



TAMPEREEN  
AMMATTIKORKEAKOULU

# KUSTANNUSTEN SELVITTÄMINEN TOIMIN- TOLASKENNAN AVULLA

Emilia Häyrinen

Opinnäytetyö  
Helmikuu 2018  
Liiketalouden koulutusohjelma



## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

HÄYRINEN EMILIA:

Kustannusten selvittäminen toimintolaskennan avulla

Opinnäytetyö 28 sivua, joista liitteitä 2 sivua  
Helmikuu 2018

---

Opinnäytetyön tarkoituksena oli toimintolaskentaa hyödyntäen selvittää kohdeyrityksen valittujen toimintojen kustannukset. Toimeksiantajana oli profiilituotemarkkinoilla toimiva suomalainen osakeyhtiö. Yrityksessä ei ole aiemmin hyödynnetty toimintolaskentaa kustannusten selvittämisessä. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää yritykselle sen valittujen toimintojen kustannukset kehittämisen ja päätöksenteon tueksi.

Opinnäytetyö toteutettiin tapaustutkimuksena. Teoriaosuuden lähdeaineistona käytettiin kustannus- ja toimintolaskentaa käsittelevää kirjallisuutta sekä artikkeleita. Toiminnallisen osuuden lähdemateriaalina käytettiin keskusteluja yrityksen talouspäällikön kanssa sekä yrityksen kirjanpidosta saatuja aineistoja.

Opinnäytetyössä käsiteltiin kolmea yrityksen toiminnan kannalta merkityksellistä toimintoa. Käsiteltäviksi toiminnoiksi valikoitui perintä, tilausten käsittely ja reklamaatioiden käsittely. Kyseiset toiminnot jakautuvat yrityksessä kahdelle osastolle, taloudelle ja asiakaspalvelulle. Opinnäytetyön toiminnallisen osuuden tuloksena saatiin laskettua kustannukset näille toiminnoille sekä halutuille laskentakohteille.

Perintä-toiminnoille laskettiin kuukausittainen kustannus. Tilausten käsittely -toiminnon kustannuksia analysoitaessa ja yksittäisen tilauksen kustannusta laskettaessa selvisi merkittävä ero kahden eri tilaustyyppin kustannusten välillä. Reklamaatioiden käsittely -toiminnoille laskettiin kuukausittainen kustannus sekä toiminnon laskentakohteelle, yksittäiselle hyvityslaskulle kustannus.

Opinnäytetyön toiminnallisen osuuden pohjalta saatua tietoa voidaan yrityksessä hyödyntää perinnän osalta esimerkiksi ulkoistusta pohdittaessa ja tilausten käsittelyn osalta tuoteryhmien kustannuksia ja kannattavuutta laskettaessa. Reklamaatioiden käsittelyn kannalta on tärkeää tietää, mistä kustannukset muodostuvat, jotta toimintoa voidaan kehittää ja kustannuksia pienentää.

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration

**HÄYRINEN EMILIA:**

Determining the Costs by Using Activity-Based Costing

Bachelor's thesis 28 pages, appendices 2 pages  
February 2018

---

The purpose of this Bachelor's thesis was to determine the costs of selected activities in the case company by using activity-based costing. The Bachelor's thesis was assigned by a Finnish company that operates in the field of profile products. The case company had not exploited activity-based costing before. The aim of the thesis was to determine the costs of selected activities and to get reliable information on costs for decision-making.

The thesis was carried out as a case study. The source material for the theoretical part consists of literature and articles about cost accounting and activity-based costing. The source material for the functional part was collected by interviewing the financial manager of the company. Information was gathered also from the company's bookkeeping.

This thesis dealt with three selected activities that are relevant to the company. The activities were debt collection, order processing and complaint processing. These activities are handled in two departments, finance and customer service. As the outcome of the functional part of the thesis, the costs of those activities and selected cost objects were calculated.

A monthly cost of debt collection was calculated. When analyzing the costs of order processing a significant difference between two order types was discovered. For complaint processing a monthly cost and the cost of a credit note were calculated.

The information gained from the functional part of the thesis regarding debt collection can be exploited in the company when considering outsourcing and the information on order processing can be used when calculating the costs and profitability of different product groups. It is important to know what the costs of complaint processing consist of in order to develop the activity and reduce the costs.

---

Key words: cost accounting, activity-based costing

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	5
2	TOIMEKSIANTAJAN JA VALITTUJEN TOIMINTOJEN ESITTELY .....	7
3	X OY:N KUSTANNUSRAKENNE .....	10
3.1	Muuttuvat kustannukset .....	10
3.2	Kiinteät kustannukset .....	11
3.3	Välittömät ja välilliset kustannukset .....	12
4	TOIMINTOLASKENTA JA SEN SOVELTAMINEN .....	14
4.1	Toiminnot ja toimintoketjut .....	14
4.2	Toimintoanalyysi .....	15
4.3	Yrityksen kustannusten kohdistaminen valituille toiminnoille .....	15
4.3.1	Resurssit .....	16
4.3.2	Resurssiajurit .....	18
4.3.3	Toiminnot .....	19
4.3.4	Toimintoajurit .....	20
4.3.5	Toimintoaltaat ja -keskukset .....	22
5	POHDINTA .....	23
	LÄHTEET .....	26
	LIITTEET .....	27
	Liite 1. Tilaukset .....	27
	Liite 2. Hyvityslaskut .....	28

## 1 JOHDANTO

Kustannuslaskenta on oleellinen osa yrityksen taloudellista menestymistä. Ilman luotettavaa kustannuslaskentaa, päätöksenteko on hankalaa. Perinteiseen kustannuslaskentaan liittyy kuitenkin ongelmia, kustannukset eivät välttämättä kohdistu oikein ja puutteellisten tietojen käyttö voi johtaa yrityksen kannalta virheellisiin ratkaisuihin. (Turney 2002, 13.)

Perinteinen kustannuslaskenta on kehittynyt ajalla, jolloin tuotantoprosessit ja kilpailuympäristö olivat yksinkertaisempia. Tuotantoprosessien monimutkaistuesssa myös yleiskustannusten osuus kustannuksista on kasvanut, eikä perinteinen lisäyslaskenta enää riitä oikean kuvan saamiseksi. Samalla markkinat ovat muuttuneet ja yritysten välinen kilpailu kiristynyt, mikä lisää tarvetta tarkemmalle kustannusinformaatiolle. (Alhola 2008, 18.)

Tämän opinnäytetyön taustalla on toimeksiantajan, yritys X Oy:n, tarve selvittää eri toimintojensa kustannusrakenteita. Tavoitteena oli selvittää eri toimintojen kustannukset ja saada niistä luotettavaa tietoa yrityksen päätöksenteossa hyödynnettäväksi. Tarkasteltaviksi toiminnoiksi valikoitui tilausten käsittely, perintä ja reklamaatioiden käsittely. Nämä ovat toimeksiantaja X Oy:n toiminnan keskeisiä osa-alueita, joiden todelliset kustannukset halutaan selvittää. Kun toimintokohtainen kustannus on selvillä, se voidaan jakaa eri laskentakohteille ja saada täten tuote- tai esimerkiksi asiakaskohtaista tietoa päätöksenteon tueksi.

