

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Jenna Partinen

LASKUTUSPERUSTEIDEN TARKASTAMINEN JA KEHITTÄMINEN TOIMINTOLASKENTAPOHJAI- SIKSI LAPPEENRANNAN KAUPUNKIYHTIÖT OY:SSÄ

Opinnäytetyö 2009

TIIVISTELMÄ

Jenna Partinen

Laskutusperusteiden tarkastaminen ja kehittäminen toimintolaskentapohjaisiksi

Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:ssä, 50 sivua, 3 liitettä

Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalouden yksikkö, Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Opinnäytetyö 2009

Ohjaajat: laskentatoimen lehtori Kirsti Toivonen, pääkirjanpitäjä Virpi Suurkuukka, Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön käyttämät laskutusperusteet ja pyrkiä kehittämään niitä toimivammaksi ja oikeudenmukaisemmiksi toimintolaskennan avulla. Työ on toiminnallinen opinnäytetyö. Tietoa on hankittu haastattelemalla Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitäjiä ja tutkimalla aiheeseen liittyvää kirjallisuutta.

Työn teoreettinen osuus muodostuu toimintolaskennasta ja palveluiden hinnoittelusta. Ensiksi on käsitelty toimintolaskentaa yleisellä tasolla ja kerrottu, mitä se on, tämän jälkeen on vertailtu toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan eroja ja lopuksi on koottu toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet. Tämän lisäksi työssä on käyty lyhyesti läpi erilaisia tapoja hinnoitella palveluita.

Empiirinen osuus alkaa Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n ja sen tytäryhtiöiden esittelemisellä. Tämän jälkeen on käyty läpi Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön nykyiset laskutusperusteet ja selvitetty, mikä vaatii kehittämistä. Sen perusteella on lähdetty rakentamaan uutta toimintolaskentaa perustuvaa laskutusta. Ensin on selvitetty resurssit ja organisaatiossa suoritettavat toiminnot, minkä jälkeen on pyritty löytämään sopivia kustannusajureita, joilla kustannukset saadaan ensin kohdistettua resursseilta toiminnoille ja tämän jälkeen toiminnoilta laskentakohteille eli tytäryrityksille. Lopuksi on laadittu Excel-taulukko, jonka tarkoituksena olisi helpottaa toimintolaskennan käyttöönottamista.

Toimintolaskennan käyttöönottamisen lähtökohtana on, että työntekijät alkaisivat seurata omaa ajan käyttöään. Vasta tämän jälkeen pystytään ottamaan toimintolaskenta käyttöön laskutuksessa. Onnistuneena toimintolaskennan käyttö auttaa pääsemään eroon epäoikeudenmukaisesta kustannusten kohdistamisesta ja lisäksi saadaan paljon hyödyllistä tietoa, joka auttaa toiminnan suunnittelemisessä ja seurannassa sekä antaa hyödyllistä tietoa tulevaisuuden varalle.

Asiasanat: Toimintolaskenta, hinnoittelu, kustannuslaskenta, laskutus

ABSTRACT

Jenna Partinen

Creating an Activity-Based Costing Model for Invoicing, Case: Lappeenranta City Holding Company Ltd, 50 pages, 3 appendices

Saimaa University of Applied Sciences, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation: Accounting

Bachelor's Thesis 2009

Instructors: senior lecturer in Accounting Kirsti Toivonen, bookkeeper Virpi Suurkuukka Lappeenranta City Holding Company Ltd

The objective of the research was to create an activity-based costing model for Lappeenranta City Holding Company's accounting department. The purpose was to check the current way of invoicing and then build up a new invoicing model.

In the theoretical part of the study the main issue was activity-based costing (ABC). In addition, the theoretical part contains some information about the pricing methods of services. The empirical part of the study begins with an introduction of Lappeenranta City Holding Company Ltd and its subsidiaries. There is information about current invoicing, but the main point of the empirical part was the creation of a new invoicing model. The process is described step by step, from activity analysis to the definition of cost drivers. The data for this research was collected by interviewing the bookkeepers of Lappeenranta City Holding Company.

The result of the study shows that bookkeepers have to take notes on their time usage on each activity, because time is a good resource driver. Only after that they can start using the new model. Activity-based costing helps getting rid of unfair cost turning and it also gives a lot of useful information for the future.

Keywords: Activity-Based Costing, Pricing, Cost Accounting, Invoicing

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 TOIMINTOLASKENTA.....	8
2.1 Yleistä toimintolaskennasta	8
2.2 Toimintoajattelu ja toimintolaskennan peruskäsitteitä	9
2.3 Toimintojen hierarkiatasot	10
2.4 Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa	11
2.4.1 Resurssien ja niiden aiheuttamien kustannusten määrittelyminen ..	12
2.4.2 Toimintojen määrittelyminen.....	12
2.4.3 Resurssien kohdistustekijöiden selvittäminen.....	13
2.4.4 Toimintoajureiden määrittelyminen.....	13
3 TOIMINTOLASKENNAN JA PERINTEISEN KUSTANNUSLASKENNAN EROJA.....	15
3.1 Perinteinen kustannuslaskenta.....	15
3.2 Toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan vertailua	16
3.3 Toimintolaskennan hyötyjä ja haittoja.....	18
3.4 Toimintojohtaminen	18
4 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖÖNOTTO	19
4.1 Suunnittelu ja tavoitteen asettelu.....	20
4.2 Tiedon keräämisen välineitä	21
4.3 Toimintolaskentamallin kehittäminen	21
4.4 Toimintoanalyysi.....	22
4.5 Resurssien kohdistaminen toiminnoille	22
4.6 Toimintojen kohdistaminen laskentakohteille	23
5 PALVELUIDEN HINNOITTELEMINEN	23
5.1 Hinnoittelulaskelmamenetelmät lyhyesti.....	24
5.2 Palveluiden hinnoittelumalleja	25
6 LAPPEENRANNAN KAUPUNKIYHTIÖT OY.....	28
6.1 Lappeenranta Innovation Oy	29
6.2 Lappeenranta Free Zone Oy Ltd	29
6.3 Lappeenrannan Seudun yrityspalvelut Oy.....	30
6.4 Lappeenrannan Yritystila konserni	31
6.5 Lappeenrannan Laivat.....	31
6.6 Etelä-Karjalan Pesula Oy	32
6.7 Williparkki Oy.....	32
6.8 Fly Lappeenranta	33
6.9 Lappeenrannan Huhtiniemi Oy.....	33
6.10 Lappeenrannan Tieto-Sähkötalo Oy.....	33
7 LASKUTUSPERUSTEIDEN TARKASTAMINEN	34
7.1 Tulkintoja nykyisistä laskutusperusteista	34
7.2 SWOT–analyysi nykyisistä laskutusperusteista ja niiden kehittämisestä.	36
8 Uuden laskentamallin suunnittelu ja kehittäminen.....	38
8.1 Tavoitteet.....	38
8.2 Resurssit ja niiden kustannusten selvittäminen	38
8.3 Toimintojen määrittelyminen	39
8.4 Resurssiajureiden määrittelyminen	41
8.4.1 Henkilöstökulut	41
8.4.2 Tilakustannukset.....	42
8.4.3 Aine- ja tarvikekustannukset.....	43

8.4.4 Kone- ja laitekustannukset.....	43
8.5 Toimintoajureiden määrittelyminen	43
8.5.1 Ostolaskujen käsitteleminen	43
8.5.2 Palkanlaskenta, pankkiohjelma ja myyntilaskutus	44
8.5.3 Kuukausiraportit, käteiskassat ja rakennusurakkakustannusten laskeminen	45
8.6 Excel-tilukon laatiminen.....	45
9 YHTEENVETO.....	46
10 OMAN ONNISTUMISEN ARVIOINTIA	48
LÄHTEET	49

LIITTEET

Liite 1 Kysymyksiä nykyisistä laskutusperiaatteista

Liite 2 Toimintoanalyysin runko

Liite 3 Excel-pohja laskutusta varten

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön nykyiset laskutusperusteet ja pyrkiä kehittämään niitä toimivammiksi ja oikeudenmukaisemmiksi asiakkaita kohtaan. Olin työharjoittelussa Kaupunkiyhtiöt Oy:ssä ja kysyin mahdollisuutta tehdä opinnäytetyön sinne. Idea työlle on lähtöisin Kaupunkiyhtiöiden omista tarpeista ja toiveista.

Kaupunkiyhtiöt Oy on Lappeenrannan kaupungin omistama yhtiö, jonka tehtävänä on kaupunkikonsernin elinkeinopolitiikan johtaminen edistämällä ja kehittämällä tytäryhtiöidensä toimintaa (Lappeenranta 2009). Kaupunkiyhtiöt tarjoaa tytäryhtiöilleen kirjanpito- ja muita taloushallinnon palveluita. Tarkoituksena on kehittää laskutusta toimintopohjaiseksi. Olen käyttänyt apuna työssäni toimintolaskennan teoriaa, josta työn teoreettinen osuus suurimmaksi osaksi muodostuu.

Toimintolaskennan lähtökohtana on, että kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteella. Toiminnot kuluttavat resursseja ja tuotteet tai palvelut puolestaan toimintoja. (Alhola & Lauslahti 2000, 213.) Toimintolaskennassa kustannusten kohdistaminen tapahtuu siis kahdessa vaiheessa, ensin resursseilta toiminnoille ja tämän jälkeen toiminnoilta laskentakohteille.

Ensimmäiseksi työssä perehdytään toimintolaskentaan, mitä se on ja käydään läpi muutamia peruskäsitteitä. Tämän jälkeen selvitetään, kuinka kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa tapahtuu ja vertaillaan, kuinka se eroaa ns. perinteisestä kustannuslaskennasta. Tämän jälkeen käydään vielä lyhyesti läpi, kuinka toimintolaskennan käyttöönottoprosessi tapahtuu. Toimintolaskennan lisäksi esitellään myös erilaisia tapoja hinnoitella palveluita.

Työn empiirinen osa alkaa kohdeyrityksen ja sen tytäryhtiöiden esittelemisellä. Tämän jälkeen tutustun yhtiön nykyiseen laskutukseen ja poimin sieltä hyviä sekä mahdollisesti parannettavia asioita. Tarkoituksena on muuttaa laskutusta toimintoperusteiseksi, jolloin kustannusten tulisi kohdistua niiden oikean käytön mukaan jokaiselle tytäryhtiölle. Lopuksi kokoan yhteen työn tulokset ja arvioin, kuinka olen mielestäni onnistunut.

Työ on toiminnallinen opinnäytetyö ja tutkimus toteutetaan empiirisenä toimintatutkimuksena. Toisin sanoen osallistuin itse muutos- ja kehittämisprosessiin. Aineistoa ja tarvittavaa tietoa hankin haastattelemalla Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitäjiä.

Tavoitteena on saada aikaan toimiva laskutusjärjestelmä, joka huomioi tasapuolisesti kaikkia laskutettavia yhtiötä ja jossa kustannukset on kohdistettu oikein niiden aiheutumisperiaatteella. Sivutuotteena saadaan tietoa myös monista muista asioista, kuten henkilöiden ajankäytöstä, kirjanpitoyksikössä suoritettavista toiminnoista ja resursseista.

2 TOIMINTOLASKENTA

Toimintolaskenta on yksi sisäisen laskennan työkalu, joka kehitettiin 1900-luvulla Yhdysvalloissa (Tokat 2003; Alhola 2008, 15). Sen *lähtökohtana on aiheuttamisperiaatteen mukainen kustannusten kohdistaminen* (Alhola & Lauslah-tti 2000, 213).

Toimintolaskenta luotiin vastamaan yrityksissä tapahtuneisiin kustannusraken-teiden ja tuotantoprosessien muutoksiin (Jyrkkiö & Riistama 2003, 176). Sen avulla pystytään ymmärtämään paremmin kustannusten käyttäytymistä ja seu-rauksena tästä, se mahdollistaa esimerkiksi tuotekustannusten ja asiakaskan-nattavuuden selvittämisen. (Alhola 2008.) Tässä luvussa perehdytään tarkem-min toimintolaskennan perusteisiin ja historiaan, keskeisiin käsitteisiin sekä kus-tannusten kohdistamistapaan toimintolaskennassa.

