

Hanna Jääskeläinen

KUSTANNUSLASKENNEN KEHITTÄMINEN KOHDEYRITYKSESSÄ

KUSTANNUSLASKENNAN KEHITTÄMINEN KOHDEYRITYKSESSÄ

Hanna Jääskeläinen
Opinnäytetyö
Kevät 2016
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalous, taloushallinto

Tekijä: Hanna Jääskeläinen

Opinnäytetyön nimi: Kustannuslaskennan kehittäminen kohdeyrityksessä

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi- ja vuosi: Kevät 2016

Sivumäärä: 43 + 4

Opinnäytetyön tarkoitus oli tutkia kuinka kohdeyrityksen kustannuslaskentaa ja raportointia tulisi kehittää, jotta toimeksiantajalle saadaan reaaliaikainen seurantaraportti niin asiakaskohtaisesti kuin koko liiketoiminnasta. Idea opinnäytetyöhön tuli toimeksiantajan kanssa käydyistä keskusteluista ja omasta kiinnostuksesta kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittämiseen. Kohdeyrityksenä on Oulussa toimiva Tulevaisuuden Kasvupolut Oy, joka toimii asiantuntijana yritysten kokonaisvaltaisen liiketoiminnan kehittäjänä. Toiminta on suunnattu pienille ja keskisuurille yrityksille.

Työ on toiminnallinen opinnäytetyö, sillä lopullinen tuotos on asiantuntijoille tarkoitettu ohjeistus. Teoriaperustassa tullaan käyttämään pääosin erilaisia kirja- ja nettilähteitä sekä ajankohtaisia artikkeleita. Työn aikana pidän yhden teemahaastattelun sekä pari yksilöhaastattelua empi-riaosassa ja ohjeistusta varten. Työskentelen tällä hetkellä yrityksessä ja vastaan yrityksen taloushallinnosta, joten työn tietoperustana tulen käyttämään myös työkokemuksestani saamiani tietoja.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittämistä kohdeyrityksessä, koska toimeksiantajalla oli tarve saada tarkempia seurantaraportteja asiakaskohtaisesti niin kuin koko liiketoiminnasta. Henkilökohtaisena tavoitteenani oli syventyä kustannuslaskennan menetelmiin ja erityisesti asiakaskannattavuuden seurantaan sekä raportointiin. Tavoitteenani oli myös saada aikaan mielenkiintoisia keskusteluja aiheesta asiantuntijoiden kanssa. Opinnäytetyön teoriassa alkuun käsittelen sisäistä laskentaa ja sen merkitystä liiketoiminnalle. Teoriaosuuden viitekehys käsittelee kustannuslaskentaa, raportointia ja kannattavuutta. Työn empiirisessä osassa käydään läpi yrityksen kustannuslaskennan rakenne ja toiminta ennen ja jälkeen kustannuslaskennan uudistuksen.

Ohjeistuksen tarkoituksena on helpottaa asiantuntijoita sekä ongelmien ilmetessä löytämään vastaukset ohjeistuksesta. Ohjeistuksessa on esimerkiksi laskutuksen yhteyteen tarvittavia tietoja, ostolaskulle tarvittavat viitteet, hankintojen ja kulujen kirjaaminen sekä matkalaskulle ja työajanseurantaan tarvittavat tiedot. Tämä helpottaa asiantuntijoiden ja toimiston välistä yhteistyötä niin, että asiantuntijoiden ei tarvitse pienten ongelmien ilmetessä soittaa toimistolle. Tämän työn aikana yrityksessä on otettu käyttöön asiakaskohtainen kustannuspaikka, jonka avulla saadaan yritykselle riittävät asiakaskohtaiset kannattavuusraportit.

Asiasanat: kustannuslaskenta, raportointi, kannattavuus, asiakaskannattavuus

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree programme in Business Economics, Option of Financial Administration

Author(s): Hanna Jääskeläinen

Title of thesis: Developing cost accounting in company

Supervisor(s): Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2016 Number of pages: 43 + 4

The purpose of the thesis was to examine how the cost accounting and reporting of a target company should be developed in order for the employer to have real-time follow-up reports of its customers as well as of the entire business operation. The idea for this thesis dissertation was born out of the discussions with the employer as well as author's own interest towards the developing of cost accounting and reporting. The target company is Tulevaisuuden Kasvupolut Oy, a company based in Oulu operating as an expert in developing business operations comprehensively for especially small and intermediate companies.

The paper is a functional thesis dissertation, since its output will be a guideline tool meant for experts. The theory base mainly uses various book and internet sources as well as current articles. During the research the author organized one theme interview and a couple of individual interviews for the empirical part and resulting guideline. The author is currently employed in the company and responsible for the financial management of the said company, so the author's work experience and acquired knowledge are also used in the information background of the thesis.

The purpose of the thesis was to investigate the development of cost accounting and reporting in the target company, since the employer voiced out a need to be able to gather more precise follow-up reports of specific customers as well as their entire business operations. As a personal aim, the author also wanted to deepen her knowledge of cost accounting methods and especially customer profitability management and reporting. In addition, the author wished to incite and experience interesting discussions with experts about the theme. The beginning of theory part of the thesis examines company accounting and its significance for business operations. The framework for the theory part discusses cost accounting, reporting and profitability. The empirical part of the thesis thoroughly examines the structure and function of cost accounting of the company before and after the reform of the cost accounting.

The guideline is meant to make experts' work easier and to point out answers for them if problems should arise. The guideline has; for instance, information needed in invoicing; the necessary references for purchase invoicing; details for booking acquisitions and costs; and information needed for making an account for travel expenses and for work-time follow-up. All this is designed to facilitate the cooperation between the office and the experts so that the smaller problems no longer raise a need to call the office. During this research, the company has taken into use a customer-specific cost accounting space which helps the company to gather sufficient profitability reports for each customer.

Keywords: cost accounting, reporting, profitability, customer profitability

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
1.1	TUTKIMUKSEN TAUSTA JA TAVOITTEET	6
1.2	TUTKIMUSMENETELMÄ	8
1.3	OPINNÄYTETYÖN SISÄLTÖ JA RAJAUS	9
2	KUSTANNUSLASKENTA	10
2.1	KUSTANNUSTEN JAOTTELU	12
2.2	KUSTANNUSLASKENNAN VAIHEET	14
2.3	KUSTANNUSLAJILASKENTA	15
2.4	KUSTANNUSPAIKKALASKENTA	17
2.5	SUORITEKOHTAINENLASKENTA	18
2.6	TOIMINTOLASKENTA	19
3	RAPORTOINTI	21
3.1	RAPORTOINNIN TEHTÄVÄT	22
3.2	RAPORTTIEN LAATIMINEN	23
3.3	DIGITAALINEN RAPORTOINTI	24
4	KANNATTAVUUS	25
4.1	KATETUOTTOAJATTELU	26
4.2	ASIAKASKANNATTAVUUS	27
5	YRITYKSEN KUSTANNUSLASKENNAN KEHITTÄMINEN	29
5.1	KUSTANNUSLASKENNAN JA RAPORTOINNIN NYKYTILA	29
5.2	KUSTANNUSLASKENNAN JA RAPORTOINNIN TAVOITTEET	31
5.3	KUSTANNUSLASKENNAN JA RAPORTOINNIN TULOKSET	32
5.4	RAPORTOINNIN OHJEKIRJA	33
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	35
7	POHDINTA	38
	LÄHTEET	41
	LIITTEET	43

1 JOHDANTO

Kustannuslaskenta on olennainen osa jokaisen yrityksen toimintaa erityisesti vaikeina taloudellisin aikoina sekä yrityksen kasvaessa. Kustannuslaskentaa tarvitaan esimerkiksi kannattavuuslaskentaa varten, joka on olennainen osa johdon laskentatoimea. Kustannuslaskenta on vapaaehtoista ja yritykset voivat toteuttaa sen parhaaksi katsomallaan tavalla.

Kohdeyrityksellä on tarkoitus kehittää kustannuslaskentaa niin, että liiketoiminta-alueittain ja asiakkaittain saataisiin mahdollisimman reaaliaikainen raportti. Käytännössä tulot ja menot (materiaalit, muut ostolaskut ja palkkakustannukset) pitäisi pystyä kohdistamaan, jotta kannattavuuden seuranta saataisiin selville asiakaskohtaisesti ja liiketoiminta-alueittain.

Opinnäytetyöni käsittelee yrityksen sisäistä laskentaa ja erityisesti kustannuslaskentaa, raportointia ja kannattavuuden seuranta. Toimeksiantajayrityksessäni oli tarve saada tarkempaa ja luotettavampaa tietoa toiminnan suunnitteluun ja päätöksenteon tueksi.

Tavoitteena on selvittää kuinka kustannuslaskentaa ja raportointia tulisi kehittää kohdeyrityksessä, jotta toimeksiantajalle saadaan mahdollisimman reaaliaikainen seurantaraportti asiakaskohtaisesti ja liiketoiminta-alueittain koko liiketoiminnasta. Työn yhtenä osa-alueena on laadittu ohjeistus, jonka avulla saadaan tavoitteen mukaiset raportit organisaation ohjaamista varten. Tavoitteena oli luoda mahdollisimman yksinkertaiset ja monipuoliset ohjeet helpottamaan asiantuntijoiden ja toimiston välistä yhteistyötä.

1.1 Tutkimuksen tausta ja tavoitteet

Tämä opinnäytetyö tehdään toimeksiantona oululaiselle asiantuntija palveluja tarjoavalle yritykselle Tulevaisuuden Kasvupolut Oy:lle, jonka päätoimipaikka sijaitsee Oulussa. Kohdeyrityksellä on tukikohtana myös Vantaa, Raahe ja Ruotsi. Yritys on perustettu vuonna 1983. Liikevaihto vuonna 2015 oli 1,4 miljoonaa euroa. Yrityksen palveluksessa työskentelee viisi asiantuntijaa ja 25 ulkopuolista asiantuntijaa. Kohdeyritys on vahva asiantuntija yritysten liiketoiminnan ja myynnin kehittäjänä. Tarkoitus on kehittää yritysten kokonaisvaltaista liiketoimintaa ja auttaa yrityksiä liiketoiminnan eri osa-alueilla. Liiketoiminnan eri osa-alueita ovat myynti, kasvu, rekrytointi, vienti

ja tuotanto. Kohdeyrityksen tuotteet on suunnattu ensisijaisesti pienille ja keskisuurille yrityksille. Erilaisia tuotteita on myynnin kehittämissä paketti, joka tarjoaa yritykselle mahdollisuuden kouluttaa uusia myynnin ammattilaisia tai jatkokouluttaa jo kokemusta omaavia ammattilaisia. Liiketoiminnan kokonaisvaltainen kehittämisprosessi johtaa yrityksen toimintatapojen uudistamisen kautta uuden kannattavan liiketoiminnan synnyttämiseen yrityksen aikaisempaa osaamista hyödyntäen. Rekrytointikoulutuksen avulla rekrytoidaan ja koulutetaan yrityksen tarpeisiin uusia myynnin ammattilaisia. Vientiverkosto on yrityksille suunnattu valmennus, jossa ratkaistaan kansainvälisen myynnin esteitä ja rakennetaan vientiverkostoa haluttuun kohdemaahan. Kohdeyritys järjestää myös päivän myyntitekniikka seminaareja, joita on kolme eri tasoa.

Kohdeyrityksen taloushallintoa hoitaa tällä hetkellä minä vakituisena työntekijänä. Osaksi taloushallinto on ulkoistettu tilitoimiston hoidettavaksi, joka hoitaa muun muassa tilinpäätöksen. Kohdeyrityksellä on käytössä taloushallinnon automatisoitu kirjanpito- ja laskutusohjelma. Kohdeyrityksessä ei ole aikaisemmin tehty näin tarkkaa kustannuslaskentaa. Kustannuslaskennan kehittämisprojektin avulla saadaan tarkempia raportteja kohdistamalla tulot ja menot oikeille liiketoiminta-alueille ja kustannuspaikoille.

Ohjeistuksen tarkoituksena on helpottaa asiantuntijoita ja ongelmien ilmetessä löytämään vastaukset ohjeistuksesta. Ohjeistuksessa on esimerkiksi laskutuksen yhteyteen tarvittavia tietoja, ostolaskulle tarvittavat viitteet, hankintojen ja kulujen kirjaaminen sekä matkalaskulle ja työajan seurantaan tarvittavat tiedot. Tämä helpottaa asiantuntijoiden ja toimiston välistä yhteistyötä niin, että asiantuntijoiden ei tarvitse pienten ongelmien ilmetessä soittaa toimistolle.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää kuinka kustannuslaskentaa ja raportointia tulisi kehittää kohdeyrityksessä, jotta toimeksiantajalle saadaan mahdollisimman reaaliaikainen seurantaraportti niin asiakaskohtaisesti kuin koko liiketoiminnasta. Alla olevien kysymysten tarkoituksena on auttaa tavoitekysymysten selvittämisessä.

- Miten kustannuslaskentaa tulisi kehittää kohdeyrityksessä?
- Mitä hyötyjä kustannuslaskennasta on kohdeyritykselle?
- Mikä kustannuslaskenta menetelmä on parhaiten soveltuva kohdeyrityksessä?

Kustannuslaskennan aihepiiristä on tehty paljon opinnäytetöitä. Ja yleisesti jonkin tietyn yrityksen

käytössä olevan kustannuslaskentamenetelmän kuvaamiseen, analysointiin tai kehittämiseen töitä on tehty useita. Töiden tutkimustulokset ovat kuitenkin hyvin vahvasti sidonnaisia kohdeyritykseensä eivätkä ole sen takia ole yleistettävissä.

