

Matti Tuomela & Jere Ukonaho

ASIAKASKOHTAISEN KANNATTAVUUSLASKENNAN KEHITTÄMINEN

ASIAKASKOHTAISEN KANNATTAVUUSLASKENNAN KEHITTÄMINEN

Matti Tuomela & Jere Ukonaho
Opinnäytetyö
Kevät 2017
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, Taloushallinto

Tekijä(t): Matti Tuomela & Jere Ukonaho

Opinnäytetyön nimi: Asiakaskohtaisen kannattavuuslaskennan kehittäminen

Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2017

Sivumäärä: 34

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on kehittää kohdeyrityksen asiakaskohtaista kannattavuuslaskentaa selvittämällä siinä tarvittavien tietojen lähteet ja tavat niiden hyödyntämiseen käytännössä. Lisäksi tarkoituksena on luoda edellytykset toimintolaskennan hyödyntämiselle tulevaisuudessa. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Pohjolan Peruna Oy, joka on Vihannissa toimiva perunanjalostuslaitos.

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä on laadullinen tapaustutkimus. Työn tietoperusta koostuu katetuottolaskennasta, kannattavuudesta sekä toimintolaskennasta. Katetuottolaskennasta käydään läpi sen perusteet ja ongelmat. Kannattavuuden osiossa on kannattavuuden tunnusluvut sekä tietoa kannattavuuden parantamisen keinoista. Toimintolaskennassa käydään läpi toimintolaskennan perusajatus, tavoitteet sekä käytännön toteuttaminen. Tietoperustan aineistot ovat pääosin kirjallisia lähteitä ja lisäksi on hyödynnetty aihepiireihin liittyviä internet-lähteitä. Käytännön osuus toteutettiin haastatteleamalla kohdeyrityksen henkilökuntaa. Haastatteluiden avulla selvitettiin kannattavuuslaskennan nykytila sekä yrityksen tuotteiden valmistumisen jälkeiset toiminnot.

Tässä opinnäytetyössä selvitettiin rahtikustannusten, lavamaksujen ja jälkihvitteiden muodostuminen sekä niiden lähteet. Lopputuotoksena saatiin toimeksiantajayritykselle monia käytännön kehitysehdotuksia kannattavuuslaskentaa varten, joista tärkein on edellä mainittujen tietojen seuranta varten muodostettu Excel-taulukko. Toimintolaskentaa varten tehtiin tuotteiden valmistumisen jälkeisten tapahtumien toimintoanalyysi. Tämän tarkoituksena on luoda edellytyksiä toimintolaskennan hyödyntämiselle tulevaisuudessa.

Asiasanat: asiakaskohtainen, katetuottolaskenta, kannattavuus, kannattavuuslaskenta, toimintolaskenta, toimintoanalyysi

ABSTRACT

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

Author(s): Matti Tuomela & Jere Ukonaho

Title of thesis: Developing customer-specific profitability calculation

Supervisor(s): Erkki Raudaskoski

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2017 Number of pages: 34

The aim of this thesis is to develop customer-specific profitability calculation of the case company by defining the sources of the necessary information and how to utilize them in practice. In addition the aim is to create prerequisites for implementing activity-based costing in the future.

Commissioner of this thesis is manufacturing company of potato products, Pohjolan peruna Oy.

The research method used for this thesis is a qualitative case study. The theoretical framework consists of cost-volume-profit analysis, profitability and activity-based costing. The main information sources for theory section were literature, but some internet sources were also used. Interviews of the employees of the case company were used for the empirical section of the thesis. The current state of cost-volume-profit analysis and activities after manufacturing of a product were determined with the information gained from interviews.

The formation and sources of freight costs, pallet costs and rebates were defined in this thesis. Many practical suggestions for improving the company's profitability calculation were developed as a result of this thesis, the most important being the excel-sheet developed/formed to monitor the aforementioned information. For the activity-based costing, an analysis of the activities taking place after the products are done was made. The purpose of this was to create prerequisites for utilizing activity-based costing in the future.

Keywords: customer-specific, cost-volume-profit analysis, profitability, activity-based costing

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	KATETUOTTO JA KANNATTAVUUS	7
2.1	Katetuottoajattelu	7
2.1.1	Katetuottoajattelun ongelmat	8
2.2	Kannattavuus	9
2.2.1	Kannattavuuden parantaminen	9
3	TOIMINTOLASKENTA	11
3.1	Yleistä toimintolaskennasta	11
3.2	Toimintolaskennan tavoitteet	12
3.3	Toiminnot	13
3.3.1	Toiminnan laajuustasot	14
3.3.2	Toimintojen hierarkia	15
3.3.3	Eri tasojen toiminnot	16
3.3.4	Toimintojen arvo	17
3.3.5	Toimintojen määrä	18
3.4	Kustannusajurit	18
3.4.1	Resurssit ja resurssiajurit	19
3.4.2	Toimintoajurit	20
3.4.3	Kustannusajuritietojen lähteet	20
4	KATELASKENTA CASE-YRITYKSESSÄ	22
4.1	Katetuottolaskennan nykytila	22
4.1.1	Rahdit	23
4.1.2	Lavamaksut	23
4.1.3	Jälkihyvitys	24
4.2	Katelaskennan kehittäminen	25
5	TOIMINTOLASKENTA CASE-YRITYKSESSÄ	28
5.1	Toimintoanalyysi	28
5.2	Toimintolaskennan hyödyntäminen	29
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	31
7	LÄHTEET	33

1 JOHDANTO

Asiakaskohtaisen kannattavuuden määrittäminen on tärkeä ja olennainen tekijä mietittäessä eri asiakkaiden merkitystä yritykselle. Kannattavuutta voidaan seurata yksinkertaisesti katelaskennan avulla. Yksi kannattavuuslaskennan kehittämiskeino on hyödyntää toimintolaskentaa osana yrityksen asiakaskohtaisen kannattavuuden määrittämistä. Tämä opinnäytetyö koostuu kahdesta eri osiosta; asiakaskohtaisen kannattavuuslaskennan kehittämisestä sekä toimintolaskennan toimintanalyysistä. Opinnäytetyön toimeksiantajayrityksenä on Pohjolan Peruna Oy, joka on Pohjois-Pohjanmaalla toimiva perunanjalostuslaitos. Yritys on toiminut vuodesta 1962 ja työllistää tällä hetkellä 60 henkilöä.

Työn tarkoituksena on asiakaskohtaisen kannattavuuden laskemiseen tarvittavien tietojen lähteiden selvittäminen ja niiden saaminen laskennassa käyttökelpoiseen muotoon, sekä luoda selkeä tapa asiakaskohtaisen kannattavuuden määrittelemiseen. Lisäksi tarkoituksena on tehdä tuotannon loppukaarelle kohdistettu toimintanalyysi. Se toimii perustana toimintolaskennan mahdolliselle hyödyntämiselle tulevaisuudessa.

Opinnäytetyö on tehty laadullisena tapaustutkimuksena. Työn tarkoituksena on saada vastaukset seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mistä kannattavuuden laskemiseen tarvittavat puuttuvat tiedot löytyvät?
- Miten tiedot saadaan laskennassa käyttökelpoiseen muotoon?
- Mitä toimintoja tuotteiden valmistumisen jälkeen tehdään?

Työn tietoperusta koostuu katetuottolaskennasta, kannattavuudesta sekä toimintolaskennasta. Katetuottolaskennan osio sisältää sen perusteet ja ongelmat. Kannattavuudesta käydään läpi sen tunnusluvut sekä kannattavuuden parantamisen keinoja. Toimintolaskennasta kerrotaan sen perusajatus, tavoitteet sekä käytännön toteuttaminen. Opinnäytetyön empiirinen osio on tehty yrityksen henkilökunnan haastatteluista hyödyntämällä.

2 KATETUOTTO JA KANNATTAVUUS

Tässä luvussa selvitetään mitä tarkoitetaan katetuottolaskennalla ja mitä merkitystä sillä on yrityksen toiminnan kannalta. Kannattavuus-osiossa kerrotaan mitkä asiat vaikuttavat kannattavuuteen ja miten sitä voidaan parantaa. Luvussa kerrotaan myös kannattavuuteen vaikuttavista käytännön toimenpiteistä sekä tekijöistä, joihin yritys ei pysty itse vaikuttamaan.

2.1 Katetuottoajattelu

Katetuottolaskentaa (cost-volume-profit analysis) käytetään yrityksen toiminnan kannattavuuden seurantaan ja hallintaan. Se perustuu muuttuvien kustannusten ja toiminnan volyymin välisen suhteen analysointiin. Katetuotto (contribution margin) eli myyntikate saadaan vähentämällä muuttuvat kustannukset myyntituotoista. Katetuotosta saadaan laskettua voitto vähentämällä myyntikatteesta kiinteät kustannukset, verot sekä oman pääoman tuottotavoite, mikäli sellainen on. Katetuottolaskennassa voidaan käyttää tiettyä peruskaavaa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 101.)

KAAVA 1. Katetuottolaskennan peruskaava.

Myyntituotot

-Muuttuvat kustannukset

=Katetuotto

-Kiinteät kustannukset

=Tulos

Katetuottolaskennan perusideana on kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Yrityksen tulos on positiivinen silloin, kun katetuotto on suurempi kuin kiinteät kustannukset. Jos tilanne on päinvastoin, yritykselle syntyy tappiota.

Katetuottolaskenta on yritykselle oiva työkalu erityisesti kannattavuuden arviointiin ja tarkasteluun lyhyellä aikavälillä. Se soveltuu hyvin yrityksen sisäiseen käyttöön, kuten eri tuotteiden ja tuote-

ryhmien kannattavuuden vertailuun. Yrityksessä katetuotto on tärkeä tunnusluku niin eri osastoille kuin myös yrityksen ylimmälle johdolle. (Eklund & Kekkonen 2011, 64–65.)

2.1.1 Katetuottoajattelun ongelmat

Katetuottolaskentaan liittyy myös useita ongelmia, jotka on hyvä ottaa huomioon tarvittaessa. Ongelmat kohdistuvat tiettyihin lähtökohtaoletuksiin, joita katetuottoajattelussa käytetään. (Eklund & Kekkonen 2011, 80.)