2.1 Yleistä toimintolaskennasta

Toimintolaskenta (Activity Based Costing), josta käytetään myös nimitystä ABC-analyysi, on yksi kannattavuus- ja kustannuslaskennan suuntaus, jossa kustan-nusten kohdistaminen tapahtuu aiheuttamisperiaatteella. Tämä tarkoittaa sitä, että kustannukset kohdistetaan niille toiminnoille, joista ne oikeasti aiheutuvat. (Alhola 2008, 8.) Jyrkkiön ja Riistaman (2003, 176) mukaan toimintolaskennan perusajatuksena on yrityksen tai jonkin muun organisaation toiminnan analy-soiminen jakamalla toiminta perusyksikköihin eli toimintoihin. Toimintoja voivat olla esimerkiksi ostolaskujen kirjaaminen, tuotteen kokoaminen, puhelinvaihteen hoito tai mikä tahansa yrityksen toimintaan liittyvä tehtävä. (Jyrkkiö & Riistama 2003, 176.)

Toimintolaskennan merkittävin ero verrattuna muihin kustannuslaskennan muo-toihin on, että kustannusten kohdistaminen tapahtuu kahdessa eri vaiheessa. Ensin resurssien kustannukset kohdistetaan toiminnoille ja tämän jälkeen toi-mintojen kustannukset laskentakohteille. (Tyni 2007, 50 - 52.) Toimintolaskenta ei ole pelkästään kustannuslaskentaa. Se on enemmänkin informaatiojärjestel-mä, joka antaa kustannus- mutta myös ei-taloudellista tietoa yrityksen toimin-noista ja laskentakohteista (Turney 1994, 53).

Toimintolaskenta kehitettiin perinteisen katetuottolaskennan vaihtoehdoksi, koska haluttiin selvittää, mistä yleiskustannukset oikeasti aiheutuvat ja saada ne paremmin hallintaan (Tokat 2003). Toimintolaskentaan viittaavia ajatuksia on esitetty Yhdysvalloissa jo 1900-luvun alussa. Suomeen toimintolaskennan perusajatus on puolestaan saapunut 1970-luvulla. (Alhola 2008, 15.) Toimintoympäristöt ovat muuttuneet vuosien saatossa, ja se on aiheuttanut esimerkiksi sen, että välittömien kustannusten suhteellinen osuus tuotantokustannuksista on laskenut, ja toisaalta taas välillisten kustannusten esimerkiksi mainonnan ja myynnin kustannusten osuus kaikista kustannuksista on kasvanut. Tämä kustannusrakenteen muutos on toiminut ylykkeenä toimintolaskennan kehittämiseksi. (Jyrkkiö & Riistama 2003, 176.) Toimintolaskentaa on pidetty myös perinteisen kustannuslaskennan kilpailijana, Alholan (2008, 15) mukaan näin ei kuitenkaan saisi olla, sillä toimintolaskennassa on kysymys ”oikeiden” kustannusten selvittämisestä.

2.2 Toimintoajattelu ja toimintolaskennan peruskäsitteitä

Yritys elää suoritemarkkinoilta saamallaan tulorahalla eli rahalla, jonka se saa suoritteidensa myynnistä. Jotta suoritteita pystytään valmistamaan tai aikaansaamaan, se edellyttää erilaisia toimintoja. Toiminnot ovat erilaisia yrityksen toimialan mukaan, ja ne myös toteutetaan eri yrityksissä omalla tavallaan. Yhteistä niille on kuitenkin se, että ne kuluttavat yrityksen resursseja eli voimavaroja. Toisin sanoen toiminnot aiheuttavat kustannuksia yrityksessä. (Alhola 2008, 25.)

Toiminto eli työtä aiheuttava prosessi tai proseduuri (Turney 1994, 96), syntyy yleensä yrityksen ulkopuolelta tulevasta impulssista (vaatimuksesta) eli asiakkaiden tarpeista ja toiveista. Impulssi ei kuitenkaan yleensä synnytä vain yhtä toimintoa, vaan joukon erilaisia toimintoja, jotka yhdessä muodostavat toimintoketjun (Alhola 2008, 25).

On tärkeää, että yritys tietää, mistä sen kustannukset oikeasti muodostuvat, sillä jos kustannuksia ei tunneta, ei niihin myöskään pystytä vaikuttamaan. Parhai-

ten yritys pystyy vaikuttamaan kustannuksiinsa vaikuttamalla toimintoihinsa. Pitäisi pyrkiä erottamaan toisistaan sellaiset toiminnot, jotka tuovat asiakkaalle lisäarvoa ja sellaiset jotka eivät tuo. Tällaisista lisäarvoa tuottamattomista toiminnoista tulisi pyrkiä pääsemään eroon. (Alhola 2008, 28.)

Toimintolaskennassa tuotekustannukset selvitetään määrittelemällä, mitä toimintoja tuotteet kuluttavat (Alhola 2008, 31). Ensiksi selvitetään, mitä toimintoja yrityksellä on. Toiseksi on selvitettävä **resurssiajurit** eli kohdistimet, joilla resurssien kustannukset jaetaan toiminnoille. Kolmantena vuorossa on **toimintoajureiden** määrittelemisen eli selvitetään, millä perustein toimintojen kustannukset jaetaan laskentakohteille (esimerkiksi tuotteille tai asiakkaille). (Alhola & Lauslahti 2000, 214.)

Kustannusten kohdistaminen tapahtuu siis kustannusajureiden avulla. Kuten edellä huomattiin, kustannusajureita on kahdenlaisia. Resurssiajurit ovat ensimmäisen tason kustannusajureita ja toimintoajurit puolestaan toisen tason kustannusajureita. (Alhola & Lauslahti 2000, 214.)

Jotta voidaan löytää aiheuttamisperiaatteen mukaiset kohdistimet tai ajurit, toiminto on analysoitava perinpohjaisesti. Kohdistimia voidaan luokitella esimerkiksi seuraavalla tavalla:

- *palkkakustannuksista riippuvat*
- *aineskäytöstä riippuvat*
- *tilankäytöstä riippuvat*
- *toimenpiteistä riippuvat*
- *ajan kulumisesta riippuvat*
- *organisaation toiminnan kokonaisvolyymista riippuvat* (Jyrkkiö & Riistama 2003, 177.)

2.3 Toimintojen hierarkiatasot

Toiminnoilla on yrityksessä erilaiset hierarkiatasot, jotka on pystyttävä tunnistamaan. Hierarkiatasojen avulla osataan valita oikeanlaiset toimintoajurit. Eritasoiset toiminnot vaikuttavat eritavalla tuotteen kustannuksiin. Keskeiset toiminnot pyritään selvittämään yleensä toimintoanalyysin avulla. Ei kuitenkaan riitä, että selvitetään pelkästään, mitä toimintoja on, vaan on myös selvitettävä toimintojen vaikutus muihin toimintoihin. (Alhola 2008, 37.)

Toiminnot voidaan luokitella erilaisiin tasoihin joita voivat olla esimerkiksi ylläpitotoiminnot, tuotetoiminnot, erätoiminnot ja yksikkötason toiminnot. Ylläpitotoiminnot luovat edellytykset yrityksen toiminnalle eikä niiden määrä ole sidonnainen yksittäisten tuotteiden tai palveluiden volyyymiin. (Alhola 2008, 38.)

Tuotetason toiminnot puolestaan voivat riippua tuotteiden lukumäärästä. Esimerkiksi mainonta on hyvä esimerkki tuotetoiminnosta, sillä mainonnan kustannukset liittyvät yleensä tuotteiden lukumäärään, eivät valmistuslukumäärään. Tuotetason toimintojen määrä kasvaa yleensä, jos tuotteet muuttuvat monimutkaisemmiksi tai tuotenimikkeiden lukumäärä suurenee. (Alhola 2008, 39.)

Erätoimintojen kustannukset ovat riippuvaisia erien lukumäärästä, ei valmistuksen lukumäärästä. Esimerkiksi ostotilaus tai lähetys on erätoiminto. Yksikkötason toiminnot muuttuvat suoraan volyymin mukaan ja näitä kustannuksia kohdistetaan suoraan tuotteelle. (Alhola 2008, 39.)

Alhola (2008, 39) esittää myös toisenlaisen tavan luokitella toimintoja:

- *arvoa lisäävät, lisäämättömät ja arvoa tuhoavat toiminnot*
- *ydin- ja tukitoiminnot*
- *tärkeysjärjestyksen mukaiset toiminnot*
- *toistuvat ja kertaluonteiset toiminnot*
- *toimintoketjun mukaiset toiminnot*
- *elintärkeät, pakolliset, harkinnanvaraiset ja turhat toiminnot*

Toimintoja voidaan siis luokitella monella eri tapaa, mutta on tärkeää valita sellaiset luokittelutavat, jotka parhaiten sopivat yrityksen tarpeisiin.

2.4 Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa

Toimintolaskennan peruslähtökohtana on, ettei kustannuksia jaeta, vyörytetä eikä jyvitetä, vaan ne nimenomaan kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan kullekin toiminnolle. Ainoat kustannukset, jotka jätetään kohdistamatta, ovat ylikapasiteetti- ja tuotekehityskustannukset, koska ylikapasiteettikustannukset kuormittaisivat tuotteita epäoikeudenmukaisesti ja tuotekehityskustannukset taas hyödyntävät vasta uusia tuotteita. (Alhola 2008, 41.)

Toimintolaskenta on kaksivaiheinen prosessi, jossa kustannukset jaetaan kahdessa vaiheessa, ensin toiminnoille ja sitten toiminnoilta tuotteille. Seuraavaksi käyn lyhyesti läpi toimintolaskennan rakenneosat ja sen, kuinka kustannusten kohdistaminen niiden kautta tapahtuu.

2.4.1 Resurssien ja niiden aiheuttamien kustannusten määrittelyminen

Yritykset tarvitsevat toimiakseen erilaisia resursseja, joita voivat olla esimerkiksi työntekijät, aineet ja tarvikkeet, tilat sekä koneet ja laitteet (Tyni 2007, 51). Toisin sanoen resurssit ovat tuotannontekijöitä, joita ilman toimintoja ei syntyisi (Alhola 2008, 43).

Toimintolaskennassa lähdetään liikkeelle resurssien ja niiden aiheuttamien kustannusten määrittelymisestä. Resurssikustannusten ensisijainen lähde on yrityksen kirjanpito. Kirjanpidosta saadaan selville esimerkiksi, kuinka paljon palkkoja on maksettu tai paljonko tilakustannukset ovat olleet. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että ensin on yhdisteltävä joitakin pääkirjan tilejä, jotta saadaan oikeat kustannukset selville (esimerkiksi palkat ja henkilösivukulut). (Turney 1994, 98.)

Esimerkiksi työntekijöistä aiheutuvia kustannuksia ovat palkat ja henkilösivukulut, tilakustannuksia vuokrat, poistot ja ylläpitokustannukset, kone- ja laitekustannuksia voivat olla leasing- sekä huoltokulut jne. (Tyni 2007, 51).

2.4.2 Toimintojen määrittelyminen

Toiminnot muodostavat toimintolaskennan ytimen, ja siksi ne tuleekin määritellä, ennen kuin voidaan alkaa kohdistaa kustannuksia. Toiminto voi olla mikä tahansa yrityksessä tehtävä työ, esimerkiksi ostolaskujen käsittelyminen tai reiän poraaminen. (Turney 1994, 99.) Toiminnot ovat kuitenkin aina yrityskohtaisia (Alhola 2008, 25).

Koska toimintoja voi olla yrityksissä satoja, on järkevää ryhmitellä toiminnot toimintokeskuksiin. Toimintokeskuksella tarkoitetaan toisiinsa liittyvien toimintojen

ryhmää (kuva 1. ks. s. 14). Toimintokeskuksen voi muodostaa esimerkiksi osastoittain. (Turney 1994, 102.)

Tietyn toiminnon kaikki toiminnot yhdessä muodostavat toimintoaltaan (kuva 1. ks. s. 14). Toimintoaltaiden käyttö ei ole kuitenkaan välttämätöntä. (Alhola 2008, 50.)