1.2 Tutkimusmenetelmä

Tämä opinnäytetyö on luonteeltaan toimintatutkimus. Opinnäytetyötä voidaan luonnehtia myös tapaustutkimukseksi, koska tutkimuksen kohteena on yksittäinen ilmiö. Opinnäytetyö toteutetaan laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen menetelmin. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa olennaista on kokonaisvaltainen tiedonhankinta eli kohdetta pyritään tutkimaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164). Tutkimusaineistoa kootaan käytännössä luonnollisista, todellisissa tilanteissa. Tutkimusaineiston tiedonkeruussa suositaan ihmislähteitä ja kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti. Tyypillisesti aineistonhankinnassa käytetään teema- ja yksilöhaastatteluita, joissa henkilöiden näkökannat pääsevät kuuluviin. (Ojasalo ym. 2014, 58.)

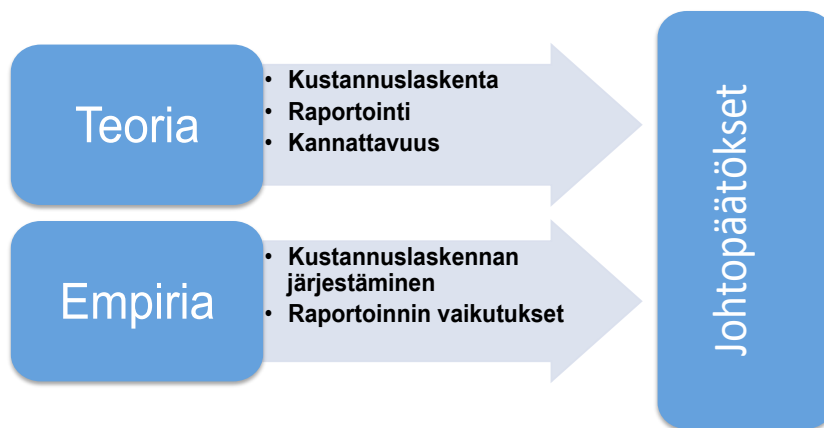
Tiedonkeruumenetelmänä haastattelun suurimpana etuna pidetään yleensä sen joustavuutta. Aineistonkeruuta on helppo säädellä tilanteen ja haastateltavien vaatimalla tavalla (Hirsijärvi ym. 2009, 205). Lomakehaastattelun ja avoimen haastattelun välimuoto on teemahaastattelu eli haastattelu ei etene täsmälleen ja yksityiskohtaisten kysymysten kautta, vaan haastattelu tilanne on avoimempi keskustelutilanne. Haastattelija on miettinyt etukäteen teemat, joista keskustellaan ihmisten kanssa vapaasti ja avoimesti. (Saaranen-Kauppinen & Puusiniikka 2006, viitattu 19.10.2015.)

Ensimmäinen haastattelu oli teemahaastattelu, jolloin keskustelimme aiheesta vapaamuotoisesti. Teemahaastatteluun osallistui toimitusjohtaja ja asiakashankintapäällikkö. Teemahaastattelu auttoi minua prosessin hahmottamisesta. Yksilöhaastatteluita yhdelle työntekijälle ja toimitusjohtajalle. Tiedon lähteenä pystyin käyttämään myös henkilökohtaisesta työkokemuksestani saamia tietoja hyväkseni ja vapaamuotoisia keskusteluita työpäivien aikana. Kehittämisen ehdotuksissa minulle annettiin vapaat kädet ja minua pyydettiin kyseenalaistamaan tämän hetkiset toimintatavat.

1.3 Opinnäytetyön sisältö ja rajaus

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään sisäisen laskennan yhtä tärkeimmistä osa-alueista kustannuslaskentaa ja sen merkitystä yrityksille. Kustannuslaskennan yhteydessä määritellään tärkeimmät kustannuskäsitteet, jonka jälkeen käydään läpi kustannuslaskennan kulku, kustannuslaji-, kustannuspaikka sekä suoritekohtainenlaskenta. Perinteisen kustannuslaskennan rinnalle on syntynyt uudenlainen laskentamenetelmä toimintolaskenta, jota käsitellään kustannuslaskennan jälkeen. Kolmannessa luvussa käsitellään raportointia ja neljännessä luvussa kannattavuuden yhteydessä esitellään katetuottoajattelu ja asiakaskannattavuus. Teoriaosan viitekehys koostuu pääosin kirja- ja ajankohtaisista artikkeleista sekä nettilähteistä.

Empiriaosassa tarkasteltavat aiheet kustannuslaskenta, raportointi ja asiakaskannattavuus seuranta on valittu yrityksen toiveiden mukaan. Yrityksessä ei ole aikaisemmin tehty näin perusteellista kustannusten kohdistamista, joten kustannuslaskennan kehittäminen ja reaaliaikaisten raporttien saanti johdon päätöksenteon tueksi koettiin tällä hetkellä tarpeelliseksi liiketoiminnan kehittämisen kannalta.



KUVIO 1. Opinnäytetyön viitekehys

2 KUSTANNUSLASKENTA

Yritysten toimintaympäristössä on tapahtunut viime vuosina merkittäviä muutoksia. Yritykset ovat kansainvälistyneet ja kilpailu on kiristynyt voimakkaasti. Kustannustehokkuutta pidetään elinehtona kaikessa yritystoiminnassa strategisista valinnoista riippumatta. Yrityksen kehittämisessä on tärkeää toiminnan jatkuva parantaminen ja kyky reagoida nopeasti ajan muutoksiin. Yrityksen talousjohdon tehtävät voidaan jakaa kahteen ryhmään: yrityksen talous- ja rahoitushallintoon. Rahoitushallinnon tehtävä on vastata rahoituksen johtamisesta, kuten rahoituksen hankinnasta ulkoisen ja vieraan pääoman markkinoilta, varainhoitamisesta, maksuvalmiudesta ja valuuttahallinnosta. Taloushallinnon tehtävä on huolehtia kannattavuuden hallinnasta, ulkoisesta sekä sisäisestä raportoinnista, suoritusmittauksesta ja raportointi- ja tietojärjestelmien kehittämisestä ja ylläpidosta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen, 2013, 12, 22-23.)

Laskentatoimi voidaan määritellä ”toiminnaksi, jonka tehtävä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja. Näiden laskelmien perusteella laaditaan raportteja ja laskelmia, jonka tarkoitus on auttaa yrityksen johtoa ja muita sidosryhmiä toimintaa koskevissa päätöksissä”. (Pellinen, 2006, 17.) Laskentatoimi voidaan jakaa yrityksen ulkoiseen ja yrityksen sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi sisältää yrityksen kirjanpidon, lakisääteisen dokumentoinnin ja raportoinnin yrityksen sidosryhmille. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 13.) Ulkoista laskentatoimintaa voidaan kutsua rahoituksen laskentatoimen tehtäväksi (Pellinen, 2006, 19).

Sisäisellä laskennalla on hyvin tärkeä rooli yrityksen toiminnassa. Se tuottaa informaatiota yrityksen johdolle päätöksen teon tueksi. Sisäisen laskennan tuottaman informaation avulla yritys saa esimerkiksi investointitilanteissa tietää, mitkä sen tuotteista tuottavat voittoa, millä osa-alueilla toimitaan kannattavasti tai ovatko investoinnit olleet kannattavia. Tällaiset tiedot ovat tärkeitä työkaluja päätöksiä tehtäessä toiminnan suunnittelussa, ohjaamisessa ja valvonnassa. (Järvenpää ym. 2013, 35-36.)

Sisäisen laskentatoimen tiedon tuottamisen järjestyttä arvioidaan tarkoituksenmukaisuuden ja tiedon tuottamisen aiheutuneiden kustannusten perusteella, eli laki tai muut yhteiset normit eivät säätele tiedon tuottamista, vaan tarve syntyy yrityksen sisältä. Ulkoinen laskentatoimi käsittää mennyttä aikaa, jota tuotetaan säännöllisin määräajoin. Sisäinen laskentatoimi suuntaa laskelmissa tulevaisuuteen, jolloin pohjana on toiveiden ja uskomusten lisäksi menneisyyttä koskevaa

aineistoa. (Pellinen, 2006, 20.)

Kustannuslaskenta on yksi tärkeimmistä sisäisen laskennan osa-alueista, jonka avulla saadaan selville laskentakohteen kustannukset aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Kustannus on käytetty tuotantotekijän määrä kerrottuna yksikköhinnalla. Kustannuslaskennan tehtävinä pidetään kustannusten selvittämistä, rekisteröintiä ja kohdistamista eri laskentakohteille. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi, Puttonen, 2005, 71-70.) Perinteisesti kustannuslaskennan keskeisimpänä tavoitteena on nähty suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Laskentakohteena voi olla esimerkiksi tuotteet, palvelut, ajanjakso, asiakas tai maantieteellinen myyntialue. (Kinnunen ym. 2005, 71.)

Kustannuslaskennan tarkastelu on riippuvainen yritystyyppistä. Kustannusten selvittäminen yrityksen toiminnan kannalta on tärkeää, koska sen pohjalta voidaan laskea yrityksen kannattavuutta kuvaavia tunnuslukuja. (Jyrkkiö & Riistama, 2008 , 61.) Palveluyrityksen kustannuslaskennan tavoitteena on palvelujen tuotantoon liittyvien kustannusten selvittäminen. Työkustannukset on suurin kustannuserä palveluyrityksen kustannuslaskennassa. (Jyrkkiö & Riistama, 2008 , 80.) Markkinointiyrityksessä kustannusten selvittäminen on myytäviin tavaroihin, kun valmistusyrityksessä seurannan kohteena on ensisijaisesti tuotteen valmistamisessa aiheutuneet kustannukset (Eskola & Mäntysaari, 2006, 17).

Strategian toteuttamisessa yrityksen johto tarvitsee paljon erilaista tietoa organisaation ohjaamista varten. Taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen arvioinnissa yrityksen johto tarvitsee monipuolista tietoa kustannuksista. Kustannustietojen avulla yrityksen johto pystyy arvioimaan kannattavuutta eri näkökulmista. Yrityksen johdon keskeisenä tehtävänä on ohjata organisaatiota niin, että se toteuttaa yrityksen pitkän ajan tavoitteet, joka saavutetaan mahdollisen strategian avulla. Laskentakohteet muodostuvat yrityksen strategiasta ja sen toiminnan luonteesta. (Ikäheimo, Laitinen, Laitinen, Puttonen, 2014, 133-134.)

Palveluyritys tuottaa ja myy palveluja kuluttajille ja yrityksille. Palvelut voidaan jakaa palveluihin, jotka kulutetaan palvelun suorittamisen yhteydessä ja palveluihin, joita voi hyödyntää pidemmän aikaa esimerkiksi konsultointi- ja muut asiantuntijapalvelut. Palveluyrityksen kustannukset kohdistetaan kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 79.)

2.1 Kustannusten jaottelu

Kirjanpidossa puhutaan menoista ja kuluista, sisäisessä laskennassa puhutaan kustannuksista. Menolla tarkoitetaan menoja, jotka ovat useamman tilikauden ajan käytössä olevien pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden, esimerkiksi kiinteistöjen tai koneiden hankintakustannukset. Yleisesti kustannus mittaa tuotantoprosesseissa tapahtunutta tuotantotekijöiden käyttöä tai kulutusta rahassa ilmaistuna. (Järvenpää ym. 2013, 54.) Kustannuksia voidaan luokitella monella eri tavalla. Perinteisesti kustannukset on jaoteltu muuttuviin ja kiinteisiin, välittömiin ja välillisiin, yhteis- ja yleiskustannuksiin sekä erillis- ja kokonaiskustannuksiin. (Järvenpää ym. 2013, 54.) Kuvio 2. Havainnollistaa nämä kolme edellä mainittua kustannusluokittelua.

Erillis-kustannukset	Muuttuvat kustannukset	Välitön	Kokonais-kustannukset
		Välillinen	
Yhteis-kustannukset	Kiinteät-kustannukset	Välitön	
		Välillinen	

KUVIO 2. Kustannusten luokitteluja. (Nelimo & Uusi-Rauva 2005, 55).

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Kustannuksia luokitellaan sen mukaan, kuinka ne vaihtelevat tuotantomäärän mukaan, puhutaan silloin muuttuvista ja kiinteistä kustannuksista. Muuttuvia kustannuksia ovat yleensä materiaalit - ja siihen kohdistuneet palkkakustannukset. Tuotantomäärän kasvaessa muuttuvat kokonaiskustannukset kasvavat ja tuotantomäärän supistuessa pienenevät. (Järvenpää ym. 2013, 55.) Muuttuvia kustannuksia voidaan kutsua joskus myös **määräkustannuksiksi**. Kiinteitä että muuttuvia elementtejä saattaa olla tietyssä kustannuslajiryhmässä. Esimerkiksi kun sähkön hintaan sisältyy kiinteä maksu ja käytön päälle määrästä riippuva veloitus. (Nelimo & Uusi-Rauva, 2005, 56.)

Kiinteät kokonaiskustannukset eivät vaihtele tuotantomäärän muutosten mukana (Järvenpää ym. 2013, 55). Nämä kustannukset säilyvät muuttumattomina riippumatta yrityksen mahdollisista tuotantomäärän muutoksista. Tyypillisiä kiinteitä kustannuksia ovat yrityksen johdon palkat, toimitilojen vuokrat tai leasing koneiden kuukausivuokrat. (Kinnunen ym. 2005, 73.) Kiinteät kustannukset

voidaan edelleen jakaa kahteen osaan. **Seisontakustannukset** syntyvät vaikka tuotantoyksikköä ei käytetä. Niitä ovat esimerkiksi tehdaslaitoksessa poistot, rakennusten ja koneiden pääoman korko. Käyntivalmius aiheuttaa **valmiuskustannuksia**, joita syntyy esimerkiksi rakennusten lämmityksestä ja kantamiehityksestä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 57.)

Kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin ei ole aina yksiselitteistä, sillä jakamiseen vaikuttaa toiminnan volyymissa tapahtuva muutos sekä tarkasteltavan ajanjakson pituus. Kiinteistä kustannuksista tulee usein muuttuvia, kun tarkasteltava ajanjakso pitenee tai tuotantomäärän muutokset suurenevat. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 57.)

Erillis- ja yhteiskustannukset

Kustannukset jaetaan erilliskustannuksiin ja yhteiskustannuksiin aiheuttamisperiaatteen mukaan. Erilliskustannuksia ovat esimerkiksi tietyn tuotteen aiheuttamat kustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 62.) Erilliskustannukset ovat kustannuksia, jotka jäävät pois, jos yksittäinen laskentakohde, esimerkiksi jää pois tuotanto-ohjelmasta. Erilliskustannuksia ovat myös kustannukset, jotka aiheutuvat, jos jokin laskentakohde otetaan uudelleen ohjelmaan. (Alhola & Lauslahti 2003, 64.)

Yhteiskustannuksia taas ei voida kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaan tietylle laskentakohteelle, vaan ne ovat yhteisiä useammalle laskentakohteelle (Kinnunen ym. 2005, 74). Yhteiskustannuksiksi voidaan määritellä kulloinkin tarkastelun kohteena olevan suoritteen, toimintayksikön tai projektin kannalta tarkastellen yhteiskustannuksia ovat kustannukset, joiden toiminta-asteessa, toimintayksikössä tai muilla tapahtuvilla muutoksilla ei ole vaikutusta. (Alhola & Lauslahti 2003, 64.)

Välittömät ja välilliset kustannukset

Välittömien ja välillisten kustannusten jaottelussa keskeistä on kustannuksen vaikutus valmistettavaan tuotteeseen. Kustannuksia, jotka kustannuslaskennassa kohdistetaan suoraan suoritteisiin kutsutaan välittömiksi. Välittömiä kustannuksia valmistusyhtiössä ovat esimerkiksi tuotteeseen käytetyt raaka-aineet ja valmistuspalkat, jotka voidaan aiheuttamisperiaatteen mukaan kohdistaa suoraan tietylle laskentakohteelle. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 62.)

Kustannuksia, joiden kohdistamisessa suoritteisiin käytetään välivaiheita ja jakoperusteita nimitetään välillisiksi kustannuksiksi (Jyrkkiö & Riistama 2008, 62). Välillisiä kustannuksia on vaikea kohdistaa välittömästi tuotteisiin tai palveluun. Välillisinä kustannuksina pidetään yleensä johdon palkkoja ja usealle laskentakohteelle yhteisiä koneresursseja. Näitä kustannuksia ei voida kohdistaa suoraan laskentakohteelle. (Suomala ym. 2011, 94.)

Kokonaiskustannukset

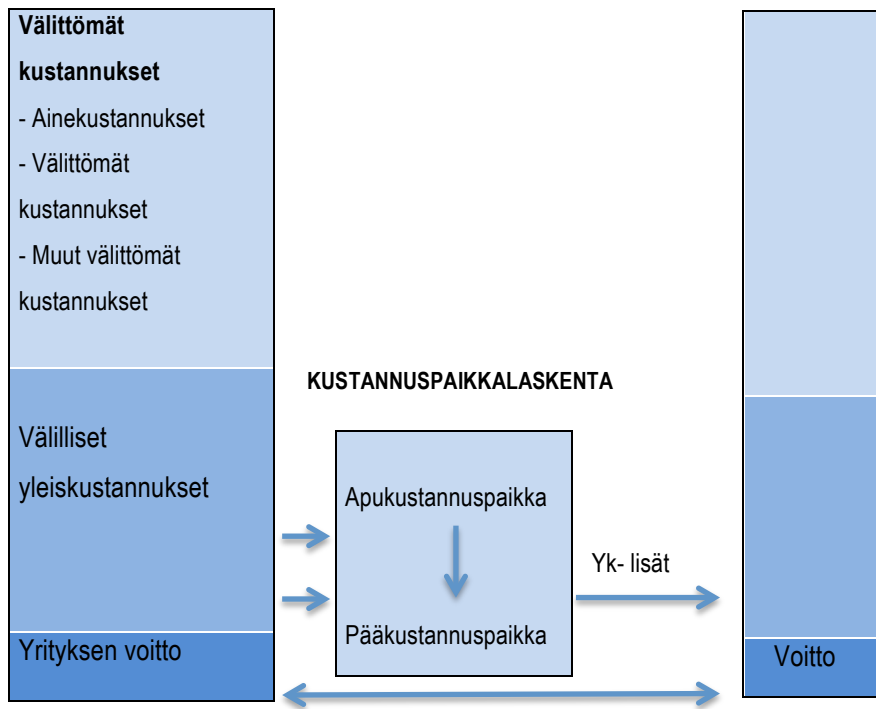
Kokonaiskustannukset muodostuvat kiinteiden ja muuttuvien kustannusten kokonaissummasta. Yrityksen eri toimintojen kokonaiskustannusten selvittäminen on tärkeää kannattavimman toimintatavan löytämiseksi ja yrityksen kykyä selviytyä mahdollisista kysyntävaihteluista. (Järvenpää ym. 2013, 56, 62.)

2.2 Kustannuslaskennan vaiheet

Kustannuslaskennassa voidaan käsittää kolme vaiheittaista osa-aluetta. **Kustannuslajilaskennassa** selvitetään yrityksen laskentakauden kokonaiskustannukset lajeittain, **kustannuspaikkalaskennassa** välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille ja **suoritekohtaisessa laskennassa** välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille. (Alhola & Lauslahti 2003, 186.)

Kokonaiskustannukset
KUSTANNUS-
LAJILASKENTA

Tuotekalkyyli
SUORITEKOHTAINEN
LASKENTA



KUVIO 3. Kustannuslaskennan perusasetelma (Nelimo & Uusi-Rauva 2005, 114).

2.3 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskentaa voidaan pitää kustannuslaskennan ensimmäisenä vaiheena. Kustannuslajilaskennassa selvitetään yrityksen kokonaiskustannukset lajeittain laskentakaudelta. (Järvenpää ym., 2013, 72; Jyrkkiö & Riistama, 2008, 89.) Käytännössä kustannuslajeja voi olla pienemmissä yrityksissä kymmeniä ja isommissa yrityksissä satoja. Kustannuslajiryhmistä merkittävimmät ovat työkustannukset, materiaalikustannukset, lyhytvaikutteiset kustannukset ja pääomakustannukset. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 89.)

Työkustannuslaskennassa työkustannukset kohdistetaan valmistetuille tuotteille tai yleiskustannus- ja vastuualueille. Erityisesti palvelu- ja asiantuntijaorganisaatioissa henkilöstökustannukset muodostaa suurimman osan kustannuksista, jolloin kustannuslaskennan kannalta olennaista on kohdistaa työkustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan oikeisiin laskentakohteisiin. Työkustannukset sisältävät välilliset työvoimakustannukset, jotka ovat pääosin lakisääteisiä (esimerkiksi vuosilomapalkat, sairaus- ja äitiysajanpalkat, sosiaaliturva-, eläke- ja vakuutusmaksut). Palkan-

laskennan menetelmä vaihtelee palkkaustavan mukaan. Niistä yleisempiä ovat aikapalkat, suorituspalkat (urakka- ja palkkiopalkat) ja muut palkat (esimerkiksi tulospalkat). (Järvenpää ym., 2013, 73-74.)

Palvelualoilla materiaalikustannukset on vähäisempiä, kun taas teollisuusyrityksissä kustannuksista suurin osa syntyy materiaalikustannuksista (Järvenpää ym., 2013, 73-74). Materiaalikustannusten selvittäminen on helpompaa, kun aineita on vain muutamia ja niitä käytetään suuria määriä. Lisäämällä alkuvaraston arvo ja vähentämällä loppuvaraston arvo, saadaan aine käyttö selville. Jos ainelajeja on paljon, tarvitaan varastokirjanpitoa jotka rekisteröidään siihen liittyvine tositteineen kustannusten selvittämiseksi. (Pellinen 2003, 84.)

Materiaalikäytön pitäisi perustua varastotilaukseen, jossa on määritelty materiaali tyyppi, määrä ja tilauserä, jonka valmistukseen materiaalia käytetään. Materiaalien varasto- ja käytön seuranta ei aiheuta suurempia ongelmia, mutta sen sijaan kustannuksien seuranta vaikeuttaa vaihtelevat aineostojen hinnat. Toteutuneita kustannuksia voidaan määritellä usealla eri tavalla. (Pellinen 2003, 84.)

Hankintahinta sisältää kaikki saapuvan aine-erän välittömät kustannukset esimerkiksi ostohinnan, kuljetusrahdin, huolintakulut ja kuljetusvakuutuksen. Hankintahintaan perustuvien kustannusten laskennan menetelmiä ovat FIFO (first in first out), LIFO (last in first out) ja keskiarvo (average cost). Varaston arvon voi määritellä myös päivähinnan tai ennakoitun hinnan perusteella. (Pellinen 2006, 88.)

FIFO:ssa tavarankäyttö menetelmän periaatteena on, että materiaalit käytetään tulojärjestyksessä. Käytännössä ensimmäiseksi hankitut käytetään ensin. LIFO- menetelmä on FIFO:n vastakohta, eli siinä viimeiseksi hankitut käytetään ensimmäiseksi. Valinnalla saattaa olla olennainen merkitys tavaran käytön arvolle. (Pellinen 2003, 90.) Jos materiaali hinnat nousevat jokaisella ostokerralla tulee lyhyellä aikavälillä tarkasteltuna FIFO:lla edullisempi käytön arvo, kuin LIFO:lla. Keskihintamenetelmän laskemissa nopeat hinta heilahtelut tasoittuvat. (Pellinen 2006, 92, 96.)

Kustannuslaskentaan liittyy myös muut lyhytvaikutteiset kustannukset, joita ovat esimerkiksi energiakustannukset, edustuskulut, kuljetus-, tietoliikenne-, kuljetus-, kuljetusvakuutus, huolto- ja asiantuntijakustannukset. Lyhytvaikutteiset tuotantovälineet käytetään sitä mukaan, kun ne hankitaan, jolloin arvostusongelmia ei juuri synny. (Nelimo & Uusi- Rauva 2005, 96.)

Pääomakustannukset aiheutuvat pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta, hallussapidosta ja niiden vakuuttamisesta. Hankintamenoista aiheutuvia kustannuksia ovat esimerkiksi poistot ja korot. Vaihto-omaisuusvarastoihin sidotun pääoman korot ja vakuutuskustannukset ovat myös pääomakustannuksia. (Nelimo & Uusi-Rauva 2005, 96.)

2.4 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskenta on kustannuslaskennan toinen vaihe. Yritystoiminnan tehokkuuden tarkkailussa voidaan käyttää kustannuspaikkalaskentaa, jolloin selvitetään välilliset kustannukset kustannuspaikoittain. Kustannuspaikka on pieni toimintayksikkö, jonka aiheuttamat kustannukset selvitetään erikseen. Kustannuspaikkoja voi olla esimerkiksi yrityksen osasto. Osasto saattaa olla tarpeellista jakaa useammaksi kustannuspaikaksi. Kustannuspaikat määritetään vastaamaan organisaation vastuunjakoa. Kustannuspaikan toiminta ja siitä aiheutuneet kustannukset ovat aina yhden henkilön vastuulla. Kustannuspaikkoja vastuualueeseen saattaa kuulua useita, mutta kustannuspaikka ei saa kuulua moneen eri vastuualueeseen. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 117-119, 121.)

Kustannuspaikat ryhmitellään pää- ja apukustannuspaikkoihin sen mukaan miten niissä tapahtuva toiminta liittyy lopullisten suoritteiden aikaansaamiseen. Pääkustannuspaikkoja ovat kustannuspaikat, joiden toiminta kohdistuu välittömästi lopullisille suoritteille. Apukustannuspaikkoja ovat kustannukset, joiden tarkoitus on avustaa pääkustannuspaikkoja ja huolehtia yrityksen toiminnan yleisistä edellytyksistä. Näiden kustannukset kohdistetaan pääkustannuspaikoille. Tuotantoprosessin mukaan kustannuspaikat voidaan jaotella esimerkiksi ainekustannuspaikoiksi, valmistuskustannuspaikoiksi, tutkimustoiminnan kustannuspaikoiksi, markkinoinnin sekä hallinnon kustannuspaikoiksi. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 119, 120.)

Tai vaihtoehtoisesti ryhmittely voidaan tehdä yrityksen tuotantoprosessin toimintojen mukaan. Tällöin kustannuspaikkaryhmiä ovat ainekustannuspaikat, valmistuksen, markkinoinnin, tutkimustoiminnan, hallinnon kustannuspaikat ja yleiset kustannukset. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 120.)

Välillisiä kustannuksia kohdistetaan kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaan perustositeaineistoa käyttäen. Kustannuspaikkalaskentaa varten saadaan tositteita palkka-, varasto- ja liikekirjanpidosta. Kirjanpidossa meno kirjataan menotilille ja kohdistetaan laskentaohjelman kus-

tannuspaikalle tai -paikoille. Näin suuri osa välillisistä kustannuksista saadaan selvitettyksi kustannuspaikoittain. Kirjanpitoon integroitu kustannuspaikkalaskenta antaa tarvittavat kustannuspaikkakohtaiset tiedot. Kustannuspaikkalaskentaa varten yrityksissä laaditaan kustannuspaikkaluettelo, johon kustannuspaikkanumeron lisäksi liitetään lyhyt selvitys kustakin kustannuspaikasta. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 120-121.) Esimerkiksi palveluyrityksen tehtävänä on tuottaa konsultointi- ja asiantuntijapalveluita toisille yrityksille, jolloin kustannuslaskennan tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen (Jyrkkiö & Riistama 2008, 80).