Katetuottolaskennassa jaetaan kustannukset muuttuviin ja kiinteisiin. Tämä jako on joskus liian suoraviivainen, toisinaan jopa mahdoton toteutettavaksi. Esimerkiksi sama henkilöstö voi yrityksessä tehdä työtehtäviä, jotka voidaan lukea yhtä aikaa muuttuviksi ja kiinteiksi kuluiksi. Tällainen tilanne voi toteutua esimerkiksi palveluja tuottavassa yrityksessä. (Eklund & Kekkonen 2011, 80.)

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset eivät aina kasva lineaarisesti. Ostojen ja valmistusmäärän kasvaessa muuttuvat yksikkökustannukset eivät välttämättä kasva, vaan ne voivat jopa pienentyä. Yritykset usein pyrkivät suurten erien valmistukseen, jotta saadaan kustannukset minimiin ja tuotannon tehokkuus paranee. Kiinteiden kustannusten määrittämiselle ei ole olemassa laskentamallia tai tapaa, jolla saataisiin selville millä valmistusmäärällä ne saataisiin tietylle tasolle.

Kiinteät kustannukset kasvavat valmistusmäärän noustessa. (Eklund & Kekkonen 2011, 80.)

Katetuottolaskennassa keskeisessä osassa on katetuotto. Sen saavuttamiseksi yritys tarvitsee tietyn verran asiakkaita. Asiakkaiden määrän ennustaminen on usein vaikeaa, koska aina ei pystytä vaikuttamaan asiakkaiden käyttäytymiseen. Katetuottolaskennassa ei myöskään huomioida joitain myynnin oikaisueriä, kuten luottotappioita. (Eklund & Kekkonen 2011, 81.)

Yritysten katetuotot usein poikkeavat toisistaan paljon niiden erilaisten kustannusrakenteiden takia. Tämän vuoksi on lähes mahdotonta käyttää katetuottoa eri toimialoilla toimivien yritysten vertailuun. (Eklund & Kekkonen 2011, 81.)

2.2 Kannattavuus

Yritystoiminnan pohjalla on lähes poikkeuksetta ajatus siitä, että liiketoiminta olisi kannattavaa. Eli tarkoituksena on, että tuotot kattaisivat aiheutuneet kustannukset ja rahaa jäisi jäljelle vielä tämänkin jälkeen. (Eklund & Kekkonen 2011, 63.) Tässä opinnäytetyössä keskitytään käsittelemään toimeksiannon mukaisesti asiakaskohtaista kannattavuutta.

Asiakaskohtaisella kannattavuudella tarkoitetaan kannattavuuslaskentaa, jossa otetaan huomioon yhden asiakkaan tuomat tuotot, joista vähennetään kustannukset, jotka asiakas on aiheuttanut. Tärkeää on keskittyä ainoastaan tietyn asiakkaan aiheuttamiin tulo- ja menoeriin. Asiakaskohtaisesta kannattavuudesta puhuttaessa voidaan käyttää myös termiä asiakaskate. (Kosonen 2008, 11.)

2.2.1 Kannattavuuden parantaminen

Kannattavuutta voidaan seurata ja kehittää siihen vaikuttavien tekijöiden kautta. Katetuottolaskennan kaavasta nähdään neljä kannattavuuteen vaikuttavaa tekijää, jotka ovat myytyjen tuotteiden määrä, tuotteiden hinta sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Kätevä työkalu kannattavuuden tarkasteluun on herkkyyksianalyysi, jonka tarkoituksena on muuttaa yhtä kannattavuustekijää kerralla ja tutkia sen vaikutusta yrityksen kannattavuuden tunnuslukuihin. (Eklund & Kekkonen 2011, 70.)

Kannattavuutta voidaan parantaa yksinkertaisesti lisäämällä myynnin määrää. Konkreettisesti se tapahtuu markkinoinnin tehostamisella ja oikealla kohdistamisella sekä muilla myyntiä tukevilla toimenpiteillä. Markkinointi yleensä maksaa, joten on tärkeää seurata, etteivät kiinteät kustannukset kasva tätä myötä liikaa. Markkinointitoimet lisäävät kannattavuutta vain silloin, jos niistä aiheutuneet kustannukset ovat pienemmät kuin lisämyynnistä saatu lisäkate. (Eklund & Kekkonen 2011, 72.)

Myyntiä saadaan myös yleensä lisättyä erilaisten tarjousten avulla tai pudottamalla tuotteen hintaa. Yritys parantaa kannattavuuttaan jos myyntituloista saatava lisäkate on suurempi kuin alennuksista johtuva katetuoton menetys. Myyntihinnan nostaminen voi myös vaikuttaa kannattavuuteen positiivisesti. Hinnan nostaminen tulee kuitenkin tehdä varovasti riskit tiedostaen, sillä liialla hinnan

nostamisella käännetään tilanne päälle; myynti kääntyykin laskuun ja kannattavuus heikkenee. Hinnan korotuksen mahdollistaa markkinoiden kilpailutilanne. Kilpailijoiden suuri määrä todennäköisesti vähentää myyntiä hintaa korotettaessa, sillä asiakkaat ostavat tuotteen tällöin sieltä mistä saavat sen halvemmalla. Kustannustason noustessa hintaa voidaan korottaa, mutta se tehdään kannattavuuden pitämiseksi samalla tasolla, ei kannattavuuden lisäämiseksi. Puhuttaessa hinnan muutosten vaikutuksesta myyntimäärään, käytetään termiä *kysynnän hintajousto*. (Eklund & Kekkonen 2011, 72–74.)

Kannattavuuden parantamiseen liittyy asioita, jotka riippuvat markkinoiden käyttäytymisestä eikä yritys voi niihin itse vaikuttaa. Yksi asia, johon yritys voi vaikuttaa ovat kustannukset. Niiden karsiminen minimiin on yleensä ensimmäisiä toimenpiteitä, kun yritys pyrkii parantamaan kannattavuuttaan. Tämä toimenpide voidaan jakaa kahteen osaan, muuttuvien ja kiinteiden kustannusten karsimiseen. Muuttuvia kustannuksia voidaan vähentää esimerkiksi tehostamalla toimintoja, jotka minimoivat valmistusprosessin turhat toiminnot tai löytämällä edullisempi toimintatapa tuotannolle. (Eklund & Kekkonen 2011, 74.)

Kiinteitä kustannuksia on hieman vaikeampi saada vähennettyä. Ne linkittyvät kaikkiin tuotantoprosessin toimintoihin ja toimintojen lisääntyessä kiinteiden kustannusten määrä kasvaa. Yrityksen olisi hyvä säännöllisesti tarkistaa kiinteitä kustannuksia aiheuttavat toiminnot, kuten hallinnon prosessit, kannattavuuden ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi. (Eklund & Kekkonen 2011, 74–75.)

Kannattavuutta voidaan parantaa myös poistamalla tuotevalikoimasta huonosti menestyvät tuotteet ja panostamalla paremmin menestyviin täysillä. Tässä tilanteessa ei tule kuitenkaan liikaa tuijottaa pelkästään tuotteiden kateprosentteja, vaan ennemminkin katetuottoa euromääräisenä. Myös yrityksen kapasiteetti on tärkeä tekijä tuotteiden valmistuksessa. Riippuen kapasiteetista ja sen tilasta, yrityksen on tärkeää miettiä mitä tuotteita sen kannattaa valmistaa ja mitä ei. (Eklund & Kekkonen 2011, 75.)

Pääomien käytön tehokkuuden mittaamisella voidaan myös tutkia yrityksen kannattavuutta. Sijoitetulla pääomalla tarkoitetaan joko yrityksen omistajien itse sijoittamaa pääomaa tai rahoittajien sijoittamaa rahaa. Pääoman tarve yrityksessä määräytyy yleensä investointitarpeen ja maksuaikojen mukaan. (Eklund & Kekkonen 2011, 76.) Sijoitetun pääoman tuotto-% on tärkeä tunnusluku mitattaessa yrityksen suhteellista kannattavuutta (Balance Consulting, viitattu 13.12.2016).

3 TOIMINTOLASKENTA

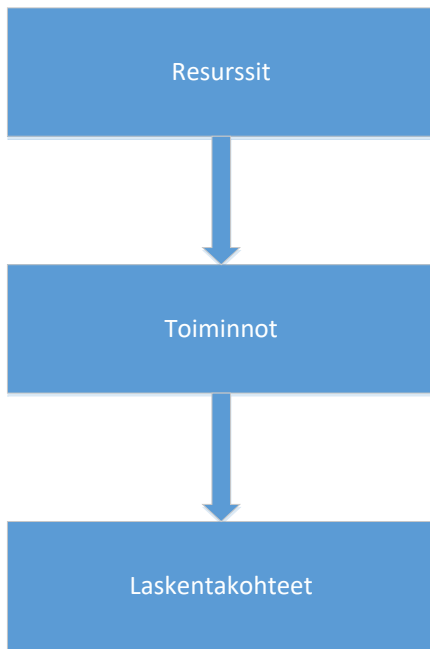
Toimintolaskenta (*activity-based costing, ABC*) on kustannuslaskentamenetelmä, jossa tarkastellaan organisaation resurssien käyttöä toiminnoittain. Siinä toiminnoista aiheutuvat kustannukset kohdistetaan kustannusajureiden avulla eri laskentakohteille. Tavoitteena on saada selville kokonaiskustannukset resurssien kulutuksesta ja toimintojen käytöstä tuotteille, palveluille, asiakkaille, projekteille ja jakelukanaville. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 147.)

Toimintolaskennassa käytetyt termit vaihtelevat hieman eri lähteiden mukaan. Tässä opinnäytetyössä käytetään johdonmukaisuuden vuoksi termejä resurssiajuri (resurssien kohdistaminen toiminnolle) ja toimintoajuri (toimintojen kohdistaminen laskentakohteille).