Opinnäytetyön toiminnallinen osuus tehtiin tapaus- eli case-tutkimuksena. Case-tutkimuksessa tutkittavia tapauksia on yksi tai useampia ja tutkimusaineistona käytetään esimerkiksi havainnointia, haastatteluja ja dokumentteja. Case-tutkimuksen edellytys onkin aineiston monilähteisyys. (Kananen 2008, 84.) Tässä case-tutkimuksessa tutkittavana yksikkönä on yritys X:n toiminnot.

Opinnäytetyön lähdemateriaali koostuu toimintolaskentaa käsittelevästä kirjallisuudesta. Toimintojen kartoitus tehtiin haastatteleamalla yrityksen talouspäällikköä ja toiminnoissa käytetyt resurssit saatiin yrityksen kirjanpidosta. Resurssien käyttö arvioitiin yrityksen

talouspäällikön ja toimintojen parissa työskentelevän henkilöstön toimesta. Opinnäytetyön onnistumisen ja tulosten luotettavuuden vuoksi oli erittäin tärkeää, että arvio resursien kulutuksesta onnistui mahdollisimman tarkasti. Haastattelut toteutettiin avoimina haastatteluina. Avoimessa haastattelussa keskustelua ei ole sidottu tiukaan formaattiin ja avoin haastattelu muistuttaakin tavallista keskustelua, joka etenee aihepiirin sisällä vapaasti. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Haastatteluissa käytettiin aikaa tarvittavan aineiston selvittämiseen. Opinnäytetyössä tarvittun taustatiedon yrityksestä ja sen toimintatavoista pystyin johtamaan aiemmasta työkokemuksestani kyseisessä yrityksessä.

Rakenteeltaan opinnäytetyö koostuu toimeksiantajan esittelystä ja tuloslaskelman perusteella tehdystä kustannusanalyysistä. Tämän jälkeen käsitellään toimintolaskennan teoriaa, mitkä ovat toimintolaskennan periaatteet ja lähtökohdat. Tämä luku sisältää opinnäytetyön toiminnallisen osuuden, X Oy:n toimintojen kustannusten selvittämisen. Lopussa on pohdintaa saaduista tuloksia ja miten niitä voidaan hyödyntää yritys X Oy:ssä.

## 2 TOIMEKSIANTAJAN JA VALITTUJEN TOIMINTOJEN ESITTELY

X Oy on suomalainen, profiilituotemarkkinoilla toimiva yritys, jonka päätoimiala on vaatteiden tukkukauppa. X Oy on osa kansainvälistä pörssiyhtiötä ja sillä on sisaryhtiöitä 17 maassa. Yritys on maahantuojaja ja sen päätuoteryhmät ovat tekstiilit ja liikelahjat. Yrityksen asiakkaita ovat mainostekstiili, liikelahja- ja työvaateyritykset. Myyntiä vähittäiskaupoille ei ole. X Oy on perustettu vuonna 2002 ja sen liikevaihto vuonna 2016 oli 5,9 miljoonaa euroa.

Yritys työllistää yhteensä 21 henkeä kahdella toimipisteellään. Yrityksen Showroom sijaitsee pääkaupunkiseudulla. Tiloissa on esillä yrityksen tuotteita asiakasvierailuja varten ja tilat toimivat myös markkinoinnin ja myyntihenkilöstön päätyöpisteenä. Varasto sijaitsee Pirkanmaalla ja varaston yhteydessä olevissa tiloissa työskentelee talous- ja asiakaspalveluosastot sekä osto- ja logistiikkahenkilöstö. Tässä opinnäytetyössä käsiteltävät toiminnot tapahtuvat Pirkanmaan toimipisteessä.

Opinnäytetyön aihe saatiin yrityksen toimitusjohtajalta. Yrityksessä haluttiin saada tietoa asiakaspalvelun ja talousosaston toimintojen kustannuksista. Opinnäytetyön toimeksiantosta keskusteltiin toimitusjohtajan ja talouspäällikön kanssa ja aihe päädyttiin rajaamaan toimintoihin, joiden kustannukset he kokivat mielekkäimmiksi selvitettäväksi. Yrityksessä ei ole aiemmin käytetty toimintolaskentaa ja opinnäytetyössä olikin kyse kertaluokan selvityksestä.

Alla olevassa taulukossa 1 on jaoteltu käsiteltävät toiminnot niistä vastaaville osastoille.

TAULUKKO 1 Toiminnot osastoittain

Toiminto	Osasto
Tilausten käsittely	Asiakaspalvelu
Liikelahjatileusten laskutus	Talousosasto
Perintä	Talousosasto
Reklamaatioiden käsittely ja hyvityslaskut	Talousosasto

Opinnäytetyössä käsiteltävistä toiminnoista perintä kuuluu yrityksen talousosastolle. Toimintona perintä on laaja ja se käsittää maksumuistutusten ja viivästyskorkolaskutuksen

lisäksi myös muun yhteydenpidon asiakkaiden kanssa avoimiin laskuihin liittyen. Yrityksen käytäntönä on epäselvien maksutapahtumien tai viivästyneiden suoritusten kohdalla ensin ottaa yhteyttä asiakkaaseen esimerkiksi sähköpostilla saldo-otteen muodossa ennen kuin lähetetään varsinainen maksumuistutus. Toki erääntynyt lasku voi tulla ilmi vasta maksumuistutuksia lähettäessä. Maksumuistutuksia lähetetään noin kerran kuukaudessa ja ne saadaan ajettua suoraan toiminnanohjausjärjestelmästä. Tästä parin viikon kuluttua lähetetään viivästyskorkolaskut, mikäli saatavat ovat edelleen avoimina.

Tilauksen vastaanottamisesta ja käsittelystä vastaa asiakaspalvelu. Tilaukset on tässä opinnäytetyössä jaoteltu kahteen kategoriaan, tekstiili- ja liikelahjatilauksiin, sillä niiden käsittely tapahtuu hyvin eri tavalla. Tekstiilitilauksia otetaan vastaan sekä sähköpostilla, että puhelimitse. Asiakkaat pystyvät tekemään tilauksia myös internetin kautta, jolloin asiakaspalvelun tehtävänä on käsitellä tilaukset ja esimerkiksi lisätä asiakkaalta perittävä rahti. Tekstiilitilaukset toimitetaan joko yrityksen omalta varastolta tai jonkin sen sisaryhtiön varastolta. Tämä ei vaikuta tilauksen käsittelyyn, sillä kaikissa konsernin yhtiöissä on sama toiminnanohjausjärjestelmä ja tilaukset pystytään linkittämään suoraan halutulle varastolle. Tekstiilitilauksen käsittely on suoraviivaista, eikä toiminnossa asiakaspalvelun kannalta ole montaa vaihetta.

