

HINNOITTELUN KEHITTÄMISEN PERUSTEITA
HENKILÖSTÖPALVELUYRITYKSELLE
Case Seuturekry Oy



Ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyö

Visamäki, Liiketalous

kevät 2017

Mari Yrjölä

Liiketalous
Visamäki

Tekijä	Mari Yrjölä	Vuosi 2017
Työn nimi	Hinnoittelun kehittämisen perusteita henkilöstöpalveluyritykselle	
Työn ohjaaja/t	Asta Mattila	

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyössä tutkittiin kustannuslaskennan ja kannattavuuden sekä hinnoittelun perusteita henkilöstöpalveluja välittävässä yrityksessä. Tutkimuksen päämääränä oli tuottaa perusteita case yrityksessä aloitettavalle kehittämistyölle. Opinnäytetyön tilasi Seuturekry Oy. Yrityksessä oli käynnistymässä projekti, johon oli tarve saada taustatietoa ja perusteita yrityksessä tapahtuvan hinnoittelumallin kehittämiseen. Yritys oli voittoa tavoittelematon.

Yrityksen laskentajärjestelmään kuuluneen budjetointimenetelmän tuli tuottaa talouden seurannan osana myös perusteet tuotteen tai palvelun hinnoittelulle. Yrityksen kiinteät kustannukset ja kustannuspaikoille kohdistuvat muuttuvat kustannukset sekä työsuoritteiden hinta tuli olla tiedossa riittävällä tarkkuudella. Yrityksen laskentajärjestelmän tuli mahdollistaa menojen ja tulojen seuranta kustannuspaikoittain, meno- ja tuloerittäin sekä asiakkaittain.

Voittoa tavoittelemattomassa case yrityksessä välitettyjen palvelujen yksikköhinnat muuttuivat kulloinkin käytössä olevan yrityksen kapasiteetin mukaan. Tämä asetti myös vaatimuksia käytettävälle hinnoittelumenetelmälle. Hinnoittelussa yhdistyivät välitettävän palvelun arvoperusteinen ja kate-tuottolaskenta- tai toimintokustannuslaskentaperusteinen hinnoittelu.

Avainsanat kannattavuus, kustannuslaskenta, hinnoittelu

Sivut 29 sivua, joista liitteitä 5 sivua

Business Administration
Visamäki

Author	Mari Yrjölä	Year 2017
Subject	The basics of pricing development for a personnel company	
Supervisors	Asta Mattila	

ABSTRACT

The aim of the thesis was to give some tools and basics for a personnel company which is starting a new project for pricing and cost accounting. The subscriber of the thesis is Seuturekry Oy. Seuturekry Oy is a communal non-profit company.

The budgeting method used at Seuturekry Oy should also produce the basics for pricing the product or service. The fixed costs of the company, the changing costs directed at the cost pool and the cost of the work have to be known in a sufficient precision. The budgeting of the company has to allow the monitoring of incoming and expenses by cost pools, expenditures, gains and clients.

The pricing of the services provided in the non-profit company examined in this case should change depending on the company's available capacity. This also sets requirements for the pricing method used. The pricing combines the value-based and the mark-up pricing of the service provided.

Keywords profitability, cost accounting, pricing

Pages 29 pages including appendices 5 pages

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
2	OPINNÄYTETYÖN TARKOITUS JA TAVOITTEET	2
3	SIJAISPALVELUJEN TUOTTAMINEN SEUTUREKRY OSAKEYHTIÖSSÄ.....	4
3.1	Seuturekry Oy.....	4
3.2	Seuturekry Oy organisaatio.....	5
3.3	Seuturekry Oy asiakkaat ja tunnusluvut	5
3.4	Sijaispalvelun tavoitteet.....	6
3.5	Sijaispalvelun prosessit ja tilauskäytäntö.....	6
3.6	Palvelun laatu.....	6
3.7	Sijaisten kelpoisuus	7
4	YRITYKSEN HINNOITTELUN PERUSTEET	9
4.1	Yrityksen kannattavuus	9
4.1.1	Tuotantokustannusten synty.....	9
4.1.4	Asiakaskannattavuus	13
4.2	Kustannuslaskenta	14
4.2.1	Kustannuslajilaskenta	14
4.2.2	Kustannuspaikkalaskenta	14
4.2.3	Tuotekohtainen kustannuslaskenta	16
4.2.4	Toimintokohtainen kustannuslaskenta	17
4.2.5	Standardikustannuslaskenta ja tavoitekustannuslaskenta	18
4.3	Hinnoittelun palveluyrityksessä	18
4.3.6	Markkina- ja tavoitelähtöiset hinnoittelut	21
4.3.7	Arvoperusteinen hinnoittelu	22
4.3.8	Alennukset.....	22
5	LÄHTÖKOHTIA CASE YRITYKSEN HINNOITTELUPROJEKTILLE	23
5.1	Laskentajärjestelmän kehittäminen.....	23
5.1.1	Tilikartta.....	23
5.1.2	Kustannuspaikka.....	24
5.1.3	Seurantakohde	24
5.2	Työkustannusten laskennan ja seurannan kehittäminen	25
5.3	Kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteiden kehittäminen	26
6	OPINNÄYTETYÖN YHTEENVETO	27
	LÄHTEET	28

LIITTEET

Liite 1 Tehtävä- ja vastuukuvaustaulukko sijaisprosessissa

1 JOHDANTO

Yrityksen tehtävänä on tuottaa tai myydä asiakkaille niiden haluamia tuotteita tai palveluja. Palvelualojen yritykset eivät luovuta asiakkailleen konkreettisia tavaroita vaan palveluja, jotka voivat olla vakiomuotoisia tai asiakkaan toivomusten mukaan räätälöityjä. Käytännössä asiakkaat ostavat tuotteen tai palveluiden tuottamia hyötyjä. Yrityksen toiminnan jatkuvuus edellyttää, että myynnistä saatavat tulot ovat suuremmat kuin tuotteiden valmistamisesta tai palveluiden tuottamisesta aiheutuvat menot. Menestyvän yritystoiminnan lähtökohtia ovat asiakkaita houkutteleva tuote tai palvelu ja oikea hinnoittelu. Markkinat määräävät usein hinnan, mutta yrityksen on tiedettävä sille tuotteen tai palvelun valmistamisesta aiheutuvat kustannukset.

Kustannuslaskentaa käytetään yrityksen kustannusten laskentaan ja kohdistamiseen sekä tuotteen tai palvelun aiheuttamien kustannusten toteuttamiseen. Kustannuslaskennan yleisin käyttötarkoitus on tuote- ja asiakaskannattavuuden laskennassa. Kustannuslaskentakäytäntöjä on useita ja niiden yhteisenä päämääränä on selvittää kustannustaso esimerkiksi palvelun hinnoittelua varten yrityksen kannattavuuden näkökulmasta. Hinnoittelun lähtökohtina ovat yrityksen päämäärät ja tavoitteet. Tavoitehinnoittelu on varsin yleistä. Tärkeää on, että yksittäiset tuotteet ja palvelut ovat kannattavia koko yrityksen kannattavuuden varmistamiseksi.

Yrityksen ulkoinen laskentatoimi käsittelee liikekirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Sisäisessä laskentatoimessa eli johdon laskentatoimessa keskitytään kate- tuottolaskentaan, kustannuslaskentaan, budjetoitiin, hinnoitteluun ja investointilaskelmiin. Tässä opinnäytetyössä keskitytään sisäisen laskentatoimeen, ja selvitetään perusteita sille, miten hinnoittelua voidaan henkilöstöpalveluja tuottavassa yrityksessä kehittää.

2 OPINNÄYTETYÖN TARKOITUS JA TAVOITTEET

2.1 Työn tarkoitus ja tavoitteet

Opinnäytetyössä tutkitaan kustannuslaskennan ja kannattavuuden perusteita. Tutkimuksen päätavoite on tutkia, miten hinnoittelua voidaan case yrityksessä kehittää. Tutkimuksen tekijä työskentelee Seuturekry Oy:ssä, joka on työn tilaaja. Aihe lähti liikkeelle yrityksen tarpeesta saada käyttöönsä perusteita yrityksen hinnoittelumallin kehittämiseksi. Yrityksessä on aloitettu projekti, jossa tutkitaan mahdollisuuksia hinnoittelun kehittämiseksi.

Eryyisenä piirteenä on, että yritys ei voi tuottaa voittoa. Saavutetulla tuloksella organisaatio kattaa tulevat kehittämiskustannukset.

Tutkimuksen pääongelmana selvitetään, mitkä tekijät vaikuttavat yrityksen toiminnan kannattavuuteen ja palvelujen hinnoitteluun.

Tutkimuksen alaongelmina tutkitaan

- kannattavuus- ja kustannuslaskennan sekä hinnoittelun perusteita ja
- yrityksen kannattavuus- ja kustannuslaskennan vaikutuksia hinnoitteluun.

2.2 Opinnäytetyön sisältö ja rajaukset

Opinnäytetyön ensimmäisessä pääluvussa on esitetty tutkimuksen taustaa. Toisessa pääluvussa käsitellään tutkimuksen päämäärä, tavoitteet ja päätutkimusongelma sekä alatutkimusongelmat. Luvussa esitellään myös tutkimuksen sisältö, rajaukset, tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto. Pääluvussa kolme käsitellään Seuturekry Oy:n sijaispalvelujen tuottamista ja työsuoritteita prosessin eri vaiheissa. Pääluvussa neljä käsitellään yrityksen kannattavuuden, kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteita. Pääluvussa viisi on esitetty lähtökohdat ja huomioon otettavat tekijät case yrityksessä aloitettavalle projektille. Pääluvussa kuusi on opinnäytetyön yhteenveto.

Työn näkökulma on sijaispalveluissa. Koko yritystä koskevia kannattavuus- tai hinnoittelulaskelmia ei tehdä. Lisäksi tutkimuksesta rajataan pois Seuturekry Oy:ssä nykyisin käytössä oleva kannattavuus- ja kustannuslaskennan sekä hinnoittelun malli. Opinnäytetyössä käsitellään vain yrityksen julkisia asioita ja käytetään julkisia lähteitä. Tutkimustyön jälkeen projektia jatketaan yrityksessä tehtävillä laskelmilla.

2.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto

Tutkimus on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena. Aikaisempaa tutkimusta palvelujen kustannuslaskennasta ja hinnoittelusta on paljon. Lähdekirjallisuutena on käytetty laskentatoimeen, kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun liittyvää kirjallisuutta. Tutkimuksessa on käytetty myös lähteinä internet-julkaisuja ja Seuturekry Oy:n asiakirjoja.