3.1 Yleistä toimintolaskennasta

Perinteisessä kustannuslaskennassa keskitytään tuotteisiin. Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa huomion kohteena taas ovat yrityksen toiminnot. Tuotteiden valmistukseen tarvitaan toimintoja ja niissä tehtyjä suoritteita. Toimintoihin (esim. tuotekehitys, osto, valmistus ja myynti) tarvitaan resursseja (esim. ihmiset, materiaalit, laitteet, toimitilat), jotka aiheuttavat kustannuksia (esim. aine-, palkka- ja pääomakustannuksia). Lopulta asiakas ostaa tuotteen ja yritys saa siitä tuottoa. Yrityksen kannattavuutta seurataan vähentämällä tuotoista kustannukset, jolloin saadaan selville voitto tai tappio. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 145.)

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan ensin resursseille ja niistä seuraavaksi toiminnolle resurssien käytön mukaan. Kun toimintojen kustannukset ovat selvillä, ne kohdistetaan tuotteille sekä muille laskentakohteille sen mukaan, kuinka paljon ne käyttävät toiminnoissa aikaansaatuja suoritteita. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 145.)



KUVIO 1. Kustannusten kohdistamisprosessi (mukaillen Alhola 2008, 42).

Toimintolaskennan avulla tehty kertaselvitys voidaan toteuttaa manuaalisena järjestelmänä taulukkolaskentaohjelman avulla. Manuaalisesti voidaan toteuttaa myös pilottiprojekti, jos ei olla varmoja halutaanko toimintolaskentaa ottaa laajempaan käyttöön. Jos toimintolaskenta halutaan jatkuvaan käyttöön, siihen on parempi käyttää erillistä toimintolaskentaohjelmistoa. (Lumijärvi ym. 1995, 112–114.)

3.2 Toimintolaskennan tavoitteet

Toimintolaskennan tarkoituksena on tulosraporttien informaatioisällön kehittäminen, tarpeettomien tai epätaloudellisten toimintojen osoittaminen, tarpeettomien kustannuksien osoittaminen, sekä huonosti kannattavien asiakkaiden ja tuotteiden selvittäminen. Näitä tietoja voidaan hyödyntää yrityksen kannattavuuden ja kilpailukyvyn parantamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 145.)

Keskeisenä asiana toimintolaskennassa on kustannusten käyttäytymisen yhteyden ymmärtäminen ja analysointi. Tätä voidaan käyttää myös tukena organisaation strategisessa ja operatiivisessa johtamisessa, sekä niiden kehittämisessä. Toimintojohtamisesta (*activity-based management, ABM*) puhutaan, kun toimintolaskennan hyödyntämistä tarkastellaan johtamisen kannalta. Toimintolaskenta ja –johtaminen on todettu hyödylliseksi kannattavuuden seuraamisessa, palveluiden ja tuotteiden hinnoittelussa sekä toimintoketjujen ja –prosessien laadun, kustannustehokkuuden ja

tuottavuuden kehittämisessä. Lisäksi toimintolaskentaa voidaan hyödyntää tuotelajitelma- ja valikoimapäätöksissä, tuotannon ohjauksessa, varastojen arvostamisessa, ulkoistamisratkaisuisa ja tuotesuunnittelussa. (Järvenpää ym. 2013, 148.)

Toimintolaskennalla pyritään pääsemään eroon systemaattisesta volyymivirheestä. Tämä syntyy helposti, jos yleiskustannusten kohdentamisessa on käytössä perinteiset laskentamenetelmät. Perinteisessä laskennassa on tavallista, että massatuotannon tuotteiden kustannukset nähdään todellista suurempina ja pienivolyymisten erikoistuotteiden todellista pienempinä. Perinteisen laskennan ongelmana on, että tuotannon volyymiin sidonnaiset kustannustekijät sekä laskennalliset yleiskustannuslisät eivät ole tarpeeksi tarkkoja. Tuotteiden ja tuotantoprosessien valmistuksen välillisten kustannusten eroa ei saada silloin tarpeeksi esille. (Järvenpää ym. 2013, 148.)

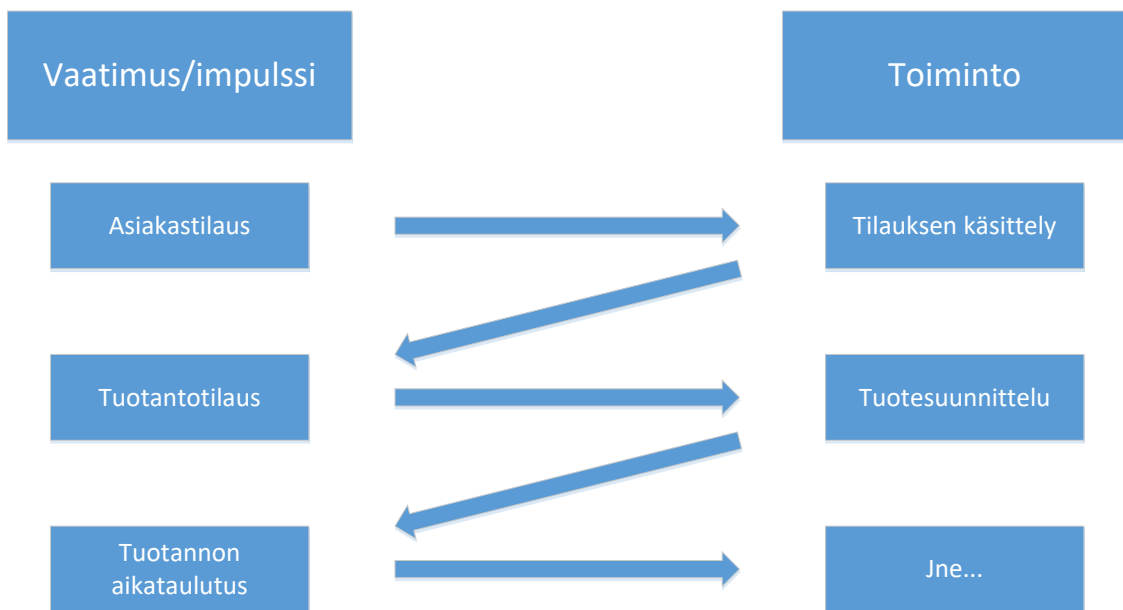
Jakolaskennassa oletuksena on, että tuoteperheet ja – prosessit ovat samankaltaisia. Siksi kohdistustekijät perustuvat tuotannon volyymiin, koska sen ajatellaan kuvaavaan tuotteiden osuutta kustannuksista. Lisäyslaskennassa lasketaan yleiskustannuslisä, jotka kohdistavat kaikille tuotteille jokaisen kustannuslajin kustannukset samassa suhteessa. Nämä molemmat tavat eivät useinkaan jäsennä kustannuksia oikein, joten systemaattisen volyymivirheen esiintyminen on tavallista. (Järvenpää ym. 2013, 148–149.)

Perinteinen kustannuslaskenta on tarkka, kun mitataan volyymiresursseja, joiden kulutus on suoraan verrattavissa suoritteiden aikaansaamiseen. Näitä ovat esimerkiksi välitön työ, raaka-aine, energia, sekä koneiden ja laitteiden volyymisidonnainen osa, esimerkiksi käyttöaika tuotteen valmistuksessa. Kaikki resurssit eivät kuitenkaan ole volyymisidonnaisia. Näihin kuuluvat esimerkiksi materiaalin hankinta ja käsittely, tuotannon aikatauluttaminen ja laaduntarkkailu. Perinteisessä kustannuslaskennassa todelliset kustannukset vääristyvät, koska suoritteiden oletetaan kuluttuvan kaikkia resursseja suhteellisesti saman verran. (Alhola 2008, 20–21.)

3.3 Toiminnot

Toimintolaskentaprojektia aloittaessa ensimmäisenä tehdään toimintoanalyysi, jossa määritetään toiminnot ja selvitetään niiden väliset suhteet. Seuraavaksi on kustannusten aiheutumisen analysointivaihe, jossa valitaan resurssi- ja toimintoajurit. Tämän jälkeen kustannukset kohdistetaan resursseilta toiminnoille ja lopuksi toiminnoilta tuotteille ja palveluille. (Järvenpää ym. 2013, 156.)

Toiminnot ovat kaikkia niitä asioita ja tehtäviä mitä yrityksessä tehdään. (Lumijärvi, Kiiskinen, Särkilähti 1995, 32) Toiminnon käynnistää yleensä yrityksen ulkopuolinen vaatimus (impulssi). Vaatimukset eivät kuitenkaan johda vain yhteen toimintoon, vaan siitä syntyy useita perättäisiä toimintoja eli toimintoketju. Yleensä yrityksen toiminta tapahtuu pitkälti näiden vaatimusten perusteella. Impulssina voi toimia esimerkiksi asiakkaan tekemä tilaus, joka johtaa tilauksen käsittelyyn. Tuotantoyrityksessä tilauksen käsittelytoiminto synnyttää uutena vaatimuksena tuotantotilauksen. Tästä voi seuraavaksi johtua tuotesuunnittelutoiminto ja siitä taas seurata uusi vaatimus, joka jatkaa toimintoketjua. (Alhola 2008, 25–26.)



KUVIO 2. Toimintoketju (mukailen Alhola 2008, 26).

Toiminnot ja toimintoketjut voidaan selvittää yrityksen henkilökuntaa haastatteleamalla. Haastattelua tehdään avainhenkilöille, jotka suorittavat toimintoja tai joilla on tarpeeksi tietoa toiminnoista. Haastateltavissa kannattaa olla sekä esimiehiä, että työntekijöitä. Näin vältetään liian yksipuolinen tieto ja saadaan mahdollisimman tarkka lopputulos. (Lumijärvi ym. 1995, 40.)