2.4.3 Resurssien kohdistustekijöiden selvittäminen

Resurssien kohdistustekijät nimensä mukaisesti kohdistavat resurssien kustannukset toiminnoille (Turney 1994, 100). Resurssien kohdistustekijät eli kustannusajurit voidaan jakaa kahteen osaan: resurssiajureihin eli ensimmäisen tason kustannusajureihin ja toimintoajureihin eli toisen tason kustannusajureihin. Resurssiajureiden tehtävänä on kohdistaa resurssien kustannukset toiminnoille, ja toimintoajurit puolestaan kohdistavat kustannukset toiminnoista laskentakohteille. (Alhola 2008, 44.)

Kustannusajureiden määrittelemineen on toimintolaskennan yksi kriittisimmistä kohdista, sillä jos valitaan väärät kustannusajurit, koko laskennasta saatava hyöty tuhoutuu ja päädytään väärään lopputulokseen (Alhola 2008, 44).

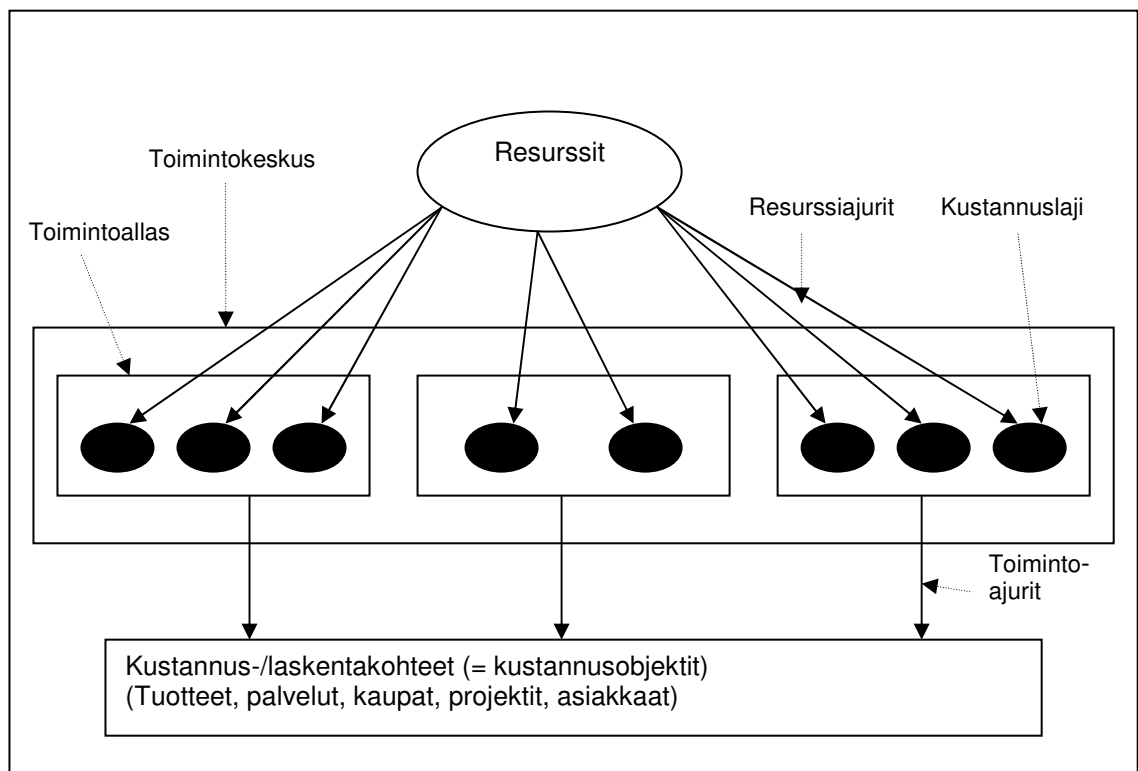
Resurssiajureiden selvittäminen tarkoittaa siis käytännössä sitä, että selvitetään, paljonko kukin toiminto käyttää mitään resurssia. Esimerkiksi palkkakustannukset kohdistetaan toiminnoille arvioidun toimintaan tarvittun työmäärän mukaisesti. (Turney 1994, 100.) Näin saadaan selville kunkin toiminnon kustannukset.

2.4.4 Toimintoajureiden määrittelemineen

Kuten edellä mainittiin, toimintoajureiden tehtävänä on siis kohdistaa kustannukset toiminnoilta laskentakohteille. Toimintoajurit ovat sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat, kuinka usein jokin toiminto suoritetaan tai suoritetaanko sitä ollenkaan. (Alhola 2008, 47.)

Joissain tapauksissa voi olla tarpeen käyttää myös yksikkö- eli laskentaajureita. Niiden avulla saadaan selville saman toimintoryhmän toimintojen kustannuseroja. Yksikköajurit ovat sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat yksittäisen toiminnan kustannuksiin. Esimerkkinä mainittakoon ostolaskujen käsittely, jossa toimintoajurina voisi olla ostolaskujen määrä ja yksikköajurina ostolaskujen oikeellisuus. (Alhola 2008, 48.)

Käytännössä toimintoajureiden tehtävänä on määrittää, kuinka paljon mikin laskentakohde käyttää mitäkin toimintoa. Näin saadaan kohdistettua toiminnon kustannukset tuotteille.



Kuva 1 Kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja suhteet (Alhola 2008, 43)

Kuvassa 1 on pyritty havainnollistamaan koko kustannustenjakoprosessia sekä aiemmin määriteltyjä käsitteitä.

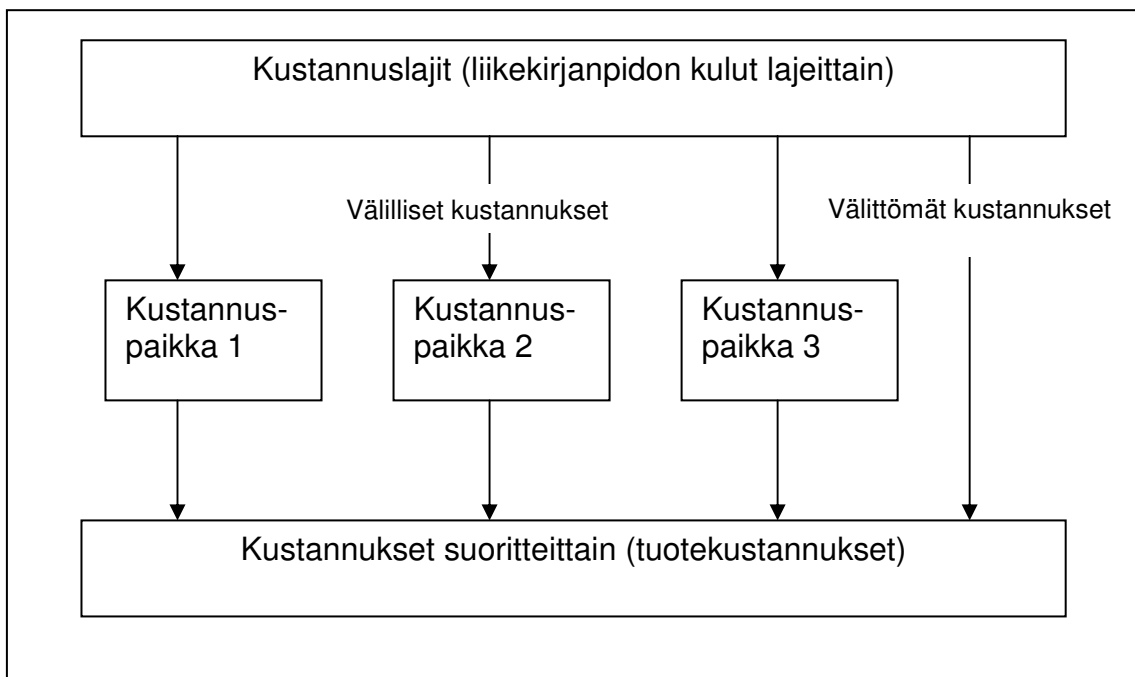
3 TOIMINTOLASKENNAN JA PERINTEISEN KUSTANNUSLASKENNAN EROJA

Toimintolaskenta on herättänyt paljon keskustelua sekä puolesta että vastaan. Jotkut pitävät sitä jopa perinteisen kustannuslaskennan uhkana. Toimintolaskenta ja perinteinen kustannuslaskenta eroavatkin toisistaan monella tapaa, mutta kumpaakaan ei pitäisi nähdä toistensa kilpailijana. (Alhola 2008, 15.) Toimintolaskennassa ideana on oikeiden kustannusten selvittäminen, kun taas perinteisessä kustannuslaskennassa käytetään ns. epäsuoria kohdistimia, jotka eivät välttämättä johda täysin oikeaan lopputulokseen.

Perinteinen kustannuslaskenta on luotu yksinkertaisten tuotantoprosessien laskentaan. Nykyään tuotantoprosessit ovat kuitenkin monimutkaistuneet ja tästä syystä on tarvittu myös uusia kehittyneempiä laskentamalleja. (Alhola 2008, 16.) Seuraavaksi vertaillaan näitä kahta kustannuslaskennan muotoa keskenään ja käydään läpi niiden eroja sekä hyviä ja huonoja puolia.

3.1 Perinteinen kustannuslaskenta

Perinteisessä kustannuslaskennassa välittömien aineiden ja välittömän työn kohdistus laskentakohteille tapahtuu suoraan ilman välivaiheita. Yleiskustannukset jätetään useasti kohdistamatta ja jos ne kohdistetaan, se tapahtuu yleensä epäsuorasti vähintään yhden välivaiheen kautta. Kohdistimena käytetään volyymista riippuvaa kohdistinta, esimerkiksi työtunteja. Tällaisesta epäsuorasta kustannusten kohdistamisesta käytetään nimitystä *välillinen kohdistaminen*. Yleiskustannusten kohdistaminen tapahtuu perinteisessä kustannuslaskennassa yleensä jakamalla. Jakoperusteina voidaan käyttää esimerkiksi välittömiä työtunteja tai välittömiä ainekustannuksia. (Vehmanen & Koskinen 1997, 125 - 126.) Seuraavassa kuvassa (kuva 2) on havainnollistettu perinteisen kustannuslaskennan kulkua.



Kuva 2 Perinteisen Kustannuslaskennan kulku (Alhola 2008, 12.)

Alholan (2008, 11) mukaan perinteinen kustannuslaskenta sisältää yleensä kolme vaihetta, joita ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta sekä suoritekohtainen laskenta. Kustannuslajilaskennassa selvitetään laskentakauden kokonaiskustannukset lajeittain. Kustannuspaikkalaskennassa välilliset kustannukset (yleiskustannukset) kohdistetaan kustannuspaikoille. Suoritekohtaisessa laskennassa välilliset kustannukset puolestaan kohdistetaan suoritteille esimerkiksi jako- tai lisäyslaskennan avulla. (Kuva 2.)

3.2 Toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan vertailua

Kuten aikaisemmin on käynyt ilmi, toimintolaskentajärjestelmä on kaksivaiheinen kustannusten kohdistamisprosessi. Ensimmäisessä vaiheessa kustannukset kohdistetaan toiminnolle ja toisessa vaiheessa toiminnoilta laskentakohteille sen mukaan, kuinka paljon laskentakohteet kutakin toimintoa käyttävät. (Kuva 1. ks. s. 14) *Toimintolaskenta on resurssien kulutusta jäljittävä malli*, kun taas perinteiset kustannuslaskentamallit ovat yleensä *resurssien hankinnasta aiheutuvia kassavirtoja jäljittäviä malleja*. (Vehmanen & Koskinen 1997, 127.)

Toimintolaskennalla on kaksi ulottuvuutta: *kustannusten kohdistamisulottuvuus ja kustannusten prosessiulottuvuus*. Perinteisellä kustannuslaskennalla puolestaan on vain yksi ulottuvuus: kustannusten kohdistamisulottuvuus. Kohdistamisulottuvuudella tarkoitetaan näkökulmaa, joka ohjaa varsinaista kustannuslaskentaa. (Vehmanen & Koskinen 1997, 130.) Se antaa tietoa resursseista, toiminnoista ja laskentakohteista ja sen tavoitteena on selvittää laskentakohteen kustannukset (Alhola 2008, 35).