3 SIIJAISPALVELUJEN TUOTTAMINEN SEUTUREKRY OSAKEYHTIÖSSÄ

3.1 Seuturekry Oy

Seuturekry Oy on vuonna 2008 perustettu valtakunnallinen henkilöstöpalveluyritys, joka tuottaa sekä yksityisille että julkisille organisaatioille erilaisia henkilöstöratkaisuja. Seuturekry Oy on kunnallinen osakeyhtiö, jonka omistajia ovat sen asiakkaat. Emoyhtiö on KuntaPro Oy. Yrityksen palveluhenkilöstö työskentelee pääasiassa Hämeenlinnassa, jossa henkilökuntaa on noin 20. Aktiivisia työhön kutsuttavia työntekijöitä on noin 3 500 ja palveluja käyttäviä työyksiköitä noin 600. Työnhakijoita Seuturekry Oy:n rekisterissä on noin 30 000 (2016) ja sijaistilauksia yritys toteuttaa vuodessa noin 60 000 (2016). Tilausten täyttöaste vuonna 2016 oli 92,83 %. Seuturekry Oy on erikoistunut avo- ja erikoissairaanhoidon, ikäihmisten palveluihin, koti- ja asumispalveluihin, vammaispalveluihin, varhaiskasvatus- ja opetuspalveluihin sekä ateria- ja puhtauspalveluihin liittyviin henkilöstöratkaisuihin. Palveluja tuotetaan muun muassa kunnille, sairaanhoitopiirien sairaaloille ja yksityisille terveyspalveluja tuottaville järjestöille sekä säätiöille. (Seuturekry Oy, esittelyaineisto 2016).

Seuturekry Oy:n suurin palvelutuote on sijaisten välittäminen asiakkaiden vaihtuviin tarpeisiin (sijaisvälityspalvelu). Yritys toimii sijaisten työnantajana. Muita tuotettavia palveluita ovat:

- lainasijaispalvelu
- varahenkilöstön koordinoitupalvelu
- kapasiteettiresurssin sijoittelu
- työn tarjoaminen osa-aikaiselle henkilöstölle
- työn tarjoaminen lomautetuille
- Rekrytointipalvelu. (Seuturekry Oy, esittelyaineisto 2016).

Kuvassa 1 on Seuturekry Oy:n palvelut.



Kuva 1 Seuturekry Oy palvelut (Seuturekry Oy, esittelyaineisto 2016.)

Yrityksen ulkoinen laskentatoimi käsittelee liikekirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Sisäisessä laskentatoimessa eli johdon laskentatoimessa keskitytään kate-tuottolaskentaan, kustannuslaskentaan, budjetoitiin, hinnoitteluun ja investointilaskelmiin. Tässä opinnäytetyössä keskitytään sisäisen laskenta-toimen osa-alueeseen, ja selvitetään, miten kannattavuutta henkilöstöpal-veluja tuottavassa yrityksessä voidaan laskea, ja miten sitä kautta hinnoit-telua voidaan kehittää. Yrityksen käytössä olevan laskentajärjestelmän tu-lisi mahdollistaa kustannuspaikkakohtaisesti asiakaskohtainen kustannus-ten seuranta ja raportointi mahdollisimman laajasti eriteltynä.

3.2 Seuturekry Oy organisaatio

Seuturekry Oy:n organisaatio muodostuu seuraavista kokonaisuuksista:

- johto, hallinto ja markkinointi
- haastattelut ja asiakassuhteet
- henkilöstö- ja taloushallinto
- tilauskeskus.

Yrityksen tuottamien palveluiden tarve vaihtelee. Monipuolinen osaaja-joukko, työvoiman helppo saatavuus, tehokas rekrytointiprosessi ja toi-miva viestintä ovat avainasemassa, kun kapasiteettia tarvitaan nopeasti. Sijaispalveluissa Seuturekry Oy toimii sijaisten työnantajana ja huolehtii työsuhte-eduista. Seuturekry Oy toimii tällä hetkellä Kanta- ja Päijät-Hä-meen, Satakunnan, Pirkanmaan sekä Uudenmaan alueella. (Seuturekry Oy, 2017.)

3.3 Seuturekry Oy asiakkaat ja tunnusluvut

Seuturekry Oy tarjoaa sekä julkisille että yksityisille organisaatioille laaduk-kaita henkilöstöratkaisuja:

- Sijaispalvelu asiakkaiden muuttuviin tarpeisiin
- Varahenkilöiden koordinointi asiakkaiden yksikkökohtaisiin tarpeisiin
- Koordinoi asiakasyritysten henkilöstöä tasoittaen niiden yksikkökohtai-sia tarpeita ja kausivaihteluita

Organisaation tuottamien palveluiden tarve vaihtelee. Asiakkaina on noin 600 työyksikkö, sijaispalvelussa on rekisteröityneenä noin 3 500 sijaista ja sijaistilausten täyttöaste on 95,8 %. Vuosittain yritys käsittelee noin 60 000 tilausta. (Seuturekry Oy, 2017.)

3.4 Sijaispalvelun tavoitteet

Sijaispalveluun liittyvä sijaishankinta ja tapaamiset, sijaistilausten täyttäminen ja työsopimukset sekä palkanmaksu toteutetaan Seuturekry Oy:n toimesta. Kaikkien sijaisten yhteystiedot ja mahdolliset käytettävyystiedot säilytetään samassa rekisterissä. Keskitetty palvelu kokoaa sijaisille työllistymismahdollisuuksia.

Alle kolmen kuukauden sijaispalvelussa asiakas vuokraa Seuturekry Oy:n sijaishenkilöstöä organisaationsa yksiköihin työsuhteisiin. Asiakasorganisaatio voi rekrytoida itse sijaisia alle 3 kuukauden sijaisuuksiin tilanteissa, joissa Seuturekry ei voi toimittaa sijaista. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017).

3.5 Sijaispalvelun prosessit ja tilauskäytäntö

Sijaispalvelun prosessissa tehtävät ja vastuut on jaettu Seuturekry Oy:n, työyksikön (palvelun tilaaja) ja sijaisen välillä. Tehtävät ja vastuut ovat liitteessä 1. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)

Sijaispalvelutuotteessa asiakasyksikkö tekee tilauksen Seuturekry Oy:n järjestelmään, joka on käytössä 24/7. Tilauksessa yksikkö ilmoittaa sijais- tarpeen (esim. lähihoitaja vai sairaanhoitaja) ja sen, kuinka pitkäksi aikaa sijaista tarvitaan. Tilaus siirtyy tämän jälkeen sijaisten nähtäville työtarjottimelle, ja josta sijaisrekisterissä oleva sijainen voi käydä siihen kiinnittymässä. Mikäli tilaukseen ei saada tekijää työtarjottimen kautta, lähetetään tilauksesta tekstiviestejä ko. yksikköön ilmoittautuneille sijaisille. Mikäli tämäkään ei tuota tulosta, voidaan sijaisille myös soittaa. Seuturekry Oy:ssä on ns. tilauskeskus, joka käsittelee tilauksia ja etsii niihin sopivat sijaiset. Tilaavalle esimiehelle lähetetään tekstiviesti, kun sopiva sijainen on löytynyt. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)

3.6 Palvelun laatu

Palvelun laatu on määritetty vasteaikoina. Vasteajan määrittelee tilaaja seuraavasti:

- Pyydettyä sijaista alkaneeseen työvuoroon, on vasteaika enintään 2 tuntia pyynnön jättämisestä päättyen viimeistään klo 16 samana päivänä. Pyydettyä sijaista alkaneeseen vuoroon sijoitetaan ao. pyyntö pyyntöjonossa ensimmäiseksi.
- Saman päivän muuhun vuoroon, on vasteaika pyynnön jättämisestä enintään 3 tuntia. Tätä vasteaikaa käytetään myös, jos kysymyksessä on lauantain tai sunnuntain vuoro.
- Seuraavan päivän vuoroihin (ilta- ja yövuoroon) on vasteaika seuraavana päivänä klo 11: en. Mikäli seuraava päivä on lauantai, vasteaika on 3 tuntia.

- Edellä mainittuja myöhemmin alkavaan sijaisuuteen, on vasteaika sijaisuutta edeltävän arkipäivän klo 13: en saakka. Jos kuitenkin tilaus alkaa maanantaiaamun vuorolla, on vasteaika klo 15: en perjantaina, jos on tilattu ennen perjantaita.
- Muussa vuosilomansijaisuustilauksessa tai muussa tilaushetkellä yli kuukauden päästä alkavaan sijaistilaukseen vasteaika on 2 viikkoa ennen sijaisuuden alkamista.
- Kesäajan vuosiloman/-lomien sijaisuuksien eli alle 3 kuukauden kesäajan sijaisrekrytoinnin vasteajat määritellään vuosittain erikseen.

Sijaispyyntöön vastataan aina mahdollisimman pian ja myös vasteaikoja aiemmin, mikäli sijainen on saatu rekrytoitua. Vasteajan päättyessä ilmoitetaan aina sijaistilauksen tekijälle tai työyksikköön sijaishankinnan tuloksesta. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)

3.7 Sijaisten kelpoisuus

Seuturekry Oy solmii henkilöiden kanssa sopimuksen sijaisrekisteriin. Seuturekry Oy perehdyttää sijaiset sijaispalvelujärjestelmään ja vastaa työsuhteisiin liittyviin kysymyksiin. Asiakkaan määrittelemä esimies vastaa työhön perehdyttämisestä. Henkilöillä tulee olla sen alan tutkinto, meillä olevat alan opinnot tai työkokemusta alalta, jolla sijainen työskentelisi. Näiden ulkopuolelta sijaisia rekisteriin otetaan erikseen sovitulla tavalla:

- Asiakasorganisaation työyksikkö rekrytoi ns. kouluttamattoman henkilön vähintään 3 työvuoroon yksikköön ja tänä aikana arvioi henkilön kelpoisuuden työtehtäviin. Työyksikön arvion jälkeen Seuturekry voi rekrytoida henkilön sijaisrekisteriinsä työskentelemään ao. työyksikössä.
- Työharjoittelun kautta yhteistyössä työyksikön ja työhallinnon kanssa.

Alaikäisiä työntekijöitä Seuturekry ei rekrytoi työyksiköihin, joissa on lainsäädännön määrittelemiä vaarallisia töitä. Seuturekry perehdyttää sijaiset sijaispalvelujärjestelmään ja vastaa työsuhteisiin liittyviin kysymyksiin. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)

3.8 Palvelun laajentaminen

Palvelua voidaan laajentaa ns. varahenkilöstöpalveluksi, joista laaditaan omat palvelukuvauksensa ja vastuunjakotaulukonsa. Tämän kaltaisia palvelun laajennuksia ovat muun muassa:

- lainasijaispalvelu (määräaikaiset ja jatkuvat lainahoitajatarpeet parantamaan sijaissaatavuutta ja sijaisten laatua)

- varahenkilöstön koordinoitipalvelu (varahenkilöstön koordinointi osana sijaishankintaa. Tavoitteena varahenkilöstön liikkuvuuden lisääminen, resurssien käytön tehostaminen ja sijaistarpeen kriittinen arviointi raportointia hyväksi käyttäen)
- kapasiteettiresurssin sijoittelu (ns. vapautuvan henkilöstön koordinointi, esimerkiksi asiakas- tai potilastilanteen vaihdellessa yksiköissä saattaa ilmetä ajoittaista vakinaisen henkilöstön ylikapasiteetista aiheuttamaa kohdennustarvetta)
- työtarjoukset osa-aikaiselle henkilöstölle (mikäli työn tarjoaminen halukkaille osa-aikaisille ja sijaishankinta keskitetään samaan paikkaan, voidaan sijaisuutta tarjota aina ensisijaisesti niille henkilöille, jotka ovat ilmoittaneet halukkuutensa lisätyöhön ja ovat päteviä myös ao. lisätöitä tekemään).
- sijaisvälityspalvelu (opettajat, sairaankuljetushenkilöstö ja muiden virkasuhteista henkilöiden sijaishankinta)
- työn tarjoaminen lomautetuille –palvelu. (Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)

4 YRITYKSEN HINNOITTELUN PERUSTEET

4.1 Yrityksen kannattavuus

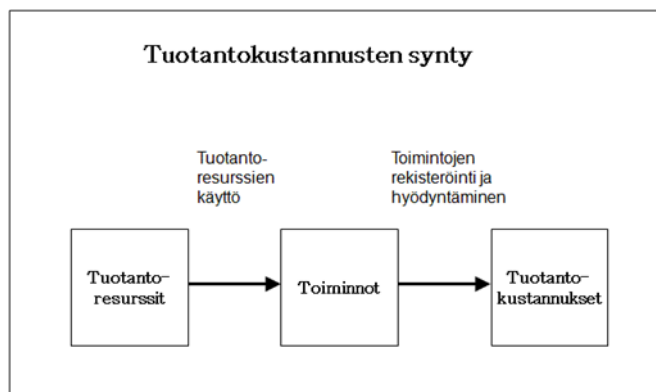
Yritystoiminnan lähtökohtana on kannattavuus. Yrityksen toiminnan kannattavuus riippuu tuottojen ja kustannusten määrästä. Tuotanto on kannattavaa, jos tuotot ovat suuremmat kuin kustannukset. Kannattavuuden mittaamiseksi on olemassa erilaisia tunnuslukuja. Yksinkertaisin näistä on yrityksen kokonaistulos. (Eklund & Kekkonen, 2014, 72.)