3.3.1 Toiminnan laajuustasot

Yrityksen toiminnasta voidaan tehdä esimerkiksi seuraavanlainen jaottelu laajuustasoille: toimintokokonaisuudet, toimintoryhmät, toiminnot, tehtävät ja toimenpiteet. Toimintokokonaisuus on kokonainen toimintojen joukko, esimerkiksi myyntiin kuuluvat toiminnot. Toimenpidetasolle päästessä

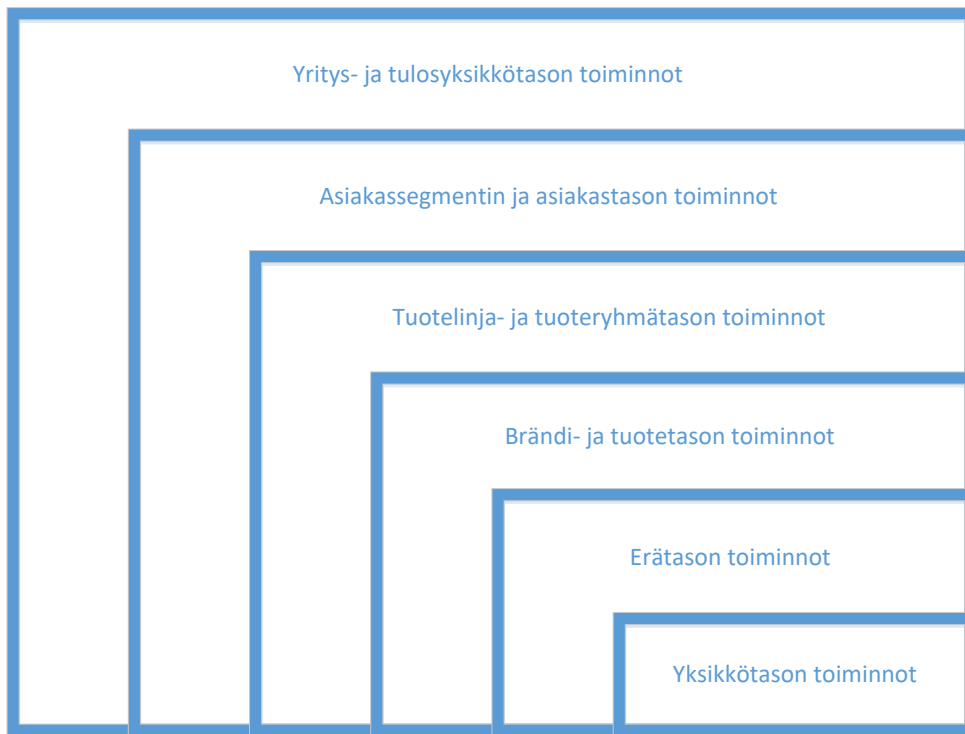
puhutaan jo esimerkiksi tarjouksen kirjoittamisesta paperille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 146.) Toimintojen purkaminen pienille tasoille on hyödyllistä, koska toimenpiteistä voidaan usein tehdä toimintolaskennan kustannusajureita. (Järvenpää ym. 2013, 162.)

Toimintojaon tulee olla tarpeeksi yksityiskohtainen, jotta toiminnoista saatavaa suoritemäärää voidaan mitata tarpeeksi luotettavasti yhdellä mittarilla. Toimintoa ei tule rajata liian suureksi (esimerkiksi toimintokokonaisuus), mutta ei myöskään liian pieneksi (esimerkiksi toimenpidetaso). Liian suureksi rajattuna ei saada tarpeeksi tarkkaa tulosta. Liian pieneksi rajattuna laskentajärjestelmästä tulee liian raskas ja raportointitasona tarpeeton. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 146.)

3.3.2 Toimintojen hierarkia

Toiminnot voidaan jakaa pää- ja tukiprosesseihin ja niihin liittyviin toimintoihin. Tukiprosessien määrittelyyn ja niiden käytön analysointiin tulee kiinnittää huomiota, että niiden kustannukset saadaan kohdennettua oikein pääprosesseille. (Järvenpää ym. 2013, 158.)

Kuviossa 3 on esimerkki toimintohierarkiasta. Tasojen määrää ja nimityksiä kannattaa miettiä erikseen jokaisessa organisaatiossa riippuen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Toimintojen hierarkian määrittelyä tarvitaan, koska kustannusten käyttäytyminen on erilaista eri tasoilla. (Järvenpää ym. 2013, 159.)



KUVIO 3. Toimintojen hierarkia (mukaillen Järvenpää ym. 2013, 159).

3.3.3 Eri tasojen toiminnot

Yritys- ja tulosyksikkötason toiminnot ovat osa yrityskokonaisuuden ja tulosyksikön toiminnan ylläpitämistä, johtamista ja ohjaamista. Nämä toiminnot voivat liittyä yleisjohtoon, lakiasioiden hoitoon, maineen hallintaan, johtamisjärjestelmän kehitystyöhön ja ylläpitoon, sekä verotukseen ja tuloslaskentaan. Näillä toiminnoilla ei ole aina suoraa yhteyttä seuraavan tason toimintoihin, joten niiden yleiskustannusten kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaan on vaikeaa. Näitä kustannuksia ei suositella kohdistettavaksi seuraaville tasoille varsinkaan suurissa yrityksissä. Järkevämpää on tarkastella niitä yritys- ja tulosyksikkötason kustannuksina budjettiohjauksen avulla. (Järvenpää ym. 2013, 159.)

Asiakassegmentin ja asiakastason toiminnot liittyvät asiakassuhteiden ylläpitoon, hoitoon ja kaikenlaiseen asiakaspalveluun. Asiakassuhteiden ylläpidon toimintoja ovat esimerkiksi markkinointi, markkinaselvitysten teko ja asiakashankinta. Asiakassuhteiden hoitamisen toiminnot koostuvat asiakassegmentoinnin ja asiakashallintajärjestelmien kehittämisestä, asiakassuhteiden johtamisesta ja tuote- ja palvelukonseptien luomisesta. Asiakaspalvelun toiminnot liittyvät asiakaskontaktien hoitamiseen, tavarantoimituksiin, laskutuksiin ja reklamaatioiden ja takuuasioiden käsittelyyn.

Jotkut asiakas- ja asiakassegmenttitason toiminnoista liittyvät suoraan tuotetason toimintoihin, esimerkiksi jonkin tuotebrändin mainonta. (Järvenpää ym. 2013, 159–160.)

Tuotelinja- ja tuoteryhmätason toimintoja ovat esimerkiksi varastojen hallinta, tuotannon suunnittelu ja ohjaus, laadunvarmistus prosessien kehitys, koneiden korjaukset ja huollot, sekä jakelun organisointi. Näiden toimintojen yhteys tuote- ja yksikkötasolle on yleensä selvä. Vaaditaan ainostaan, että kohdistustekijät määritetään niin, että toimintojen käyttö kohdistuu aiheutumisyhteyden mukaisesti. (Järvenpää ym. 2013, 160.)

Brändi- ja tuotetason toimintoihin kuuluu tuotteen valmistamiseen ja jakeluun liittyviä toimintoja, sekä uuden tuotteen kehittämiseen ja sen markkinoille tuomiseen liittyviä toimintoja. Uuden tuotteen tuotekehityksen kustannukset saatetaan jättää kohdistamatta yksikkötasolle, jos tuotekehityskustannukset ovat suuret ja ne liittyvät pitkällä aikavälillä myös muidenkin tuotteiden kehittämiseen. Näitä kustannuksia voidaan silloin käsitellä tutkimusten ja tuotekehityksen kustannuksina. (Järvenpää ym. 2013, 160.)

Erätason toimintoja ovat esimerkiksi koneiden puhdistaminen ja tuote-erien laaduntarkkailu. Näistä toiminnoista johtuvat kustannukset liittyvät tuote-eriin, niiden määrään ja valmistamisen keston. Erätason toimintojen kustannukset on yleensä helppo kohdentaa yksikkötasolle. Siihen vaaditaan tuotantoaikojen ja tuote-erien seuraamista ja eräohjauksen systemaattista toteuttamista. (Järvenpää ym. 2013, 160–161.)

Yksikkötason toimintojen käyttöä aiheuttavat tuoteyksiköiden, puolivalmisteiden ja komponenttien valmistaminen, sekä yksittäiset palvelut. Näitä toimintoja ovat esimerkiksi komponenttien työstäminen ja kokoonpano, sekä tuotteiden pakkaaminen. Näiden toimintojen kustannukset voidaan suu- relta osin käsitellä tuotteen välittömissä materiaali- ja palkkakustannuksissa. (Järvenpää ym. 2013, 161.)

3.3.4 Toimintojen arvo

Toimintoperusteisen johtamisen kaksi tavoitetta ovat tuotteiden ja palvelun arvon lisääminen asiakkaalle ja yrityksen kannattavuuden parantaminen. Tämän takia toiminnot kannattaa luokitella arvoa lisääviin ja arvoa lisäämättömiin toimintoihin. Jotkut toiminnot voivat olla myös arvoa tuhoavia.

Tällöin resurssien käytön lopputulos on asiakkaan kannalta huonompi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 151.)

Arvon tuottamiskyvyn määrittäminen ei ole kuitenkaan täysin yksiselitteistä. Esimerkiksi koneiden asetus tuottaa arvoa, jos asiakas arvostaa laajaa tuotevalikoimaa. Bulkkituotteita ostavalle asiakkaalle tämä ei kuitenkaan ole tärkeää. Arvon tuottamisen sijaan toimintoja voidaan arvioida myös niiden kehittämispotentiaalin mukaan. Tehokkaissa toiminnoissa ei ole juurikaan kehittämismahdollisuutta ja tehottomissa toiminnoissa taas on selkeitä kehittämismahdollisuuksia. Tämäkään luokittelu ei kuitenkaan ole täysin selkeä, mutta se kannustaa toimintojen jatkuvaan kehittämiseen sekä huonoissa että hyvin hoidetuissa toiminnoissa. (Järvenpää ym. 2013, 161–162.)

3.3.5 Toimintojen määrä

Laskentajärjestelmä tulee rakentaa yrityskohtaisesti. Jos yrityksen toimintojen määrä on suuri, niin kaikkien toimintojen kustannuksia ei kannata määritellä erikseen, vaan samankaltaisia toimintoja voi yhdistellä. Tähän voidaan käyttää toimintoaltaita. Silloin yhdistetään toiminnot jotka liittyvät toisiinsa läheisesti ja joiden resurssien kulutus on samankaltaista. Jos yrityksellä on kokonaisuuden kannalta merkityksellisiä toimintoja, ne voidaan yhdistää merkityksellisiin toimintoihin, vaikka ne eivät käyttäisikään resursseja samalla tavalla. (Alhola 2008, 49–50.)