Liikelahjojen osalta toiminnon voi jakaa kolmeen tehtäväkokonaisuuteen. Ensiksi tilaus pitää syöttää järjestelmään. Tilaukset tulevat lähtökohtaisesti sähköpostilla ja liikelahjoihin halutaan usein painatus, jonka aineiston asiakas lähettää sähköpostin liitteenä. Järjestelmään syöttämisen lisäksi tilaus pitää tehdä myös toimittajan verkkosivuilla. Painatuksen vuoksi tilauksista tehdään vedokset, jotka ensin lähetetään asiakkaille ennen niiden hyväksymistä tuotantoon. Vedoksen lähettäminen ja hyväksyminen ovat tilauksen toinen vaihe. Kolmanneksi liikelahjatilaukset pitää laskuttaa asiakkaalta. Tekstiilitilaukset menevät laskutukseen automaattisesti, mutta liikelahjatilaukset pitää laskuttaa manuaalisesti. Laskutuksen hoitaa talousosasto. Liikelahjatilauksiin kuluu siis enemmän resursseja kuin tekstiilitilauksiin ja siksi ne on eritelty tässä opinnäytetyössä omiksi kokonaisuuksiksi, joista molemmista lasketaan tilauskohtainen kustannus.

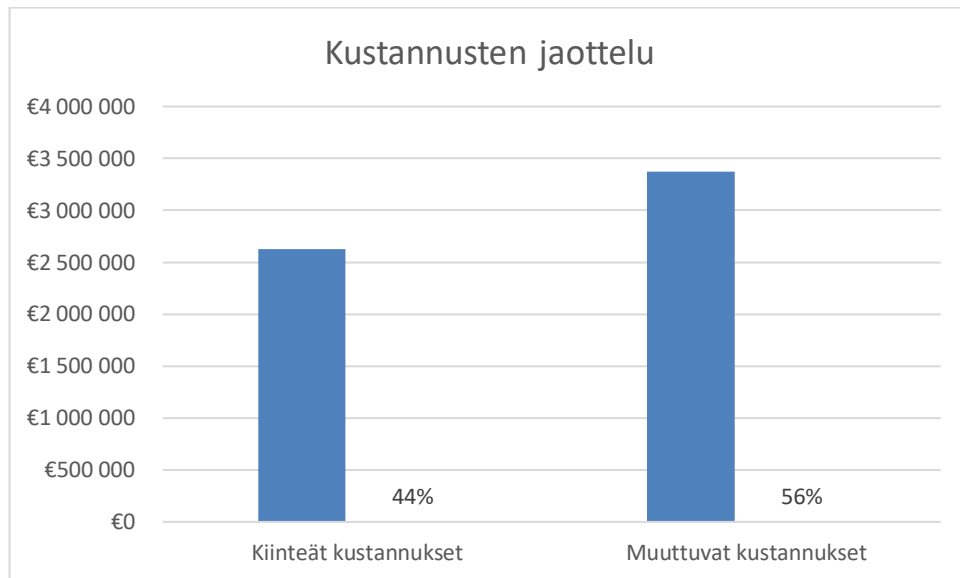
Reklamaatioiden käsittely on talousosaston toiminto. Hintahyvitykset ovat melko nopeasti käsiteltävissä ja resursseja kuluu lähinnä tapauksen ja hyvityksen suuruuden selvittämiseen. Palautusten käsittely puolestaan vie enemmän resursseja, sillä palautetut tuotteet



pitää tarkistaa, myyntikelpoiset tuotteet palauttaa varastopaikoilleen ja virheelliset hävittää. Hyvityslaskun teon yhteydessä myyntikelpoiset tuotteet otetaan takaisin varastosaldolle.

### 3 X OY:N KUSTANNUSRAKENNE

X Oy:n vuoden 2016 tuloslaskelman kustannukset jakautuvat seuraavan kuvion mukaisesti (kuvio 1).



KUVIO 1. Kustannusten jaottelu

Kuviossa 1 on havainnollistettu tuloslaskelman mukaisten kustannusten jakautuminen kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Vuoden 2016 kustannuksista 56 % oli muuttuvia kustannuksia ja 44 % kiinteitä kustannuksia.

Perinteinen kustannuslaskenta pohjautuu ulkoisesta kirjanpidosta, esimerkiksi juuri tuloslaskelmasta saataviin tietoihin. Johdon laskentatoimessa kustannukset jaotellaan muuttuviin ja kiinteisiin, välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 54.)

#### 3.1 Muuttuvat kustannukset

Muuttuville kustannuksille on ominaista, että ne kasvavat ja vähenevät toiminta-asteen muuttuessa. Tyypillisiä muuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-aineet, tuotanto-toimintaan liittyvät alihankintapalvelut, valmistuksen palkkakustannukset ja myytävien

tuotteiden hankintameno. Rajanveto muuttuvien ja kiinteiden kustannusten välillä ei kuitenkaan aina ole yksiselitteinen ja siksi muuttuvina kustannuksina tulee käsitellä vain sellaisia kustannuksia, joiden riippuvuus toiminta-asteesta on riittävän selkeä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 56.)

Koska yritys X Oy:llä ei ole omaa valmistusta, yrityksen muuttuvat kustannukset muodostuvat ostoista. Ostoja ei kuitenkaan analysoida tässä opinnäytetyössä, sillä ne eivät ole tässä työssä käsiteltäviin toimintoihin vaikuttava resurssi.

### 3.2 Kiinteät kustannukset

Kiinteät kustannukset eivät riipu toiminta-asteen vaihtelusta ja myös sellaiset kustannukset, joihin toiminta-aste vaikuttaa vain vähän, käsitellään useimmiten kiinteinä kustannuksina (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 56). Tyypillisiä kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi poistot koneista ja kalustosta, vuokrat, siivous, toimihenkilöiden palkat ja erilaiset hallinnointikustannukset.

X Oy:n kiinteät kustannukset vuonna 2016 olivat noin 2 600 000 € ja ne jakautuivat seuraavan taulukon mukaisesti (taulukko 2).

TAULUKKO 2. Kiinteät kustannukset

Henkilöstökustannukset	38,1 %
Toimitilat	5,8 %
Poistot (tek.laitteet)	0,4 %
Toimistotarvikkeet	0,1 %
It-kulut ohjelmat	2,1 %
Puhelinkulut	0,5 %
It-järjestelmän ylläpito	1,2 %
Muut	51,7 %
	100,0 %

Taulukko 2 havainnollistaa yritys X Oy:n vuoden 2016 kiinteitä kustannuksia tuloslaskelman perusteella. Taulukkoon on valittu toimeksiannon kannalta olennaiset kustannukset, joita tullaan käsittelemään opinnäytetyön toiminnallisessa osuudessa.

Suurin osuus kiinteistä kustannuksista muodostuu henkilöstökustannuksista. Henkilöstökustannuksissa on mukana palkat, palkkojen sivukulut sekä lomakorvaukset. Opinnäytetyön kannalta henkilöstökustannukset ovat keskeisessä roolissa, sillä resursseja kohdistettaessa, niiden osuus on merkittävin.