Yrityksen varsinaiset tuotot syntyvät tavaroiden tai palvelujen myynnistä. Yritys voi saada myös sijoitus- ja rahatuottoja sekä satunnaisia tuottoja. Tuotannon kustannukset voidaan ryhmitellä ainekustannuksiin, työkustannuksiin, pääomakustannuksiin sekä muiden tavaroiden ja palveluiden kustannuksiin. (Tomperi, 2013, 8-9.)

4.1.1 Tuotantokustannusten synty

Yrityksen toiminnalle on tärkeää tuotteen hinnoittelu. Palveluvalikoiman valinta tärkeä, jos tuotantokapasiteetista on pulaa. Kustannusohjaus liittyy tuotteen budjettiseurantaan, missä selvitetään tuotteen resurssikäyttäytyminen tuotantovaiheessa. Tuotantomenetelmien vertailussa selvitetään edullisimman järjestelmän ominaisuudet tuotettavien palveluiden kustannusrakenteen osalta. Budjetointitoiminnassa tarvitaan tuotettavien palveluiden resurssikäyttämistiedot eli tuotantokustannukset sekä tuotteista saadut tulot ja määrät. (Tuotekustannuslaskenta 28.4.2017.)

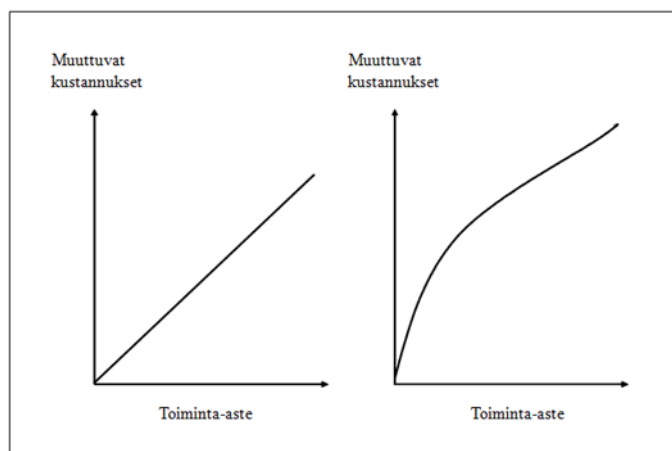
Tuotekustannuslaskenta on laskentatoimen osa, jonka tavoitteena on ensisijaisesti suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Kustannuslaskenta ei ole kirjanpidon apuväline, vaan siitä erillään toteutettava laskentatoimen osa-alue. Kustannus tarkoittaa rahassa mitattua käyttöä, joka johtuu tavaraan tai palveluun tarvittavien resurssien hyödyntämisestä. Kuvassa 2 on tuotantokustannusten synty.



Kuva 2 Tuotantokustannusten synty (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017.)

4.1.2 Kustannusten ryhmittely

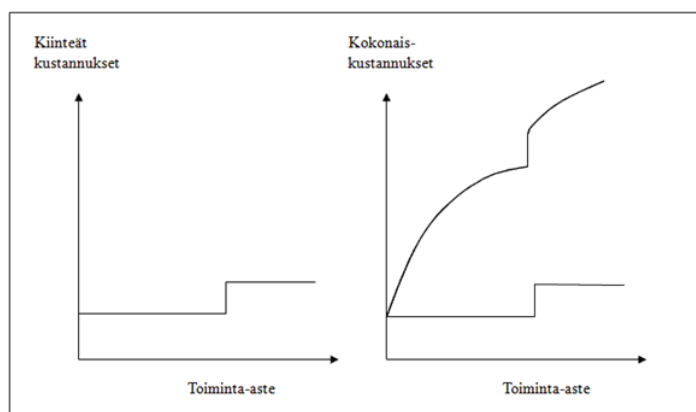
Yrityksen toiminnasta aiheutuvat kustannukset jaetaan joko muuttuviin tai kiinteisiin kustannuksiin. Aine- ja tavarakustannukset sekä alihankintakustannukset ovat esimerkiksi muuttuvia kustannuksia. Tuotannon palkkakustannuksista osa voi olla muuttuvia ja osa kiinteitä. Kiinteät kustannukset pysyvät suunnilleen samoina riippumatta yrityksen myyntimäärästä. Toimitilojen ylläpitokustannusten lisäksi tyypillisiä kiinteitä kustannuksia ovat markkinoinnin, hallinnon ja toimiston aiheuttamat kustannukset sekä rahoituksen kustannukset ja investointien poistot. (Eklund & Kekkonen, 2014, 51–52.) Kuvassa 3 on muuttuvat kustannukset ja niiden riippuvuus toiminta-asteesta.



Kuva 3 Muuttuvat kustannukset ja niiden riippuvuus toiminta-asteesta (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017.)

Kiinteät kustannukset eivät riipu toiminta-asteen muuttumisesta. Kiinteät kustannukset ovat vakio tuotannon määrästä riippumatta. Toiminta-asteen muutos esimerkiksi uuden koneen tai työtilan hankinnan myötä lisää kiinteitä kustannuksia. (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017.)

Kuvassa 4 on yrityksen kokonaiskustannukset muuttuvien ja kiinteiden kustannusten yhdistelmänä.

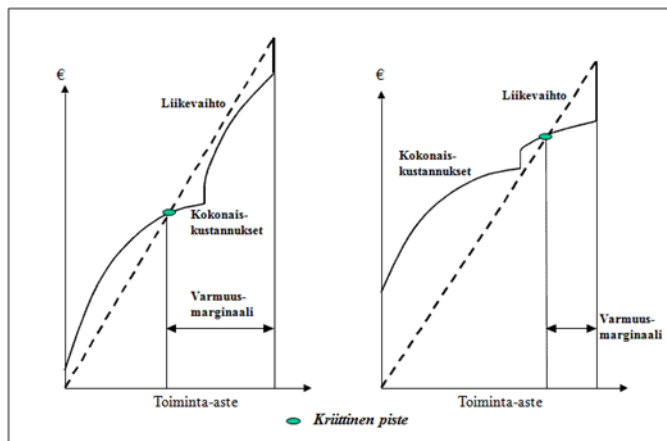


Kuva 4 Kokonaiskustannukset muuttuvien ja kiinteiden kustannusten yhdistelmänä. (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017.)

Erittäin hankalaa on sanoa täsmällisesti ja kattavasti, mitkä kustannukset ovat muuttuvia ja mitkä kiinteitä. (Neilamo & Uusi-Rauva, 2012, 56.) Yrityksen johdon näkökulmasta kaikki kustannuksia ovat muuttuvia kustannuksia eli soputuvat kysynnän ja tarjonnan määrään. Yrityksen johto tarkastelee kustannuksia kuitenkin pitkällä aikavälillä, jolloin toiminnan sopeuttaminen on mahdollista. (Eklund & Kekkonen, 2014, 53.)

Yrityksen kannattavuuteen liittyy kaksi peruskäsitettä: kriittinen piste ja varmuusmarginaali. Kriittinen piste edustaa sitä toiminta-astetta, jolloin myyntitulot ensimmäistä kertaa ylittävät kokonaiskustannukset. Varmuusmarginaali edustaa sitä toiminta-asteen määrää, jota voidaan alen-
taa nykytilanteesta, ennen kuin toiminta on tappiollista. Yrityksen, jonka toiminta ei edellytä suuria tuotekehitysinvestointeja, kriittinen piste sijaitsee alemmalla toiminta-asteella kuin High tech -tehtaassa. (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017)

Kuvassa 5 on kriittisen pisteen vertailua erityyppisissä yrityksissä. Vasemmassa kuviossa on esitetty yritys, jonka toiminta ei edellytä suuria tuotekehitysinvestointeja. Oikeassa kuviossa yrityksellä on suuret tuotekehitysinvestoinnit.



Kuva 5 Kriittisen pisteen vertailu erityyppisissä yrityksissä. (Tuotekustannuslaskenta, 28.4.2017)

Yrityksen työkustannukset voidaan jakaa palkkoihin ja henkilösivukustannuksiin. Vapaaehtoisia henkilösivukustannuksia ovat esimerkiksi työnantajan kustantama virkistystoiminta. Työkustannuksiin vaikuttaa palkkaus-tapa, jonka päämuotoja ovat aikapalkka, suorituspalkka ja tulospalkkaus. Aikapalkka on yksinkertaisin palkkauksen muoto. Sitä käytetään yleensä toimihenkilöiden ja esimiesasemassa toimivien henkilöiden palkkauksessa. Suorittaviin työtehtäviin sitä sovelletaan erityisesti silloin kun työsuoritusten mittaaminen on vaikeaa. Urakkipalkkaus tarkoittaa ansion perustumista työntekijän työsuoritukseen. Se voi perustua joko aikaan tai määrään. Tulospalkkaus perustuu osuuteen yrityksen tuloksesta. (Korhonen, 2013, 21.) Työkustannukset ovat joko muuttuvia tai kiinteitä kustannuksia.

Palvelusuoritteen edellyttämä työkustannus muodostuu kahdesta osatekijästä: tehdyn työn määrästä ja työn yksikkökustannuksista (Neilimo & Uusi-Rauva, 84.)

4.1.3 Katetuottolaskenta ja käyttökate

Katetuottolaskennassa lähtökohtana on kustannusten jako kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Katetuottolaskentaa käytetään yrityksen lyhyen aikavälin kannattavuuden arviointiin. Katetuottolaskennan keskeinen tunnusluku on katetuotto eli myyntikate. Katetuottoa käytetään sisäisen päätöksen teon välineenä. Katetuoton avulla voidaan vertailla yrityksen eri tuotteiden tai tuoteryhmien kannattavuutta. Katetuottolaskennan etuna on sen yksinkertaisuus. (Eklund & Kekkonen, 2011, 64–65.)