Toimintojen määrään voi käyttää tunnettua 20/80-sääntöä. Pienet toiminnot, jotka ovat mahdollisesti kustannuslaskennan kannalta tarpeettomia, voidaan yhdistää suurempiin kokonaisuuksiin. Näin järjestelmästä saadaan selkeämpi ja laskentatarkkuus ei juurikaan kärsi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 147.)

3.4 Kustannusajurit

Kustannusajurit jaetaan ensimmäisen ja toisen tason kustannusajureihin. Ensimmäisen tason ajurit ovat resurssiajureita, joilla kohdistetaan resurssit toiminnoille. Toisen tason ajurit ovat toimintoajureita, joilla kustannukset kohdistetaan edelleen toiminnoilta laskentakohteille. Kustannusajureiden valitseminen on tärkeä vaihe, koska väärillä ajureilla päädytään virheellisiin tuloksiin ja pilataan koko laskennan hyöty. (Alhola 2008, 44.)

3.4.1 Resurssit ja resurssiajurit

Yrityksen resursseihin kuuluvat esimerkiksi henkilöstö, toimitilat, koneet ja laitteet. Toiminnot kuluttavat resursseja eli resurssit ovat yrityksen voimavaroja, joilla ylläpidetään nykyisiä toimintoja ja mahdollistetaan uusien syntyminen. (Alhola 2008, 43.)

Resursseista selviää yrityksen rahan kulutus. Euromääräisinä luvut nähdään esimerkiksi pääkirjanpidon tileiltä. Nämä tilit kohdistetaan yrityksen toiminnoille. Esimerkkinä voidaan ottaa palkkatilin loppusumma. Yrityksessä tiedetään, että tällä summalla on saatu aikaan vastaanotto- varastointi- ja lähettämistoiminto. Palkkatilin loppusumma jaetaan näille toiminnoille niiden ajankäytön suhteessa. (Alhola 2008, 43–44.)

Ajankäyttö voidaan selvittää lähettämällä yrityksen henkilöille toimintahakemisto ja lomake, johon tulee kertoa mitä toimintoja he tekevät ja paljonko aikaa he käyttävät vuositason niihin. Vuositason tarkastelu on tärkeää, koska joitakin toimintoja voidaan tehdä vain tietyinä ajankohtana vuodesta. Toimintokohtaisia ajankäyttötietoja voidaan saada myös yrityksen omasta ajankäytönseurannasta. (Lumijärvi ym. 1995, 42.)

On myös mahdollista käyttää resurssialtaita eli resurssien kustannusaltaita. Niistä selviävät kustannuslajit, mihin yrityksen resurssit ovat sidottu. Esimerkiksi voi olla toimitilojen kustannusallas, johon kuuluu kustannuksia kuten vuokra, sähkö ja lämpö. (Alhola 2008, 43–44.)

Resurssiajuri on yksinkertaisesti resurssien ja toimintojen välinen linkki. Siinä on kyseessä ensimmäisen tason kohdistaminen ja siksi käytetään nimitystä ensimmäisen tason kustannusajuri. (Alhola 2008, 45.)

3.4.2 Toimintoajurit

Toimintoajurit ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritusasteeseen tai ylipäätään suoriteasteeseen toimintoa. Esimerkkinä koneen asetustoiminnan kustannuksia kohdentaessa, toimintoajurina voidaan käyttää valmistuserien lukumäärää. Toiminnon suoritusmäärä riippuu siis tässä tapauksessa valmistuserien lukumäärästä. (Alhola 2008, 47–48.)

Toimintoajurit voidaan jakaa kolmeen luokkaan: volyymista riippuvat ajurit, ajankäyttöön sidonnaiset ajurit ja toiminnon suorittamisen vaativuuteen tai intensiteettiin perustuvat ajurit. Volyymista riippuvat toimintoajurit perustuvat toiminnon suorittamisen määrään. Näitä ajureita voivat olla esimerkiksi laskutuksessa laskujen määrä tai tavaran vastaanotossa vastaanotettavien tilausrivien määrä. Näihin ajureihin kuuluvat myös tilakustannukset. Toimintoajurina voi olla esimerkiksi varaston pinta-ala ja neliömetrille laskettu hinta. (Järvenpää ym. 2013, 163.)

Toiminnon kestoa jäsentävät toimintoajurit voivat olla tarkempia kohdistamisessa kuin volyymista riippuvat ajurit. Toimintoon sisältyvien toimenpiteiden välillä voi olla suuriakin eroja niiden suorittamiseen käytetyssä ajassa, jolloin ajankäyttöä kannattaa käyttää ajurina. Esimerkiksi tuotannossa kustannukset syntyvän pääosin koneiden käytöstä, joten konetuntien määrä on hyvä kustannusajuri tässä tilanteessa. (Järvenpää ym. 2013, 164.)

Toiminnon suorittamisen vaativuus tai intensiteetti on mahdollisesti kaikkein tarkoin kohdistustapa, koska silloin tarkastellaan toiminnon suorittamisen haasteellisuutta. Ongelmana on kuitenkin se, että tähän kohdistustapaan ei usein löydy sen edellyttämää tietoa, joten sen käyttäminen toisi liikaa kustannuksia. (Järvenpää ym. 2013, 164.)

3.4.3 Kustannusajuritietojen lähteet

Kustannusajuritietoja joudutaan yleensä keräämään monista eri lähteistä. Tuotannonohjausjärjestelmästä saadaan esimerkiksi tuotantoerien tiedot, valmistusmäärät, läpimenoajat, raaka-aineiden ja pakkaustarvikkeiden vastaanotokerrat ja toimitusten lukumäärät. Hankintajärjestelmä sisältää esimerkiksi tilausten ja tilausrivien lukumäärät. Varastoinnin järjestelmästä voidaan selvittää varaston nimikkeiden lukumäärä, tuotekohtaiset ja raaka-ainekohtaiset lavapaikat sekä varastosaldot.

Kirjanpidosta, ostoreskontrasta ja myyntireskontrasta saadaan tositteiden ja laskujen lukumäärät. Kunnossapidon järjestelmästä saadaan koneiden kunnossapitotuntien lukumäärät. Myynnin järjestelmästä voidaan selvittää tuote-, palvelu-, ja asiakaskohtainen myynti, asiakaskäyntien lukumäärä sekä alennukset. Tietojen puute ei ole yleensä ongelmana, vaan niiden esille kaivaminen. (Lumi-järvi ym. 1995, 58.)

Toimintolaskenta on teoriassa yksinkertaista. Toimintojen ja kustannusajurien määrittäminen vaatii kuitenkin tarkkuutta, koska huonosti määriteltynä ne vääristävät heti laskentatuloksia. Esimerkiksi jos yrityksellä on sekä ulkomaan- että kotimaanmyyntiä, niin tilausten lukumäärän käyttö kustannusajurina antaa kotimaanmyynnille rasitteeksi vientikustannuksia. (Alhola 2008, 53.)

4 KATELASKENTA CASE-YRITYKSESSÄ

Pohjolan Peruna Oy on Pohjois-Pohjanmaalla toimiva suomalainen yritys, joka valmistaa kotimaisia perunatuotteita. Yritys on ollut toiminnassa jo vuodesta 1962 ja on kokonaan suomalaisten omistama. Vuonna 2015 Pohjolan Peruna Oy:n liikevaihto oli 11 743 000 euroa (Kaupparekisteri, viitattu 24.1.2017). Tällä hetkellä yritys työllistää 60 henkilöä. Toimitusjohtajana toimii Pekka Sarlund. Yrityksen tunnetuimpia tuotteita ovat muun muassa Mummon-perunatuotteet ja Mestari-tuotteet. (Pohjolan Peruna, viitattu 24.1.2017.)

4.1 Katetuottolaskennan nykytila

Pohjolan Peruna Oy:ssä seurataan kannattavuutta asiakaskohtaisesti. Tämä toteutetaan toiminnanohjausjärjestelmän avulla, josta nähdään asiakaskohtainen tai asiakkaan tuotekohtainen myynti, tuotekohtaisesti jyvitetty kustannukset, mahdolliset jälkihyvitteet, liikevaihto sekä kate-tuotto. Edellä mainitut tiedot saadaan ulos toiminnanohjausjärjestelmästä valmiille raporttipohjalle. Asiakaskohtaiseen kannattavuuteen liittyvät myös rahti- ja lavakustannukset, mutta ne joudutaan lisäämään tällä hetkellä manuaalisesti. Katetuotto saadaan laskettua prosentteina edellä mainittujen tietojen avulla. Sitä pystytään käsittelemään useilla eri tavoilla esimerkiksi asiakastasolla, asiakaskohtaisella tuotetasolla ja myyntiyksikkötasolla. (Jauhola, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Asiakaskohtaiset tiedot päätyvät toiminnanohjausjärjestelmään eri tavoin. Myynti, joka pohjautuu asiakkaalle toimitettuihin tilauksiin, saadaan sinne kirjattujen myyntilaskujen avulla. Jälkihyvitteet pohjautuvat asiakaskohtaisiin sopimuksiin ja ne saadaan toiminnanohjausjärjestelmään jälkihyvitekirjausten avulla. (Jauhola, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Haasteena asiakaskohtaisessa katetuottolaskennassa on saada rahti- ja lavakustannukset laskennassa hyödynnettävään muotoon. Rahti- ja lavakustannukset saadaan ostolaskuilta, mutta toiminnanohjausjärjestelmään ne eivät päädy automaattisesti. Ongelmana on, että näitä tietoja ei saada eriteltyä asiakaskohtaisesti muuten kuin manuaalisesti. Esimerkiksi rahdit kirjataan toiminnanohjausjärjestelmään rahtityypin, ei asiakkaiden mukaan. (Jauhola, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