Prosessiulottuvuudessa on kyse kustannusten hallinnasta, ja tämä siis puuttuu perinteisestä kustannuslaskennasta. Toimintolaskenta antaa tietoa, miksi ja miten toimintoja tehdään. (Vehmanen & Koskinen 1997, 130.) Prosessiulottuvuuden tavoite on mitata ja kehittää tuotteen tuottamisen kokonaisprosessia (Alhola 2008, 35.) Toisin sanoen prosessiulottuvuus tuottaa ei taloudellista tietoa (Turney 1994, 109).

Turneyn (1994, 28) mielestä perinteisen kustannuslaskentajärjestelmän ongelmana on, ettei se ole samassa linjassa yritykseen vaikuttavien ulkoisten ja sisäisten olosuhteiden kanssa, toisin sanoen perinteinen kustannuslaskenta ei ole sopeutunut uuteen kilpailuympäristöön. Myös yrityksen tuotantorakenne on muuttunut monella tapaa. Ennen valmistettiin vain muutamia tuotteita, ja nykyisin yritykset tuottavat suuria tuotesarjoja, jolloin välittömät kustannukset edustavat vain pientä osaa kaikista kustannuksista (Alhola 2008, 20). Perinteisen kustannuslaskennan ongelmana on myös se, että sen avulla ei pystytä selvittämään esimerkiksi asiakaskannattavuutta tai jakelukanavan kannattavuutta (Alhola 2008, 55).

Toimintolaskenta tuottaa enemmän informaatiota kuin normaali kustannuslaskenta. Sen vahvuutena on juuri se, että se tuottaa myös paljon ei-taloudellista tietoa. Toimintolaskennan avulla saadaan tietoa esimerkiksi toiminnan työmäärään vaikuttavista tekijöistä ja arvioita toiminnan suorittamisen onnistumisesta. (Turney 1994, 109.)

3.3 Toimintolaskennan hyötyjä ja haittoja

Toimintolaskennalla on monia hyötyjä verrattuna perinteiseen kustannuslaskentaan:

- Sen avulla pystytään selvittämään, mitä organisaatio oikeasti tekee ja minkä takia.
- Se kertoo, mikä tuote aiheuttaa minkin työn ja edistää työnteon motiivia.
- Se auttaa tunnistamaan epäedullisia toimintotapoja, jolloin niitä voidaan kehittää.
- Sen avulla saadaan selville toiminto-, suorite-, tai asiakaskohtaiset kustannukset perinteistä kustannuslaskentaa luotettavammin.
- Se antaa myös monipuolista tietoa tulevaisuuden varalle.

(Tokat 2003.)

Haittana toimintolaskennassa on sen monimutkaisuus. Toimintolaskentamalli pitäisi osata rakentaa oikealla tavalla, niin että se on tarpeeksi yksinkertainen, mutta ei kuitenkaan niin yksinkertainen, että se ei huomioi kaikkea oleellista. (Turney 1994, 247.)

Yksi ongelma on myös kustannusajureiden määrittelemisen. On osattava määrittää oikeat kustannusajurit, sillä jos käytetään väärä ajureita, koko toimintolaskennan hyöty menee hukkaan ja lopputulos on väärä. (Alhola 2008, 44.)

3.4 Toimintojohtaminen

Toimintolaskenta voi olla enemmänkin kuin pelkkä kustannuslaskentamalli, sitä voidaan käyttää hyväksi myös johtamisessa. Tällöin puhutaan toimintoperusteisesta johtamisesta, toimintojohtamisesta (Activity Based Management, ABM). (Alhola 2008, 85.)

Toimintolaskenta itsessään on kustannusten kohdistamiseen keskittynyt apuväline, mutta toimintojohtamisessa sen sijaan pyritään jatkuvaan toiminnan parantamiseen (Alhola 2008, 85). Toimintojohtamisessa käytetään apuna toimintolas-

kennan tuottamaa informaatiota. Sillä on kaksi tärkeää päämäärää: asiakkaan saamaan nettohyödyn lisääminen ja yrityksen nettohyödyn tuottamisesta ansaitun voiton parantaminen. (Turney 1994, 135.)

Toimintolaskennan perusajatuksena on, että yritys tarvitsee tarkkaa ja ajankoh- taista tietoa tehtävästä työstä ja työn kohteista, toisin sanoen toiminnoista ja laskentakohteista. Todellisuudessa, jos halutaan saada mahdollisimman suuri hyöty, toimintolaskennan tietoa tulisi myös hyödyntää niin, että yritys pystyy määrittelemään sopivia strategioita, parantamaan tuotesuunnittelua ja vähentämään toiminnoissa tapahtuvaa tuhlausta. (Turney 1994, 138.)

Alholan (2008, 89) mielestä on tärkeää luoda suorituskykyä mittaava järjestelmä, sillä *sitä mitä ei mitata, ei voi johtaa*.

4 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖÖNOTTO

Toimintolaskennan käytännön toteuttaminen vaatii huolellista suunnittelua ja se on yrityksessä yleensä hyvin pitkäaikainen prosessi. Onnistuneena tämä projekti johtaa siihen, että toimintolaskennan tietoja aletaan käyttää hyväksi ja laskentamalli otetaan osaksi yrityksen laskentaa. (Alhola 2008, 91.)

Toimintolaskentaa suunniteltaessa ensimmäiseksi yrityksen johto pitää saada vakuuttuneeksi toimintolaskennan hyödyistä. Tämän jälkeen vaaditaan huolellista suunnittelua ja strategian kehittämistä. Kun suunnitelma on valmis, vuorossa on tarvittavien tietojen kerääminen, jonka jälkeen kehitetään toimintolaskentamalli. Toimintolaskennan käyttöönottoprosessi ei suinkaan lopu mallin kehittämiseen, vaan lopuksi kehitysprosessia on seurattava ja ohjattava hyvin tarkasti. (Turney 1994, 199.) Toimintolaskennan käyttöönottaminen ei siis ole mikään ihan yksinkertainen prosessi.

4.1 Suunnittelu ja tavoitteen asettelu

Toimintolaskennan käyttöönotto lähtee liikkeelle huolellisesta suunnittelemisesta. Ensinnäkin on syytä miettiä, mihin toimintolaskennalla tähdätään eli mitä tavoitteita sille asetetaan. On myös syytä miettiä, kuinka laaja prosessi tulee olemaan. Mitä tietoja halutaan saada selville ja kuka niitä tarvitsee. Tässä muutamia asioita, joihin on hyvä perehtyä suunnitteluvaiheessa. Mitä paremmin suunnitelmat on tehty, sitä todennäköisemmin toimintolaskennasta tulee olemaan jotakin hyötyä yritykselle. (Alhola 2008, 91.) Monesti toimintolaskennan käyttöönotto on epäonnistunut juuri siksi, että järjestelmää ei ole suunniteltu yrityksen tarpeita vastaavaksi.

Turney (1994, 217) on laatinut seuraavanlaisen listan toimintasuunnitelman laatimisvaiheista:

1. Tavoitteiden muotoilu

- *Mitä toimintolaskennalla tulisi saada aikaan?*

2. Informaatiotuotoksen määrittely

- *Määritellään tieto, joka järjestelmällä halutaan saavuttaa.*

3. Laajuuden määrittely

- *Projektin kattavuus.*

4. Organisaatorakenteen kuvaaminen

- *Miten projekti organisoidaan?*

5. Ryhmän jäsenten määrittely

- *Ryhmien muodostaminen.*

6. Koulutusvaatimusten määrittely

- *Koulutuksen muoto ja laajuus.*

7. Projektin aikataulun laatiminen

- *Mitä tehtäviä? Kuinka kauan läpivieminen kestää?*

8. Kustannusten budjetoiminen

- *Arvioidaan suorittamiseen tarvittavat resurssit.*

Huolellinen suunnittelu ja tavoitteiden asettaminen ovat siis hyvin tärkeässä osassa toimintolaskennan käyttöönottamisessa, eikä niitä tule laiminlyödä.

4.2 Tiedon keräämisen välineitä

Toimintolaskentaa suunniteltaessa tarvitaan tietoa esimerkiksi resursseista, toiminnoista ja kustannusobjekteista sekä kaikkia näitä tekijöitä yhdistävistä asioista. Tietoa löytyy yleensä yrityksen laskentaosastolta, työntekijöiltä sekä yrityksen tietojärjestelmistä. (Turney 1994, 230.) Mutta miten tietoa sitten oikein tulisi kerätä?

Ensinnäkin tietoa saadaan ihan vain tarkkailemalla tekeillä olevaa työtä. Toiseksi hyviä tiedonlähteitä ovat työkirjanpidon järjestelmät, joiden avulla saadaan selville eri toimintoihin käytetty aika. Kolmanneksi voidaan tehdä kyselyjä, jotka paljastavat tietoa esimerkiksi yrityksessä tehtävästä työstä. Neljäs vaihtoehto on haastattelut, jotka ovat yksi toimintolaskennan peruselementeistä. Haastattelut eivät ole pelkästään tapa saada tietoa, vaan haastatteluissa myös työntekijä saa tietoa tulevasta prosessista ja pystyy näin osallistumaan suunnitteluprosessiin. (Turney 1994, 231 - 236.)

4.3 Toimintolaskentamallin kehittäminen

Mallin suunnitteleminen on hyvin tärkeä osa toimintolaskennan käyttöönottoprosessia. Mallissa luodaan järjestelmän rakenne sekä rajat. Mallin rakentaminen voi olla vaikeaa, sillä sen tulisi olla mahdollisimman yksinkertainen, mutta ei kuitenkaan niin yksinkertainen, että se tuottaa epätarkkaa tietoa kustannuksista. (Turney 1994, 247.)

Mallin suunnittelussa on kuusi päävaihetta:

1. *Toimintojen tunnistaminen*
2. *Pääkirjan uudelleen rakentaminen*
3. *Toimintokeskuksen luominen*
4. *Resurssien kohdistustekijöiden määrittäminen*
5. *Tunnusmerkkien määrittely*
6. *Kohdistustekijöiden määrittely.* (Turney 1994, 247.)

Seuraavaksi käydään lyhyesti läpi toimintolaskentamallin kehittämisen tärkeimmät päävaiheet toimintojen analysoimisesta toimintoajureiden määrittelyyn.

4.4 Toimintoanalyysi

Mallin suunnittelu lähtee liikkeelle toimintoanalyysistä. Toimintoanalyysin avulla selvitetään, mitä yrityksessä tehdään, kuinka toiminnot liittyvät toisiinsa, mikä on toimintojen lisäarvo ja kuinka paljon niiden tekeminen maksaa. Toimintoanalyysin jälkeen yrityksellä toimintojen pitäisi olla luokiteltuina niin, että niitä on helppo analysoida. (Alhola 2008, 93.)

Toimintoanalyysi lähtee liikkeelle toimintojen selvittämisestä. Se voidaan toteuttaa esimerkiksi haastattelemalla työntekijöitä, jotka suorittavat toimintoja. Haastattelut voivat olla joko yksilö- tai ryhmähaastatteluja. Kun haastattelut on tehty, ne puretaan ”toimintohakemistoksi”. Toiminnot on järkevää luokitella tarkoituksenmukaisesti esimerkiksi toimintoketjujen mukaan. Tämän jälkeen pitäisi selvittää työntekijöiltä, kuinka paljon aikaa kunkin toiminnon suorittamiseen menee. (Alhola & Lauslahti 2000, 216.)

Näin siis jo pelkällä toimintoanalyysillä saadaan hyvin paljon tärkeää tietoa yrityksen toiminnasta ja sen tuotteista. Toimintoanalyysin jälkeen yrityksellä pitäisi olla käytössään dokumentit yrityksessä suoritettavista toiminnoista järkevästi luokiteltuina ja helposti analysoitavana. (Alhola & Lauslahti 2000, 216.)