Katetuotto voidaan laskea seuraavasti:

$$\text{KATETUOTTO} = \text{MYYNTITUOTOT} - \text{MUUTTUVAT KUSTANNUKSET} \quad (1)$$

Myös yleisesti käytetty kannattavuuden mittari on käyttökate. Käyttökate saadaan, kun tuotoista vähennetään muuttuvat kustannukset ja kiinteät kustannukset ilman poistoja ja korkokustannuksia. Myös verot jätetään huomioimatta. (Eklund & Kekkonen, 2011, 73.) Käyttökate voidaan laskea seuraavasti:

$$\text{KÄYTTÖKATE} = \text{MYYNTITUOTOT} - \text{MUUTTUVAT KUSTANNUKSET} - \text{KIINTEÄT KUSTANNUKSET (pl. poistot, korot ja verot)} \quad (2)$$

Käyttökate on käyttökelpoinen tunnusluku yrityksen eri toimialojen vertailussa.

4.1.4 Asiakaskannattavuus

On tavallista, että liiketoimintaa harjoitetaan melko tuotekohtaisesti: johdon ohjausjärjestelmät ovat tuotepainotteisia, kannattavuus selvitetään yleensä tuotekohtaisesti ja jopa markkinoinnin työkalut ovat tuotekohtaisia. On alettu hyväksyä, että asiakkaat ovat keskenään eriarvoisia, koska he eroavat yritykseltä vaatimiensa toimintojen suhteen. Lisäksi tietotekniikan kehitys on tuonut mukanaan useita mahdollisuuksia asiakaskannattavuuden määrittämiseen. Nykyään on mahdollista tunnistaa asiakas, mallintaa hänen ostokäyttäytymisensä ja analysoida muuta häneen liittyvää tietoa uusilla tavoilla. (Nyyssönen, 2011, 8-9.)

Asiakaskannattavuusanalyysin välitön hyöty on siinä, että se paljastaa asiakkaiden välillä olevien tulojen ja kustannusten eroavaisuudet. Asiakkaan kustannusten selvittäminen avaa mahdollisuuksia yritykselle myös sen eri toiminta-alueilla. Kun tiedetään, miten asiakas on ollut kannattamaton menneisyyteen perustuvan kannattavuustiedon perusteella, voidaan asiakassuhde muuttaa kannattavaksi ja hyödylliseksi, ja johtaa sitä siten, että asiakassuhde tuottaa arvoa sekä yritykselle ja sen omistajille että asiakkaalle. (Nyyssönen, 2011, 16–17.)

4.2 Kustannuslaskenta

Kustannuksia aiheutuu hankinnoista, joita ovat muun muassa aine- ja tarvakustannukset, alihankintakustannukset, henkilöstökustannukset ja rahoituskustannukset. Tuottojen ja kustannusten jakaminen kustannuslajeihin on välttämätöntä, kun tarkastellaan lähemmin tuotto- ja kustannusrakennetta. (Eklund & Kekkonen, 2011, 21.)

4.2.1 Kustannuslajilaskenta

Suoritelaskennan perusedellytyksenä on selvittää kustannusten ryhmittely yritystoiminnan prosessein osatekijöistä. Tätä toimenpidettä kutsutaan kustannuslajilaskennaksi. (Montonen, 2005, 12.)

Yritys käyttää tuotteidensa valmistamiseen erilaisia tuotannontekijöitä. Yritys tarvitsee raaka-aineita, työvoimaa, työtiloja sekä erilaisia koneita ja laitteita. Tuotannontekijät voidaan ryhmitellä työsuorituksiin, aineksiin sekä lyhyt ja pitkävaikutteisiin tuotantovälineisiin. Yrityksen kokonaiskustannukset selvitetään monissa tapauksissa ensin kustannuslajeittain, vaikka myöhemmin käytettäisiin esimerkiksi toimintoperusteista ryhmittelyä. Kustannuslajeina käytetään työkustannuksia, ainekustannuksia, muita lyhytvaikutteisia kustannuksia ja pääomakustannuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 84–96.)

Työkustannusten keskeinen tekijä on palkkakustannus. Yrityksen maksama kokonaistyövoimakustannus muodostuu bruttopalkan lisäksi välillisistä työvoimakustannuksista.

Tavallisesti kustannuslajeja on pienehköissäkin yrityksessä joitakin kymmeniä. Suurten yritysten laskentatoimi vaatii kustannusten jakamista jopa satoihin lajeihin. (Montonen, 2005, 12.)

4.2.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskennan päätavoitteina on auttaa suoritekohtaisten kustannusten laskemisessa ja selvittää kustannukset vastuualueittain yrityksen toiminnan kannattavuustarkkailua varten. Kustannuspaikka on yrityksessä pienin sellainen toimintayksikkö tai vastuualue, jonka kustannuksia seurataan ja rekisteröidään erikseen. Kustannuspaikkalaskenta mahdollistaa vastuualueiden kustannustarkkailun. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 121.)

Kustannuspaikkalaskennassa selvitetään välilliset kustannukset ja kohdistetaan ne kustannuspaikoille. Kustannuspaikat voidaan ryhmitellä sen

mukaisesti, miten niiden toiminta on liittynyt lopullisen tuotteen tai palvelun aikaansaamiseen. (Montonen, 2005, 13.)

Kustannusten kohdentamisessa on otettava huomioon mm. seuraavat seikat:

- Kustannusten kohdentaminen on pitkäjänteinen kehittämisprosessi.
- Kehittäminen vaatii tuekseen henkilöitä, joilla on tietämystä yrityksen toiminnasta kokonaisuudessaan, laskentatoimesta, atk-järjestelmien kehittämisestä sekä johtamisesta.
- Kustannusten kohdentaminen aloitetaan keskustellen ja suunnitellen, mitä tietoa yritys itse tarvitsee.
- Kustannusten kohdentamista suunniteltaessa tulee ottaa huomioon tarkoituksenmukaisuus siten, että taloushallinnon henkilöstön työmäärää ei lisätä kohtuuttomasti.
- Yritykset joutuvat ottamaan kantaa kustannusten kohdentamista suunnitellessaan siihen, miten se toteutetaan. Kustannusten kohdentaminen voidaan toteuttaa osana kirjanpitojärjestelmää tai sitä varten voidaan luoda erillinen kustannuslaskentajärjestelmä. Ratkaisua tehtäessä on hyvä ottaa huomioon järjestelmän helppokäyttöisyys, taloudellisuus ja yhteensopivuus. Määrättyyn rajaan asti kustannusten kohdentaminen voidaan toteuttaa kirjanpitolien avulla ja ottamalla käyttöön erillistunnisteina uusia kenttiä. (Kustannusten kohdistaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä, 11.5.2017.)

Kustannusten kohdistamisessa kustannuspaikoille tulisi käyttää pääasiassa aiheuttamisperiaatetta. Kohdistaminen kustannuspaikoille on suhteellisen suoraviivaista, kun suoritteista ja kustannuksista on käytössä välittömiä mittaustuloksia. Aiheuttamisperiaatteen noudattaminen ei ole aina kuitenkaan mahdollista. Kohdistusperustetta voidaan mitata korrelaatiolla kohdistusperusteen ja kohdistettavien kustannusten välillä. Korkea korrelaatio kertoo aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimivasta kohdistuksesta ja pieni korrelaatio vastaavasti siitä, että kohdistamisperuste on mielivaltainen. Tällöin puhutaan kustannusten jäljittämisen sijasta kustannusten jakamisesta, joka perustuu sopimiseen. Esimerkiksi hallintokustannusten kohdistamiselle kustannuspaikoille on vaikeaa löytää aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdistusperustetta. Kustannuspaikkaraportoinnin käytötarkoituksesta riippuu sisällytetäänkö laskelmiin vain aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jäljitetyt kustannukset vai otetaanko mukaan myös jakamista vaativia kustannuksia. Kustannustarkkailun näkökulmasta riittää, että mukana ovat vain aiheuttamisperiaatteella jäljitetyt kustannukset. Suoritekohtaisessa laskennassa kohdistetaan laskelmiin myös muita kuin kustannuspaikan erilliskustannuksia, joilla halutaan esimerkiksi tiedottaa kustannuksista, joita kustannuspaikan tulee pystyä toiminnallaan kattamaan. (Korhonen, 2013, 23–24.)

Yrityksissä yhteisten kustannuspaikkojen kustannuksia voidaan jakaa tulosyksikköjen kustannuslaskelmiin ainakin seuraavista syistä:

- Ne sisältyisivät yksiköiden kustannuslaskelmiin joka tapauksessa, jos ne toimisivat itsenäisinä yrityksinä eikä palveluja tuotettaisi keskitetysti.
- Osastojen päälliköt halutaan pitää tietoisina yrityksen yhteiskustannuksista.
- Halutaan kannustaa yksiköiden päälliköitä luomaan painetta yhteiskustannusten tarkkailuun.
- Halutaan kannustaa osastopäälliköitä säästämään keskitettyjen palvelujen käyttämisessä.

Yrityksessä on mahdollista muodostaa yrityksen yhteisille kustannuksille oma kustannuspaikka, johon kirjataan yhteisistä tiloista ja palveluista johdettavat kustannukset. Näiltä kustannuspaikoilta kunkin palvelun yhteiskustannukset jaetaan erikseen sovittujen kohdistusmenetelmien kautta organisaation varsinaisille tulosyksiköille. (Korhonen, 2013, 24–25.)

4.2.3 Tuotekohtainen kustannuslaskenta

Laskentajärjestelmä tuottaa tietoa tuotekohtaisista kustannuksista. Laskennassa hyödynnetään kustannusten jaottelua kustannuslajeihin. Tarkkuusvaatimukset saattavat edellyttää yrityksen jakamista kustannuspaikoihin. Käytettävä kalkyylytyyppi kertoo tuotteen yksikkökustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 108.)

Laskentajärjestelmää suunniteltaessa on otettava kantaa siihen, mitkä kustannukset kohdistetaan suoritteelle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Käytännössä ongelmaksi muodostuvat eri suoritteiden yhteiset kustannukset. Välittömät kustannukset voidaan osoittaa suoraan tuotteille, kun taas välillisen kustannuspaikan kustannuksiksi. Kustannusten kohdistamisessa on kaksi periaatteellista lähestymistapaa: katetuottolaskenta ja täyskatteellinen laskenta. Näiden ero muodostuu kiinteiden kustannusten huomiointiin ottamisesta yksikkökustannuksia määriteltäessä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 116.)

Koska maailmassa vallitsee niukkuus, eikä resursseja taikka raaka-aineita ole rajattomasti, liittyy tuotantoon tehokkuusvaatimus. Tehokkuuden saavuttamiseksi on panos-tuotos – suhteiden oltava selkeitä ja ymmärrettäviä.

Tuotekustannuslaskentatavan valinta riippuu laskentatilanteesta. Moninaisista yrityksistä ja moninaisista toimintatavoista johtuen myös laskentatilanteita on useita erilaisia. Laskentatavan valinta riippuu myös yrityksen muista käytössä olevista järjestelmistä ja yhteyksistä näihin järjestelmiin.