4.1.1 Rahdit

Rahtikustannukset ovat tuotteiden kuljettamisesta aiheutuvia kustannuksia. Pohjolan Peruna Oy hyödyntää rahtiyrityksiä tuotteiden kuljetuksessa. Yrityksen rahtikustannukset muodostuvat rahtisopimuksissa olevien hinnoittelumallien mukaan, jotka pohjautuvat kuljetettuihin tuotemääriin ja tuotteiden kuljetusmatkoihin. (Jauhola, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Pohjolan Peruna Oy:n tuotteet jaotellaan kolmeen ryhmään, joita ovat pakasteet, kuivat tuotteet ja viileät tuotteet. Rahtikustannukset muodostuvat eri tavalla tuoteryhmittäin. Kuiva- ja viileät tuotteet toimitetaan suoraan asiakkaille tai he noutavat tuotteet itse. Rahtikustannukset muodostuvat sopimusten mukaisesti kilometrimäärien ja tuotemäärien perusteella tai erillisen sopimushinnoittelun mukaan. Asiakkaan noutaessa tuotteet itse rahtikustannuksia ei synny. (Pisilä, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Pakastetuotteet varastoidaan Vihannin pakkasvarastossa tai ulkopuolisessa välivarastossa. Tehaan ja välivaraston välillä on kiinteät rahtikustannukset. Välivarastosta eteenpäin rahtikustannukset muodostuvat sopimuksen mukaan tai kuljetettavan kilometrimäärän/alueen ja tuotemäärän mukaan. Rahtikustannukset suoraan Vihannin varastolta muodostuvat kilometri- ja määrähinnoittelun kautta. Myös pakastetuotteita asiakkaat noutavat itse, jolloin rahtikustannuksia ei synny. (Pisilä, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Rahtikustannukset ovat samassa toiminnanohjausjärjestelmässä kuin esimerkiksi myynti ja tuotekustannukset. Rahtikustannuksia voi tarkastella myös yksittäisten ostolaskujen tasolla ostolaskujen hyväksyntätyökalun avulla sekä toiminnanohjausjärjestelmän kautta. Pohjolan Peruna Oy:ssä rahtikuluja pystyvät seuraamaan henkilöt, jotka käsittelevät rahtilaskuja tai joilla on pääsy yrityksen kirjanpitoon. (Jauhola, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

4.1.2 Lavamaksut

Lavoja käytetään tuotteiden pakkaamisen ja kuljettamisen apuna asiakkaille. Tästä syntyy kustannuksia, jotka tulee huomioida yrityksen kannattavuuslaskennassa. Pohjolan Peruna Oy:ssä lava-

maksut sisällytetään joko suoraan tuotteen hintaan tai laskutetaan erikseen asiakaskohtaisesti. Lavamaksuihin liittyvät tiedot löytyvät ostolaskuista (ostetut lavat) ja myyntilaskuista (laskutetut lavat). (Pisilä, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

4.1.3 Jälkihyvitys

Pohjolan Peruna Oy käyttää jälkihyvitteitä asiakaskohtaisissa sopimuksissa. Jälkihyvitys on alennus, joka on takaisinmaksua jo aiemmin tehdystä kaupasta. Sen suuruus on yleensä tietty prosentuaalinen osuus asiakkaan tekemistä ostoista. Prosenttiosuudet määräytyvät asiakaskohtaisesti tehtyjen sopimusehtojen mukaan. (Järvinen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017; Kylmänen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Jälkihyvitteiden avulla tehdään kampanjoita asiakkaiden kanssa eri tuotteista. Kampanjoiden pituus vaihtelee muutamasta päivästä muutamaa kuukauteen ja niitä tehdään keskusliikkeiden ketjujen ja yksittäisten kauppojen kanssa. Jälkihyvitteiden avulla voidaan tehdä kampanjoita esimerkiksi kauppakonsernin tietyn kauppaketjun kanssa. Tällä tavalla alennus kohdistuu sovitun kampanjan aikana myytyihin tuotteisiin. Näin alennus ei tule koko konsernille. (Järvinen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Tukkuliikkeet käyttävät kilpailutuksessa jälkihyvitteitä, joiden avulla he kilpailuttavat asiakkailleen tiettyjä tuotteita. Esimerkiksi Pohjolan Peruna Oy voi tarjota jonkin tukkuliikkeen kautta tuotteitaan tukkuliikkeen asiakkaille heidän perushintansa ja jälkihyvityksen avulla. (Järvinen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Jälkihyvitteiden lisäksi asiakkaiden kanssa tehdään vuosisopimuksia, joissa on vuosialennuksia tai vuosialennustaulukoita. Taulukoissa alennus määräytyy ostojen perusteella. Tietyn ostojen tason ylitettyä asiakas saa määrätyn lisäalennuksen. (Järvinen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

Jälkihyvitelaskut saadaan asiakaskohtaisesti. Ne voidaan saada esimerkiksi kerran kuukaudessa, muutaman kuukauden välein tai ainoastaan kerran vuodessa. Jälkihyvitteet löytyvät toiminnanohjausjärjestelmästä ja niitä pääsevät tarkastelemaan kaikki, joilla on pääsy sen taloushallinto-osioon. (Kylmänen, sähköpostihaastattelu 13.1.2017.)

4.2 Katelaskennan kehittäminen

Lavoista aiheutuvat kustannukset löytyvät ostolaskuilta. Jotta lavoista aiheutuvia kustannuksia voitaisiin seurata asiakaskohtaisesti, niistä tulisi pitää kirjaa mahdollisimman tarkasti. Olisi tärkeää kirjata ylös kuinka paljon ja minkä tyyppisiä lavoja lähtee kullekin asiakkaalle. Näiden tietojen avulla voitaisiin laskea asiakaskohtaisesti lavoista aiheutuvat kustannukset. Asiakkaat maksavat lavoista erikseen tietyn verran tai niiden hinta on otettu huomioon suoraan tuotteiden myyntihinnassa. Asiakkaiden erikseen suorittamia lavamaksuja tulisi seurata ja ottaa huomioon kannattavuudessa katelaskennan avulla.

Asiakaskohtaisten rahtikustannusten selvittämiseen ei toimeksiantajayrityksellä ole tällä hetkellä helppoa menetelmää. Rahtikustannuksia voidaan selvittää osittain asiakaskohtaisesti rahtilaskuilta, mutta kaikki laskut eivät sisällä asiakaskohtaista erittelyä. Tämä ongelma on ratkaistavissa esimerkiksi toimintolaskennan avulla. Jos kaikki rahtikustannukset ovat selvillä, ne voidaan kohdistaa asiakkaille esimerkiksi lavamäärien avulla. Rahtikustannuksista laskettaisiin kustannukset yhtä lavaa kohti. Tämän yksikköhinnan perusteella voidaan laskea asiakaskohtaiset rahtikustannukset, jos asiakkaille toimitettavat lavamäärät ovat tiedossa. Tämä tosin ei ole täysin tarkka menetelmä, koska rahtikustannuksiin vaikuttavat myös kuljetustenmatkojen pituudet.

Toinen ratkaisu asiakaskohtaisten rahtikustannusten selvittämiseen on sopia kuljetusyritysten kanssa asiakaskohtaisesta rahtikustannusten erittelystä. Tällöin asiakaskohtaiset kustannukset saataisiin suoraan rahtilaskuilta. Ensin pitäisi tietysti varmistaa kuljetusyrityksiltä, että tämä on ylipäätään mahdollista. Voi olla, että erittely aiheuttaa pieniä lisäkustannuksia. Tämä olisi yksinkertainen tapa helpottaa yrityksen asiakaskohtaisen kannattavuuden laskentaa.

Jälkihyvitelaskut tulevat asiakaskohtaisesti. Näiden laskujen sisältöjä kannattaisi taulukoida säännöllisesti. Näin jälkihyvitetiedot olisivat helposti käytettävissä asiakaskohtaisen kannattavuuden laskentaa varten. Säännöllisellä taulukoinnilla vältyttäisiin suurelta kertaeräkalta. Tiedot voitaisiin ottaa ylös heti laskujen saapumisen jälkeen esimerkiksi tiedostolle, jota pääsevät käsittelemään kaikki henkilöt, jotka työskentelevät katelaskennan parissa yrityksessä.

Tärkeimpänä kehitysehdotuksena on yhtenäinen seurantatiedosto, esimerkiksi Excel-taulukko, johon voitaisiin kerätä katelaskentaan tarvittavia tietoja. Taulukkoon olisi pääsy kaikilla niillä henkilöillä, jotka työskentelevät katelaskennan puuttuvien tietojen parissa. Ajatuksena olisi, että henkilöt

kirjaisivat lukuja säännöllisesti yhteiseen Excel-tilukseen, joka tallentuisi aina samaan paikkaan muokkaamisen jälkeen. Näin tiedot olisivat laskennassa käyttökelpoisessa muodossa. Tästä yhteisestä tiedostosta katelaskentaa hallinnoivan henkilön olisi helppo poimia tarvittavat tiedot kannattavuuslaskentaan mukaan. Tällaisella tiedonkeruumenetelmällä saataisiin helpotusta ja järjestelmällisyyttä kannattavuuslaskentaan. Tietojen ollessa Excel-muodossa, asiakaskohtaiset kannattavuudet voidaan helposti tarvittaessa laskea.

Jotta tällainen seuranta-tilus saataisiin toimivaksi kokonaisuudeksi, vaaditaan selkeää työnjakoa työntekijöiden kesken. Esimerkiksi yrityksen rahtitoiminnasta vastaavan työntekijän tehtävänä olisi rahtikustannusten kirjaaminen tiedostoon. Ideana koko projektilla on, että henkilö joka työskentelee tietyn osa-alueen parissa, myös huolehtii siitä, että vastaavat tiedot päätyvät tiedostoon säännöllisesti. Vastaavasti jälkihyvitteiden ja lavamaksujen kanssa toimivat henkilöt kirjaisivat näitä tietoja samalla tavalla. Seuranta voitaisiin toteuttaa esimerkiksi kuukausi- tai kvartaalitasolla. Tämä olisi sopiva tarkasteluväli työmäärään suhteutettuna. Päivittäinen tai viikoittainen seuranta olisi lähes mahdoton toteuttaa resurssien puutteen vuoksi. Liian harva tarkasteluväli puolestaan aiheuttaisi liian suuren kertaurakan ja kannattavuuden tarkastelu lyhyemmillä aikajaksoilla hankaloituisi. Kun tämä toimintatapa on saatu käyttöön ja toimivaksi, niin voidaan harkita sen kehittämistä. Kannattavuutta voitaisiin tarkastella esimerkiksi tuotetasolla asiakaskohtaisesti. Näin voitaisiin seurata asiakaskohtaista tuotekannattavuutta, eli voitaisiin seurata tarkemmin yksittäisten tuotteiden menekkiä ja kannattavuutta.