4.5 Resurssien kohdistaminen toiminnoille

Resurssien kohdistaminen toiminnoille tapahtuu niin, että pääkirjantilit ohjataan toiminnoille. Toisin sanoen esimerkiksi palkkatilin summa jaetaan kaikille niille toiminnoille, jotka työvoimaa ovat kuluttaneet. Jaon tulisi tapahtua näiden toimintojen kesken siinä suhteessa, kuin ne ovat resurssia käyttäneet. Jakoperusteena toimivat siis resurssiajurit. (Alhola & Lauslahti 2000, 217.)

Turney (1994, 258) on laatinut neljä kohdistustekijöiden määrittelysääntöä:

1. Kohdistetaan aputoimintojen kustannukset päätoiminnoille.
2. Kohdistetaan kustannukset aina kun mahdollista.
3. Käytetään allokointipäätöksissä tervettä järkeä.
4. Erotetaan henkilöstökustannukset muista kustannuksista.

Aputoimintojen kustannukset kohdistetaan siis niille päätoiminnoille, joita ne hyödyttävät. Kustannukset tulee kohdistaa mahdollisuuksien mukaan. Tällä siis tarkoitetaan sitä, että allokointiin eli kustannusten välilliseen kohdistamiseen, tulisi turvautua vain, jos muuta mahdollisuutta ei ole. (Turney 1994, 259.) Tavoitteena on löytää sellaisia resurssiajureita, jotka mittaavat resurssien kulutusta tarkasti lisäämättä kustannuksia ja mittaamiseen vaatimaa aikaa. (Turney 1994, 269.)

4.6 Toimintojen kohdistaminen laskentakohteille

Viimeisenä vuorossa on toimintoajureiden määrittelemisen. Toimintoajurien määrittelemisessä on oltava tarkkana, sillä väärin valitut ajurit johtavat väärään lopputulokseen. Toiminnot kohdistetaan laskentakohteille siis valitsemalla sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnan suorittamistiheyteen, esimerkiksi tilausten lukumäärä. (Alhola & Lauslahti 2000, 219.) Tavoitteena on valita sellaisia kohdistustekijöitä, jotka selvittävät laskentakohteiden kustannukset mahdollisimman tarkasti, mutta kohtuullisin kustannuksin (Turney 1994, 269).

5 PALVELUIDEN HINNOITTELEMINEN

Hinnoittelu vaikuttaa hyvin merkittävästi liiketoiminnan kannattavuuteen, siksi onkin tärkeää miettiä, kuinka yritys tuotteensa tai palvelunsa hinnoittelee. Jos hinta on liian korkea, siitä voi seurata markkinaosuuden menettäminen tai toisaalta, jos hinta on liian matala, kannattavuus huononee. (Tieke 2005, 3.) Lähtökohtana hinnoittelulle on yleensä kuitenkin se, että suoritteesta tai palvelusta saatava hinta kattaa sen aikaansaamisesta aiheutuneet kustannukset sekä voitotavoitteen. (Alhola & Lauslahti 2000, 221.)

Hinta vaikuttaa hyvin monella tavalla yritykseen. Ensinnäkin hinta kertoo asiakkaalle tuotteen tai palvelun arvon, toiseksi se voi joko parantaa tai heikentää kannattavuutta. Hinta vaikuttaa myös tuotteen asemointiin eli mille kohderyhmille tuote on kohdistettu. Näiden lisäksi hinta on yksi kilpailuun vaikuttavista pe-

rustekijöistä, hyvällä hinnoittelulla pystytään edistämään kilpailuetua ja huonolla puolestaan heikentämään sitä. (Tieke 2005, 7.)

Hinnoittelua suunniteltaessa on otettava huomioon monia asioita, kuten

- tuotteen kustannukset
- voittotavoite
- tuotteen/palvelun laatu
- jakelutiet
- markkinat
- eri asiakassegmentit
- tuotteen elinikä ja
- imago, jonka yritys haluaa itsestään antaa

(Alhola & Lauslahti 2000, 221).

Hinnoittelupäätös voidaan tehdä monella eri tapaa, mutta tärkeää on huomata, että yrityksen menestyminen on paljolti hinnoittelusta kiinni.

5.1 Hinnoittelulaskelmamenetelmät lyhyesti

Hinnoittelulaskelmamenetelmiä on olemassa erilaisia ja ne voivat perustua esimerkiksi omakustannuslaskentaan, katetuottolaskentaan, toimintolaskentaan, tuotteen elinkaareen tai markkinoihin (Alhola & Lauslahti 2000, 226).

Omakustannus- eli voittolisähinnoittelussa ideana on, että ensin huomioidaan kaikki tuotteen tai palvelun aikaansaamisesta aiheutuneet kustannukset, minkä jälkeen omakustannusarvoon lisätään voittolisä. Tavoitteena on varmistaa, että hinta kattaa kaikki aiheutuneet kustannukset ja tämän lisäksi tuottaa tavoitellun voiton. Ongelmallista tässä hinnoittelumallissa voi olla voittolisän määrittely ja toiseksi se ei pysty reagoimaan nopeasti kysynnän muutoksiin. (Alhola & Lauslahti 2000, 226 - 227.)

Katetuottolaskelmiin perustuva hinnoittelu pohjautuu minimikalkyyliin, joka lasketaan minimivalmistusarvon pohjalta. Tuotteen tai palvelun muuttuviin kustannuksiin lisätään katetuottotavoite, jolloin saadaan veroton myyntihinta. Ongel-

mana tässä on, että pitkällä aikavälillä tällainen hinnoittelu ei ole järkevää, sillä se ei kata kiinteitä kustannuksia. (Alhola & Lauslahti 2000, 228 - 229.)

Toimintoperusteisen hinnoittelun lähtökohtana on, että tiedetään kaikki tuotteen tai palvelun toimintokustannukset. Laskentakohteen vaatimat toiminnot käydään läpi yksitellen ja selvitetään, kuinka paljon se käyttää mitäkin toimintoa. Toimintopohjaisella hinnoittelulla saadaan aikaan todennäköisesti aika erilaisia tuloksia kuin perinteisillä hinnoittelumalleilla. Toimintolaskennassa hinta määräytyy oikeastaan asiakaskohtaisesti, sillä se huomioi, kuinka paljon kukin asiakas käyttää yrityksen resursseja. Samalla selviää myös yrityksen ns. ”hyvät ja huonot” asiakkaat. (Alhola & Lauslahti 2000, 231 - 232.)

Elinkaarituottolaskennassa tarkastellaan tuotteen tai palvelun koko elinkaarta, joka alkaa suunnittelusta ja päättyy, kun tuotteeseen liittyvät tukitoiminnot asiakkaalle lopetetaan. Tarkoituksena on selvittää, miten kustannukset kohdistuvat laskentakohteeseen sekä ajallisesti että määrällisesti. Elinkaarilaskenta huomioi kustannuksia, joita ei toisissa laskentamalleissa välttämättä edes lasketa tuotteen kustannuksiksi. Yleensä tuotteen alku- ja loppupäässä aiheutuneet kustannukset jäävät huomioimatta (esimerkiksi suunnittelu ja asiakaspalvelu). (Alhola & Lauslahti 2000, 237.)

Markkinapohjaisessa hinnoittelussa puolestaan on kyse markkinahinnasta, josta vähennetään oma voittotavoite. Näin saadaan selville, kuinka paljon tuote tai palvelu saa yritykselle maksaa. Markkinapohjaisessa hinnoittelussa hinta perustuu siis yleiseen markkinahintaan ja siihen, mitä kuluttajat ovat valmiita mistäkin tuotteesta tai palvelusta maksamaan.

5.2 Palveluiden hinnoittelumalleja

Seuraavaksi käyn lyhyesti läpi yhdeksän erilaista palveluiden hinnoittelumallia, joita ovat (Tieke 2005, 47 – 49):

- aikaperusteinen hinnoittelu
- kapasiteettipohjainen hinnoittelu

- asiantuntijatason huomioiva hinnoittelu
- minimiveloitus
- kiinteä palveluveloitus
- nippuhinnoittelu
- räätälöitytarjous
- kattohinnoittelu ja
- menestysperusteinen hinnoittelu.

Aikaperusteinen hinnoittelu on hyvin yleisesti käytetty malli palveluiden hintaa laskettaessa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tehdyt tunnit kerrotaan jollakin kiinteästi määrättyllä hinnalla. Yleensä aikaperusteinen hinta on sidoksissa kustannusten muodostumiseen. (Tieke 2005, 47.)

Kapasiteettipohjaisen hinnoittelun ideana on, että asiakas maksaa resurssien varaamisesta käyttöönsä. Asiakas voisi ostaa resurssin itselleen tietyksi ajaksi kiinteällä summalla. Toinen vaihtoehto on, että asiakas maksaa tietyn perusmaksun, joka oikeuttaa tiettyyn tuntimaksimimäärään. Ylimenevistä tunneista veloitetaan erikseen. (Tieke 2005, 47.)

Asiantuntijatason huomioivassa mallissa asiakas maksaa asiantuntijuudesta. Käytännössä eritasoiset asiantuntijat voidaan siis hinnoitella erihintaisiksi, sillä mitä korkeampi osaaminen asiantuntijalla on, sitä parempi on odotettu lopputulos. (Tieke 2005, 47.)

Minimiveloitus on sopiva hinnoittelumenetelmä, kun halutaan varmistaa pientenkin töiden kannattavuus. Yritysten ongelmana on usein pienten töiden kannattava hinnoittelu, sillä verrattuna niiden valmistelu- ja hallinnointikustannuksiin tuotot ovat hyvin minimaalisia tai jopa negatiivisia. (Tieke 2005, 47.)

Kiinteä palveluveloitus perustuu nimensä mukaisesti tiettyihin määriteltyihin palveluhintoihin. Sovittu hinta on siis kiinteä, ja sitä voidaan tarvittaessa muokata asiakaskohtaisesti. (Tieke 2005, 47.)

Nippuhinnoittelulla tarkoitetaan, että yritys myy palveluita erikseen hinnoiteltuina tai kahden tai useamman palvelun nippuna erikoishintaan. Yksittäin myytävistä palveluista saadaan siis suurempi hinta, mutta nippuhinnoittelulla pyritään kysynnän kasvattamiseen. (Tieke 2005, 48.)

Räätälöidyssä tarjouksessa lähtökohtana on asiakkaiden kanssa käydyt keskustelut. Hinta räätälöidään siis kunkin asiakkaan kanssa erikseen. Tällainen hinnoittelu sopii esimerkiksi monimutkaisiin asiantuntijaprojektien hinnoitteluun. (Tieke 2005, 48.)

Kattohinnoittelussa asiakkaalle annetaan maksimihinta, joka työstä voidaan veloittaa. Mikäli työtä ei saada valmiiksi sovittuna aikana, toimittaja kantaa riskin. Jos taas työ valmistuu odotettua nopeammassa aikataulussa, veloitetaan vain toteutetun työn verran. Kattohinnoittelu sopii sellaisiin palveluihin, joiden työ määrä on alkuvaiheessa vaikea määrittellä. (Tieke 2005, 48.)

Menestysperusteisessa hinnoittelussa asiakas maksaa vasta ominen tuottojensa perusteella. *Usein tämä malli toteutetaan siten, että osa palvelun hinnasta on kiinteää ja osa perustuu asiakkaan saamaan lisäarvoon.* Kiinteä hinta on tietenkin pienempi, kuin normaalissa hinnoittelussa, mutta mikäli projekti onnistuu hyvin, saadaan parempi tuotto bonuspalkkion avulla. (Tieke 2005, 48 - 49.)