Taulukon toimitilakustannukset koostuvat kahden toimipisteen vuokrista. Loput jaotelluista kustannuksista ovat yksittäin melko pieniä osuuksia kaikista kiinteistä kustannuksista. Poistot, toimistotarvikkeet, It-kulut ja puhelinkulut ovat kuitenkin oleellisia resursseja opinnäytetyöhön valittujen toimintojen kannalta ja siksi ne on esitetty taulukossa 2.

Ryhmä ”muut” koostuu kustannuksista, jotka eivät liity valittuihin toimintoihin ja joita ei ole syytä analysoida tässä opinnäytetyössä. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi matka- ja edustuskustannukset sekä myynnin ja markkinoinnin kustannukset.

### **3.3 Välittömät ja välilliset kustannukset**

Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin tulee volyymiriippuvuuden mukaan kun taas jako välittömiin ja välillisiin kustannuksiin aiheuttamisperiaatteen mukaan. Aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteeseen liitetään vain sellaisia kuluja tai tuottoja, joita se aidosti aiheuttaa. (Suomala, Manninen, Lyly-Yrjänäinen 2011, 90.) Toimintolaskennassa aiheuttamisperiaatetta pyritään noudattamaan niin pitkälle kuin mahdollista. (Ikäheimo, Malmi, Walden 2012, 157.)

Välittömät kustannukset ovat helposti kohdistettavissa laskentakohteille, kuten tuotteille. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-ainekustannukset tai tuotantohenkilökunnan palkkakustannukset. Myös toimintolaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Ikäheimo ym. 2012, 150, 157.)

Kiinteät kustannukset ovat luonteeltaan useimmiten välillisiä kustannuksia. Välillisiä kustannuksia ei voida suoraan kohdistaa laskentakohteelle. Toimintolaskennassa välittömät kustannukset kohdennetaan toiminnoille. Toimintoihin liittymättömät kustannukset jätetään kuitenkin kohdistamatta, jotta laskenta ei vääristäisi todellisia kustannuksia ja

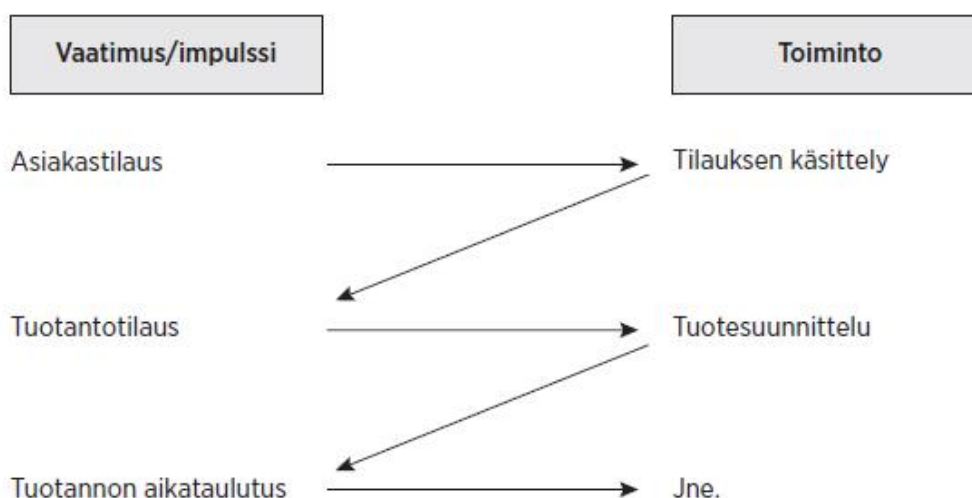
kannattavuuksia. (Ikäheimo ym. 2012, 157.) Tässä opinnäytetyössä käsitellyt kiinteät kustannukset ovat välillisiä kustannuksia.

## 4 TOIMINTOLASKENTA JA SEN SOVELTAMINEN

### 4.1 Toiminnot ja toimintoketjut

Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa keskiössä on tuotteen sijaan toiminnot. Lähtökohtana on, että eri toiminnot kuluttavat resursseja ja resurssit aiheuttavat kustannuksia. Tästä johtuen toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan ensin resursseille ja siitä toiminnoille sen mukaan, miten ne kuluttavat resursseja. Toimintojen kustannukset taas kohdistetaan laskentakohteille, kuten tuotteelle tai asiakkaalle. (Nelimo & Uusi-Rauva 2009, 145.) Toimintolaskennan avulla saadaan selvitettyä toiminnon todelliset kustannukset. Eri toiminnot kuluttavat resursseja eri tavalla ja mikäli todellisia kustannuksia ei tiedetä, ei niihin voida vaikuttaa.

Eri yrityksissä toiminnot ovat erilaisia ja ne toteutetaan eri tavoin. Siksi toimintolaskenta on aina yrityskohtaista. Toiminnon synnyttää usein yrityksen ulkopuolelta tuleva impulssi, esimerkiksi tilaus. Impulssi kuitenkin usein johtaa useisiin perättäisiin toimintoihin. Esimerkiksi asiakkaan tekemä tilaus johtaa tilauksen käsittelyyn, valmistamiseen, lähettämiseen ja lopulta tilauksen laskuttamiseen. Näin syntyy toimintoketju. (Alhola 2008, 27.)



KUVO 3 Toimintoketju. (Alhola 2008, 26.)

Toimintojen ja niiden muodostamien kokonaisuuksien ymmärtäminen on edellytys toimintolaskennan onnistumiselle. Tässä opinnäytetyössä ei tarkastella toimintoketjuja, sillä yrityksellä oli tarve vain valittujen toimintojen kustannusten selvittämiseen.

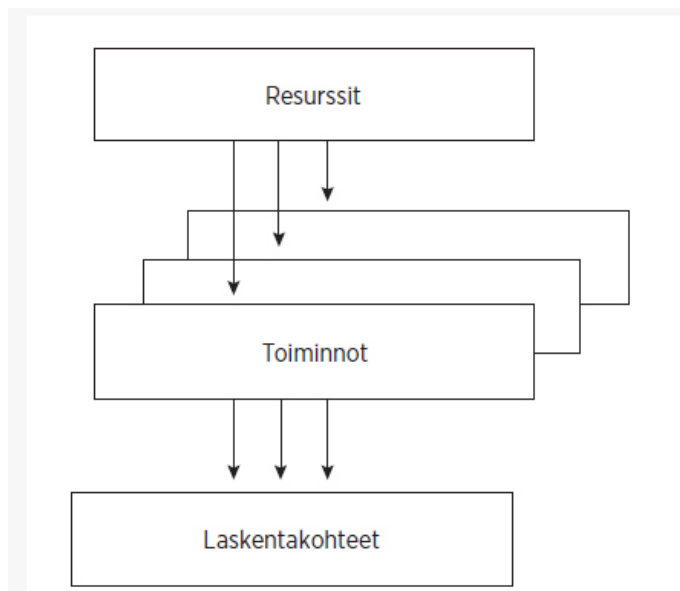
## **4.2 Toimintoanalyysi**

Toimintojen ja toimintoketjujen ymmärtäminen on siis toimintoajattelun lähtökohta. Kustannuksiin vaikuttaminen onnistuu vaikuttamalla toimintoihin, mitä tehdään ja millä tavoin. (Alhola 2008 28.) Toimintolaskennan käyttöönotto lähtee liikkeelle toimintoanalyysillä. Toimintoanalyysillä selvitetään mitä yrityksessä tehdään ja miten eri toiminnot muodostavat toimintoketjuja. Toiminnot kartoittamalla saadaan selville, mihin yrityksen kuluttamat resurssit kuluvat. (Alhola 2008, 93.)