2.5 Suoritekohtainenlaskenta

Suoritekohtaisten kustannusten selvittämistä pidetään kustannuslaskennan päätavoitteena. (Jyrkkiö, Riistama, 2008, 131). Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa kustannukset kohdistetaan laskentakohteille, joita voivat olla esimerkiksi tuotteet, palvelut tai projektit (Kinnunen 2005, 76). Suoritekohtaisessa laskennassa on selvitettävä, mitkä kustannukset suoritteille kohdistetaan ja millä perusteella suoritekalkyyli laaditaan. Suoritekalkyyli ratkaisutapoja on kolme. **Minimikalkyyliä** käytettäessä suoritteille kohdistetaan vain muuttuvat kustannukset, kun taas **keskimääräiskalkyyliä** käytettäessä suoritteille kohdistetaan kaikki laskentakauden kustannukset. **Normaalikalkyyliä** käytettäessä suoritteille kohdistetaan kiinteitä kustannuksia se määrä, joka keskimäärin tulisi toiminta-asteen ollessa normaali. (Jyrkkiö, Riistama, 2008, 132-133.)

Suoritteiden yksikkökustannuksia laskemiseksi on olemassa useita eri tapoja. Tunnetuimpia vaihtoehtoja ovat **jakolaskenta** ja **lisäyslaskenta**. Kun yritys valmistaa yhtä tuotelajia on kyseessä yhtenäistuotanto ja tällöin jakolaskennan käyttö on mielekästä. Kun kyse on monituote yrityksestä, tällöin kustannusten kohdistamistapa on lisäyslaskenta. (Kinnunen ym. 2005, 76.) Käyttötarkoitus vaikuttaa olennaisesti siihen, mitä kustannuksia suoritekohtaiseen laskelmaan otetaan mukaan (Suomala ym. 2011, 124). Yleensä laskelmien perustana on kustannusten jaottelu muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin (Nelimo & Uusi-Rauva, 2005, 116). Tuotteen yksikkökustannukset muodostuvat välittömistä ja välillisistä kustannuksista (Suomala ym. 2011,107). Tyypillisesti välittömiä kustannuksia ovat työ- ja ainekustannukset. Välillisiä kustannuksia ovat taas välilliset materiaalikustannukset, työkustannukset sekä muut välilliset kustannukset, esimerkiksi pientarvikkeet, hallinnollinen työ ja työvälineiden huolto. (Suomala ym. 2011, 115.) Välittömät kustannukset palveluyritys voi kohdistaa eri tuotteille esimerkiksi rakennusyritys työnumeroille, ja kone-

paja tilausnumeroille. Kaikkia kustannuksia ei ole mahdollista, eikä järkevää kohdistaa suoraan tietylle tuotteelle, työlle tai tilaukselle. Tavoitteena on selvittää tuotteiden yksikkökustannukset.

Suoritteille voidaan kohdistaa vain muuttuvat kustannukset tai vaihtoehtoisesti sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset. Kun suoritteille kohdistetaan vain muuttuvat kustannukset puhutaan katetuottolaskennasta. (Jyrkkiö, Riistama, 2008, 131.) Puhutaan täyskateellisesta laskennasta kun mukaan otetaan myös kiinteät kustannukset (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 127).

Perusmallien lisäksi käytännössä esiintyy myös erilaisia välimuotoja. Esimerkiksi suoritteelle on mahdollista sisällyttää vain osa kiinteistä kustannuksista. Laskelmien avulla voidaan laskea suoritteiden valmistus- tai omakustannusarvo. Valmistusarvosta puhutaan silloin, kun suoritekohtaiseen laskelmaan sisällytetään vain suoritteiden valmistamisessa aiheutuneet kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 119, 135.) Omakustannusarvosta on sitten vasta kyse, kun valmistusarvoon lisätään yrityksen markkinoinnin ja hallinnon kustannukset (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 156).

Palveluyrityksen kustannuslaskennan tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen, jolloin kustannukset rekisteröidään kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. Palveluyrityksessä suurin osa kustannuksista muodostuu suoritekohtaisista kustannuksista, kuten esimerkiksi työkustannuksista. Muita mahdollisia välittömiä kustannuksia ovat matka- ja tarvikkekustannukset. Välilliset kustannukset jätetään kohdistamatta suoritteille. (Jyrkkiö & Riistama, 2008, 80, 82.)

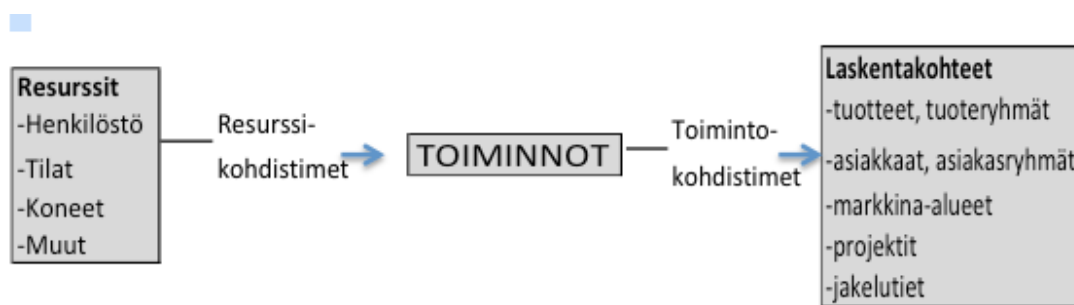
2.6 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta kuvaa toimintaa ja auttaa ymmärtämään kustannuksia ja niiden käyttäytymistä organisaatiossa. (Alhola 2008, 8). Perinteisen kustannuslaskennan rinnalla voidaan käyttää laskentamallina, toimintolaskentaa, ABC (activity-based costing). Laskentatoimen menetelmä on saanut alkunsa kohdistaa yrityksen välilliset kustannukset niiden käyttämien toimintojen perusteella. Puhutaan toimintolaskennan menetelmästä, jonka avulla yrityksen eri toiminnot kohdistetaan suoritteille. (Ikäheimo, Laitinen, Laitinen, Paltonen, 141-142.)

Yrityksen toiminta koostuu erilaisista toiminnoista. Erilaiset toisiinsa liittyvät toiminnot muodostuvat toisiinsa liittyvistä työtehtävistä. Toisiinsa liittyvät toiminnot muodostavat toimintoketjuja tai toimintoryhmiä. (Järvenpää ym. 2001, 97.) Toiminnot ovat yrityskohtaisia, eri yrityksissä käyte-

tään erilaisia toimintoja ja toteutetaan eri tavoin (Alhola 2008, 25).

Toimintolaskennan näkökulmasta eri toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, mistä taas seuraa kustannuksia. Resursseja ovat yrityksen tuotannontekijät, kuten esimerkiksi toimitilat, henkilöstö, koneet ja laitteet. Aiheutuneet kustannukset tulee kohdistaa eri toiminnoille ja toimintojen kautta taas suoritteille. Suoritekohtaiset kustannukset voidaan laskea, jos on määritelty mitä toimintoja ja tuotteen käyttö vaatii. Toimintolaskennasta on tullut merkittävä apuväline yrityksen operatiivisessa ja strategisessa johtamisessa (Alhola 2008, 8, 31.) Kuviossa 4 on kuvattu toimintolaskennan eteneminen.



KUVIO 4. Toimintolaskennan eteneminen (Suomala Ym. 2011, 133).

Toimintolaskennan lähtökohtana on, että kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan. Käytännössä esimerkiksi ylikapasiteetti- ja tuotekehityskustannukset jätetään kohdistamatta. Näiden katsotaan kuormittavan valmistettavia suoritteita epäoikeuden mukaisesti. Kustannukset kohdistetaan toiminnoille resurssikohdistimien eli kustannusajureiden mukaan. Toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteelle toimintoajureilla (Alhola 2008, 41, 42, 43, 44.)

Toimintoperusteisen kustannuslaskennan teoria on melko yksinkertainen. Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa toimintojen ja kustannusten määrittäminen on käytännössä työlästä ja kriittinen vaihe. Toiminnot tulee määritellä tarkkaan, koska huonosti määritellyt toiminnot tai kustannusajurit vääristävät tuloksia (Alhola 2008, 49, 53.)

3 RAPORTOINTI

Raportointi on yksi osa yrityksen ohjausjärjestelmää. Sen tarkoitus on seurata, mihin suuntaan yritystoiminta on kehittynyt tai on kehittymässä, onko yrityksen kannattavuus mahdollisesti parantunut, onko asetetut tavoitteet saavutettu ja miten kannattavuus kehittyy tulevaisuudessa. (Alhola & Lauslahti 2003, 321.) Raportointi on prosessi, joka käyttää kaikissa muissa prosesseissa olevaa tietoa muodostaen niistä eri käyttötarkoituksiin soveltuvia raportteja sekä yrityksen sisäiseen että ulkoisten sidosryhmien tarpeisiin. (Lahti & Salminen 2014, 172.) Raportointi voidaan ajatella alkavan siitä, mihin muut osaprosessit päättyvät. (Lahti & Salminen 2014, 18). Raportoinnin tarkoitus on antaa tietoa tapahtuneesta tai parhaillaan tapahtuvasta toiminnasta. Laskentatoimen raportointi on kirjallisessa muodossa annettu tieto yrityksen toteutuneista tuotoista ja kustannuksista sekä niiden perustana olevista määräluvuista. Raportteja laaditaan ensisijaisesti yrityksen operatiivista johtoa varten. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 276.)

Taloushallinnon raportit voidaan jakaa sisällön perusteella ulkoiisiin ja sisäisiin raportteihin. Ulkoiset raportit täyttävät yrityksen lakisääteisen raporttien tarpeet, jotka perustuvat yleensä kirjanpidon tilikohtaisiin tuloslaskelmiin ja taseraportteihin sekä pää- ja päiväkirjaraportteihin. Ulkoinen laskentatoimi tuottaa viralliset, lakisääteiset talousraportit, myös ulkopuolisten sidosryhmien, kuten omistajien, työntekijöiden, viranomaisten, asiakkaiden ja muiden yhteistyökumppaneiden tietoisuuteen. (Lahti & Salminen 2014, 173.)

Sisäinen laskentatoimi tuottaa taloudellista informaatiota pääasiassa organisaation johdon tarpeisiin ja yrityksen toiminnan ohjaamiseen (Jyrkkiö & Riistama 2008, 276). Sisäinen laskentatoimen raportit voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen: talous- ja tulosraportteihin, talousohjauksen raportointiin sekä liiketoimintatiedon hallintaan ja analysointiin. Sisäisen laskentatoimen raporteilla raportoidaan muun muassa myyntiä, kustannuksia ja kannattavuutta. (Lahti & Salminen 2014, 172, 178.) Raporttien luotettavuuden ja käyttökelpoisuuden takaamiseksi on ensisijaisen tärkeää valita huolellisesti kirjanpidon dimensiot, tilikarttaan määritellyt pakollisuudet eri tilien dimensioille sekä kirjausohjeet. Erilaisia dimensioita voi olla liiketoimintayksikkö, kustannuspaikka, toiminto, projekti, asiakas, alue, tuote ja tuoteryhmä. Sisäisessä laskennassa verrataan toteutumaporttia ennusteisiin ja verrataan niitä toisiinsa. (Lahti & Salminen 2014, 178, 179.)



KUVIO 5. Raportointi aikajanalla (Alhola & Lauslahti 2003, 321).

Kuviossa 5 nähdään raportointiprosessi aikajanalla, jonka rooli on katsoa menneisyyteen, nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Menneisyyden raportit ovat asetettujen tavoitteiden seuranta. Näitä ovat esimerkiksi budjetti, strategiset suunnitelmat sekä niitä tukevat raportit kuten tuloslaskelma ja kustannuserittely. Nykyhetken raportointi on reagoivaa ja tämän hetken seuranta. Tulevaisuutta pyritään katsomaan mittaristojen ja yhdistelmäraporttien avulla. (Alhola & Lauslahti 2003, 321.)

3.1 Raportoinnin tehtävät

Raportointi on osa yrityksen ohjausjärjestelmää ja vahva johtamisen väline. Raportoinnin tehtävänä on yrityksen toiminnan suunnittelu ja ohjaaminen operatiiviselle johdolle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 265.) Olennaista raportoinnin toiminnassa on seurata mihin suuntaan yritystoiminta on kehittynyt tai on kehittymässä, onko kannattavuus mahdollisesti parantunut ja kuinka se kehittyy tulevaisuudessa. Raportoinnin avulla voidaan kohdistaa yrityksen energia oikeisiin asioihin. Raportoinnin rooli on katsoa menneeseen, nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Painopiste on siirtynyt voimakkaammin tulevaisuuden ennakointiin. Raportoinnin päätehtävä on analysoida, reagoida ja ennakoida. (Alhola & Lauslahti 2003, 316.)

Raportoinnin periaatteita on tiedon oikeellisuus, oikea-aikaisuus ja oleellisuus. Tiedon oikeellisuus on tärkeä, koska väärä tieto yrityksen johdolle voi viedä harhaan ja pettää luottamuksen talouden tuottamaan informaatioon. Tiedon oikeellisuus sisäisessä laskennassa ei tarvitse olla yhtä täydellistä kuin ulkoisessa raportoinnissa eli viranomaisille lähetettävissä laskelmissa. Oleellisuuden periaate on tärkeä tietoa pursuavassa yhteiskunnassa, sillä kaikkea ei tarvitse raportoida. Raportoinnin on tärkeä ilmaista liiketoiminnan johtamisen kannalta oleelliset asiat ja tukea operatiivisen työn suorittamista, esimerkiksi hankintoja. Raportoinnin kannalta ei riitä, että ovat

sisällöllisesti oikein ja toiminnan kannalta oleellisia, niiden pitää myös ilmestyä oikeaan aikaan. (Alhola & Lauslahti 2003, 316.)