Tilus 1 on kuvankaappaus Excel-tiluspohjasta, jonka avulla voidaan seurata ja jonne voidaan kerätä kannattavuuslaskennassa tarvittavia tietoja. Nämä tiedot voidaan lisätä tilukseen asiakaskohtaisesti kuukausittain. Tiluksesta löytyy kohdat rahtikustannuksille, lavamaksuille sekä jälkihyvitteille, joiden perusteella muodostuu kullekin asiakkaalle yhteissumma. Lisäksi tiluksesta 2 löytyy kuukausitasolla yhteenlasketut kustannukset, jotka päivittyvät automaattisesti, kun tiluskohta 1 päivitetään. Näitä tiluksia täydentämällä voidaan helposti seurata kustannuksia ja ne saadaan kerättyä yhteen paikkaan. Lisäksi tiedot saadaan kätevästi laskennassa käyttökelpoiseen muotoon. Excel-tilukset toimitetaan toimeksiantajalle opinnäytetyön luovutuksen yhteydessä.

TAULUKKO 1. Asiakaskohtaisten kustannusten seuranta kuukausitasolla.

Asiakaskohtainen seuranta kuukausitasolla								
	Asiakas 1	Asiakas 2	Asiakas 3	Asiakas 4	Asiakas 5	Asiakas 6	Asiakas 7	Asiakas 8
Tammikuu								
Rahdit								
Lavat								
Jälkihyvitteet								
Yhteensä	0	0	0	0	0	0	0	0
Helmi								
Rahdit								
Lavat								
Jälkihyvitteet								
Yhteensä	0	0	0	0	0	0	0	0
Maaliskuu								
Rahdit								
Lavat								
Jälkihyvitteet								
Yhteensä	0	0	0	0	0	0	0	0
Huhtikuu								
Rahdit								
Lavat								
Jälkihyvitteet								
Yhteensä	0	0	0	0	0	0	0	0

TAULUKKO 2. Kustannukset yhteensä kuukausitasolla.

Kuukausittainen seuranta yhteensä				
	Tammikuu	Helmi	Maaliskuu	Huhtikuu
Rahdit	0	0	0	0
Lavat	0	0	0	0
Jälkihyvitteet	0	0	0	0
Yhteensä	0	0	0	0

5 TOIMINTOLASKENTA CASE-YRITYKSESSÄ

Pohjolan Peruna Oy ei tällä hetkellä käytä kustannusten seurannassa toimintolaskentaa. Opinnäytetyön tämän osion tarkoituksena on luoda edellytykset toimintolaskennan käyttöönotolle ja sen hyödyntämiselle tulevaisuudessa. Tarkoituksena on tehdä tuotteen valmistumisen jälkeisistä toiminnoista toimintoanalyysi, jota yritys voi hyödyntää, mikäli toimintolaskennalle koetaan tarvetta.

Toimintoanalyysi on ainoastaan osa toimintolaskentakokonaisuutta. Toimintolaskentamalliin tarvitaan lisäksi resurssikartoitus ja kustannusajuritietojen selvitys. Näitä tietoja ei selvitetä tässä opinnäytetyössä.

5.1 Toimintoanalyysi

Toimintoanalyysia varten haastateltiin henkilöitä, jotka työskentelevät tuotteiden valmistumisen jälkeisten tapahtumien parissa. Haastatteluiden perusteella saatiin selville tuotteiden valmistumisen jälkeiset toiminnot ja niistä muodostuva toimintoketju.

TAULUKKO 3. Tuotannon loppukaaren toimintoketju.

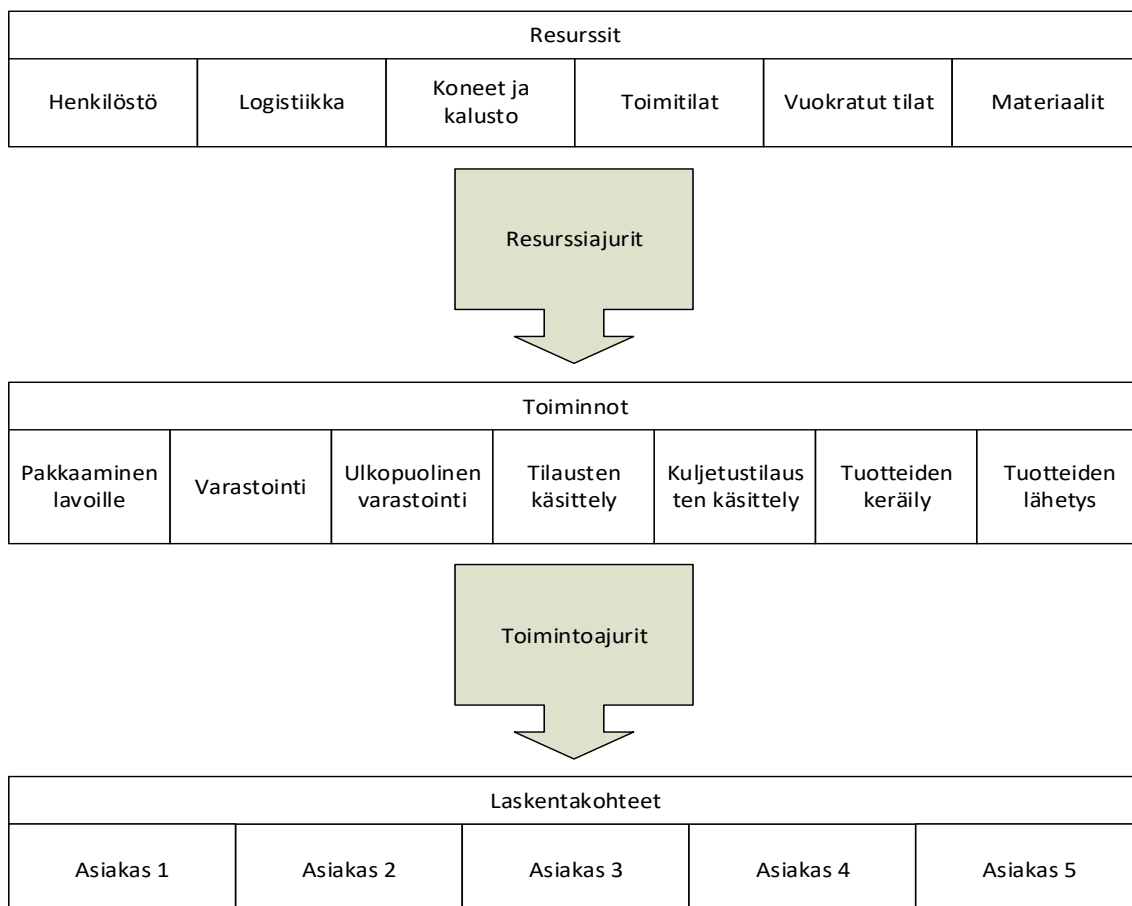
Toimintoketju
Pakkaaminen lavoille
Varastointi/Ulkopuolinen välivarastointi
Tilausten käsittely
Kuljetustilausten käsittely
Tuotteiden keräily
Tuotteiden lähetys

Ensimmäisenä tuotteiden valmistuttua, robotit pakkaavat tuotteet lavoille. Tämän jälkeen tuotteet varastoidaan joko omaan varastoon tai ulkopuoliselta toimijalta vuokrattuun varastoon. Sitten käsitellään asiakkailta saadut tilaukset ja tilataan niiden perusteella kuljetukset. Kun tiedetään, paljonko tuotteita kukin asiakas on tilannut, kerätään ne tilausten mukaisesti lähetystä varten. Lopuksi tuotteet lähetetään ulkopuolisen kuljetusliikkeen avulla asiakkaille.

5.2 Toimintolaskennan hyödyntäminen

Kuvion 4 avulla pyritään havainnollistamaan toimintolaskentaa kokonaisuudessaan. Kuvion toiminnot ovat yrityksen todennukaisia toimintoja. Resurssikartoitusta ei tehty, joten resurssit ovat oletuksia, mitä yritys voisi oikeasti käyttää.

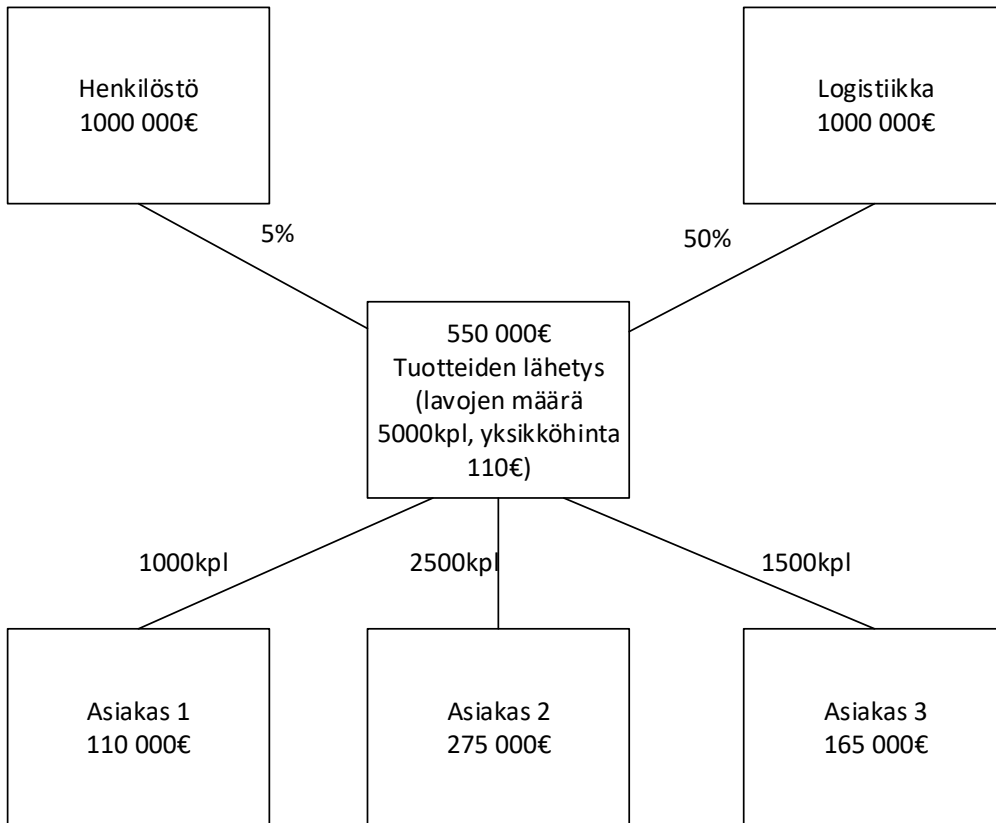
Kuvion 4 avulla pyritään selventämään toimintolaskennan perusajatusta. Aluksi määritetään yrityksen resurssit, jotka kohdistetaan resurssiajuriin avulla toiminnoille. Esimerkiksi henkilöstöresurssit voidaan kohdistaa toiminnoille ajankäytön perusteella. Kun on saatu selville kunkin toiminnon aiheuttamat kustannukset, kohdistetaan ne toimintoajuriin avulla laskentakohteille, eli tässä tapauksessa asiakkaille. Lopulta saadaan selville jokaiselle asiakkaalle kohdistuvat kustannukset.