6 LAPPEENRANNAN KAUPUNKIYHTIÖT OY

Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy on Lappeenrannan Kaupungin omistama konserniyhtiö, jonka tehtäviin kuuluu kaupunkikonsernin elinkeinopolitiikan johtaminen edistämällä ja kehittämällä tytäryhtiöidensä toimintaa (Lappeenranta 2009). Kaupunkiyhtiöt Oy:n tytäryhtiöitä ovat:

- Lappeenranta Innovation Oy
- Lappeenranta Free Zone Oy Ltd
- Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy
 - osakkuusyhtiöt Etelä-Karjalan Matkailu Oy ja
 - goSaimaa Oy
- Lappeenrannan Yritystila Konserni:
 - Lappeenrannan Yritystila Oy
 - Kiinteistö Oy Mustolan Huoltorakennus
 - Kiinteistö Oy Reijolan liikekeskus
 - Lappeenrannan Seudun YT-Kehitys Oy
 - Lappeenrannan Matkakeskus Oy
 - Lappeenrannan Mustolan Kiinteistöt Oy
 - Kiinteistö Oy Etelä-Karjalan Laskettelukeskus
 - Kiinteistö Oy Joutsenon Annukka
 - Kiinteistö Oy Lappeenrannan Elintarvikelaboratorio
- Lappeenrannan Laivat Oy
- Etelä-Karjalan Pesula Oy
- Williparkki Oy
- Fly Lappeenranta Oy
- Lappeenrannan Huhtiniemi Oy, sekä osakkuusyhtiö
- Lappeenrannan Tieto-Sähkötalo Oy

Vuonna 2008 Kaupunkiyhtiöt konsernin palveluksessa oli 79 työntekijää, joista kymmenen työskenteli emoyhtiössä. Kaupunkiyhtiöt Oy:n liikevaihto samana

vuonna oli 760 814 euroa ja koko konsernin liikevaihto 9 531 634 euroa. Yhtiön toimitusjohtajana toimii Tom Hultin. (Tasekirja 2008, 2.)

Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt tarjoaa tytäryrityksilleen taloushallinto-, rahoitus- ja muita tukipalveluja. Tämän lisäksi yhtiö johtaa ja koordinoi kaupungin EU- ja elinkeinopolitiikkaa, markkinointia sekä kansainvälistä yhteistyötä, erityisesti Venäjään painottuen. *Yhtiö vastaa myös kaupunkikonsernin omistajapolitiikan kehittämisestä sekä elinkeinopoliittisesta edunvalvonnasta ja muusta edunvalvonnasta kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan ohjeiden mukaisesti.* (Lappeenranta 2009.)

6.1 Lappeenranta Innovation Oy

Lappeenranta Innovation Oy on voittoa tavoittelematon yhtiö, jonka omistavat yhdessä Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy, Technopolis Oyj sekä Viipurin taloudellinen korkeakouluseura (Lprinno 2009 a). Innovation Oy:n tarkoitus on yhdistää yritystoiminta, tutkimus ja julkishallinto uudella ja innovatiivisella tavalla sekä pyrkiä edistämään näin yritysten osaamista, verkostoitumista ja kansainvälistymistä ja luoda edellytyksiä uusien yritysten perustamiselle osaamisrajapintoihin. Toisin sanoen Lappeenranta Innovation Oy on välittäjäorganisaatio yritysten, julkishallinnon ja tutkimuksen piirissä. (Lprinno 2009 b.)

Yhtiön perusajatuksena on saattaa yhteen liiketoimintaympäristön osapuolet sekä löytää *uusia innovaatiota toimialojen ja toimijoiden rajapinnoilla ja leikkauspisteissä.* Perusarvoja puolestaan ovat yrityslähtöisyys ja liiketoiminnan edistäminen. (Lprinno 2009 b.)

Lappeenranta Innovationin palveluihin kuuluvat esimerkiksi sähköisen liiketoiminnan, julkisen sektorin, yritystoiminnan ja Venäjätoimintojen kehittäminen sekä osaamiskeskustoiminta. Innovation Oy pyrkii hyödyntämään toiminnassaan Kaakkois-Suomen vahvuusalueita eli metsä-, energia-, hyvinvointi- ja palveluosaamista. (Lprinno 2009 c.)

6.2 Lappeenranta Free Zone Oy Ltd

Lappeenranta Free Zone Oy Ltd on johtava vapaa-alue Suomessa, etenkin ns. lisäarvopalvelujen eli Value added logistics (VAL) kehittäjänä. Yhteistyössä

henkilökunnan ja alueella toimivien yhteistyökumppanien avulla Free Zone Oy Ltd pyrkii huolehtimaan asiakkaistaan tehokkaasti alusta loppuun. Yhtiö hakee yrityksiä hyödyntämään sijaintiaan ja alueen yritysten kokemusta ja uusia palveluntarjoajia. (FreeZone 2009 a.)

Yhtiö perustettiin vuonna 1970 Raipossa, jonne perustettiin Konealan autojen maahantuontikeskus. Vuonna 1987 alettiin kehittää Mustolan logistiikkakeskusta. Varastotilat soveltuvat tuonti-, vienti- ja transitovarastoiksi ja asiakkaat hyötyvät yhtiön pitkäaikaisesta vienti- ja tuontikokemuksesta. (FreeZone 2009 b.)

Toiminta-ajatuksena on tarjota vapaa-aluepalveluja suomalaisille ja ulkomaisille yrityksille EU:n ja Venäjän rajan läheisyyttä hyödyntäen. (FreeZone 2009 b.)

Yhtiön palveluita ovat esimerkiksi vapaa-aluepalvelut (tullaamattoman tavaran varastointi ja käsittely, tavarakirjanpito ja dokumentointi), tuotteiden jalostaminen ja tullivalvonnassa tapahtuva valmistus, ammattitaito ja kokemus rajan yli tapahtuvassa tavaraliikenteessä, itäisen tullipiirikamarin palvelut, sertifiointipalvelut Venäjälle vietäville tuotteille ja etablointipalvelut vapaa-alueelle (työvoiman hankinta, koulutus, virallisten asiakirjojen hankinta yms.). (FreeZone 2009 c.)

6.3 Lappeenrannan Seudun yrityspalvelut Oy

Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy on vuonna 1999 perustettu Lappeenrannan, Lemmin, Luumäen, Savitaipaleen, Suomenniemen, Taipalsaaren ja Ylämaan omistuksessa oleva seudullinen elinkeinoyhtiö. Sen tehtävänä on huolehtia alueen yrittäjien sekä matkailijoiden palveluista. Tavoitteena on saada Lappeenrannan seudulle uusia työpaikkoja ja yrityksiä. (Lsyp 2009 a.) Yhtiöllä on myös osakkuusyhtiöt Etelä-Karjalan Matkailu Oy ja goSaimaa Oy.

Yrityksille Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy tarjoaa yleistä yritysneuvontaa, palveluita aloittavalle yritykselle, rahoitusneuvontaa, verkottumispalveluita, sijoittautumispalveluita, kansainvälistymispalveluita sekä rekrytointipalveluita. Tämän lisäksi yhtiö suunnittelee ja toteuttaa kumppaniensa kanssa yhdessä julkisin varoin rahoitettavia kehittämisprojekteja yritysten hyödyksi. (Lsyp 2009 b.)

Matkailijoille yhtiö tarjoaa puolestaan matkailuneuvontaa, matkailuportaali www.gosaimaa.fi:n ja uusien matkatuotteiden kehittämistä. Näihin kuuluvat esimerkiksi Lappeenrannan Hiekkalinnassa sekä Linnoituksen yö – tapahtuma. Go-Saimaa sivustojen kautta hoidetaan esimerkiksi matkailupalvelujen tuotteistaminen ja markkinointi sekä myynti. Sivustolta löytyy myös maakunnallinen tapahtumakalenteri. (Lysp 2009 c.)

6.4 Lappeenrannan Yritystila konserni

Lappeenrannan Yritystila Oy on Lappeenrannan kaupungin omistuksessa oleva osakeyhtiö, joka on erikoistunut yritystoiminnan tilatarpeisiin sekä toimitilasioihin. Yritystila Oy:n tehtävänä on rakennuttaa työpaikkarakentamiseen liittyviä teollisuus-, liike- ja palvelutiloja. Tämän lisäksi yhtiö hallitsee ja luovuttaa näitä tiloja pk-yritystoiminnan edistämiseksi. (Lry Tasekirja 2008.)

Konsernin emoyhtiö on Lappeenrannan Yritystila Oy ja tytäryhtiöitä ovat:

- Kiinteistö Oy Mustolan Huoltorakennus
- Kiinteistö Oy Reijolan liikekeskus
- Lappeenrannan Seudun YT-Kehitys Oy
- Lappeenrannan Matkakeskus Oy
- Lappeenrannan Mustolan Kiinteistöt Oy
- Kiinteistö Oy Etelä-Karjalan Laskettelukeskus
- Kiinteistö Oy Joutsenon Annukka
- Kiinteistö Oy Lappeenrannan Elintarvikelaboratorio.

Lisäksi yhtiöllä on omistusyhteisytykset:

- Kiinteistö Oy Sammonpiha, sekä
- Keskinäinen Kiinteistöosakeyhtiö Maakuntagalleria.

6.5 Lappeenrannan Laivat

Lappeenrannan Laivat Oy:llä on omistuksessaan laivat M/S Camilla, M/S Carelia ja S/S Suvi-Saimaa. Alukset on vuokrattu yksityisille yrityksille, Camilla ja Suvi-Saimaa Karelia Lines Oy:lle ja Carelia Saimaan Matkaverkko Oy:lle. (Laivat 2009.)

Lappeenrannan Laivat Oy:n tehtävänä on omistajana huolehtia laivojen peruskorjauksista. Vuosikorjaukset ja laivojen kunnossapito kuuluu vuokralaisille. (Laivat 2009.)

6.6 Etelä-Karjalan Pesula Oy

Etelä-Karjalan Pesula Oy on Etelä-Karjalan kuntien ja Sairaanhoidopiirin omistama yhtiö, joka tarjoaa yrityksille ja yhteisöille kokonaisvaltaista tekstiilihuoltoa. Toimintansa yhtiö aloitti vuonna 1953 Lappeenrannassa. Vuodesta 2000 lähtien Pesula on toiminut myös Kymenlaaksossa ja Itä-Uudellamaalla. (E-K Pesula 2009 a.)

Yritys sijaitsee Lappeenrannan Lauritsalassa. Työntekijöitä Pesulassa on noin 30. Etelä-Karjalan Pesula Oy:n palveluihin kuuluu tekstiilien vuokraus, myynti, pesu, huolto ja kuljetus. (E-K Pesula 2009 a.)

Yhtiö on osa Puhdaspalvelu FI Oy:tä, joka on valtakunnallinen tekstiilihuollon markkinointiketju. Ketjuun kuuluu 13 tekstiilihuollon yritystä ympäri maata. (E-K Pesula 2009 b.) Yhtiön tärkeimpiä arvoja ovat asiakas, taloudellisuus, yhteistyö, kehittäminen ja inhimillisyys (E-K Pesula 2009 c).

6.7 Williparkki Oy

Williparkki Oy huolehtii Lappeenrannan Kaupungin maksullisesta pysäköinnistä. Se tarjoaa kaikkia maksullisen pysäköinnin palveluja sekä yrityksille että yksityisille henkilöille. Se myös rakennuttaa pysäköintitaloja ja operoi niitä sekä keskustan maksullista pysäköintiä automaattisen pysäköintijärjestelmän avulla. (Williparkki 2009 a.)

Yhtiön tavoitteena on tarjota Lappeenrannan keskustan alueella riittävästi laadukkaita pysäköintipaikkoja. Sillä on myös tärkeä rooli keskustan kehittämisessä pysäköinnin kannalta. (Williparkki 2009 a.)

Williparkilla on hallinnassaan kauppatorin vieressä sijaitseva Toriparkki sekä TechnoPark Vapaudenaukiolla. Näiden lisäksi Williparkki operoi 650 maksullista pysäköintipaikkaa, ja sillä on noin 35 pysäköintiautomaattia eri puolilla kaupunkia. (Williparkki 2009 b.)

6.8 Fly Lappeenranta

Fly Lappeenranta on yksityisten ilmailualan asiantuntijoiden ja Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n omistama yhtiö. Se vastaa Lappeenranta - Helsinki-reittiliikenteen hankkimisesta sekä asiakaspalvelusta. (FlyLappeenranta 2009.)

Yhtiön tarkoitus on edistää ihmisten hyvinvointia ja liike-elämän menestymistä liikkumisen edellytyksiä ja yhteyksiä parantamalla. Perusarvoja ovat puolestaan *paikallisten tarpeiden kuunteleminen ja niihin vastaaminen, toiminnan luotettavuus sekä hyvä asiakaspalvelu.* (FlyLappeenranta 2009.)