Kustannukset pyritään kohdistamaan tuotteelle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Ongelmia muodostavat lähinnä suoritteille yhteiset kustannukset. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteille, mutta välillisten kustannusten kohdistamisessa on käytettävä esimerkiksi kustannuspaikkoja. Kalkyyliit jaetaan useimmiten seuraaviin päätyyppeihin: minimi- eli katetuottokalkyyliin, keskimääräiskalkyyliin ja normaalikalkyyliin. Kalkyylien erot muodostuvat siitä, mitä kustannuksia tuotteille kohdistetaan. Kustannukset taas jaetaan kiinteiksi ja muuttuviksi, joista muuttuvat kustannukset muuttuvat tuotannon määrän mukaisesti, ja ne voidaan kohdistaa suoraan tuotteille. Kiinteät kustannukset eivät muutu lyhyellä aikavälillä tuotannon määrän muuttuessa, sillä ne aiheutuvat kapasiteetista ja syntyvät huolimatta siitä, valmistetaanko tuotetta vai ei. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 116.)

Minimi- eli katetuottokalkyyliin tuotteelle kohdistetaan vain tuotteen muuttuvat kustannukset. Kiinteiden kustannusten katsotaan johtuvan kapasiteetista, jolloin niitä ei kohdenneta suoraan tuotteille.

Minimikalkyyli saadaan kaavasta (Eklund & Kekkonen, 2011, 53.)

$$\text{MINIMIKALKYYLI} = \text{MUUTTUVAT KUSTANNUKSET/TOTEUTUNUT SUORITEMÄÄRÄ} \quad (3)$$

Keskimääräiskalkyyliä laskettaessa muuttuneet ja kiinteät kustannukset kohdistetaan toteutuneelle suoritemäärälle. Keskimääräiskalkyyli saadaan kaavasta (Eklund & Kekkonen, 2011, 53.)

$$\text{KESKIMÄÄRÄISKALKYYLI} = \text{KOKONAISKUSTANNUKSET/TOTEUTUNUT SUORITEMÄÄRÄ} \quad (4)$$

Normaalikalkyyliin muuttuneet kustannukset kohdistetaan tuotteille kokonaan, mutta kiinteitä kustannuksia kohdistetaan vain sen verran, mitä niille kohdistuisi, jos koko kapasiteetti olisi käytössä. Normaalikalkyyli saadaan kaavasta (Eklund & Kekkonen, 2011, 53.)

$$\text{NORMAALIKALKYYLI} = (\text{MUUTTUVAT KUSTANNUKSET/TOTEUTUNUT SUORITEMÄÄRÄ}) + (\text{KIINTEÄT KOKONAISKUSTANNUKSET/NORMAALI SUORITEMÄÄRÄ}) \quad (5)$$

4.2.4 Toimintokohtainen kustannuslaskenta

Toimintopohjainen kustannuslaskenta eli toimintokustannuslaskenta on noussut perinteisten järjestelmien rinnalle. Se sopii käytettäväksi tuotantotyyppistä riippumatta. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille suoraan ja välilliset kustannukset niiden käyttämien toimintojen perusteella.

Toimintolaskenta perustuu yrityksen resurssien, toimintojen ja laskenta-kohteiden välisiin suhteisiin. Toiminnot käyttävät resursseja, jotka aiheuttavat kustannuksia. Toiminnolle saadaan hinta, kun sille kohdennetaan resurssien käytön mukaisesti kustannuksia. Tuotteet tai muut laskenta-kohteet käyttävät toimintoja, jolloin laskentakohteille saadaan hinta toimintojen käytön mukaisesti. Päätettäessä toimintolaskennan käyttämisestä yrityksessä, on hyvä pohtia millä tasolla toimintolaskennan hyödyt ylittävät siihen käytettävät kustannukset. Helposti voi esimerkiksi tilanteessa, jossa halutaan päästää todella tarkkoihin kustannustietoihin, niin, että toimintolaskenta järjestelmän kehittäminen tulee maksamaan enemmän kuin mitä siitä on hyötyä. (Nyssönen, 2011, 20–21.)

Toimintojen lukumäärän hallinnassa kannattaa pienet, kustannuslaskennan kannalta mahdollisesti merkityksettömät toiminnot sivuuttaa yhdistelemällä niitä suurempiin kokonaisuuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 147.) Toiminnon yksikkökustannukset voidaan määrittää valitun toiminnon laajuutta eli suoritämää mittaavan mittayksikön avulla jakamalla toiminnolle kohdistettavien resurssien kustannukset toiminnon volyymillä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 154.)

4.2.5 Standardikustannuslaskenta ja tavoitekustannuslaskenta

Standardikustannuslaskentaa käytettäessä määritetään etukäteen kustannuslajeittain tuotteiden tavoitekustannukset eli kustannusstandardit, joihin todellisia tuotannosta syntyneitä kustannuksia verrataan. Vertailu voidaan tehdä joko kustannuslajeittain tai osastoittain. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 173.)

Tuotteen kustannusperusteinen myyntihinta voidaan laskea lisäämällä tuotteen omakustannusarvoon tavoitevoitto. Tavoitekustannuslaskennassa hinnoittelun lähtökohta on tuotteen ulkoinen markkinahinta. Tällöin tuotteen ulkoisesta markkinahinnasta on voitava vähentää kohtuullinen tavoitevoitto. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 137.)

4.3 Hinnoittelun palveluyrityksessä

Merkittävin yksittäinen osatekijä yrityksen menestykselle on hinnoittelu. Hinta on yhdessä tuotteen, jakelun ja viestinnän ohella tärkeä markkinoinnin kilpailukeino. Hinnoitteluun vaikuttavat kolme päätekijää ovat kustannukset, kilpailu ja kysyntä. Kysyntälähtöisessä hinnoittelussa tärkeää on arvottaa asiakkaan saama hyöty. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 2.)

Palveluyrityksen tuotteet syntyvät henkilöstön työstä ja ammattiosaamisesta. Yrityksen merkittävimmät kustannuserät ovat henkilöstökustannukset. Lisäksi palveluyritykset tarvitsevat investointeja koneisiin ja laitteisiin.

Muuttuvien kustannusten osuus on pieni tai niitä ei ole lainkaan. Kannattavuus riippuu usein siitä, kuinka suuri osa työajasta voidaan laskuttaa eri asiakkailta. (Eklund & Kekkonen, 2011, 94–95.)

Hinnoittelu aloitetaan yleensä markkinatilanneanalyysillä. Kilpailevat yritykset ja niiden tarjoamat palvelut ominaisuuksineen selvitetään. Lisäksi tehdään kysyntä- ja menekkiennusteet sekä arvioidaan kilpailutilanne ja sen kehittyminen. Tämän jälkeen laaditaan oman palvelun kustannuslaskenta ja laaditaan palvelulle tavoitehinta-arvio sekä menekkiarvio. Mahdolliset investoinnit tai lisähenkilöstön palkkaukset on myös otettava huomioon. Kannattavuuslaskelmissa arvioidaan palvelujen kannattavuus niiden kokonaiskustannusten ja – tuottojen osalta. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 198.)

Hinnoittelumenetelmiä on useita. Kustannusperusteiset menetelmät perustuvat kustannuslaskennan tietoihin. Markkinaperusteisen hinnoittelun perustana on vallitseva hintataso. Kannattavuusperusteisessa hinnoittelussa huomioidaan tuotantokustannusten ohella myös tuotteelle tai palvelulle kohdistettu kannattavuustavoite. Käytännössä yritysjohdon on tunnettava tuotteen tai palvelun tuottamiskustannukset mahdollisimman tarkasti. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 185–186.)

Kustannusten tunnistaminen on yhteinen asia jokaiselle laskentamenetelmälle. Jokaisen kustannustekijän tunnistaminen on olennaisessa asiassa, kun pyritään tunnistamaan kustannuksia. Kustannusten tunnistamisvaihe onkin yleisin kohta, jossa suuret virheet tehdään. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 5.)

4.3.1 Kustannusperusteinen hinnoittelu

Yksi yleisimpiä tapoja hinnoitella palveluja tai tuotteita on kustannusperusteinen hinnoittelu. Menetelmä edellyttää, että yritys pystyy luotettavasti selvittämään kaikki kustannukset. Kustannuksiin perustuvia hinnoittelumenetelmiä ovat katetuotto- ja voittolisähinnoittelu. (Eklund & Kekkonen, 2014, 105.)

Kustannusperusteisen hinnoittelun luonne on passiivinen, kun katsotaan ohjausnäkökulmasta. Kustannuksia laskettaessa ei mietitä sitä, ovatko tuotannon prosessit miten tehokkaita. Tämän hinnoittelun heikkona kohtana voidaan pitää sitä, että se jättää markkinaolosuhteet täysin huomiotta. Tästä esimerkkinä on se, että kustannusperusteisesti saatu hinta saattaa olla liian korkea kilpailijoiden hintoihin verrattuna ja näin kuluttaja ei osta sitä. Myös se on mahdollista, että palvelu myydään todella halvalla ja näin asiakas saa suuremman hyödyn. (Ahvenainen & Kalle Asikainen, 2013, 7.)

4.3.2 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskennassa lähtökohtana ovat tuotteen aiheuttavat muuttuvat kustannukset. Tuotteen myyntihinta saadaan, kun muuttuviin kustannuksiin lisätään haluttu katetuotto. Katetuotto muodostuu yrityksen kiinteistä kustannuksista ja tavoitteeksi asetetusta voitosta. (Eklund & Kekkonen, 2014, 105–106.)

Katteen tulee olla tarpeeksi suuri, jotta sillä saadaan katettua kaikki kiinteät kustannukset ja päästään asetettuun tulostavoitteeseen. Katetuottohinnoittelu sopiikin hyvin sellaiseen tilanteeseen, jossa muuttuvat kustannukset muodostavat suurimman osan yrityksen menoista. Mikäli yrityksen kapasiteetti on vajaata, joutuu se mahdollisesti myymään tuotetta hinnalla, joka ei tule kattamaan kaikkia kustannuksia. Tästä huolimatta sen antaa katetta sekä muuttuville sekä kiinteille kustannuksille. Jos kyseistä tuotetta ei myytäisi tai valmistettaisi lainkaan, jäisi kyseinen osa kiinteistä kustannuksista kattamatta. Katetuottohinnoittelua soveltaessa, edellytetään sitä, että yritys soveltaa kustannusten laskemisessa katetuottolaskentaa. Vaadittava kate voidaan esittää esimerkiksi katetuoton tarpeena muuttuvista kustannuksista tai tarpeena työtuntia kohden. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 6-7.)

4.3.3 Voittolisähinnoittelu

Voittolisähinnoittelussa tuotteen omakustannusarvon selvittämiseksi pyritään tuotteelle kohdistamaan kaikki sen aiheuttamat kustannukset (muuttuvat ja kiinteät). Tuotteen hinta saadaan, kun omakustannusarvoon lisätään voittolisä. Voittolisähinnoittelua voidaan käyttää silloin, kun tuotteelle pystytään määrittämään omakustannusarvo. (Eklund & Kekkonen, 2014, 108–109.) Tämä on tuotteen minimihinta, eikä sitä alempaa hintaa tuotteelle pidä antaa edes lyhyellä aikavälillä. (Työ- ja elinkeinoministeriö, Yrityssuomi, hinnoittelu, 25.5.2017.)