KUVIO 4. Toimintolaskennan havainnollistamiskuvio.

Esimerkkinä kustannusten kohdistamisesta voidaan ottaa tuotteiden lähettäminen. Tähän toimintoon yritykseltä kuluu henkilöstön ja logistiikan resursseja. Kuviossa 5 on esimerkki kustannusten kohdistamisesta asiakkaille. Esimerkissä käytetään keksittyjä lukuja ja prosentteja.

Kuviossa 5 kuvataan, kuinka yksi toiminto kuluttaa yrityksen resursseja ja miten ne kohdistetaan asiakkaille. Tuotteiden lähetys -toiminto kuluttaa tietyn euromäärän henkilöstö- ja logistiikkaresursseista. Kun nämä osuudet tiedetään, voidaan lavojen määrän avulla kohdistaa tuotteiden lähetyksestä syntyneet kustannukset asiakkaille.



KUVIO 5. Esimerkki kustannusten kohdistamisesta asiakkaille.

Toimintolaskentamalli rakentuu kuvion 5 osoittamalla tavalla. Kokonaisessa laskentamallissa resurssien kustannukset kohdistetaan kaikille laskentaan mukaan otetuille toiminnoille ja niiden kautta edelleen laskentakohteille. Laskentamallin kokonaisuudessaan voi muodostaa taulukkolaskentaohjelman avulla. Taulukkolaskentaohjelma soveltuu hyvin kertaluonteisen selvityksen työkaluksi. Jos toimintolaskenta halutaan jatkuvaan käyttöön, niin silloin on järkevää hyödyntää tähän tarkoitukseen suunniteltua toimintolaskentaohjelmaa.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tämän opinnäytetyön aiheena on asiakaskohtaisen kannattavuuslaskennan kehittäminen. Työ sai alkunsa toimeksiantajayrityksen tarpeesta saada selkeä toimintapa asiakaskohtaiseen kannattavuuslaskentaan. Kannattavuuden määrittäminen on tärkeää, jos halutaan tarkastella eri asiakkaiden merkitystä yritykselle. Työn alussa tutkimuskysymyksiksi muodostuivat: ”Mistä kannattavuuden laskemiseen tarvittavat puuttuvat tiedot löytyvät?” ja ”Miten tiedot saadaan laskennassa käytökelpoiseen muotoon?”. Tässä opinnäytetyössä keskitytään selvittämään rahtikustannusten, lavamaksujen ja jälkihyvitteiden lähteet ja näiden tietojen saaminen kannattavuuslaskennassa hyödynnettävään muotoon.

Edellä mainittujen toimeksiannon mukaisten asioiden lisäksi työhön otettiin mukaan toimintolaskenta. Toimintolaskennassa päädyttiin siihen, että varsinaista laskentamallia ei tehdä. Sen sijaan tehtiin ainoastaan tuotteen valmistumisen jälkeisten tapahtumien toimintoanalyysi. Tämän osuuden tarkoituksena oli tuoda lisähaastetta työlle ja laajuutta työn teoriaosuuteen. Lisäksi tuomalla toimintolaskenta mukaan työhön, pyrittiin luomaan uusia näkökulmia kannattavuuslaskennan toteuttamiseen.

Työn tietoperustaksi muodostui katetuotto, kannattavuus ja toimintolaskenta. Näiden aihealueiden kirjallisuus toimi tärkeimpänä lähteenä. Lisäksi käytettiin joitakin internet-lähteitä. Empiirinen osuus on tehty yrityksen henkilökunnan sähköpostihaastatteluiden avulla. Haastatteluiden perusteella saatiin selkeä kuva yrityksen kustannuksiin ja toimintoihin liittyvistä asioista. Näiden selvitysten jälkeen pystyttiin suunnittelemaan kannattavuuslaskennan kehittämisen käytännön toteutus. Toimintoista muodostettiin toimintoketju, jota voi käyttää apuna toimintolaskennan hyödyntämisessä tulevaisuudessa.

Katetuotosta ja kannattavuudesta löytyi helposti sekä kirjallisia että internet-lähteitä. Toimintolaskennan osuudessa päädyttiin käyttämään pelkästään kirjallisia lähteitä, koska internetistä ei löytynyt laadukkaita suomenkielisiä lähteitä. Jälkikäteen mietittynä työssä olisi voinut hyödyntää aiheeseen liittyviä tieteellisiä artikkeleita sekä englanninkielistä aineistoa, jolloin aiheista olisi saatu monipuolisemmin tietoa. Empiirisen osion haastatteluilla saatiin hyvin selvitettyä tarvittavat tiedot. Haastat-

telut päädyttiin toteuttamaan sähköpostin avulla, sillä se koettiin helpommaksi kuin erillisten tapaamisten järjestäminen. Tämä menettelytapa toimi muuten hyvin, mutta sähköpostin kautta tapahtuva keskustelu oli paikoitellen hidasta.

Toimeksiannon mukaan työn tarkoituksena oli löytää tapoja kannattavuuslaskennan kehittämiseksi. Aluksi tämä tuotti vaikeuksia, mutta työn edetessä sopivia keinoja alkoi löytyä ja lopputulokseen voidaan olla tyytyväisiä. Työn lopputulos koostui ehdotuksista siitä, miten säännöllistä kannattavuuslaskentaa voidaan yksinkertaistaa ja helpottaa, sekä Excel-taulukkopohjasta, jota toimeksiantajayritys voi hyödyntää kannattavuuslaskennassaan. Toimintolaskennan käytännön osuuden kohdalla päädyttiin kompromissiin, jossa tehtiin pelkkä toimintoanalyysi. Tämä on vain pieni osa toimintolaskennan kokonaisuutta, mutta se voi toimia apuna, mikäli yritys kokee toimintolaskennan käytön tarpeelliseksi.

Työ aloitettiin aloitusseminaarilla lokakuussa 2016 ja työn valmistumisajankohdaksi suunniteltiin tammi-helmikuuta 2017. Tämä ei kuitenkaan toteutunut, vaan työn valmistuminen venyi huhtikuun alkuun, johon vaikutti useampi eri tekijä. Työn teoriapohjan kirjoittamisen aloittaminen osoittautui hankalaksi, koska työn sisältö oli vielä tässä vaiheessa hieman epäselvä. Teoriaosuuden jälkeen käytännön osuus vaati paljon pohdintaa siitä, mitä se tulisi sisältämään ja mitä tietoja haastatteluiden avulla tulisi selvittää. Lisäksi haastatteluiden toteuttaminen sähköpostitse hidasti työn tekemistä itsessään. Jälkikäteen ajateltuna työn sisältö olisi pitänyt alusta alkaen suunnitella tarkemmin, sekä haastattelut olisi voitu toteuttaa eri tavalla.

Työn lopputulokseen voidaan olla tyytyväisiä, vaikka aloittaminen oli hidasta ja aikataulu venyi yli tavoiteajasta. Työssä saatiin aikaan konkreettinen lopputuotos, josta on varmasti käytännön hyötyä toimeksiantajalle. Työn haastavuusaste kärsi toimintolaskennan kohdalla tehdystä kompromissista, mutta ehkä tärkeämpää on, että työ on hyödyllinen toimeksiantajayritykselle. Toimintolaskennan laaja teoria antaa kuitenkin hyvät edellytykset mahdolliselle työskentelemiselle toimintolaskennan parissa.

7 LÄHTEET

Alhola K. 2008. Toimintolaskenta: perusteet ja käytäntö. Helsinki: WSOYpro Oy.

Balance Consulting. 2016. Tunnuslukuopas. Viitattu 13.12.2016, <http://www.balanceconsulting.fi/tunnusluvut>.

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

Jauhola, M. 2017. Pohjolan Peruna Oy. Sähköpostihaastattelu 13.1.2017. Tekijän hallussa.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Järvinen, J. 2017. Pohjolan Peruna Oy. Sähköpostihaastattelu 13.1.2017. Tekijän hallussa.

Karikorpi, O. 2010. Raha ratkaisee. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Kaupparekisteri. 2017. Yrityshaku. Viitattu 24.1.2017, <http://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/pohjolan+peruna+oy/21011040>.

Kosonen, M. 2008. Asiakaskohtainen kannattavuuslaskenta. Pro Gradu-tutkielma. Taloustieteiden laitos. Tampereen Yliopisto.

Kylmänen, J. 2017. Pohjolan Peruna Oy. Sähköpostihaastattelu 13.1.2017. Tekijän hallussa.

Lumijärvi, O., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. Espoo: Weilin & Göös.

Mäkinen, I., Stenbacka, J. & Söderström, T. 2008. Katteella tulosta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

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

Pisilä, E. 2017. Pohjolan Peruna Oy. Sähköpostihaastattelu 13.1.2017. Tekijän hallussa.

Pohjolan Peruna. 2017. Yritys. Viitattu 24.1.2017, <http://www.pohjolanperuna.fi/yritys/>.