Tässä opinnäytetyössä ei ole tarvetta tehdä varsinaista toimintoanalyysiä X Oy:n toiminnoista, sillä käsiteltävät toiminnot on saatu toimeksiannon yhteydessä. Toimintojen käytämät resurssit saatiin yrityksen kirjanpidosta. Resurssien selvittämiseksi talouspäällikkö lähetti yrityksen edellisen tuloslaskelman. Tuloslaskelmasta selvisi käytetyt kirjanpidon tilit ja kuluja analysoimalla valikoitui toimintoihin vaikuttavat resurssit. Tämän jälkeen kävimme valikoidut resurssit läpi talouspäällikön kanssa ja hän toimitti vastaavat tiedot opinnäytetyössä käytetyltä ajanjaksolta tammi-elokuu 2017 kunkin osaston osuudet arviointuna. (Talouspäällikkö 6.9.2017.)

## **4.3 Yrityksen kustannusten kohdistaminen valituille toiminnoille**

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Seuraava kuva havainnollistaa kohdistamisprosessia.



KUVIO 4 Kustannusten kohdistamisprosessi (Alhola 2008, 42.)

Laskentakohteet tarvitsevat toimintoja ja toiminnot kuluttavat resursseja. Laskentakohteena voi olla esimerkiksi asiakas, jonka tekemä tilaus vaatii toimintona tilauksen käsittelyyn. Tämä puolestaan kuluttaa resursseja, käytetään toiminnanohjausjärjestelmää ja henkilöstöltä kuluu aikaa. Laskentakohde aiheuttaa siis tarpeen toiminnolle, jonka suorittamiseen puolestaan tarvitaan resursseja. (Alhola 2008, 43.)

#### 4.3.1 Resurssit

Resursseilla tarkoitetaan tuotannontekijöitä, joilla ylläpidetään ja synnytetään toimintoja. Käytetyt resurssit voidaan saada esimerkiksi suoraan pääkirjanpidon tileiltä. (Alhola 2008, 43.) Tässä opinnäytetyössä toiminnoille kohdennettavat resurssit löytyivät yrityksen talouspäällikön kanssa keskusteltaessa. Resurssit valikoituivat yrityksen kustannuksia läpikäymällä ja analysoimalla, mitkä resurssit aiheuttavat kustannuksia juuri valituille toiminnoille. Toimintolaskennan onnistumisen kannalta on tärkeää löytää kaikki toimintojen kuluttamat resurssit eikä mukaan saa joutua toimintoihin liittymättömiä kustannuksia.

Opinnäytetyöhön valitut toiminnot jakautuvat asiakaspalvelulle kuuluvaan tilausten käsittelyyn ja talousosastolle kuuluviin perintään ja reklamaatioiden käsittelyyn, johon myös hyvityslaskujen teko sisältyy. Lisäksi talousosastolle kuuluu liikelahjatilausten laskutus, joka huomioidaan liikelahjatilausten kustannusten laskennassa. Käytetyt resurssit



saatiin Yritys X Oy:n kirjanpidosta. Käsiteltäväksi ajanjaksoksi valittiin vuosi 2017 tammi-kuusta elokuuhun. Yrityksessä tapahtuneiden muutosten vuoksi haluttiin käyttää mahdollisimman ajankohtaista tietoa kustannuksista ja toisaalta kahdeksan kuukautta on riittävän pitkä aika mahdollisten ”poikkeuksellisten” kuukausien aiheuttamien erojen tasoittumiseksi ja luotettavan tiedon saamiseksi.

Toimintoihin liittyvät resurssit on koottu alla olevaan taulukkoon (taulukko 3).

TAULUKKO 3. Osastojen kuluttamat resurssit

Resurssi	Asiakaspalvelu	Talousoasto
Palkat sivukuluineen	97 745,30 €	26 496,00 €
Osuus muista henkilöstökustannuksista	4 659,59 €	559,15 €
Järjestelmäkustannukset	16 181,63 €	1 941,80 €
Toimitilakustannukset	8 760,00 €	584,00 €
Teknisten laitteiden poistot	710,00 €	85,20 €
Muut yleiset kustannukset	3 529,43 €	423,53 €

Asiakaspalvelun osalta henkilöstökustannuksiin laskettiin asiakaspalvelun palkat ja lomakorvaukset. Saatu luku kerrottiin luvulla 1,3, jolla huomioitiin palkkoihin kuuluvat sivukulut. Sivukulujen huomioimisessa käytettyyn kertoimeen 1,3 päädyttiin, sillä sivukulut ovat noin kolmannes työntekijän bruttopalkasta. Talousoaston henkilöstökustannukset perustuvat yrityksen talouspäällikön arvioon kyseisen osaston toiminnoille kuuluvista kustannuksista, myös tässä on huomioitu sivukulut. Muissa henkilöstökustannuksissa huomioitiin työterveyshuollon kulut ja työnantajan vapaaehtoiset sosiaalikulut. Nämä luvut otettiin kyseisiltä kulutileiltä. Asiakaspalvelun ja talousoaston osuudet saatiin jakamalla kustannus henkilöstön määrällä ja kertomalla sitten kyseisen osaston työntekijöiden määrällä.

Toimitilakustannukset koostuvat Pirkanmaan toimipisteen vuokrista, joista talouspäällikkö arvioi prosentuaalinen osuuden sekä talous- että asiakaspalveluosastoille. Järjestelmäkustannukset, teknistenlaitteiden poistot sekä muut yleiset kustannukset on saatu kyseisiltä kulutileiltä jakamalla kokonaiskustannukset henkilöstömäärällä ja sitten kertomalla kyseisen osaston työntekijöiden lukumäärällä. Muut yleiset kustannukset koostuvat toimistotarvikkeista, puhelinkuluista, tietoliikennekuluista ja postituskuluista.

Asiakaspalvelun osalta saadut resurssit ovat kokonaisuudessaan kohdistettavissa tilausten käsittely toiminnolle. Taloushallinnon osalta järjestelmäkustannuksista, teknisten laitteiden poistoista ja muista yleisistä kustannuksista arvioitiin, että 30 % kustannuksista kuuluu perintä, reklamaatioiden käsittely ja tilausten laskutus toiminnolle. Näin saatiin alla olevan taulukon esittämät kokonaiskustannukset osastoittain.