4.3.4 Toimintokustannuslaskenta

Yrityksen tuotteen tai palvelun hinta voi perustua myös toimintokustannuslaskentaan. Tällöin yritys nähdään toisiinsa liittyvien toimintojen kokonaisuutena. Toiminnot sitovat resursseja ja synnyttävät kustannuksia. Mikäli toiminnoille kohdistetaan kaikki yrityksen kustannukset, pitää tuotteen tai palvelun hinta sisällään kaikki sen tuottamisessa tarvittavien toimintojen kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 196.)

4.3.5 Hinnoittelukerroin

Hinnoittelu voidaan toteuttaa myös hinnoittelukertoimen avulla. Tällöin kullekin tuoteryhmälle asetetaan katetuottotavoite, ja sen perusteella

lasketaan hinnoittelukerroin, jolla kerrotaan palvelun tai tuotteen kokonaiskustannus. (Tomperi, 2013, 74.)

Vähittäiskaupan hinnoittelu toteutuu useimmiten hinnoittelukerrointa käyttäen. Tämä on helpottavaa tuotteiden hinnoittelussa silloin, kun valikoimaan tulee uusia tuotteita. Nämä tuotteet on saatava mahdollisimman nopeasti hinnoiteltua ja laitettua myyntiin. Kun kerroin on laskettu jo valmiiksi, on kenen tahansa yrityksessä helppo hinnoitella tuote. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 8.)

Kuvassa 6 on hinnoittelukertoimen kaava. Viivan yllä oleva luku kuvaa myyntihinnan ja alla oleva kuvaa muuttuvien kustannusten osuutta myyntihinnasta.

$$\frac{100}{100\text{-katetuotto prosentti}} = \text{hinnoittelukerroin} \quad (6)$$

Kuva 6 Hinnoittelukerroin (Eklund & Kekkonen, 2014, 113.)

Hinnoittelukerroin helpottavaa tuotteiden hinnoittelussa silloin, kun valikoimaan tulee uusia tuotteita. Nämä tuotteet on saatava mahdollisimman nopeasti hinnoiteltua ja laitettua myyntiin. Kun kerroin on laskettu jo valmiiksi, on kenen tahansa yrityksessä helppo hinnoitella tuote. (Eklund & Kekkonen, 2014, 113.)

4.3.6 Markkina- ja tavoitelähtöiset hinnoittelut

Markkinalähtöisessä hinnoittelussa hinnan ylärajan määräävät asiakkaat tai kilpailijat. Ostajien ollessa herkkiä hinnan suhteen, saattavat kilpailijat asettaa hinnan ylärajan yritykselle. Mikäli ostaja näkee yrityksen palvelut samanlaisina kuin kilpailijoilla, on markkinapohjainen tavoitehinnoittelu varteenotettava vaihtoehto. Markkinapohjaisen hinnoittelun lähtökohdaksi on markkinahinta. Markkinahinnasta otetaan pois muuttuvat sekä kiinteät kustannukset sekä myös yrityksen tavoitevoitto. Seuraavat asiat kuuluvat markkinapohjaiseen hinnoitteluun: 1. kysyntäanalyysi, 2. markkina- ja kilpailuanalyysi, 3. oman tuotestrategian valinta ja asiakkaan maksuvalmiuden selvitys, 4. hinnan asettelu markkinointistrategian mukaisesti, 5. lasketaan tarvittava kate, 6. lasketaan kustannukset ja 7. laaditaan tarvittava toimenpidesuunnitelma kustannustason saavuttamiseksi. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 11.)

Tavoitelähtöisessä hinnoittelulaskelmassa hinnoittelu perustuu tavoitekustannuslaskentaan, jonka taustalla on voimakas kilpailu eri toimijoiden välillä. Tavoitelähtöisen hinnoittelun tarkoituksena on pyrkiä siihen, että yritys sopeuttaisi markkinahintaan kustannukset ja samalla ottaisi huomi-

oon voittovaateet. Hinnoittelun tavoite on huolehtia siitä, että voittovaateet täyttyvät. Tässä hinnoittelumuodossa yritys korostaa kilpailukeinona kustannusten hallintaa sekä tehokkaita prosesseja. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 11–12.)

4.3.7 Arvoperusteinen hinnoittelu

Arvoperusteisessa hinnoittelussa kysynnän määräävä tekijä ei ole hinta, mikäli yrityksen pyrkimyksenä on erilaistaa tuotteensa ja palvelunsa muista. Kysyntää ohjaa se, miten asiakas kokee tuotteen ja siitä saatavan lisäarvon. Samalla tuotteella voi olla suuriakin hintaeroja eri alueilla ja käyttötilanteissa. Markkinoinnin avulla yritys voi luoda tuotteestaan merkkituotteen ja näin ollen parantaa tuotteensa arvoa. Hintaa laskettaessa tuotteen arvo on se, minkä asiakas siitä hyötyy, eikä se, mitä yritys käyttää sen tuottamiseen. Asiakkaan tyytyväisyys voidaan selvittää esimerkiksi haastattelun avulla. Asiakkaan kokema mielikuva- ja käyttöarvo ovat markkinoinnin lähtökohtana hinnan sijasta. Asiakas saa lisäarvoa, kun hinta ja tuote ovat tasapainossa. Arvoa voidaan pyrkiä korottamaan tuomalla esiin tuotteen konkreettiset hyödyt ja nostamalla mielikuvia esille. Näin saadaan vahva merkkituote ja samalla hinnalla pystytään tuottamaan isompi myyntivolyymi. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 12.)

4.3.8 Alennukset

Alennukset ovat tärkeä tekijä yrityksen hinnoittelutaktiikassa ja tuotteistamisen yhteydessä tuleekin jo määrittää alennuksen periaatteet. Yrityksen kate vähenee alennuksien takia ja siksi alennukset on otettava hinnoitteluvaiheessa huomioon. Kausialennukset, kanta-asiakasalennukset sekä paljousalennukset ovat tyypillisimpiä alennuksia. Hinnoittelun osalta voidaan alennukset ottaa huomioon siten, että aikaisemmista kaupoista annetut alennukset tutkitaan ja niiden määrä lasketaan. Alennuksia käytetään yrityksissä myynnin lisäämiseen. Ne vaikuttavat yrityksen kokonaistulokseen ja katetuottoon. Yrityksen tulos paranee, mikäli menekki kasvaa riittäväksi alennuksen ansiosta. (Ahvenainen & Asikainen, 2013, 13.)

5 LÄHTÖKOHTIA CASE YRITYKSEN HINNOITTELUPROJEKTILLE

5.1 Laskentajärjestelmän kehittäminen

Joissakin tapauksissa yritysjohdon kokemusperäiset näkemykset ”oikeasta” hinnasta voivat usein ohjata vahvasti pienyritysten hinnoittelua. Kustannuslaskelmia ei tällaisilla yrityksillä ehkä ole olemassa kovin tarkassa muodossa. (Neilimo & Uusi-Rauva, 197.)

Yrityksessä käytössä olevaan laskentajärjestelmän tulisi tuottaa talouden seurannan osana myös perusteet vuosittain tuotteen tai palvelun hinnoittelulle. Yrityksen kiinteät kustannukset ja kustannuspaikoille kohdistuvat muuttuvat kustannukset sekä työsuoritteiden hinta tulee olla tiedossa riittävällä tarkkuudella.

Yrityksen laskentajärjestelmän on mahdollistettava menojen ja tulojen seuranta kustannuspaikoittain, meno- ja tuloerittäin sekä asiakkaittain. Käytettäessä kirjanpidon laskentajärjestelmässä esimerkiksi kustannuspaikkoja, toimintoja, tilikartan rahoitusrivejä ja asiakkaiden seurantakohteita, on menojen ja tulojen kohdistaminen ja seuranta kattavaa. Eri haku-yhdistelmillä saadaan tietoa eri näkökumista.

5.1.1 Tilikartta

Tililuettelo on käytettävien kirjanpitotilien luettelo. Tilien määrä riippuu siitä, kuinka tarkka erittely tuloista ja menoista halutaan. Tilien on valittava vähintäänkin niin, että niistä saadaan yhteenlaskulla virallisen tilinpäätöksen tuloslaskelman, taseen ja liitetietojenkin erät niin kuin asetus vaatii. Tilien luettelon tulee olla selkeä ja riittävästi eritelty ja siinä tilillä tulee olla kuvaus, joka selittää sen sisällön. Tililuettelo ei ole standardoitu. (Tilikartta, 10.5.2017.)

Tilikartta ei ole budjetoinnin työväline. Yleensä kirjanpidossa yhdistyy yrityksen eri kustannuspaikkojen samaa tiliä koskevat tapahtumat ao. tilikartan riville. Tällöin kustannusten tarkempaan budjetointiin, seurantaan ja erittelyyn kustannuspaikoittain, tapahtumittain ja asiakkaittain tulee yrityksellä olla tehtynä tilikarttaan sidottu seurantajärjestelmä.

Yhtenä vaihtoehtona on käyttää toimintoalueita erittelemään kustannuksia. Toimintokohtaisessa budjetoinnissa sekä menot että tulot käsitellään toiminnoittain. Toiminnolla tarkoitetaan sitä, mitä organisaatiossa tehdään. Aloitettaessa rakentamaan laskentajärjestelmää kukin jo olemassa oleva toiminto on osattava erotella muista toiminnoista. Toimintojen määrittelyssä lähdetään liikkeelle niitä laajemmista toimintokokonaisuuksista.

Kartoittamalla organisaation eri toiminnot ja niiden väliset suhteet, saadaan kuva yrityksen koko toimintaprosessin tuotanto- ja palveluketjusta. (Neilimo & Uusi-Rauva, 149.)

5.1.2 Kustannuspaikka

Kustannuspaikka (vastuualue, vastuuyksikkö) on organisaation osa, jonka toiminnasta on joku taho vastuussa. Kustannuspaikka on pienin toimintayksikkö, jonka aiheuttamat kustannukset selvitetään erikseen. Kustannuspaikka on organisaatiohierarkian alin raportointitaso. (Taloushallinto, 10.5.2017.)

Kustannuspaikalle kohdistetaan kaikki sen aiheuttamat välilliset kustannukset. Yrityksen yhteiset kustannukset voidaan joissakin tapauksissa jakaa eri kustannuspaikoille tai päättää niiden kohdistamisesta tietyille tai tietyille kustannuspaikoille.

Seuturekry Oy:ssä varsinaisia toiminnallisia kustannuspaikkoja ovat (Seuturekry Oy, Rondo, 22.5.2017):

- hallitus ja muu hallinto
- oma palveluhenkilöstö
- myynti ja asiakkuuden hoito
- rekrytointipalvelut
- sijaispalvelut
- lainasijaispalvelu
- markkinointipalvelut.

Edellä mainittujen kustannuspaikkojen lisäksi yrityksellä tulisi olla käytössä vähintään yksi yrityksen yhteisiä menoja varten tarkoitettu kustannuspaikka, esimerkiksi

- Seuturekry Oy yhteiset kustannuspaikka.

Yrityksessä tulee päättää mitkä kaikki menot budjetoidaan yhteisiin menoihin ja miten ne jaetaan kustannuspaikoille esimerkiksi hinnoittelun yhteydessä.

Yhteiset menot ja niiden jakoperusteet kustannuspaikoille tulee määrittää käynnistyvässä projektissa.

