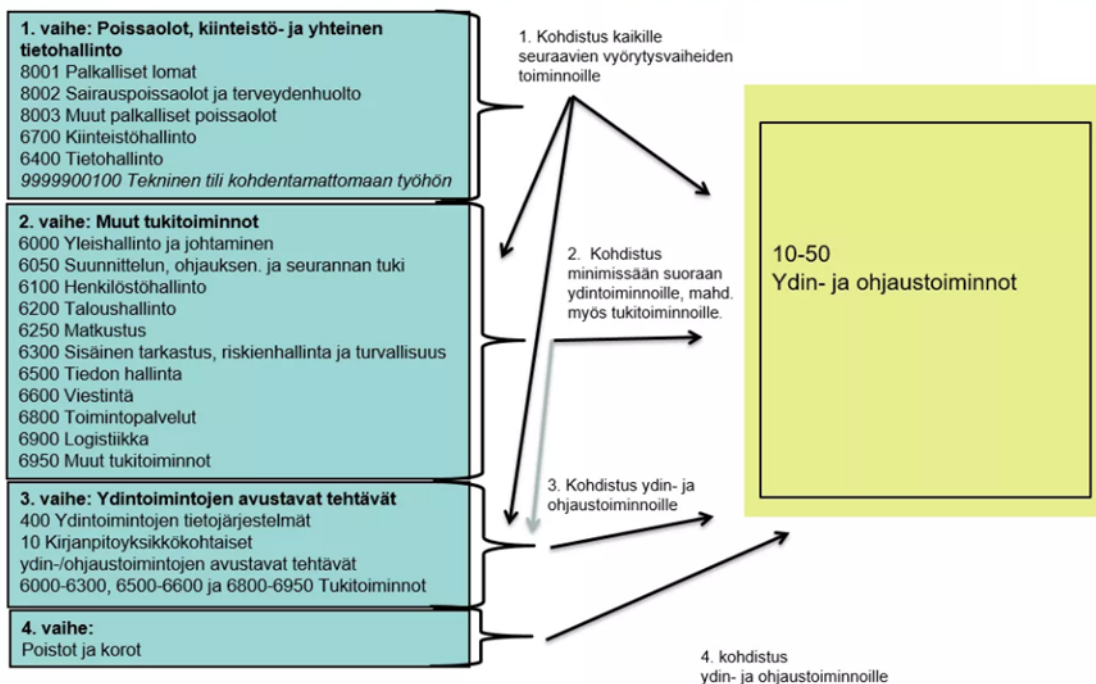
Kohta 2/kohta 1

<https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/130736/ONT%20valmis.pdf?sequence=1>

<https://docplayer.fi/49194247-Yhteisrahoitteisen-toiminnan-kustannuslaskenta-sy-kessa.html>

Liite 6. Valtion yhteinen kustannuslaskennan malli

Tukitoimintojen ja ydintoimintojen avustavien tehtävien kohdistaminen



Valtion yhteinen kustannuslaskennan malli

<http://blogi.valtiokonttori.fi/valtiokonttori-tarjoaa-tukea-kustannuslaskennan-kehittamiseen/>