6.9 Lappeenrannan Huhtiniemi Oy

Lappeenrannan Huhtiniemi Oy omistaa ja hallitsee Lappeenrannan Huhtiniemessä sijaitsevaa leirintäaluetta. Yhtiön tehtävänä on vuokrata leirintäalueen alueita, rakennuksia ja laitteita, sekä edistää alueen käyttöä ja markkinointia. (Lappeenrannan Huhtiniemi Oy tasekirja 2008)

Alueen käytännön hoitaminen on siirretty vuokrasopimuksella Loma-Oksa Oy:lle, joka hoitaa myös retkeilyhotelli Finnhostelia.

6.10 Lappeenrannan Tieto-Sähkötalo Oy

Lappeenrannan Tieto-Sähkötalo on valmistunut syksyllä 2000. Tietosähkötalossa sijaitsevat tällä hetkellä Lappeenrannan Teknillisen yliopiston sähkötekniikan ja tietotekniikan osastot.

7 LASKUTUSPERUSTEIDEN TARKASTAMINEN

Tarkoituksena on käydä läpi Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön nykyiset laskutusperusteet ja selvittää, mikä niissä on hyvää ja mikä vaatisi kehittämistä. Tavoitteena on pyrkiä kehittämään laskutusperusteita oikeudenmukaisemmaksi tytäryhtiöitä kohtaan. Apuna kehittämistyössä pyrin käyttämään toimintolaskennan teoriaa. Tarkoituksena olisi saada kustannukset kohdistettua mahdollisuuksien mukaan niiden aiheutumisperiaatteella.

Toteutan tutkimuksen empiirisenä toimintatutkimuksena ja tietoa tutkimusongelmasta hankin haastattelemalla Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitäjiä ja keräämällä tietoa yritykseltä itseltään sekä eri lähdeteoksista.

7.1 Tulkintoja nykyisistä laskutusperusteista

Sain tutkittavakseni 25.5.2009 Excel-taulukon Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön kustannusten jaosta tytäryhtiöilleen. Tutkittuani tätä taulukkoa minulle jäi joitakin kohtia epäselväksi. Laadin kysymyksiä (Liite 1) näistä epäselvistä kohdista, ja niiden perusteella haastattelin Kaupunkiyhtiöiden pääkirjanpitäjä Virpi Suurkuukkaa. Haastattelun perusteella sain vastaukset kysymyksiini ja pystyin aloittamaan taulukon tulkinnan.

Kaupunkiyhtiöt laskuttaa tyttäriään taloushallinnon tehtävistä puolivuositain tammikuusta kesäkuuhun ja heinäkuusta joulukuuhun. Nykyisessä kustannusjaossa on ideana, että tytäryhtiöitä laskutetaan kirjanpidon vientien ja palkkatapahtumien määrän suhteessa. Ensiksi on selvitetty yhden kirjanpidon viennin hinta, ja sen jälkeen kustannukset on jaettu kunkin yhtiön vientien lukumäärän mukaan. Samalla periaatteella on määritelty myös palkkatapahtumien kustannukset.

Posti- ja kopiokulut on selvitetty erikseen niiden todellisen käytön mukaan. Postikuluista pidetään kirjaa yhtiöittäin, joten kulut on helppo kohdistaa suoraan kullekin tyttärelle. Kopiokone puolestaan laskee yhtiöittäin kopioiden määrän, joten myös valokopioiden laskutus on helppo selvittää kappaleittain.

Kuinka vientien hinta sitten on selvitetty? Ensiksi on selvitetty kustannusten määrä, joka tyttäriltä laskutetaan. Kustannuksia Kaupunkiyhtiöt Oy:lle muodostuu henkilöstökuluista (palkat ja henkilösivukulut) ja liiketoiminnan muista kuluista, kuten vapaaehtoisista henkilöstökuluista, toimitilakuluista, irtaimistokuluista, matka- ja kuljetuskuluista sekä muista liiketoiminnan kuluista. Kulujen määrä on selvitetty suoraan yrityksen kirjanpidosta. Tämän jälkeen on lisätty poistot, jolloin on saatu kulujen kokonaismäärä.

Seuraavaksi kokonaiskustannuksista on vähennetty Kaupunkiyhtiöiden oma osuus kuluista, jolloin jäljelle jää tytäryhtiöille kohdistettavien kustannusten yhteismäärä. Tämän jälkeen summasta on vähennetty kaikki muut kulut, kuten palkkakulut, posti- ja kopiokulut, sekä mahdolliset erillisveloitukset yhtiöiltä (erillisveloitus voi olla jokin yksittäinen työ, josta laskutetaan erikseen ajan mukaan). Näin on saatu selville kustannusten yhteismäärä, josta yhden viennin hinta voidaan laskea (Kuva 3.). Kaikkien vientien lukumäärä, kuin myös vientien lukumäärä yhtiöittäin saadaan suoraan kirjanpito-ohjelmasta.

+ henkilöstökulut
+ liiketoiminnan muut kulut (vapaaehtoiset hlöstökulut, toimitilakulut jne.)
+ poistot
= kulut yhteensä
- Kaupunkiyhtiöiden oma osuus
= yhtiöille jaettava kustannusosuus
- palkkatapahtumien tuotot
- posti- ja kopiokulut
- erillisveloitukset
= Kirjanpidon vientien mukaan jaettavat kulut yhteensä

Kuva 3 Yhteenveto kulujen selvittämisestä

Näin kulut on siis jaettu Kaupunkiyhtiöt Oy:n kymmenelle tytäryritykselle. Sen lisäksi että kustannukset on jaettu yhtiöittäin, kahdella yhtiöllä (Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy ja Lappeenranta Innovation Oy) kulut on eritelty vielä

projekteittain. Toisin sanoen nämä yhtiöt tekevät erilaisia projektiluontoisia töitä ja kustannukset on selvitettävä jokaisen projektin osalta erikseen. Kirjanpidosta saadaan vientien lukumäärä myös projekteittain selville.

7.2 SWOT-analyysi nykyisistä laskutusperusteista ja niiden kehittämisestä

Olen arvioinut nykyisen laskennan hyviä ja huonoja puolia sekä niiden kehitysmahdollisuuksia ja uhkia SWOT-analyysin avulla. Kuvaan 4 olen tiivistänyt nämä lyhyesti ja jäljempänä olen käynyt asioita vielä vähän yksityiskohtaisemmin läpi.

<p>VAHVUUDET (Strengths)</p> <ul style="list-style-type: none"> - posti- ja kopiokulujen määrittelemine - nykyiset laskutusperusteet löytyvät taloushallinnon ohjelmistosta - kokonaistyöajan seuranta riittää, ei tarvita asiakaskohtaista töiden seurantaa - helppo toteuttaa 	<p>HEIKKOUEDET (Weakness)</p> <ul style="list-style-type: none"> - ei huomioi vienteihin käytettyä työmäärää, eli viennit ovat samanarvoisia niiden laadusta riippumatta
<p>MAHDOLLISUUDET (Opportunities)</p> <ul style="list-style-type: none"> - toimintolaskentapohjaiseen laskutukseen siirtyminen → oikeudenmukaisempi kustannusten kohdistaminen - lisää tietoa toiminnoista 	<p>UHAT (Treaths)</p> <ul style="list-style-type: none"> - toimintolaskentajärjestelmässä valitaan väärät kustannusajurit, ja päädytään väärään lopputulokseen - mallista tulee liian monimutkainen - mallin kehittäminen voi käyttää kohtuuttomasti pienen yksikön resursseja

Kuva 4 SWOT- analyysi

Vahvuutena (strengths) nykyisessä menettelyssä on posti- ja kopiokulujen laskutus, sillä ne menevät suoraan käytön mukaan ja ovat siis oikeudenmukaisesti laskutettuja jokaiselta yhtiöltä. Tähän ei mielestäni tarvitse tehdä muutoksia. Nykyiset laskutusperusteet löytyvät taloushallinnon ohjelmistosta, eikä tarvita uusia ohjelmia. Vahvuutena on myös se, että ei tarvita eriteltyä työajan seurantaa vaan kokonaistyöajan seuranta riittää.

Heikkoutena (weaknesses) nykyisessä laskutuksessa puolestaan on taas se, että laskutus ei huomio tasapuolisesti kuhunkin yhtiöön käytettyä työmäärää. Vientien lukumäärä ei välttämättä kerro siihen todellisuudessa aiheutunutta työtä, sillä esimerkiksi pankkiohjelman kautta suoraan kirjautuvista vienneistä osa kirjautuu selvitystilille, mikä voi johtua esimerkiksi siitä että asiakas on käyttänyt väärää viitenumeroa. Tällainen selvitystilillä oleva vienti vaatii selvittämistä, mikä siis vie huomattavasti kauemmin aikaa kuin ”normaalivienti”, mutta silti niillä on sama hinta. Tämä on vain yksi esimerkki siitä, miksi nykyinen laskutus ei välttämättä kohtele täysin oikeudenmukaisesti jokaista yhtiötä.

Toimintolaskentaperusteiseen laskentaan siirtyminen on yksi mahdollisuus (opportunities) laskennan kehittämiseksi. Tällöin heikkouksia pystyttäisiin vähentämään ja laskutuksesta tulisi oikeudenmukaisempaa. Tämän lisäksi saataisiin myös paljon muuta uutta tietoa kirjanpitoyksikön toiminnoista ja laskentakohteista.

Toimintolaskentaan siirtymisessä on kuitenkin myös omat uhkansa (threats). Mikäli resurssiajureita ei onnistuta määrittelemään oikein, voi koko laskennasta saatava hyöty mennä hukkaan ja tällöin päädytään väärään lopputulokseen. Uhkana on myös se, että toimintolaskentaperusteisesta laskutuksesta voi tulla liian monimutkainen ja työläs. Lisäksi toimintolaskentaan siirtyminen voi käyttää kohtuuttomasti pienen yksikön resursseja. (Kuva 4. ks. s. 36)

8 UUDEN LASKENTAMALLIN SUUNNITTELEMINEN JA KEHITTÄMINEN

Seuraavaksi tarkoituksena on lähteä kehittämään uutta toimintolaskentaan perustuvaa laskentamallia. Liikkeelle lähdetään resurssien ja toimintojen selvittämisellä, minkä jälkeen tarkoituksena on löytää sopivia kustannusajureita, joilla resurssien kustannukset kohdistetaan ensin toiminnoille (resurssiajurit) ja tämän jälkeen toimintojen kustannukset laskentakohteille (toimintoajurit). Lopuksi rakennan Excel-taulukon, jonka avulla toimintolaskennan käyttöönotto voisi sujua helpommin.

Tietoa resursseista ja toiminnoista hankin haastattelemalla kirjanpitäjiä sekä perehtymällä minulle annettuihin aineistoihin. Keräämiäni tietojen pohjalta lähdän rakentamaan mallia toimintolaskennan teoriaa parhaani mukaan noudattaen.

8.1 Tavoitteet

Uuden laskentamallin kehittämisen päätavoitteena on jakaa kustannukset mahdollisimman oikeudenmukaisesti tytäryhtiöille. Toimintopohjaiseen malliin siirryttäessä saadaan myös tietoa siitä, mitä töitä kullekin yhtiöille oikeasti tehdään ja mitkä yhtiöt kuluttavat eniten kirjanpitoyksikön resursseja. Samalla saadaan tietoa työntekijöiden ajankäytöstä.

Onnistuneena toimintolaskennasta saadaan arvokasta tietoa tulevaisuutta varten. Näin siis uuden laskutuksen lisäksi yhtiö saa siis myös paljon muuta tietoa omasta toiminnastaan ja mahdollisuuksistaan kehittyä.

8.2 Resurssit ja niiden kustannusten selvittäminen

Ensiksi on lähdettävä selvittämään, mitä resursseja Kaupunkiyhtiöt Oy:llä on käytettävissään ja selvittää niiden aiheuttamat kustannukset. Resurssien ja niiden kustannuksien määrittelemisen lähtee liikkeelle kirjanpidosta. Sieltä nähdään, mistä yritykselle oikeasti muodostuu kustannuksia ja kuinka paljon.