5.1.3 Seurantakohte

Seurantakohteilla hoidetaan yrityksen tärkeimmät suunnittelun ja seurannan kohteet. Seurantakohteita on eritasoisia; sekä konsernitasoisia, yhteisiä että kirjanpitoyksikkökohtaisia. (KIEKUN käyttöönotto valtionhallinnossa, 11.5.2017.)

Seurantakohte voi olla myös asiakas. Tällöin pystytään myös asiakkaittain seuraamaan eri menojen ja tulojen muodostumista, jos laskentajärjestelmä tämän mahdollistaa. Asiakkaista voidaan laskentajärjestelmään muodostaa seurantakohteita, joille pystytään yksilöimään asiakaskohtaisesti esimerkiksi menoja, käytettyä työaika ja tuloja. Lisäksi tulee harkita yleisten seurantakohteiden käyttöötoa muihin palvelutilanteisiin, joissa esimerkiksi neuvotaan henkilöitä heidän ottaessaan yhteyttä asiakaspalveluun. Tämän kaltaisia tapahtumia ovat muun muassa työtarjottimen käytön opastus, henkilö- ja koulutustietojen tallennukset sekä palkkanuovonta.

5.2 Työkustannusten laskennan ja seurannan kehittäminen

Seuturekry Oy:n kaltaisessa yrityksessä palvelutapahtumien työkustannukset muodostuvat pääosan palvelutapahtuman kustannuksista. Yrityksessä tulee kehittää eri palvelutapahtumien ja niiden yhdistelmien volyyminmäärien seuranta ja raportointia. Johdolle ja markkinoille tämä antaa tietoa muun muassa organisaation kustannuspaikkojen kapasiteetin käyttöasteesta. Tällä tavoin saadaan selville organisaation kyky tuottaa palveluja lukumääräisesti eri kustannuspaikoilla. Samalla tuotetaan merkittävien tekijä työkustannusten kohdistamiselle ja palvelujen yksikköhinnonnalle.

Työyksikkökustannusten selvittämiseksi Seuturekry Oy:ssä tulisi tarkistaa

- palvelutapahtumat ja niiden ryhmittely
- yksittäiseen palvelutapahtumaan kuluva keskimääräinen aika
- mahdolliset painokertoimet eri kestoisten palvelujen välillä niiden saamiseksi yhteismitallisiksi käytetyn ajan ja kustannusten suhteen, jos hinnoittelu perustuu tuotettujen palveluiden kappalemääriin
- kustannuspaikan resursseilla toteuttamaan pystyttävien yksittäisten palvelutapahtumien tai niiden yhdistelmien lukumäärät.

Esimerkiksi Opiferus Toimintolaskenta – ohjelma avulla pystytään seuraamaan toimintojensa kustannuksia ja kannattavuuksia toiminta- ja asiakaskohtaisesti. Ohjelmalla suoritetaan työaikamittauksia työntekijöille. Se sisältää ominaisuuksia, joiden avulla yrityksen on mahdollista luoda erilaisia suorituskyvyn mittareita ja käyttää niitä hyväksi toiminnassa. Ohjelmaan voidaan syöttää yrityksen kulut, jotka ajureiden avulla jaetaan eri toiminnoille ja laskentakohteille. Työntekijät syöttävät ohjelmaan työtuntinsa, joiden avulla pystytään seuramaan eri toimintoihin kuluvia aikoja. (Ihaniemi, 2013, 33.)

Tietotekniikka mahdollistaa myös muita ratkaisuja. Tietokoneeseen tai puhelimeen voidaan liittää erilaisia seuranta- ja raportointityökaluja.

5.3 Kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteiden kehittäminen

Case yritys on voittoa tavoittelematon. Sen pitää palvelujen myynnistä saatavalla tulo-rahoituksella kattaa kaikki toiminnasta syntyvät menot.

Kustannuslaskennassa käytössä oleva kustannuspaikka- ja toimintomallia tulee kehittää edelleen. Kustannuspaikalle tulee kohdistaa kaikki sen aiheuttamat kustannukset. Kustannuspaikoilla on oltava riittävän yksityiskohtaiset toimintoalueet sekä asiakaskohtaiset seurantakohteet. Yrityksen yhteiset kustannukset on jaettava eri kustannuspaikoille tai päättää niiden kohdistamisesta tietyille tai tietyille kustannuspaikoille.

Voittoa tavoittelemattomassa case yrityksessä palvelujen yksikköhintojen tulisi muuttua kulloinkin käytössä olevan yrityksen kapasiteetin mukaan. Palvelujen yksikköhinnat ovat alimmillaan, kun kapasiteetti on täysin käytössä.

Hinnoittelussa tulisi yhdistää arvoperusteinen hinnoittelu ja katetuotto-laskenta- tai toimintokustannuslaskentaperusteinen hinnoittelu. Arvoperusteiden hinnoittelun merkitys tulee esille siinä vaiheessa, kun case yrityksen kapasiteetti ei ole täysin käytössä, ja yksittäisen palvelun hinta on tästä syystä hieman korkeampi. Palveluiden omakustannusarvon selvittämiseksi kustannuspaikoilla kohdistetaan kaikki niiden aiheuttamat kustannukset (muuttuvat ja kiinteät) sekä yrityksen yhteiset kustannukset johdon päätösten mukaisesti. Saatuun kokonaiskustannukseen lisätään yrityksen kehittämiseen liittyvät kustannukset. Yksittäisten palvelujen yksikköhinnat saadaan laskettua, kun jaetaan saatu kokonaiskustannus tarkasteluajaksolla kustannuspaikalla tuotettavien eri palvelujen lukumäärillä. Saatuja yksikköhintoja tulee vielä painottaa eri palveluihin käytettävän keskimääräisen ajan ja käytettyjen resurssien suhteessa.

6 OPINNÄYTETYÖN YHTEENVETO

Opinnäytetyössä selvitettiin perusteet tekijöistä, jotka vaikuttavat yrityksen toiminnan kannattavuuteen ja palvelujen hinnoitteluun. Työn näkökulma oli sijaispalveluissa. Koko yritystä koskevia kannattavuus- tai hinnoittelulaskelmia ei tehty. Lisäksi tutkimuksesta rajattiin pois case yrityksen käytössä oleva kannattavuus- ja kustannuslaskennan sekä hinnoittelun malli. Työ onnistui tältä osin mielestäni hyvin.

Case yrityksen käytössä olleen mallin vertaaminen opinnäytetyössä selvitettyihin kehittämismahdollisuuksiin olisi tehnyt työn viidennestä luvusta käyttökelpoisemman.

Opinnäytetyön laatiminen avasi tietojani yrityksen kannattavuuden, kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteista sekä menetelmistä. Erityisesti havaitsin, että yrityksen käytössä olevan laskentajärjestelmän tuotteiden on tuettava hinnoittelua.

Opinnäytetyötä voisi jatkaa pidemmälle selvittämällä case yrityksen nykyisen käytössä oleva hinnoittelujärjestelmä, vertaamalla sitä kehittämismahdollisuuksiin ja laatimalla esitys järjestelmän kehittämiseksi.

LÄHTEET

Ahvenainen, T. & Asikainen, K. 2013. Kustannuslaskenta hinnoittelun perustana, opinnäytetyö Liiketalouden koulutusohjelma, Mikkelin ammattikorkeakoulu.

Haettu osoitteesta 12.5.2017 docplayer.fi/15532564-Kustannuslaskenta-hinnoittelun-perustana.html

Grönroos, C. 2001. Palveluiden johtaminen ja markkinointi, Porvoo, WS Bookwell Oy.

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu, 1.painos, Helsinki, Sanoma Pro Oy.

Eklund, I. ja Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus, 1.painos, Helsinki, Sanoma Pro Oy.

Työ- ja elinkeinoministeriö, Hinnoittelu. Viitattu 25.5.2017.

<https://yriytyssuomi.fi/hinnoittelu>

Ihaniemi, H. 2013. Taloushallinnon palveluiden hinnoittelu: Case KuntaPro Oy, Hämeen Ammattikorkeakoulu, Liiketalous, Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö.

Haettu osoitteesta 22.5.2017 <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/64933/Ihaniemi.Heidi.pdf?sequence=1>

KIEKUN käyttöönotto valtionhallinnossa. Viitattu 11.5.2017.

http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Virastoille_ja_laitoksille/Kiekun_kayttoonotto_valtionhallinnossa/Materiaalipankki/Sanasto#T

Korhonen, A. 2013. Tuoteryhmäkohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen huolto-organisaatiossa, Tampereen Yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, yrityksen laskentatoimi, Pro-gradututkielma.

Haettu osoitteesta 15.5.2017 <https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/84600/gradu06746.pdf?sequence=1>

Kustannuspaikka. Viitattu 10.5.2017.

<https://extras.csc.fi/xdw/taloushallinto.html>

Kustannusten kohdistaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä. Viitattu 11.5.2017.

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B872806E02B15DE1C225770B00430394/\\$FILE/Kustannusten%20kohdentaminen%2001012009.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B872806E02B15DE1C225770B00430394/$FILE/Kustannusten%20kohdentaminen%2001012009.pdf)

Lahtinen, J. & ja Isoviita, A. 2001. Asiakaspalvelun ja markkinoinnin perusteet, 1.painos, Jyväskylä., Gummerus Kirjapaino Oy.

Montonen, M. 2005. Kustannuslaskenta hinnoittelun tukena teollisuuden palvelu yrityksessä, Liiketalouden koulutusohjelma, Tampereen Ammattikorkeakoulu, opinnäytetyö.

Haettu osoitteesta 10.5.2017 docplayer.fi/35428762-T-ampereen-ammattikorkeakoulu.html

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2012. Johdon laskentatoimi, 6.-11-painos, Helsinki, Edita Prima Oy.

Nyyssönen, S. 2011. Toimintolaskenta asiakaskannattavuuden analysoinnissa; hyödyt ja haasteet, Lappeenrannan Teknillinen Yliopisto, Kauppatieteellinen tiedekunta AC40A8000 Kandidaatintutkielma.

Haettu osoitteesta 10.5.2017 www.doria.fi › ... › LUTPub › Kandidaatin tutkinnon opinnäytteet

Seuturekry Oy 2017. Tuotekortti. Sijaispalvelu: alle 3 kuukauden sijaisuudet, Seuturekry Oy, Hämeenlinna. Tekijän hallussa.

Seuturekry Oy 2016. Esittelyaineisto. Seuturekry Oy, Hämeenlinna Tekijän hallussa.

Seuturekry Oy 2017. Tuotekortti. Sijaispalvelu liite. Seuturekry Oy, Hämeenlinna. Tekijän hallussa.

Seuturekry Oy. Viitattu 22.5.2017.

<https://www.seuturekry.fi/seuturekry>

Seuturekry Oy, Rondo. Viitattu 22.5.2017.

Rondo R8. Yrityksen taloushallinnon tietojärjestelmä

Taloushallinto. Viitattu 10.5.2017.

<https://extras.csc.fi/xdw/taloushallinto.html>

Tilikartta. Viitattu 10.5.2017.