Raportointi ei ole pelkästään tiedon tuottamista seuranta ja ennakoimista varten. Sen avulla voidaan vaikuttaa koko yrityksen toimintaan ja myös yrityksen henkilöstöön esimerkiksi motivoimalla, ohjaamalla painottaa tekemään oikeita asioita, olemalla avoin liiketoiminnan menestyksestä ja tavoitteista ja sitoutua yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Raportointi on osa yritysten tiedonhallintaa tai johtamista. Tiedonhallinta tuo uudenlaisia vaatimuksia sisäisen laskentatoimen raportointitiedolle. Raportteja on kohdistettava paremmin oikeille henkilöille, oikeellisemmin, oikea-aikaisemmin ja yhdistää enemmän toisiinsa liittyvää tietoa eri raporteista. (Alhola & Lauslahti 2003, 316.)

Raportit kertovat yrityksen kannattavuuteen vaikuttavista tekijöistä, jotka ovat seurannan kannalta oleellisia tekijöitä. Raportteina voivat olla **asiakas ja asiakassegmentit** esimerkiksi asiakaskannattavuus, myynti asiakkaittain tai asiakasryhmittäin, myyntisaatavat ja niiden mahdollinen kiertonopeus asiakkaittain ja luottomyynti hinta/ asiakas. Raportteina tuote, tuoteryhmät ja liiketoimintalueet ovat myynti ja kate tuotteittain tai tuoteryhmittäin. Projekti voi olla yksittäinen myyntitapahtuma, toimitus tai tapahtumasarja eli projekti, jolloin voidaan seurata sopimusten kannattavuutta. (Alhola & Lauslahti 2003, 319.)

3.2 Raporttien laatiminen

Raportoinnin tiedon yleisiä vaatimuksia ovat oikeellisuus, neutraalisuus, vertailukelpoisuus ja todennettavuus. Raporttien sisällön on oltava luotettavaa. Tarkistuslaskelmien tekeminen varmistaa raporttien oikeellisuuden. Laskentatoimen neutraalisuus erottaa laskentatoimen laatimat laskelmat organisaation muiden laatimista laskelmista. Laskelmilta halutaan vertailukelpoisuutta, joten samoja mittareita on hyvä käyttää pitempiä aikoja. Raportilla olevat asiat on myös pystyttävä todentamaan. Joka edellyttää, että raportoittavat asiat mitataan ja dokumentoidaan luotettavasti. (Järvenpää ym. 2013, 308.)

Tehokkaan ja tarkoituksenmukaisen raporttikokonaisuuden määrittäminen on aina syytä tehdä yrityskohtaisesti. Raportti käsittää rutiinomaisesti ja säännöllisin väliajoin raportoittavat tunnusluvut ja tunnuslukuvertailut. (Järvenpää ym. 2013, 307.) Raporttien tehokkuus riippuu paljon myös

siitä, kuinka helppo niitä on lukea. Raportissa käytetyn kielen on syytä olla sellaista, että lukija ymmärtää sitä. Raportissa on ilmentävä sen sisältö, ajanjakso tai toimenpide, käytetty mittayksikkö (esimerkiksi milj. kg, euroa) ja raportin laatija. Raportin on syytä osoittaa olennaiset seikat raportoivasta asiasta. (Jyrkiö & Riistama 2008, 279.)

Raportoinnin kehittämistä voidaan jäsentää kysymysten avulla: Mitä raportoidaan? Milloin raportoidaan? Millaisia ominaisuuksia raportoinnin tiedolta odotetaan? Millä tavalla tieto raportoidaan? Yksinkertaisuus ja huomioin osoittaminen, tarkoin valittuihin olennaisiin asioihin luo tehokkuutta. Raporteille on hyvä määritellä tietty raportointijakso, jolla ne tarjotaan. Jakso voi olla päivä, viikko, kuukausi, neljännesvuosi tai vuosi. (Järvenpää ym. 2013, 308.) Tyypillisesti raportointi on kuukauden jaksoissa toistuvaa kuukausiraportointia (Järvenpää ym. 2013, 313).

3.3 Digitaalinen raportointi

Myös Suomi siirtyy vähitellen sähköiseen talousraportointiin. Nykyisin raportoinnin tehottomuudesta kärsivät monet raportoivat yritykset, raportteja vastaanottavat viranomaiset, raporttien jatkojalostajat kuin yritysanalyttikot. Esimerkiksi talousraporttien kuten tilinpäätösten muuttaminen sähköiseen muotoon tuo hyötyjä raportoinnin kaikille osapuolille. (Koskentalo, E. XBRL- talousraportoinnin turboahdin. Tilisanomat 2014 35 (5), 28.) Taloushallinnon digitalisoitumisen myötä voidaan raporttien jakelu hoitaa sähköisesti ja automaattisesti.

Raporttien jakelu on tehokkainta raporttiportaalin kautta, johon on pääsy esimerkiksi tietoliikenneverkon välityksellä. Portaali voi olla myös integroitu yrityksen intranettiin. Raportit voidaan välittää myös itsepalveluperiaatteella, jolloin käyttäjillä on pääsyraporttijärjestelmiin käyttöoikeuksien puitteissa. Raportti voidaan jakaa myös sähköpostilla. Järjestelmiin voidaan myös automatisoida raporttien lähetykset halutuille henkilöille. (Lahti & Salminen 2014, 172, 186.)

4 KANNATTAVUUS

Kannattavuutta voidaan määritellä yrityksen tulontuottamiskyvyksi tietyssä ajanjaksona (Alhola & Lauslahti 2000, 51). Liiketoiminnan kannattavuus on lähtökohtana yritystoiminnan jatkumiselle. Toiminta on kannattavaa, kun tuotot ovat suuremmat kuin kustannukset. Kannattavuuden mittaamiseen on erilaisia talouden tunnuslukuja, joita voidaan laskea esimerkiksi tuloslaskelmasta. Yleiset kannattavuutta mittaavat tunnusluvut ovat myyntikate, käyttökate, liiketulos ja kokonaistulos. Myyntikate saadaan, kun myyntituotoista vähennetään myytyjen tuotteiden valmistuksesta tai hankinnasta aiheutuneet kustannukset. Käyttökate kertoo liiketoiminnan tuloksen ilman poistoja, korkomenoja ja veroja. Liiketulos saadaan, kun tuotoista vähennetään kaikki liiketoiminnan kustannukset. Kustannuksiin luetaan mukaan muuttuvat kustannukset ja kiinteät kustannukset poistot mukaan lukien. Kokonaistulos saadaan, kun tuotoista vähennetään myytävän tuotteen valmistuksesta tai hankinnasta aiheutuneet kustannukset ja kiinteät kustannukset. (Eklund & Kekkonen, 2011, 63-64.)

Yritystoiminnassa kannattavuus on yksi peruslähtökohdista ja sen jatkuva parantaminen on tavoiteltavaa. Tappiollisen yrityksen toiminnan kääntäminen voitolliseksi on pitkällä aikavälillä välttämätöntä. Keinoja kannattavuuden parantamiseen on esimerkiksi myyntivolyymien lisääminen ja kustannusten supistaminen. (Alhola & Lauslahti 2003, 71-72.) Yrityksen on toimittava kannattavasti menestyäkseen. Kun yrityksen tulos muodostuu positiiviseksi eli tuottaa voittoa tarkoittaa sitä, että toiminta on kannattavaa. Taloudellisuus on yksi kannattavuuden edellytys, ja toiminnan tehokkuus näkyy yrityksen tuottavuutena. Taloushallinnon tehtävä on tuottaa tietoa yrityksen johdon avuksi. Yrityksen johto, omistajat ja muut sidosryhmät tarvitsevat reaaliaikaista tietoa toiminnasta esimerkiksi kannattavuus-, tuottavuus- ym. tavoitteiden toteutumisesta. (Eskola & Mäntysaari 2006, 8-9.)

Kannattavuutta voidaan tarkastella lyhyellä ja pitkällä aikavälillä. Lyhyen aikavälin kannattavuus tarkoittaa esimerkiksi tuotteen tai palvelun mittaamista tietyn ajanjakson aikana. Kun kannattavuutta tarkastellaan pidemmällä aikavälillä voidaan tarkastelu ulottaa tuotteen tai palvelun koko elinkaareen. Elinkaariajattelun tarkastelu tarkoittaa käytännössä koko tuotteen tai palvelun elinikäisen kannattavuuden selvittämistä, jolloin asiaa voidaan tarkastella tuotteen tai muun laskentakohteen elinvaiheita elinkaarena. Kannattavuuden selvittäminen koko laskentakohteen elinkaaren ajalta on noussut kiinnostuksen kohteeksi. Yritykset haluavat nähdä toimintaprosesseista ne koh-

teet, joiden kustannuksia voitaisiin vähentää, ja toisaalta ne, joiden suorituskykyä pystyttäisiin parantamaan. Käytännössä kannattavuuden selvittäminen edellyttää, että koko elinkaaren ajalta tuotekohtaisia kustannuksia tarkastellaan aina tuotteen tai palvelun suunnittelusta aina luopumiseen asti. Tuotteen elinkaari alkaa tuotteen suunnittelusta ja kehitys aloitetaan ja päätetään siihen, kun tuotteen tai palvelun valmistus ja siihen liittyvät tukitoiminnot asiakkaalle lopetetaan. Laskentakohteiden elinkaaren pituus vaihtelee. (Alhola & Lauslahti 2003, 75-77.)

Kannattavuuden peruskomponentit ovat tuotot ja kustannukset. Niihin vaikuttavat tekijät ovat siten välillisesti kannattavuuteen vaikuttavia tekijöitä. Voidaan todeta, että kannattavuuden osatekijöitä ovat myös monet niin sanotut ei taloudelliset tekijät, esimerkiksi yrityksen henkilöstön osaaminen. Yrityksen henkilöstön osaamisen taso vaikuttaa toiminnan laatuun ja prosessien tehokkuuteen, joilla on suora yhteys yrityksen asiakastyytyvyyteen tai –uskollisuuteen. Jotka vaikuttavat yleensä kannattavuuteen. (Alhola & Lauslahti 2003, 77.)

4.1 Katetuottoajattelu

Katetuottoajattelu sopii lyhyen tähtäimen tulossuunnitteluun, jossa voidaan vertailla eri toimintavaihtoehtojen vaikutuksia yrityksen kannattavuuteen (Eklund & Kekkonen, 2011, 64). Lähtökohta katetuottoajatteluun on, että jokainen tuote antaa myyntituotot, joka vaatii omat hankinta- ja valmistuskustannukset. Kun tuotteen tuotosta vähennetään muuttuvat kustannukset, jää jäljelle katetuotto, jolla katetaan kiinteät kustannukset ja voiton osuus. Kun kokonaiskate ylittää kiinteät kustannukset, jää yritykselle voittoa. (Nelimo & Uusi-Rauva, 2005, 68.)

Katetuottoanalyysin avulla tarkastellaan yrityksen kokonaistuottojen, kokonaiskustannusten ja voiton vaihtelua kun tuotantomäärissä, tuotteen hinnassa, muuttuvissa kustannuksissa ja kiinteissä kustannuksissa tapahtuu muutoksia. **Katetuottolaskentaa** käytetään usein yrityksen kannattavuuden laskentaan. Laskenta on yksinkertainen laskentamalli lyhyen aikavälin päätösten tueksi. Katetuottolaskennan lähtökohtana on kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuotto ilmoittaa paljonko myyntivoitosta jää kattamaan kiinteitä kustannuksia. (Alhola & Lauslahti 2003, 66.) Palveluyrityksien katetuottolaskennassa ja niiden myynnistä suurin osa koostuu työsuoritteiden osuudesta ja työkustannuksista (Eskola & Mäntysaari 2006, 40). Katetuottolaskelma kertoo paljon, jää katetta peittämään kaikki muut kustannukset. Laskelmaa voidaan tarkastella katetuottolaskennan avulla.

Myyntituotot

- Muuttuvat kustannukset

= **Katetuotto**

- Kiinteät kustannukset

= **Tulos**

KAAVA 1. Katetuottolaskennan kaava (Nelimo & Uusi-Rauva, 2005, 67).

4.2 Asiakaskannattavuus

Yksi tärkeimmistä palveluliiketoiminnan kannattavuuden seurannassa on asiakaskannattavuuden tunteminen ja hallinta. Asiakaskannattavuus on kannattavuuden laskentaa yhden asiakkaan osalta tietyllä aikavälillä. (Alhola & Lauslahti 2003, 79.) Asiakaskannattavuutta käytetään kokonaiskuvan muodostamiseen, toiminnan ohjaamiseen sekä tuloksellisuuden tarkasteluun (Hellman & Väriä 2009, 119).

Asiakkaat eivät ole keskenään samanlaisia. Asiakaskohtaisia eroja aiheuttavat muun muassa asiakkaan erityistoivomukset ja -vaatimukset. Asiakaskohtaisten ehtojen täyttäminen tuottaa eri tavalla suunnittelu-, toteutus- ja ylläpitokustannuksia. Toisten asiakkuuksien hallinta vaatii enemmän työaikaa kuin toisen. Saman tyyppisen palvelusopimuksen kustannukset eivät ole samansuuruiset kaikilla asiakkailla. Sen seurauksena tarvitaan asiakaskohtaisten toimintojen kannattavuusseurantaa. (Alhola & Lauslahti 2003, 83.)