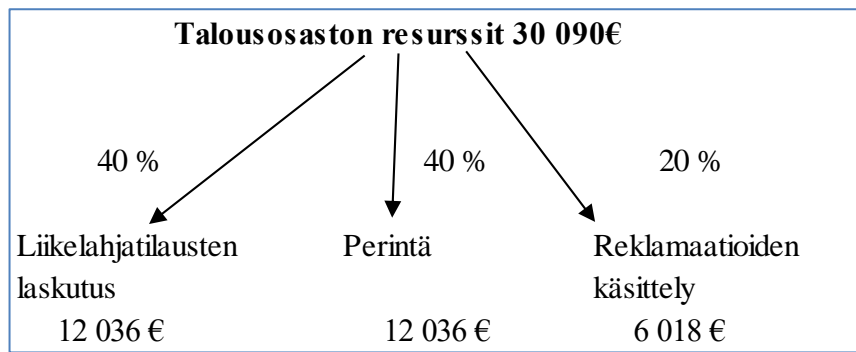
TAULUKKO 4. Osastojen kuluttamat resurssit yhteensä tammi-elokuussa 2017.

	Resurssit yhteensä
Asiakaspalvelu	131 586 €
Taloushallinto	30 090 €

#### 4.3.2 Resurssiajurit

Resurssiajuri on linkki resurssien ja toimintojen välillä. Resurssiajureiden avulla resurssi, kustannus, kohdistetaan toiminnolle. Tällöin on kyse ensimmäisen tason kohdistamisesta eli ensimmäisen tason kustannusajurista. Kustannusajurien valinta on toimintolaskennan kriittisimpiä kohtia, sillä väärä kustannusajuri johtaa virheelliseen lopputulokseen. (Alhola 2008, 44–45.) Tavallisimpana resurssiajurina pidetään työtunteja ja myös tässä opinäytetyössä resurssiajurina käytetään työaika. Osaston kaikki resurssit jaettiin toiminnolle työajan perusteella. Tämä yksinkertaistaa laskentaa ja siihen päädyttiin, koska suurin osa kustannuksista oli henkilösidonnaisia kustannuksia.

Talousostaston toimintojen, perinnän, reklamaatioiden käsittelyn ja liikelahjatilauksen laskutuksen kuluttamat resurssit kokonaisuudessaan olivat siis 30 090€ kahdeksan kuukauden ajalta. Talouspäällikön kanssa käydyn keskustelun pohjalta päädyttiin käyttämään resurssiajurina toimintojen kuluttamaa työaika ja jakamaan resurssit työajan kulumisen mukaan. Työajasta 40 % kuuluu liikelahjatilauksen laskuttamiseen, perintään 40 % ja reklamaatioiden käsittelyyn ja hyvityslaskujen tekoon 20 %. Alla oleva kuvio 5 havainnollistaa resurssiajurilla saadun toimintokohtaisen kustannuksen.



KUVIO 5 Talousostaston resurssien jako toiminnoille

Asiakaspalvelun osalta resurssiajuriina käytetään myös aikaa, mutta koska 100 % asiakaspalvelun työajasta kuluu tilausten käsittelyyn liittyvissä tehtävissä, koko resurssi 131 586 € kuuluu tilausten käsittely toiminnolle.

### 4.3.3 Toiminnot

Toiminnot kertovat, mitä yrityksessä tehdään. Ne kuluttavat resursseja ja synnyttävät tuotoksia. Toimintojen kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille toimintaajurien avulla. (Bahhub & Cokins 2010, 4.)

Resurssit on kohdistettu resurssiajuriin avulla toiminnoille, jotka on koottu alla olevaan taulukkoon (taulukko 5).

TAULUKKO 5 Toimintojen kuluttamat resurssit tammi-elokuu 2017

Toiminto	Resurssi
Tilausten käsittely	131 586 €
Liikelahjajtilausten laskutus	12 036 €
Perintä	12 036 €
Reklamaatioiden käsittely	6 018 €

Taulukon pohjalta resurssit kohdistetaan laskentakohteille, toiminnon synnyttämille tuotoksille. Tilausten käsittelyn tuotoksena ovat tilaukset, jotka on jaoteltu liikelahja- ja tekstiilitilauksiin. Toimintolaskennalla selvitetään yhden tilauksen aiheuttama kustannus. Tilausten käsittelyn olisi voinut jakaa kahdeksi toiminnoksi, liikelahjajtilausten käsittelyksi ja tekstiilitilausten käsittelyksi. Näin ei kuitenkaan tehty, vaan tilausten käsittely pidettiin yhtenä kokonaisuutena, josta vastaa asiakaspalvelu. Laskennan etenemisen kannalta tämä

tarkoitti sitä, että liikelahjatilausten laskutus, joka on talousosaston toiminto, piti ottaa huomioon laskentakohteen kustannusta laskettaessa. Reklamaatioiden käsittelyn tuotoksena ovat hyvityslaskut ja toimintoajurin avulla selvitetään yksittäisen hyvityslaskun kustannus.

Toimintona perintä käsittää maksukehotusten ja viivästyskorkolaskujen lähettämisen lisäksi myös muuta yhteydenpitoa asiakkaiden kanssa, avoimiin saataviin liittyen. Suuri osa perintä-toiminnon työstä on asiakkaiden kontaktointia sähköpostitse tai puhelimitse. Maksukehotukset ja viivästyskorkolaskut saadaan ajettua suoraan toiminnanohjausjärjestelmästä, eikä se kuluta juurikaan resursseja. Tämä tehdään yleensä kerran kuukaudessa. Yhteydenpito asiakkaiden kanssa taas on lähes päivittäistä, sillä luottorajansa ylittäneiden asiakkaiden tilaukset pitää manuaalisesti vapauttaa järjestelmästä tilauksen etenemiseksi. Tässä yhteydessä yleensä huomataan erääntyneet saatavat ja otetaan yhteyttä asiakkaaseen. Yrityksessä katsotaan, että yhteydenotto ensin sähköpostitse on asiakassuhteiden ja tilausten etenemisen kannalta parempi vaihtoehto kuin maksumuistutusten lähettäminen.

Taluspäällikön kanssa käydyssä keskustelussa päädyttiin siihen, ettei yksittäisen maksukehotuksen tai viivästyskorkolaskun kustannusta lasketa (Taluspäällikkö 21.11.2017). Lähetettävien maksukehotusten ja viivästyskorkolaskujen määrät vaihtelevat suuresti kuukausittain ja toiminnon kokonaisresurssin jaottelu esimerkiksi ajankäytön mukaan maksukehotuksille, viivästyskorkolaskuille ja muulle yhteydenpidolle olisi parhaimmillaankin perustunut karkeaan arvioon. Tämän ei koettu tuovan opinnäytetyölle lisäarvoa, vaan päädyttiin käsittelemään perintä-toimintoa kokonaisuutena. Perinnän kuluttama resurssi tammi-elokuun välisenä aikana vuonna 2017 oli 12 036 € eli noin 1 500 € kuukaudessa.

#### **4.3.4 Toimintoajurit**

Toimintoajurit ovat toisen tason ajureita, joilla toiminnon kustannukset saadaan kohdistettua toiminnolta laskentakohteille (Alhola 2008, 47). Laskentakohteena voi olla esimerkiksi tuote, tilaus tai lasku. Toimintoajurin ja kokonaiskustannuksen välillä on syy-seuraussuhde, toimintoajuri on ikään kuin syy kustannuksen syntymiselle (Borad 2016). Esimerkiksi jos käsiteltävänä toimintona on osto-osasto, voi toimintoajurina käyttää ostoti-

lausten määrää. Toimintoajurien lisäksi voi olla tarpeellista käyttää yksikköajureita. Yksikköajurit ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat yksittäisen toiminnon kustannuksiin ja siihen, miten toiminto suoritetaan. (Alhola 2008, 48.)