<https://taloushallintoliitto.fi/kirjanpidon-abc-mita-jokaisen-tulisi-tietaa-kirjanpidosta/tililuettelo>

Tomperi, S. 2013. Yrityksen taloushallinto 3, Kannattavuus ja kustannuslaskenta, 8. uudistettu painos, Porvoo, Bookwell Oy.

Tuotekustannuslaskenta. Viitattu 28.4.2017.

<https://wiki.aalto.fi/display/TU22/4.+Tuotekustannuslaskenta>

Westerlund, Raija, 2011, Yritystalous/laskentatoimi. Viitattu 25.5.2017.

www.tekniikka.oamk.fi/~raijaw/Yritystalous12/Laskentatoimi.docx

TEHTÄVÄ- JA VASTUUKUVAUSTAULUKKO SIIAISPROSESSISSA

v = vastaa, o = osallistuu

Prosessin vaihe / Tehtävä	Seutu- rekry Oy	Työ- yksikkö	Sijai- nen
Sijaisten rekrytointi	v	o	
Sijaisten tiedot järjestelmään ja sijaispooleihin	v		
Sijainen ilmoittaa <ul style="list-style-type: none"> - todelliset tiedot itsestään - missä haluaa työskennellä - milloin voi ottaa sijaisuuksia vastaan 			v
Potentiaalisten sijaisten haastattelu	v		
Jos yksikköön ei ole tehty avoimia tilauksia 6 kk:een, ei uusia sijaisia pooliteta yksikköön automaattisesti	v	o	
Sijainen voi aloittaa työskentelyn työyksikössä ennen Seuturekryn tekemää haastattelua vain, kun sijainen on tarvittu akuuttiin ilta- tai viikonloppusijaisuuteen ja esimies on arvioinut henkilön kelpoiseksi tehtävään.	v	v	
Sijaisten perehdyttäminen Seuturekryn toimintaan	v		
Aiemmin käytettyjen sijaisten ohjaaminen sijaisrekisteriin	o	v	
Sijaishallintajärjestelmän ylläpito	v		
Ilmoittavat esimiehet, jotka tekevät sijaispyyntöjä		v	
Antavat esimiehille käyttäjätunnukset ja salasanat	v		
Perehdyttävät esimiehet tietojärjestelmän käyttöön yhteiskoulutuksissa ja tarjoaa vähintään kerran vuodessa päivityskoulutusta	v	o	
Päätös sijaistarpeesta. Sijaishankinnan vaihtoehtojen soveltamisjärjestys <ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> sisäiset järjestelyt <input type="radio"/> varahenkilö/lainasijainen <input type="radio"/> Seuturekry Oy:n sijaispalvelut 		v	
Sijaispyynnön tallentaminen tietojärjestelmään <ul style="list-style-type: none"> – vasteaika määrittyä automaattisesti – Vaadittavista ammattitaitovaatimuksista ja työn erityispiirteistä ilmoittaminen – tarvittavien lupien määrittely – jos Internet-yhteys ei käytössä -> puhelimitse tehtyjen pyyntöjen tallennus järjestelmään Viikonlopun aikana sovitut sijaisuudet tilauksiksi järjestelmään mieluiten heti seuraavana arkipäivänä	v	v v v v v	

Prosessin vaihe / Tehtävä	Seuturekry Oy	Työyksikkö	Sijainen
Sijaisen etsintä tilaukseen	v		
Tarkistaa, että sijaisella on sijaispyynnön mukainen ammattitaito ja valmiudet toimia työtehtävissä.	v		
Työntekijöiden taustojen selvitys tehtävään yleisesti vaadittavalla tasolla	v		
Sijaisen varaaminen Sijaisten valintakriteerit <ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> ensisijainen on asiakkaan toive (nimetty sijaistoive) Jos ei esitetty toivetta, lähetetään työtarjous sijaisille huomioiden <ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> sijaisen osaaminen ja soveltuvuus pyynnön mukainen <input type="radio"/> työkokemus ao. työyksiköstä <input type="radio"/> sijaisen oma aktiivisuus <input type="radio"/> vastaava työkokemus <input type="radio"/> hakutoiveet <input type="radio"/> tasapuolisuus Jos lähetetään ryhmätekstiviestinä (usein ns. älyviesti) sijaistyötarjous sijaisille, saa sijaisuuden nopein vastaaja.	v		
Neuvottelu työyksikön kanssa sijaistarpeesta, jos sijaista ei esim. käytettävyystietojen perusteella suoraan löydy. - mahdollinen vuoron, päivän tms. vaihtaminen	v	o	
Sijaisen tietojen ilmoittaminen työyksikköön	v		
Sijainen, joka ei ole tehnyt yksikköön töitä 6 kk:een passivoituu automaattisesti	v		o
Työsopimuksen solmiminen	v		o
Jos sijaisuus jatkuu (ja sovittu jo yksikössä olevan sijaisen kanssa), tulee muutoksesta ilmoittaa välittömästi Seuturekryyn (Huom. sijaisuutta ei voi yksipuolisesti lyhentää. Vaatii työsopimuksen muutoksen, joka tulee tehdä Seuturekryn toimesta ennen muutosajankohtaa). Ilmoitus myös palkattomista vapaista ja sairauslomista (Seuturekry) työnantajana hyväksyy)		v	
Sijaishoitajien lakisääteiset tapaturma- ja oikeusturvavakuutukset	v		
Lakisääteiset työantajamaksut (työttömyysvakuutukset, lomakorvaukset jne.)	v		
Huolehtii potilasvakuutuksesta		v	

Prosessin vaihe / Tehtävä	Seuturekry Oy	Työyksikkö	Sijainen
Työhön perehdyttäminen (ml. työturvallisuusasiat)		v	
Työnjohtovastuu		v	
Työturvallisuuslain noudattaminen työn aikana		v	
Toimitilojen ja laitteiden toimivuus työn aikana		v	
Potilasasiakirjamerkinnot: tehdään tilaajan ohjeiden mukaan (vastuu atk-tietosuojan huolehtimisesta ja rekisterinpidosta on palvelun ostajalla)		v	o
Toteutuneiden työtuntien kirjaaminen – SereNettiin – asiakastyöyksikön työvuorojärjestelmään Seuturekry laskuttaa tilatun työajan mukaan (osa-/kokoaikaisuusprosentti)		v	v
Sijaisen sairastuessa vastaa sijaisen järjestämisestä, kun sijaisen sijaisen hankkimisesta on erikseen sovittu	v		
Sijainen ilmoittaa sairastumisestaan välittömästi työyksikköön ja Seuturekryyn.			v
Jos sijaispyyntö peruutetaan sen jälkeen, kun Seuturekry on sopinut sijaisuudesta sijaisen kanssa a) Seuturekry pyrkii löytämään sijaiselle korvaavan työtehtävän b) jos korvaavaa työtehtävää ei pystytä järjestämään, toteutuu pyydetty sijaisuus ja/tai laskutus c) jos sijaistyöntekijä suostuu sovitun sijaisuuden peruutukseen, laskuttaa Seuturekry vain lähetettyjen tekstiviestien määrän	v v	 v	
Työntekijä allekirjoittaa salassapitositoumuksen Työntekijän salassapitovelvollisuus säilyy palvelusuhteen jälkeen	v	o	v
Toteutuneiden työtuntien hyväksyminen	o	v	
Työterveyshuolto lainsäädännön ja TES:n mukaan.	v		
Lakisääteinen tapaturmavakuutus korvaa neulanpistotapaturmissa, rokotteet ja tutkimukset vain niissä tapauksissa lakisääteisen tapaturmavakuutuksen piirissä, missä on perusteltu epäily siitä, että lähdepotilas on kantanut jotain veriteitse tarttuvaa tautia. Pelkästään ei siis lakisääteisessä riitä, että hoitaja on pistänyt itseään käytetyllä neulalla. Työterveyshuolloilla on näissä asioissa tarkempi ohjeistus, että he laittavat asiakkaan aina tutkimuksiin ja rokotuksiin, mutta tapaukset rokotukset ja tutkimukset eivät ole lakisääteisestä korvattavia ilman tuota perusteltua epäilyä tarttuvasta taudista. Yleensä aloitetut rokotussarjat jatketaan loppuun ohjeistuksen mukaisesti ja jos vakuutusyhtiö ei kustannusta ole jostakin syystä korvannut, jatko hoituu kulloisenkin työnantajan kustannuksella.	v		

Prosessin vaihe / Tehtävä	Seuturekry Oy	Työyksikkö	Sijainen
Työ- tai työmatkatapaturman sattuessa on työntekijä oikeutettu käyttämään työterveyshuollon palveluita Seuturekryn läheteellä	v		o
Sijainen ottaa yhteyttä Seuturekryyn työtapaturmailmoituksen täyttämiseksi.	v		v
Palkanlaskenta ja palkanmaksu	v		
Antaa työtodistuksen *antaa tarvittaessa arvioinnin työtodistuksen liitteeksi	v	v	
Laskutus	v		
Laskun hyväksyminen ja maksatus		v	
Palautteen käsittely			
- positiivisen ja negatiivisen palautteen, jonka syy on tullut esille työyksikössä, esimies ilmoittaa siellä välittömästi sijaiselle sekä s-postitse Seuturekryyn. Seuturekry jatkokäsittelee sijaisen kanssa.	v	v	o
- positiivinen ja negatiivinen palaute, joka liittyy muuhun sijaisen toimintaan, käsitellään Seuturekryn ja sijaisen välillä. Tästä tarvittaessa tiedotetaan työyksiköihin.	v	o	o
- jos sijaiset antavat palautetta työyksiköstä Seuturekrylle, käsitellään palautteet tilaajan kanssa	v	o	
- kerran vuodessa laaja asiakastyytyväisyys selvitys.	v	o	o
Jos sijainen on ei-toivottu työyksikköön, tämä ilmoitetaan henkilöstökoordinaattorille, joka ilmoittaa sijaiselle, käy kirjallisen palautteen sisällön läpi sijaisen kanssa ja käsittelee asian sijaisjärjestelmässä. – ei-toivottu-tilanne on ilmoitettava Seuturekrylle ennen työtarjouksen lähettämistä sijaisille.	v	v	o
Seuturekry tiedottaa lääkehoitokoulutuksista sijais-työntekijöilleen ja osallistuu koulutuksen kustannuksiin ns. paljon sijaisuuksia tekevien osalta	v		v
- Seuturekry kirjaa lääkehoitokoulutusten suoritustiedot sijaisjärjestelmään			
Asiakasorganisaation työyksiköt ottavat vastaan lääkenäyttöjä, ilmoittavat suorituksista sekä niiden toimiala- ja yksikötason kattavuuksista Seuturekrylle		v	
- Seuturekry kirjaa suoritustiedot sijaisjärjestelmään	v		

Prosessin vaihe / Tehtävä	Seutu- rekry Oy	Työ- yksikkö	Sijai- nen
Työasut, suojavälineet ja niiden huolto		v	
Potilasvahingot: <ul style="list-style-type: none"> - vastine potilasvahinkokeskukselle ja/tai TEO:een - potilasasiamies, jos sijainen aiheuttaa muun kuin potilasvakuutuksen piiriin kuuluvan vahingon 		v	
Asiakkaalla on oikeus kieltäytyä tarjotusta sijaisesta asiakasturvallisuusnäkökohtiin liittyen.	o	v	

(Seuturekry Oy, Tuotekortti 2017.)