Kannattavuuteen vaikuttavat monet tekijät. Asiakkaan maksama hinta palvelusta elinkaaren mukaan ei kerro koko totuutta asiakaskohtaisesta kannattavuudesta. Asiakas, jolle myydään edullisemmalla hinnalla, saattaa olla kannattavampi kuin asiakas, jolta veloitetaan suurempi hinta. Asiakaskannattavuuden seuranta johtaa oikeudenmukaiseen hinnoitteluun asiakkaan näkökulmasta. Kannattavuutta tarkastellen voidaan todeta, että yrityksen ”hyvä” asiakas onkin kannattamaton, koska sille hinnat ovat alennettuja, palvelutuotantokustannukset korkeat ja ylläpitokustannukset vie resursseja. (Alhola & Lauslahti 2003, 83.) Asiakasryhmien tai yksittäisen asiakkaan kannattavuuden laskeminen pystytään laskemaan. Ainoa ongelma on tiedon saanti, sillä taloushallinto tarvitsee tähän tehtävään tietoa, jota ei ole aikaisemmin tarvinnut. Joita ovat muun muassa asiakaskäynnit, hyvitykset, sopimukset, edustaminen ja koulutukset. Tiedon saaminen ei mer-

kitse automaattisesti parempaa kannattavuutta. Taloushallinto pystyy tekemään luotettavampia ja parempia asiakaskannattavuuslaskelmia, asiakaskannattavuutta ei voi yksinään taloushallinto parantaa. Vastuu jää itse asiassa kaikille yrityksen osa-alueille esimerkiksi myynnille ja markkinoinnille. (Hellman & Värilä 2009, 121.)

Asiakassuhteen näkökulmasta kannattavuustarkastelun keskeisin osa-alue on asiakaskannattavuuden määrittäminen. Yrityksellä on asiakassuhteesta tietoa ja näin ollen sillä on mahdollisuus vaikuttaa tekijöihin, joista kannattavuus muodostuu. Laskelma voi olla tuloslaskelman kaltainen, jolloin se on helppo ymmärtää. (Hellman & Värilä 2009, 126.)

Kannattavuuslaskelmien pitäisi suuntautua liiketoiminnan kannalta kriittisimpiin kysymyksiin. Liiketoiminnan kannalta kriittiset kysymykset vaihtelevat yrityksittäin. Liikejohdon huomio saattaa kiinnittyä eri asioihin. Jonka seurauksena yrityksen eri toimintojen kannattavuutta seurataan eri tarkkuudella. Johdon huomio voi olla suuntautunut esimerkiksi tuotanto-, kilpailija-, asiakas-, markkinasuuntautunutta. (Alhola & Lauslahti 2003, 165.)

5 YRITYKSEN KUSTANNUSLASKENNAN KEHITTÄMINEN

Tarkasteltavat aiheet työssä ovat kustannuslaskenta, raportointi ja kannattavuuden seuranta, jotka koetaan tällä hetkellä olevan kohdeyrityksessä kaikista eniten kehityksen tarpeessa. Kohdeyrityksessä ei ole aikaisemmin tehty näin tarkkaa kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittämistä, mutta se koetaan tällä hetkellä tarpeelliseksi kannattavuuden seurannan kannalta.

Kustannuslaskennan tehtäviä ovat kustannusten selvittäminen, rekisteröinti sekä kohdistaminen oikeille laskentakohteille. Kustannuslaskennan kehittämisprojektin tarkoituksena oli saada kustannusseuranta asiakaskohtaisesti ja raportointi mahdollisimman reaaliaikaiseksi. Kohdeyrityksessä haluttiin parantaa myös asiakaskannattavuuden seurantaa, jolloin nähdään mitkä asiakkaat ovat kannattavia ja asiakkaat, jotka eivät kannattavuudeltaan vastaa odotuksia.

5.1 Kustannuslaskennan ja raportoinnin nykytila

Kohdeyrityksellä on käytössä sähköinen taloushallinnon ohjelma. Käytössä ovat verkkolaskujen lähety- ja vastaanotto, pankkiyhteys, skannauspalvelu niiden toimittajien laskuille, jotka eivät vielä verkkolaskuja lähetä sekä sähköisen viranomaisilmoittamiseen tarvittavat yhteydet. Osto- ja myyntilaskut ja niiden arkistointi käsitellään täysin sähköisessä muodossa. Myös palkanlaskennan sovellus on samassa ohjelmassa. Edellä mainitut toiminnot mahdollistavat sisäisen laskenta-toimen raporttien laatimisen ainoastaan yhtä ohjelmaa käyttäen. Kustannuslaskenta voidaan toteuttaa osana palkanlaskentaa sekä osto- ja myyntilaskujen käsittelyä. Ohjelmassa voidaan määritellä liiketoiminta-alue ja kustannuspaikka, mikä mahdollistaa tarkat raportit asiakaskohtaisesti taloudellisesta menestyksestä. Sekä yrittäjä että kohdeyrityksen pääkirjanpitäjä olivat yhtä mieltä siitä, että näitä ominaisuuksia tulisi nyt alkaa hyödyntää.

Kohdeyrityksen kustannuslaskentaa on suoritettu liiketoiminta-alueittain. Liiketoiminta-alueeksi on nimetty kohdeyrityksen tuotteet. Liiketoiminta-alue eli tuote-raportilla pystyy seuraamaan myynti-, osto-, matka- ja kululaskuilla sekä muistioilla käytettyjen tuotteiden seurantakohtetta. Kirjanpitoon on määritelty dimensiot, joilla tarkoitetaan kustannuspaikkaa tai seurantakohtetta. Kirjanpidossa dimensioksi voi valita liiketoiminta-alueen ja kustannuspaikan. Kohdeyrityksellä dimensioksi on määritelty tuotteet. Myyntilaskulle valitaan laskutettava tuote, jolloin laskelman saa liiketoiminta-

alueittain. Myös ostolaskujen kohdistaminen on tapahtunut laskulla mahdollisen viitteen mukaan liiketoiminta-alueelle. Kun laskulla ei ole selvää viitettä, saattaa lasku kohdistua väärälle liiketoiminta-alueelle. Tässä olen käyttänyt omaa arviointikykyäni. Raportointi suoritetaan kuukausittain, joka on koostunut useasta raportista. Raporteista tärkein on ehdottomasti ollut myyntiraportti. Liiketoiminta-alue kohtainen tuloslaskelma kertoo tuloksen liiketoiminta-alueittain, mutta tällä hetkellä raportti ei ole luotettava, sillä tuotot ja kulut saattavat kohdistua väärälle liiketoiminta-alueelle. Tästä syystä selkeä ohjeistus on tarpeen tavoitteeseen pääsemiseksi. Ohjeistusta noudattamalla kohdeyritykselle saadaan luotettavia raportteja liiketoiminta-alue ja asiakaskohtaisesti. Taulukon 1 mukaan nähdään liiketoiminta-aluekohtainen raportti.

Aikaväli	xx.xx.xxxx			
	Tuote A	Tuote B	Tuote C	Hallinto D
MYynti	20 000,00	56 000,00	36 000,00	
-Työkustannukset	12 500,00	42 000,00	29 000,00	3 000,00
-Muut muuttuvat kulut	3 500,00	4 400,00	3 500,00	1 100,00
=Muuttuvat kulut yhteensä	16 000,00	46 400,00	32 500,00	4 100,00
= KATETUOTTO	4 000,00	9 600,00	3 500,00	4 100,00
-Kiinteät kustannukset				4 800,00
= TULOS	4 000,00	9 600,00	3 500,00	-8 900,00

TAULUKKO 1. Nykytila raportti.

Taulukosta nähdään myynnin jakautuminen tuotteille. Kohdeyrityksen kiinteät kustannukset kohdistetaan hallinnon seurantakohteelle. Tuotekohtainen raportti sisältää kaikkien asiakkaiden myynnit. Raportin mukaan voidaan tarkastella ja analysoida tuotekohtaista kannattavuutta tietyllä aikavälillä. Tuotekohtaisen raportin avulla nähdään liiketoiminta-alue kohtainen kokonaiskuva. Kohdistettuja tapahtumia voidaan seurata kirjanpitoraporteilla sekä erilaisilla graafisilla raporteilla. Raportin avulla voidaan tarkastella tuotekohtaista kannattavuuden tuloksellisuutta ja hyödyntää toiminnan ohjaamista.

Projektin suunnitteluvaiheessa asetettiin tavoitteet sekä määriteltiin aikataulu. Keinoja asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi mietittiin pitkään ja harkiten. Pääperiaatteena oli, että kaikki tulot ja menot pitää pystyä kohdistamaan kustannuspaikalle. Aikaisemmin kohdeyrityksellä ei ole ollut käytössään vahvaa kustannuslaskentaa, joten tämän kustannuspaikkaprojektin avulla haluttiin

tuoda lisää informaatiota johdon päätöksentekotilanteisiin muun muassa kannattavuutta ajatellen. Tämä taas on johtanut siihen, ettei toteutettujen asiakkaiden taloudellista tulosta ole saatu selvitettyä. Kohdeyrityksen toimitusjohtaja pitääkin puutteellista kustannuslaskentaa äärimmäisen tärkeänä kehittämisen kohteena. Kohdeyrityksellä ei ole ollut käytössä kustannuspaikkoja, joten ensisijaisesti jokaiselle asiakkaalle tuli luoda kustannuspaikka.

Kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittämiseen olen perehtynyt pitkällä aikavälillä työni kautta ja minulla oli tässä vaiheessa käsitys kehitettävistä kohdista. Kehitys eteni niin, että maaliskuussa 2015 kartoitin olemassa olevan raportoinnin ja samalla suunnittelin kustannuslaskennan kehittämisen eri vaiheisiin tarvittavia muutoksia ja työkalujen käyttöä. Taloushallinto ei pysty yksin parantamaan asiakaskannattavuus seurantaan, joten vastuu luotettavampiin ja parempiin asiakas-kohtaisiin kannattavuuslaskelmiin on kohdeyrityksen kaikilla osa-puolilla.

Kohdeyrityksen tavoitteena on saada raportointiprosessi toimimaan yhä joustavammin. Tavoitteena on myös yksinkertaistaa ja selkeyttää asiantuntijoiden vastuuta niin kuin toimistonkin työtä. Kohdeyrityksellä ei ole käytössä erillistä järjestelmää, jonka avulla myyjät kävisivät tallentamassa uuden projektin. Myyntilaskulle tulevat tiedot tulisi laskutusjärjestelmään automaattisesti. Kohdeyrityksen tarkoituksena on tulevaisuudessa ottaa kirjanpito-ohjelmiston rinnalle järjestelmä, joka mahdollistaisi sekä asiantuntijan että toimiston joustavamman ja selkeämmän prosessin. (Karjula K. 6.11.2015).

5.2 Kustannuslaskennan ja raportoinnin tavoitteet

Kustannuslaskennasta kävimme keskustelua asiantuntijoiden kanssa, miten kustannukset olisi järkevää kohdistaa. Päädyimme, että kustannuspaikkalaskenta olisi helpoiten toteutettavissa kohdeyritykselle. Kustannuslaskenta kustannuspaikkalaskennan tasolla kohdeyritykselle on riittävä. Toteuttaminen onnistui helposti, koska kohdeyrityksellä ei ole paljon erilaisia toimintoja. Kustannuspaikkalaskennan käyttöönottoa pidin hyvänä ratkaisuna, koska uskon, että sen käyttöönotto otetaan helposti vastaan. Kohdeyrityksellä ei ole montaa välivaihetta asiakkaan tilauksen ja tuotteen toimittamisen välillä. Tästä syystä näkisin, että kustannuspaikkalaskenta auttaisi todellisten kustannusten selvittämistä suoritteelle ja tuotteelle. Toisaalta kohdeyrityksen olisi helppo määrittellä yleiskustannuslisät välillisille kustannuksille ja sitä kautta siirtää ne kustannuspaikoille.

Erityisesti palvelu- ja asiantuntijaorganisaatioissa henkilökustannukset muodostavat suurimman osan kustannuksista. Kustannuslaskennan kannalta olennaista on kohdistaa työkustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan oikeille laskentakohteille. Asiakkaalle kohdistuvat palkkakustannukset siirtyvät laskelmaan palkanlaskentaohjelmasta, kun henkilön palkkalaskelmalla kohdistetaan asiakkaalle kohdistuvat työkustannukset. Asiantuntijat toimittavat työaikaraportin, jonka mukaan palkkakustannukset jaetaan kustannuspaikoille. Asiakkaalle kohdistuvat kulut koostuvat ostoreskontraan kirjatusta kyseiselle asiakkaalle ja liiketoiminnalle kohdistetuista ostolaskuista. Tulot siirtyvät asiakaskohtaiselle laskelmalle suoraan myyntireskontrasta kustannuspaikan ja liiketoiminnan mukaan. Asiakaskohtaisessa laskelmassa näkyvät vain asiakkaalle kohdistuvat välittömät kustannukset. Välilliset kustannukset, kuten esimerkiksi hallinnon palkkakustannukset ja toimitilojen kustannukset eivät näy asiakaskohtaisella laskelmalla lainkaan. Välillisten kustannusten osuus yrityksen kokonaiskustannuksista on merkittävä. Kustannusten kohdistaminen olisi tarpeen ja välillisten kustannusten kohdistaminen suoritteille olisi tärkeää. Kustannuksia joita ei voida kohdistaa asiakkaalle kohdistetaan ohjelmaan perustetulle hallinnon kustannuspaikalle.

Yksi suuri muutos kustannuslaskennan kehittämisprojektin seurauksena oli asiakkaiden kustannuspaikkojen nimittäminen. Asiakaskohtaiseksi kustannuspaikaksi valittiin yksinkertaisesti asiakkaan nimi. Asiakkaan nimi on helposti ja loogisesti määritelty. Kustannuspaikkamuutos selkeytti kustannusten seuranta huomattavasti. Asiantuntijat hankkivat uusia asiakkaita, jolloin asiantuntijat toimittavat sopimuksen toimistolle. Toimisto lisää asiakkaalle kustannuspaikan, joka tulee asiantuntijan muistaa merkitä kaikkiin asiakkaalle kohdistuviin menoihin ja tuloihin.