Tilausten käsittelyssä toimintoajurina käytetään tilausten määrää. Käsiteltävänä ajanjaksona tammi-elokuussa 2017 tilauksia oli yhteensä 12 967 kappaletta. Näistä 1 706 oli liikelahjatilauksia ja 11 261 tekstiilitilauksia. Tilausmäärät saatiin yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä (Liite 1). Talouspäällikön kanssa käydyn keskustelun pohjalta todettiin, että yksittäinen liikelahjatilauks vie viisi kertaa enemmän resursseja kuin tekstiilitilauks, johtuen tuotteeseen tulevan painatuksen vedoksen hyväksynnästä ja erilaisesta tilauksen tekotavasta (Talouspäällikkö 6.9.2017). Näin ollen tilausten käsittely toiminnon kuluttamaa resurssia 131 586 € ei voida suoraan jakaa tilausten lukumäärällä, vaan eri tilaustyyppit tulee huomioida tilauksen kustannusta laskettaessa. Liikelahjatilauksen todettiin siis vievän viisi kertaa enemmän resursseja, jolloin painokerrointa viisi käyttämällä saatiin liikelahjatilauksen kustannukseksi 33,25 € ja tekstiilitilauksen kustannukseksi 6,65 €. Kustannukset laskettiin käyttämällä kaavaa  $11\,261 \times x + 5 \times 1\,706 = 131\,586$ . Muuttuja  $x$  on tekstiilitilauksen kustannus, joka kerrottiin tekstiilitilausten määrällä. Liikelahjatilauksen painokerroin oli viisi ja tämä kerrottiin tekstiilitilausten kustannuksella ja liikelahjatilauksen määrällä. 131 586 € on tilausten käsittely toiminnon kokonaisresurssi. Kustannukset on havainnollistettu alla olevassa taulukossa (taulukko 6).

TAULUKKO 6 Asiakaspalvelun resurssien jakautuminen tilaustyypeille

Tilaukset	kpl	€/kpl	yhteensä €
Tekstiilitilaukset	11 261	6,65	74 885,65
Liikelahjatilaukset	1 706	33,25	56 724,5
Yhteensä	12 967		131 610,15

Tilausten kustannukset on pyöristetty kahden desimaalin tarkkuudelle, mistä ero kokonaisresurssiin tässä taulukossa johtuu.

Tämän lisäksi liikelahjatilauksen kustannukseen kuuluu myös talousosaston suorittama tilausten laskutus, jonka kuluttama resurssi käsiteltävänä ajanjaksona oli 12 036 €. Kun tämä lisätään liikelahjatilauksen kokonaiskustannukseen ja saatu kustannus jaetaan liikelahjatilauksen määrällä, saadaan yksittäisen liikelahjatilauksen kustannukseksi 40,31 €. Seuraava taulukko sisältää yhteenvedon tilausten kustannuksista sisältäen myös laskutuksen kustannukset (taulukko 7).

TAULUKKO 7 Tilausten kustannukset sisältäen laskutuksen tammi-elokuussa 2017

Tilaukset	kpl	€ / kpl	yhteensä €
Tekstiilitilaukset	11 261,00	6,65	74 885,65
Liikelahjatilaukset	1 706,00	40,31	68 760,50
Yhteensä	12 967,00		143 646,15

Reklamaatioiden käsittely -toiminnon resurssi ajalla tammi-elokuu 2017 oli 6 018 € eli noin 750 € kuukaudessa. Toiminnon tuotoksena tehdään hyvityslaskuja, jolloin yksittäisen hyvityslaskun kustannus saadaan käyttämällä toimintoajurina hyvityslaskujen lukumäärää, joka käsiteltävänä ajanjaksona oli 787 kappaletta. Jakamalla kokonaisresurssi hyvityslaskujen määrällä saadaan yksittäisen hyvityslaskun kustannukseksi 7,65€.

#### 4.3.5 Toimintoaltaat ja -keskukset

Toiminnon kokonaiskustannukset muodostavat toiminnon kustannusaltaan. Läheisesti toisiinsa liittyvät toiminnot, jotka kuluttavat resursseja samalla tavalla voidaan yhdistää, mikäli niitä ei ole tarkoituksenmukaista pitää erillään kustannusten seuraamisen vuoksi. Myös kokonaisuuden kannalta merkityksettömät toiminnot on mahdollista yhdistää merkityksellisiin toimintoihin, vaikka ne eivät kuluttaisi resursseja samalla tavalla. (Alhola 2008, 50.)

Toimintokeskus on toimintojen muodostama joukko. Toimintokeskuksia käytetään toimintojen ja prosessien hallinnan helpottamiseksi. (Alhola 2008, 50.) Esimerkiksi tässä opinnäytetyössä talousosaston kustannuksia yhteensä voisi pitää omana toimintokeskukseksi. Jos käsiteltäviä toimintoja olisi enemmän, voisi toimintoaltaiden ja – keskusten käyttö olla kannattavaa, mutta ei välttämätöntä.

## 5 POHDINTA

Opinnäytetyön toiminnallisena osana selvitettiin yritys X Oy:n kolmen keskeisen toiminnon kustannukset. Resurssit saatiin yrityksen kirjanpidosta, mutta niiden kohdentamisessa toiminnoille käytettiin arvioita. Arviot tehtiin yhteistyössä yrityksen talouspäällikön kanssa. Näin ollen toimintolaskennan avulla saadut tulokset perustuvat toimintolaskennassa tehtävin arvioihin ja valintoihin.

Sekä perinteisessä kustannuslaskennassa että toimintolaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan yleensä suoraan laskentakohteille. Suurin ero näiden kahden laskentamenetelmän välillä on välillisten kustannusten käsittelyssä. Toimintolaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille käyttämällä kustannusajureita. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset taas jaetaan volyymiperusteisesti. Tämä vääristää kustannuksia, sillä usein toiminnot ovat riippumattomia volyymista. (Alhola 2008, 55, 61.) Laskentamallina toimintolaskenta toteuttaa paremmin aiheuttamisperiaatetta, vaikka myös siinä joudutaan tekemään valintoja ja kompromisseja.

Perintä-toiminnolle saatu kustannus 1 500 € kuukaudessa on melko suuri, mikä saa miettimään toiminnon ulkoistusta mahdollisuutena kustannussäästöihin. Toisaalta varsinaisten maksumuistutusten lähettämisen ja viivästyskorkolaskutuksen lisäksi toiminto sisältää muuta yhteydenpitoa asiakkaisiin avoimiin saataviin liittyen. Tämä yhteydenpito on osa asiakaskokemusta, joka on hankala ulkoistaa. Lähestymistavan muuttaminen ulkopuoliselta perintätoimistolta tuleviksi maksumuistutuksiksi kangistaisi yhteydenpitoa ja voisi pahimmillaan alentaa asiakkaiden mielikuvaa yrityksen palveluhenkisyydestä.

Toimintolaskennan avulla saatiin laskettua yksittäisen tilauksen kustannus Yritys X Oy:lle. Tekstiilitilauksen kustannukseksi saatiin 6,65 € / kpl ja liikelahjatilauksen kustannukseksi 40,31 € / kpl. Liikelahjatilauksen kustannus on lopulta noin kuusi kertaa suurempi kuin tekstiilitilauksen. Tilauksista noin 13 % on liikelahjatilauksia ja 87 % tekstiilitilauksia. Taulukossa 7 esiteltyjen tilausten kustannusten perusteella 48 % kustannuksista tulee liikelahjatilauksista, tekstiilitilausten osuus kustannuksista on 52 %. Tämä saa pohtimaan liikelahjatilauksen kannattavuutta, tilausten määrän osuuden ollessa melko pieni ja kustannusten osuuden taas suuri.

Liitteessä 1 on esitetty tilausten määrät tuotemerkittäin ja tilaustyypeittäin. Tästä taulukosta ilmenee myös tilausten myyntitulot. Liitteen 1 tiedot saatiin yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä. Jos tarkastelee liikelahjatilauksen tuloa yhteensä ja jakaa sen liikelahjatilauksen lukumäärällä saadaan keskimääräiseksi tilausarvoksi 497 €. Tuotemerkittäin tarkasteluna liikelahjatilauksen puolella tuotemerkki A on selvästi yleisin, B:n ja C:n osuudet ovat melko pienet. Tuotemerkki A:lle laskettu keskimääräinen tilausarvo on 467 €. Keskimääräisen tekstiilitilauksen arvoksi samalla laskentatavalla saadaan 213 € kaikki tekstiilituotemerkit huomioon otuna.

Liitteen 1 tietojen pohjalta laskettuna 26 % tilausten kokonaisarvosta tulee liikelahjatilauksista ja 74 % tekstiilitilauksista. Näiden tietojen perusteella Yritys X Oy:n liikevaihdosta noin neljäsosa tulee siis liikelahjatilauksista. Liikelahjatilauksen osuus liikevaihdosta on suuri, jos vertaa liikelahjatilauksen osuutta tilausten kokonaismäärään. Suhteellinen osuus kustannuksista on kuitenkin vielä suurempi.

Toimintolaskennassa kiinteät ja välilliset kustannukset tulee huomioida ja saatua kustannustietoa voidaan hyödyntää esimerkiksi asiakaskannattavuuden selvittämisessä. Toiset asiakkaat käyttävät enemmän toimintoja kuin toiset ja vaativat siten enemmän työtä. Kun asiakaskohtaisten myyntien lisäksi seurataan myös asiakaskohtaisia toimintoja, voidaan selvittää asiakkaan todellinen kannattavuus. Opinnäytetyössä laskettiin kahden eri tilaustyyppien kustannukset. Saatua tuloksia on helppo hyödyntää tilaustyyppien kannattavuuden tarkastelussa. Jos myyntikatteiden lisäksi huomioidaan tilauskohtainen kustannus, saadaan laskettua tilaustyyppien todellinen kannattavuus.

Reklamaatioiden käsittely -toiminnon kustannukseksi saatiin 750 € kuukaudessa ja yksittäisen hyvityslaskun kustannukseksi 7,65 €. Liitteessä 2 on eriteltyä tehtyjen hyvityslaskujen määrät kuukausittain tarkastellulta ajanjaksolta. Hyvityslaskujen määrä saatiin yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä. Hyvityslaskujen määrässä on melko suurta vaihtelua, esimerkiksi heinäkuussa tehtiin noin kaksi kertaa enemmän hyvityslaskuja kuin elokuussa. Riittävän pitkä tarkastelujakso tasaa kuukausittaista vaihtelua. Hyvityslaskujen teko ei koskaan ole yrityksen kannalta toivottavaa, se kuluttaa resursseja ja jo tehtyjen laskujen hyvittäminen pienentää liikevaihtoa. Toiminnon kustannuksen tunteminen on kuitenkin tärkeää toiminnon kehittämisen kannalta. Tavoitteena on, ettei toiminto kuluta turhaan resursseja vaan tapaukset käsitellään tehokkaasti. Sujuva prosessi on myös asiakkaan etu.



Toimintolaskennan avulla saatiin selvitettyä etukäteen valittujen toimintojen kustannukset. Laskentaprosessissa käytettiin arvioita ja laskennassa tehtiin yksinkertaistuksia, mutta ne olivat perusteltuja. Kustannusten tunteminen on edellytys prosessien kehittämiseksi ja oikeiden ratkaisujen tekemiselle.

”On tärkeää pitää mielessä, että kustannukset eivät laskemalla alene ja että on parempi olla suurin piirtein oikeassa kuin tarkalleen väärässä” (Alhola 2008, 15).

## LÄHTEET

Alhola, K. 2008 Toimintolaskenta: Perusteet ja käytäntö. 4., uud. p. Helsinki, WSOY.

Bahnub B. J. & Cokins, G. 2010 Activity-Based Management for Financial Institutions: Driving Bottom-Line Results. John Wiley & Sons, Incorporated E-kirja.

Borad S. B. 2016 Cost drivers eFinancemanagement (Luettu 2.1.2018.) <https://efinance-management.com/costing-terms/cost-drivers>

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2012 Yrityksen laskentatoimi. 5., uud. p. Helsinki, Sanoma Pro Oy.

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

Kananen, J. 2008 Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä, Jyväskylän yliopistopaino.

Nelimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2009 Johdon laskentatoimi. 6.-9. p. Helsinki Edita Prima Oy.

Saarinen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006 KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto, verkkojulkaisu. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto (Luettu 20.1.2018.) [http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6\\_3\\_1.html](http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_1.html)

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

Taluspäällikkö. Haastattelu 6.9.2017.

Taluspäällikkö. Puhelinhaastattelu 21.11.2017.

Turney, P. 2002. Toimintolaskenta: Avain tuottavampaan toimintaan. Helsinki, Tietosanom Oy.

**LIITTEET**

## Liite 1. Tilaukset

Tilausten määrä 1-8/2017:

Tuotemerkki	KPL	EUR
A	1 571	733 033
B	84	52 294
C	51	62 617
Liikelahjatilaukset yhteensä	1 706	847 944
D	613	182 600
E	1 954	519 442
F	1 201	265 799
G	676	136 327
H	375	49 424
I	1 265	250 381
J	1 810	357 140
K	287	40 382
L	3 080	595 784
Tekstiilitilaukset yhteensä	11 261	2 397 279
Kaikki yhteensä	12 967	3 245 223

## Liite 2. Hyvityslaskut

Hyvityslaskut 1 - 8 / 2017

	KPL
Tammikuu	61
Helmikuu	116
Maaliskuu	149
Huhtikuu	87
Toukokuu	88
Kesäkuu	90
Heinäkuu	131
Elokuu	65
Yhteensä	787