5.3 Kustannuslaskennan ja raportoinnin tulokset

Projektin aikana saimme luotua kohdeyritykselle sopivan kustannuslaskennan. Kustannuspaikkalaskennan avulla kohdeyritykselle saadaan riittävän tarkat asiakaskohtaiset kannattavuuslaskelmat ja samalla myös koko liiketoiminnasta. Kustannuspaikkalaskennan käyttöönotto otettiin helposti vastaan, joka mahdollistaa asiakaskannattavuuden seurannan. Kohdeyrityksen toimitusjohtaja on tyytyväinen toimenpiteillä tehtyihin muutoksiin, jotka ovat helposti toteutettavissa.

Opinnäytetyön tuloksena valmistui asiantuntijoille ja taloushallinnolle tarkoitettu ohjeistus, josta löytyy erinlaisia ohjeita taloushallintoon liittyen. Ohjeistuksen avulla saadaan tuotot ja kustannukset kohdistettua oikeille kustannuspaikoille. Asiakkaalle kohdistuvat palkkakustannuk-

set sivukuluineen siirtyvät laskelmaan pakanlaskentaohjelmasta. Matkalaskun ja työaika raportin mukaan palkkakustannukset jaetaan kustannuspaikoille. Ostoreskontraan kirjatusta kuluista asiakkaalle kohdistuvat välittömät kustannukset kustannuspaikan ja liiketoiminta-alueen mukaan. Myyntireskontrasta tulot siirtyvät kustannuspaikan ja liiketoiminta-alueen mukaan asiakaskohtaiselle laskelmalle. Taulukosta 2 nähdään asiakaskohtainen kustannuslaskenta raportti.

Aikaväli	xx.xx.xxxx			
Kustannuspaikka:	Asiakas A	Asiakas B	Asiakas C	Hallinto D
MYynti	5 000,00	22 500,00	3 000,00	
<i>Välittömät kustannukset</i>				
-Työkustannukset	2 900,00	7 000,00		6 500,00
-Ulkopuolinen palvelu	1 200,00	8 700,00	2 000,00	
-Muut muuttuvat kulut		2 200,00	500,00	1 500,00
Välittömät kustannukset yhteensä	4 100,00	17 900,00	2 500,00	8 000,00
= KATETUOTTO	900,00	4 600,00	500,00	-8 000,00

TAULUKKO 2. Asiakaskohtainen raportti.

Taulukosta voidaan nähdä, että toiminnot on jaettu huomattavasti tarkemmin ja pienempiin osiin. Raportilta näemme kuviteltuja lukuja havainnollistamaan lopullista raporttia. Sitä myötä voidaan tarkastella ja analysoida asiakaskohtaisen kannattavuudenseurantaa tietyllä aikavälillä. Asiakasraportin avulla nähdään kokonaiskuva, jonka avulla voidaan tarkastella kannattavuuden tuloksellisuutta ja hyödyntää toiminnan ohjaamista huomattavasti tarkemmin. Asiakaskohtaisen kustannuspaikan myynti ja välittömät kustannukset kohdistetaan myös kohdeyrityksen tuotteelle, jolloin tuloksellisuutta voidaan tarkastella myös tuotekohtaisesta näkökulmasta.

5.4 Raportoinnin ohjekirja

Työn yhtenä osa-alueena on asiantuntijoille tarkoitettu ohjeistus helpottamaan asiantuntijoita, sekä ongelmien ilmetessä löytämään vastaukset ohjeistuksesta. Ohjeistuksessa on esimerkiksi taloushallintoon laskutuksen yhteyteen tarvittavia tietoja. Laskutuksen yhteyteen tarvitaan tilaus-sopimus, josta ilmenee ostettu palvelu, hinta, ostaja, myyjä, laskutusosoite ja päivämäärä. Ostolaskulle tarvittavia tietoja on esimerkiksi kustannuspaikan ilmoittaminen toimittajalle ja ostolasku-

jen toimitusosoite. Hankintojen ja kulujen kirjaamiseen on laadittu ohjeet, mitä pankki- ja luottokorttiosojen kuiteille pitää merkitä. Matkalaskulle ja työajanseurantaan tulee kirjata kustannuspaikka, jotta kulut voidaan kohdistaa asiakaskohtaisesti oikealle kustannuspaikalle. Tämä helpottaa asiantuntijoiden ja toimiston välistä yhteistyötä niin, että asiantuntijoiden ei tarvitse pienten ongelmien tullessa soittaa toimistolle. Ohjeistuksen avulla yritykselle saadaan riittävät raportit asiakaskannattavuuden seurantaan.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoitus oli selvittää kuinka kohdeyrityksen kustannuslaskentaa ja raportointia tulisi kehittää, jotta toimeksiantajalle saadaan reaaliaikainen seurantaraportti niin asiakaskohtaisesti kuin koko liiketoiminnasta. Opinnäytetyö toteutettiin kehittämistehtävänä laadullisin tutkimusmenetelmin. Ennen syventymistä kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittämiseen kohdeyrityksessä oli tärkeä hahmottaa kustannuslaskennan ja raportoinnin tarpeet kohdeyrityksessä. Oma kokemus työelämästä taloushallinnon puolella on tuonut ajatuksia, että kohdeyrityksen kustannuslaskennan kehittämisessä mikään ei ole itsestään selvää. Nämä ajatukset vahvistuivat edelleen tämän opinnäytetyön prosessina aikana. Kustannuslaskennan kehittäminen kohdeyrityksen toiveet huomioon ottaen tuo oman haasteen. Tämän opinnäytetyön avulla on luotu kohdeyritykselle sopiva kustannuslaskenta sekä luotu niihin toimivat ratkaisut.

Opinnäytetyössä haetaan ensisijaisesti vastausta tutkimuskysymykseen: ”Miten kustannuslaskentaa tulisi kehittää kohdeyrityksessä?”. Opinnäytetyön empiirinen osa muodostui asiantuntijoiden haastatteluista ja avoimista keskusteluista. Mikä on asiantuntijoiden näkemys kustannuslaskennan kehittämisestä ja asiakaskannattavuuden seurannasta kohdeyrityksessä. Taloushallinto ei pysty yksin tekemään luotettavia ja parempia asiakaskannattavuuslaskelmia, joten vastuu on kaikille kohdeyrityksessä työskenteleville. Tavoitteena oli ottaa käyttöön helposti toteutettava malli, jonka avulla saavutetaan haluttu päämäärä. Kustannuslaskennan tehtävät ovat kustannusten selvittäminen, rekisteröinti sekä kohdistaminen oikeille laskentakohteille.

Tehokkuus- ja tarkoituksenmukaisuus ovat raportoinnin ominaisuuksia, mutta raportointi- ja mitausjärjestelmä aiheuttaa itse kustannuksia. Tämä tarkoittaa sitä, että lisää hallinnollista työtä. Näin ollen tehokas ja tarkoituksenmukainen raportointi on sellaista, että sen tuottaminen ei aiheuta enempää kustannuksia, kuin siitä saatava hyöty. Siksi raportointi- ja seurantajärjestelmien onnistumista ei ratkaise yksin teknisen järjestelmän ominaisuudet, vaan se miten se saadaan muuttamaan ihmisten käyttäytymistä, miten ihmiset saadaan mukaan siihen järjestelmään. Siksi on ensiarvoisen tärkeää, että asiantuntijat ovat sitoutuneita ja perehtyneitä ohjeistuksessa annettuihin ohjeisiin. Asiantuntijoilla on kuitenkin lopullinen tieto tuottojen ja kulujen oikeasta kohdentamisesta. (Sipilä T., haastattelu 11.8.2015.) Kun oli tutkittu kustannuslaskennan kehittämisen kohteet kohdeyrityksessä niin oli aika syventyä aiheeseen.

Toinen tutkimuskysymys oli ”Mitä hyötyä kustannuslaskennasta on kohdeyritykselle?”. Kustannuslaskennalla on kohdeyrityksessä hyvin keskeinen merkitys kustannustehokkuuden ja kannattavuuden hallinnassa sekä johtamisessa. Se luo pohjan johdon päätöksenteolle esimerkiksi hinnoittelukysymyksissä.

Kolmas tutkimuskysymys oli ”Mikä kustannuslaskennanmenetelmä on parhaiten soveltuva kohdeyrityksessä?”. Opinnäytetyön teoriaosuuden toinen osa koostuu kustannuslaskennasta mikä on perusta kustannuslaskennan kehittämiseksi, josta ilmene muun muassa kustannuslaskennan eri menetelmiä. Kustannuslaskentamenetelmäksi kohdeyrityksessä valittiin kustannuspaikkalaskenta. Päädyimme siihen tulokseen, että kustannuspaikkalaskenta on helposti toteutettavissa. Toteuttaminen onnistui helposti, koska kohdeyrityksellä ei ole paljon erilaisia toimintoja ja tästä johtuen niitä on helppo seurata, vaikka kustannuspaikan perusteena on asiakas ja kustannuspaikka ja saattaa olla kymmeniä jopa satoja. Kustannuspaikkalaskennan tavoitteena on auttaa asiakas-kohtaisten kustannusten selvittämisessä ja selvittää vastuualueittaiset kustannukset kohdeyrityksen ja erityisesti sen osien kannattavuuden seuraamiseksi. Kohdeyrityksen henkilökustannukset muodostaa suurimman osan kustannuksista, jolloin kustannuslaskennan kannalta olennaista on kohdistaa työ- ja materiaalikustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan oikeille laskentakohteille.

Kustannuslajilaskennassa yrityksen kokonaiskustannusten selvittäminen tapahtuu tuotannon tekijöittäin. Tuotteiden valmistamiseen tarvitaan raaka-aineita, työvoimaa, työtiloja sekä erilaisia koneita ja laitteita. Kustannuslajilaskennan haasteena on tietojen keruu ja käsittely sekä jaksottaminen, arvostaminen ja laajuus. Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa lasketaan palvelun yksikkö- tai kokonaiskustannukset suoritekalkyylin avulla. Minimikalkyyliä käytettäessä otetaan huomioon vain suoritteelle kohdistuvat muuttuvat kustannukset. Suurin osa yrityksen kustannuksista on muuttuvia kustannuksia, tästä johtuen minimikalkyylin pitäisi antaa melko tarkat tiedot kustannuksista. Keskimääräiskalkyyliä käytetään yleensä yrityksissä joiden oma osuus tuotteen valmistuksesta on suuri. Yritykselle ei koidu valmistuksesta kustannuksia, eikä sen toimintastetta tai toimintasuhdetta ole helppo määritellä. Näin ollen minimikalkyyli olisi realistisin valinta suoritteiden yksikkökustannusten laskemiseen. Toimintoperusteinen kustannuslaskenta olisi taas ollut kuitenkin haastavampi laskentajärjestelmä kyseiselle kohdeyritykselle. Toimintolaskennan näkökulmasta eri toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, mistä taas seuraa kustannuksia. (Alhola 2008, 8, 31). Toimintolaskennan taustalla on pyrkimys välttää aiheuttamisperiaatteen vastaista toisin sanoen mielivaltaista kustannusten kohdistamista. Jotta yritys olisi kannattava, on

myös kiinteät kustannukset katettava saatavilla myyntituloilla.

Suurin ongelmakohta kohdeyrityksen kustannuslaskennassa on mielestäni tällä hetkellä työajanseurannan epätarkkuus. Kohdeyrityksessä käytetään perinteisiä paperisia lomakkeita, joihin työntekijät merkitsevät tehdyt työpäivät ja asiakkaat. Listoilta kerätään tiedot asiakkaittain kustannuslaskentaa varten palkanlaskennan yhteydessä. Käytännön toimivuus on jokseenkin kyseenalaista. Ongelman ratkaisuksi esitän siirtymistä sähköiseen työajanseurantajärjestelmään. Varsinkin kohdeyrityksen ulkopuolisia työntekijöitä helpottaisi suuresti, mikäli he voisivat kirjata työajat sähköisesti. Järjestelmään voitaisiin määritellä kustannuspaikat, joten työntekijän tehtäväksi jää ainoastaan kohdistaa työaikakirjaukset oikeille kustannuspaikoille. Järjestelmän avulla kohdeyrityksen työajanseurantaa ja koko palkanlaskentaprosessia voitaisiin mielestäni tehostaa huomattavasti, mikä taas palvelisi paremmin kustannuslaskennan tarpeita.

Tärkeä asia, johon kohdeyrityksen on syytä mielestäni kiinnittää kustannuslaskennassa huomiota, on kustannuspaikan ilmoittaminen toimittajille. Näin he voivat merkitä kustannuspaikan laskuun viitteeksi ja sittemmin ostolaskuja käsitellessä lasku on helppo kohdistaa oikealle kustannuspaikalle. Jos kustannuspaikkaa tai asiakasta ei laskulta löydy, vaarana on laskun päätyminen väärälle kustannuspaikalle. Ostolaskujen tiliöinti ja kohdistaminen tapahtuu kohdeyrityksen sisällä, mutta silti kustannuspaikan tai asiakkaan maininta laskulla on ehdoton edellytys tarkkojen kustannuslaskentaporttien luomiselle.

Määrätietoista kehitystyötä kohdeyrityksessä tuleekin jatkaa myös tämän hankkeen jälkeen. Sisäisen laskentatoimen kehittäminen on yksi osa tätä kokonaisuutta. Mielestäni kustannuslaskennan kehittämistyö antaa kohdeyritykselle uskottavuutta myös sidosryhmien silmissä, josta on hyvä jatkaa tulevaisuutta.

7 POHDINTA

Opinnäytetyön aihe oli mielenkiintoinen sekä haastava. Mielenkiinto aiheeseen pysyi koko opinnäytetyön prosessin ajan ja vielä edelleen, koska se liittyy hyvin vahvasti myös omaan työelämäni. Kustannuslaskenta on tuttu käsite, joka toi haasteita aiheen valintaan. Kustannuslaskenta on kuitenkin vapaaehtoista ja yritykset voivat toteuttaa sen parhaaksi mahdollisella tavalla. Haastetta minulle toi opinnäytetyön laajuus, koska aikaisemmin en ole tehnyt näin laajaa projektia. Opinnäytetyön aihe oli mielenkiintoinen, koska kohdeyrityksellä oli todellinen tarve kustannuslaskennan kehittämiseen.

Opinnäytetyön tavoitteena oli saada kohdeyrityksen raportointi reaaliaikaiseksi ja sujuvammaksi kustannuslaskennan avulla. Opinnäytetyön tuloksena valmistui asiantuntijoille ja taloushallinnolle tarkoitettu ohjeistus, josta löytyy erinlaisia ohjeita taloushallintoon liittyen. Tavoitteena ei ollut rakentaa raskasta järjestelmää, koska kysessä on pieni yritys. Raportointi on kohdeyrityksen johdon päätöksenteontueksi, jolloin on tärkeää ottaa huomioon sen käyttötarkoitus. On tärkeää ottaa käyttöön kohdeyrityksen tarpeen kannalta tarpeellinen järjestelmä. Jos järjestelmä on työläs, jää se helposti käyttämättä ja ei siitä ole hyötyä. Jos järjestelmä ja sen käyttöönotto otetaan helposti vastaan, omaksutaan sen käyttöönotto silloin ollaan saavutettu päämäärä. Opinnäytetyön tuloksena syntyi kustannuspaikkalaskenta, jonka avulla saadaan asiakaskohtaisen kannattavuuden seuranta mahdolliseksi.

Aloitin opinnäytetyön maaliskuussa keväällä 2015. Työn rajauksessa oli aluksi vähän ongelmia. Kun rajaus saatiin kuntoon, työn tekeminen lähti sujumaan mukavasti eteenpäin. Alussa minulla oli paljon intoa tehdä työtä, mutta jossain vaiheessa alkoi tuntua siltä, että työ ei etene. Opinnäytetyössä oli monia eri-osa-alueita; teorian kirjoittaminen, raportoinnin nykytilan kartoittaminen, raportoinnin mallintaminen, niiden kehitysehdotukset, sekä ohjeistuksen tekeminen. Alunperin suunnitelmissani oli saada työ vuoden 2015 lopussa valmiiksi, mutta kun valmistuminen näytti viivästyvän, niin ajattelin paneutua aiheeseen kunnolla. Olen käynyt työni aikana mielenkiintoisia keskusteluja aiheesta usein toimeksiantajani kanssa sekä monen muun oman alansa asiantuntijan kanssa myös haastattelujen ulkopuolella. Toimeksiantaja ja yksi haastateltavista ovat olleet tärkeä tuki tämän opinnäytetyön prosessissa, he ovat jaksaneet kannustaa ja heidän kanssaan käyty keskustelut ovat vahvistaneet omaa osaamista ja tietämystä kustannuslaskennan kehittämiseen.

Opinnäytetyössäni käytin tiedunkeuuna laadullista menetelmää eli teema- ja yksilöhaastatteluita. Haastattelut olivat vapaamuotoisia keskusteluja työpäivien aikana, enkä laatinut mitään tarkkaa haastattelulomaketta. Pystyin käyttämään opinnäytetyössäni työkokemuksestani saamiani tietoja hyväkseni, joka auttoi paljon. Kehittämisen ehdotuksissa, minulle annettiin vapaat kädet ja minua pyydettiin kyseenalaistamaan tämän hetkiset toimintatavat.

Opinnäytetyön alussa minulla oli mielessäni muutamia kehitysehdotuksia, mutta niiden konkreettinen käyttöönotto mietitytti minua. Keskustellessa minulle selvisi, että yrityksellä olisi mahdollisesti otettavissa käyttöön järjestelmä, jonka avulla asiantuntijat pystyisivät luomaan uuden projektin josta on mahdollista saada myyntilaskulle mahdolliset tiedot automaattisesti.

Työtäni tehdessä opin sen, että yritysten täytyy olla nykymaailmassa valmiita kehittämään liiketoimintaa ja sen takia on tärkeää pysähtyä analysoimaan olemassa olevia toimintatapoja. Kustannuslaskennan kehittämisen myötä on siitä hyötyä uuden asiantuntijan perehdyttämisessä. Uuden asiantuntijan on helpompaa aloittaa työt, kun hän saa kokonaiskäsityksen asiantuntijan ja toimiston välisestä yhteistyöstä ohjeistuksesta. Yrityksessä täytyy olla halu ja rohkeus muuttaa opittuja toimintatapoja ja rutiineja, sekä uskaltaa ottaa uudet tavat käyttöön.

Kohdeyrityksen seuraava askel olisi tehdä konkreettisia toimenpiteitä kehittämisen edistämiseksi mahdollisen järjestelmän käyttöönotossa. Kun uusi kehitteillä oleva käyttöjärjestelmä suunnitellaan hyvin ennen käyttöönottoa, ratkaisee se monet ongelmakohdat taloushallinnon prosesseissa. Järjestelmä pitäisi saada toimimaan tämän hetkisen kirjanpito- ja laskutusohjelman kanssa. Uuden järjestelmän myötä prosessi vähentäisi toimiston selvittelytyötä ja se nopeuttaisi niin asiantuntijoiden kuin toimistonkin työtä. Asiantuntijoiden syöttämät tiedot muodostaa automaattisesti laskun varsinaisessa laskutusjärjestelmässä.

Ohjeistuksen tekemisestä on hyötyä kohdeyritykselle, koska siitä on valtava apu asiantuntijoille ja taloushallinnossa työskentelevälle. Ohjeistus on jaettu asiantuntijoille, jotta lähitulevaisuudessa asiakaskohtainen kannattavuus ja raportointi saadaan reaaliaikaiseksi. Ohjeistus on tehty kirjalliseen muotoon, joten sen pohjalta on hyvä lähteä rakentamaan myös verkkoympäristöä.

Opinnäytetyön aikana yksi ehdotukseni on myös kehittää yrityksen sisäistä laskentaa. Aiheesta voisi tehdä yritykseen seuraavan opinnäytetyön, jonka sisältönä voisi olla hinnoitteluun liittyviä

asioita. Jatkotutkimuksia voisi tehdä myös uuden järjestelmän käyttöönotosta ja sen vaikutuksista kohdeyrityksen raportointiin.

LÄHTEET

Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Juva: WS Bookwell Oy.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WSOY.

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus. Helsinki: WSOYPro Oy.

Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Kannattavuuden hallinnan perusteet. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Hirsijärvi, S. Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Hellman, K. & Värilä, S. 2009. Arvokas asiakas. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Ikäkeimo, S. Laitinen, E. Laitinen, T. Puttonen, V. 2014. Yrityksen taloushallinto tänään. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18.-20. painos. Helsinki: WSOY.

Järvenpää, M. Lämsiluoto, A. Partanen, V. & Pellinen, J. V. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kinnunen, J. Laitinen, E. Laitinen, T. Leppilampi, J. & Puttonen, V. V. 2005. Mitä on yrityksen taloushallinto? Toinen painos. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Koskentalo, E. XBRL- talousraportoinnin turboahdin. Tilisanomat 2014 35 (5) 28-29.

Karjula, K., asiakkuuspäällikkö, Tulevaisuuden Kasvupolut Oy. 2015. Haastattelu 6.11.2015. Tekijän hallussa.

Karjula, A., Karjula, K., Tulevaisuuden Kasvupolut Oy. 2015. Teemahaastattelu 13.8.2015. Teki-

jän hallussa.

Lahti S. & Salminen T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Nelimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Ojasalo, K. Moilanen, T. Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät. 3. Painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Suomala, P. Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. V. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. 1. painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTOV. Menetelmäopetuksen tietovarant. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 19.10.2015, <https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>.

Sipilä, T., toimitusjohtaja, uMercat Oy. 2015. Haastattelu 11.8.2015.

LIITTEET

Liite 1 Ohjeistus



5.2.2016 OHJEISTUS TOIMINTATAPOIHIN

Asiantuntijat ovat velvollisia noudattamaan alla olevia menettelytapoja. Toimintatavasta sovitaan aina erikseen asiantuntijan kanssa, jos tilanteeseen ei löydy ohjetta.

Sisältö:

1. Toimintaohje
 - 1.1 Myynti
 - 1.2 Ostolaskut
 - 1.3 Hankinnat ja kulut
 - 1.4 Matkalaskut ja työaikaseuranta

1. TOIMINTAOHJE

Toimisto hoitaa seuraavat hallintoon liittyvät asiat. Toimistolle pyydetään toimittamaan seuraavia hallintoon liittyviä asioita.

1.1 Myynti

Kun solmit asiakkaan kanssa sopimuksen toimita toimistolle kirjallinen **tilaussopimus**.

Sopimusta tehdessä, kirjaa seuraavat tiedot:

- Asiakkaan nimi, laskutusosoite ja yrityksille y-tunnus
- Tuote tiedot
- Hinta
- Maksuehto: 7pv/10pv/14pv vai 30 pv netto
- Työn kesto
- Asiantuntija
- Mahdolliset laskulle tulevat lisätiedot

Laskituksen yhteydessä tulee antaa pyydetty tiedot taloushallintoon laskutusta varten

1.2 Ostolaskut

Ostolaskut toimitetaan ensisijaisesti verkkolaskuna ellei ole verkkolaskutusmahdollisuutta toimitetaan paperinen lasku skannauspalvelun osoitteeseen. Muista mainita laskuttajalle, että laskulla tulee olla viitteenä **asiantuntija ja kustannuspaikka** eli asiakas.

Verkkolaskutusosoite:

Nimi:	Yritys Oy
Y-tunnus:	0000000-0
Verkkolasku-osoite:	BERLRFI00230158
OVT-tunnus:	003706550000
Operaattori:	OpusCapita
Välittäjä-tunnus:	003710948874

Tai paperisena skannauspalvelun osoitteeseen:

Yritys Oy

PL 0000

00000 LASKUNET

Jotta skannauspalvelu voi kohdistaa laskun, tulee tämä laskutusosoite tulostaa myös itse laskuun eikä pelkästään kirjekuoreen.

1.3 Hankinnat ja kulut

Ohjeet pankki- ja luottokorttiosojen kuittien kirjaamiseen. Kun toimitat Pankki- ja luottokorttiosojen kuitit on kirjaa kuiteille:

- 1. Ketä paikalla (henkilöt ja mitä yritystä edustaa).**
- 2. Mikä oli kulun tarkoitus (liiketoiminnan kannalta).**
- 3. Onko kyseessä omasta mielestä neuvottelukulu vai edustuskulu (vai joku muu).**

Lisätietoja neuvottelukulun ja edustuskulun eroista:

Yritys voi osoittaa tavanomaista vieraanvaraisuutta asiakkaalleen tai yhteistyökumppanilleen esim. kahvi- tai lounastarjoilulla. Yleissääntö siihen mitä "tavanomainen" tarkoittaa on "työpaikkaruokalan tasoinen lounas". Tätä runsaampi vieraanvaraisuus asiakkaille tai yhteistyökumppanille on edustuskulua. Oman henkilökunnan kesken pidetyt palaverit ovat taas vähennyskelpoisia henkilöstökuluja ja hallituksen, kirjanpitäjän tai tilintarkastajan kanssa pidetyt palaverit kokous- ja neuvottelukuluja.

Edustusmenot ovat menoja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen, entisten säilyttämiseen ja sopimus- ja muiden neuvottelujen edistämiseen. Esimerkiksi sopimus- tai liike-neuvotteluiden edistäminen on edustusmeno (paitsi "tavanomainen" lounas/kahvitarjoilu). Edustuksen tulee kohdistua asiakkaisiin, liiketuttaviin tai muihin vastaaviin henkilöihin, joilla on vaikutusta elinkeinotoimintaan. Edustaminen ei voi kohdistua vain yrittäjään itseensä tai tämän omaan henkilökuntaan tai oman yrityksen johtoon. Yrittäjän tai työntekijän osallistuminen yrityksen järjestämään edustustilaisuuteen sen sijaan on edustuskuluna käsiteltävä kulu. Päiväsaikaankin tapahtuva runsasmuotoisempi tarjoilu, matkat ja tapahtumat esim. golf, ja lahjat (poislukien alle 35€ arvoiset massalahjat) ovat edustusmenoja.

Ohjeet pankki- ja luottokorttiosojen piikkisoelluksen käyttöönottoon näin ollen kun lähetät kuvan kuitista selvityksineen voit tuhota kuitit.

Ohjeet kuittien lähettämiseen matkapuhelimella.

Mene AppStoreen ja lataa ohjelma nimellä "Piikki".

- Onko sinulla on käytössä Dropbox? Ilmoita osoite toimistolle niin kytketään kuittikansio nimelläsi näkyviin.
- Tarkista asetukset -> Lähetyspalvelut -> Dropbox
- Asetukset -> Lähetysmuoto -> PDF

Sen jälkeen kokeile ottaa kuva jostain ja tallenna:

- Tallenna -> Dropbox kohdekansio -> "Kansio" -> kansio "Kuitit Oma Nimi"

Asetukset tarvii tehdä vain kerran, sen jälkeen kaikki menee automaattisesti kansioon.

1.4 Matkalaskut ja työajanseuranta

Kun toimitat matkalaskun kirjaa matkalaskulle myös asiakas, jotta kustannukset voidaan kohdistaa asiakaskohtaisesti. Matkalaskut ja työajanseuranta tulee toimittaa palkanlaskentaan viimeistään **kolme arkipäivää ennen palkkapäivää**.

Kustannukset, jotka eivät kohdistu asiakkaalle kustannuspaikaksi kirjataan hallinto.

a) Jos olet kuukausipalkalla, kirjaa prosentteina montako prosenttia kuukauden työajasta meni kullekin asiakkaalle.

b) Jos olet tunti /päiväpalkalla, merkitse montako tuntia/päivää meni kullekin asiakkaalle.

Yritys Oy

Nimi Sukunimi

044 111 1234

nimi@sukunimi.fi