Tilikarttaa tutkittuani selvisi, että Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikössä käytettäviä resursseja ovat seuraavat:

- Työntekijät
- Aineet ja tarvikkeet
- Tilat
- Koneet ja laitteet
- Ohjelmistot.

Kustannuksia syntyy siis palkoista, aine- ja tarvikekustannuksista, vuokrista ja muista tilakustannuksista, koneiden ja laitteiden leasingista ja huollosta sekä ohjelmistomaksuista. Näiden resurssien aiheuttamien kustannusten määrä saadaan helposti selville suoraan yrityksen kirjanpidosta.

8.3 Toimintojen määritteleminen

Kun resurssit on saatu selville, seuraavaksi tarkoitukseni olisi selvittää, mitä erilaisia toimintoja Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikössä tehdään. Osa toiminnoista on itselleni tuttuja, sillä olen työskennellyt kyseissä organisaatioissa. Tarkennusta kirjanpitoyksikössä tehtäviin toimintoihin aion hankkia haastattelemalla kirjanpitäjiä.

10.8.2009 laadin taulukon niistä toiminnoista, joita tiesin oman kokemukseni perusteella yhtiössä esiintyvän (Liite 2). Tämän jälkeen haastattelin jokaisen yhtiön kirjanpitäjiä näyttämällä kokoamani toiminnot ja pyysin heitä täydentämään taulukosta vielä puuttuvia tietoja. Sainkin hyvin täydennystä tarvitsemiini tietoihini ja sain koottua listan toiminnoista toimintokeskuksittain. Yhtiössä tehdään ainakin seuraavia toimintoja:

- Ostolaskujen käsitleminen
 - o Sähköinen kierto:
 - Perustietojen tarkastaminen ja tiliöitäväksi lähettäminen
 - Tiliöiminen ja hyväksyttäväksi lähettäminen
 - Siirtäminen kirjanpitoon

- Maksukehotusten selvittäminen
 - Paperilaskut:
 - Tarkastaminen
 - Tiliöinti
 - Kirjaus ostolaskuihin ja siirto kirjanpitoon
- Palkanlaskenta
 - Palkkojen kirjaaminen
 - Matkalaskujen tarkistaminen ja kirjaaminen
 - Palkkanauhojen postitus
 - Sotu-laskelmat
 - Lomapalkat ja lomapalkkavelat
 - Kelan päiväraha-anomukset
 - Kuntien eläkevakuutusmaksujen kuukausitilitykset
 - Ay-maksu- ja puolueverotilitykset
 - Vuosi-ilmoitukset
 - Palkkaerittelyt
- Pankkiohjelma
 - Maksujen valitseminen ja välitys
 - Tiliotteiden käsittely ja mapitus
 - Selvitystilillä olevien suoritusten selvittäminen
- Myyntilaskutus
 - Laskujen kirjaaminen
 - Siirtäminen kirjanpitoon
- Kuukausiraportit
 - Reskontratäsmäytykset
 - Valvontailmoitukset
 - Alv-palautushakemukset
- Tilastokeskuksen vuotuinen lakisääteinen tilastointi-ilmoitus
- Muistiotositteiden laatiminen
- Käteiskassat
 - Tositteiden kirjaus
 - Kassan täsmäyttäminen
- Rakennusurakkakustannusten laskeminen

Mainitut tehtävät on ryhmitelty toimintokeskuksittain. Näitä kaikkia toimintoja ei välttämättä tehdä jokaiselle tytäryritykselle, vaan ne jakautuvat eri tavalla yhtiöiden välillä. Edellä mainittujen tehtävien lisäksi on tilinpäätöksen tekeminen, mutta siitä on laskutettu erikseen, koska siinä huomioidaan ajan käyttö ja työn vaativuus.

8.4 Resurssiajureiden määrittelemine

Nyt kun resurssit ja toiminnot ovat selvillä, on vuorossa resurssiajureiden määrittelemine. Toisin sanoen pitäisi selvittää, kuinka paljon edellä mainitut toiminnot käyttävät mitään resurssia (työtä, aineita ja tarvikkeita, tiloja, koneita ja laitteita). Ongelmana on kuitenkin se, kuinka nämä pysytään kohdentamaan riittäväällä tarkkuudella?

8.4.1 Henkilöstökulut

Henkilöstökulujen kohdentamiseen tarvittaisiin tarkempaa tietoa henkilöiden ajankäytöstä. Tämä siis edellyttää sitä, että työntekijöiden on seurattava omaa ajankäyttöään riittävän tarkasti ja merkittävä muistiin, kuinka paljon aikaa mikäkin toiminto vie. Keskusteltuani asiasta Kaupunkiyhtiöt Oy:n pääkirjanpitäjän kanssa kävi ilmi, että ajankäytön seurannassa voitaisiin hyödyntää mahdollisesti Severa-ohjelmaa.

Severa on toiminnanohjausjärjestelmä, jonka avulla voidaan hoitaa helposti asiakkuudet, projektit, työaikakirjaukset ja laskutus. Yhtiö on perustettu Lappeenrannassa vuonna 2004 ja sen toimiala on asiantuntijaorganisaation toiminnanohjaus. Yhtiö *on noteerattu yhdeksi maailman lupaavimmista teknologiayrityksistä*. (Esaimaa 2009.) Severan käyttöönotto vaatii kuitenkin työntekijöiltä paneutumista asiaan ja uuden ohjelman käyttämisen opettelemista.

Toisena vaihtoehtona ajankäytönseuraamisessa voitaisiin käyttää Excelliin rakennettua taulukkoa, johon toiminnot on kirjattu ja johon työntekijät voisivat merkitä päiväkohtaisesti kuhunkin toimintoon käyttämänsä ajan.

Keskusteltuani asiasta kirjanpitäjien kanssa päädyimme tulokseen, että Severan käyttäminen on tässä tapauksessa järkevämpää. Uuden taulukon rakentaminen vaatisi lisää työtä, kun taas Severa on jo valmis ohjelma, jonka avulla ajan seuranta käy helpommin. Ongelmana on kuitenkin se, millä tarkkuudella ajankäyttö merkitään, sillä osa toiminnoista on todella nopeasti suoritettavia.

Lähtökohtana henkilöstökulujen kohdentamisessa on kuitenkin se, että selvitetään, kuinka paljon aikaa mikin toiminto vie ja kohdistetaan palkkakustannukset ajankäytön suhteessa kullekin toiminnolle. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että selvitetään ensin kaikkiin toimintoihin käytetty kokonaisaika ja siitä aiheutuneet kustannukset (palkkakustannusten määrä). Tämän jälkeen kootaan ajankäytön seurannasta, kuinka paljon esimerkiksi ostolaskujen käsitteleminen on vienyt aikaa kokonaisajasta jne. Sitten jaetaan palkkakustannukset sen perusteella eri toiminnoille.

8.4.2 Tilakustannukset

Tilakustannusten kohdistamisen lähtökohtana voisi olla, että kohdennetaan tilakustannukset tilojen käytön mukaan. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että kustannusten kohdistaminen tapahtuisi samalla tavalla kuin henkilöstökuluissakin, eli ajankäytön mukaan, sillä jokainen Kaupunkiyhtiöiden kirjanpitoyksikössä tehtävä toiminto suoritetaan vuokratuissa tiloissa, ja tällöin toiminto vaatii tiloja sen ajan, kuin toimintoa suoritetaan.

Toinen vaihtoehto voisi olla, että jaetaan tilakustannukset tasan jokaiselle toiminnolle, sillä jokainen toiminto vaatii kuitenkin tilan riippumatta siitä, kuinka kauan toiminnon suorittaminen kestää.

Oikeudenmukaisempaan kustannusten kohdistamiseen kuitenkin päädytään, mikäli kustannukset kohdistetaan ensimmäiseksi ehdottamallani tavalla eli tilojen käytön mukaan. Ongelmia tilakustannusten kohdentamisessa aiheuttavat hankkeet, sillä hankkeille ei välttämättä saa kohdistaa muita kuin työn tekemisestä aiheutuneet kustannukset eli palkkakustannukset.

8.4.3 Aine- ja tarvikekustannukset

Aine- ja tarvikekustannusten kohdentaminen perustuu niiden käyttöön. Periaatteessa siis voidaan jatkaa samaan malliin kuin aikaisemminkin eli pidetään kirjaa posti- ja kopiokuluista sekä muista tarvikkeiden käytöstä. Myös aine- ja tarvikekustannusten kohdistamisesta hankkeille voi syntyä ongelmia.

8.4.4 Kone- ja laitekustannukset

Kone- ja laitekustannusten kohdentaminen tapahtuu myös niiden käytön perusteella. Käytännössä siis myös koneiden käyttö jakautuisi samassa suhteessa ajan käytön kanssa, sillä lähes jokaisen toiminnon suorittamiseen tarvitaan tietokonetta.

Resurssiajureiden selvittämisessä kaiken lähtökohtana on, että työntekijät alkavat seurata ajankäyttöään. Ilman tätä ei kustannuksia pystytä selvittämään aiheutumisperiaatteella, sillä lähes kaikki resurssien käyttö perustuu ajan käyttöön, ja sen vuoksi aika toimii luontevimpana resurssiajurina lähes kaikissa tapauksissa.

8.5 Toimintoajureiden määrittelyminen

Kun resurssiajurit on saatu selvitettyä, vuorossa on toimintoajureiden määrittelyminen eli toimintojen kustannusten kohdentaminen laskentakohteille. Laskentakohteita tässä tapauksessa ovat Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n tytäryritykset. Toimintoajureita määriteltessä pitäisi etsiä sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat toimintojen suorittamistiheyteen.

Yritän löytää jokaiselle toimintoryhmälle jonkin toimintoajurin ja mahdollisesti myös yksikköajurin. Nämä ovat kuitenkin vain ehdotuksia ja esimerkkejä, eivät siis välttämättä parhaita mahdollisia ajureita.

8.5.1 Ostolaskujen käsitteleminen

Ostolaskujen käsittelemisessä toimintoajurina voisi toimia ostolaskujen lukumäärä. On syytä eritellä sähköisesti kiertävät laskut ja paperilaskut, sillä niiden

käsittelyyn kuuluu eri aika. On myös syytä huomioida, että osa laskuista vaatii selvittämistä, esimerkiksi jos kyseessä on maksukehotus. Tämän vuoksi olisi järkevää käyttää myös yksikköajuria, joka voisi olla esimerkiksi laskujen oikeellisuus.

Keskusteltuani asiasta kirjanpitäjien kanssa kävi ilmi, että ostolaskujen lukumäärä ei ole välttämättä hyvä toimintoajuri, sillä se ei huomioi laskun kirjaamiseen käytettyä aikaa. Jokin ostolasku kirjataan vain yhdelle tilille, mutta jokin toinen saatetaan joutua jakamaan hyvinkin monelle eri kirjanpidontilille ja mahdollisesti vielä projekteille. On siis selvää, että tällainen kirjaus vaatii paljon enemmän aikaa ja työtä. Ongelmana onkin, kuinka huomioida ostolaskujen kirjaamiseen käytetty aika.

Teoriassa yksikköajuriksi voitaisiin ottaa ostolaskujen vaatima kirjanpidon tilien lukumäärä, mutta käytännössä tämä aiheuttaisi taas lisää työtä, koska pitäisi alkaa seurata, kuinka monelle eri kirjanpidon tilille mikin lasku kirjataan.

8.5.2 Palkanlaskenta, pankkiohjelma ja myyntilaskutus

Palkanlaskennassa toimintoajurina voitaisiin käyttää eri yhtiöissä olevien palkansaajien lukumäärää tai yhtiöille kirjattujen palkkatapahtumien lukumäärää. Palkkakustannustenkin selvittämisessä voisi olla järkevää käyttää yksikköajuria, sillä osalla palkansaajista on matkakorvauksien laskemista, mikä vie enemmän aikaa kuin normaalin palkan kirjaaminen. Yksikköajurina voisi toimia siis matkalaskujen lukumäärä.

Pankkitapahtuminen toimintoajurina voitaisiin käyttää tapahtumien lukumäärää. Edelleen myös tässäkin tapauksessa yksikköajurit tulevat tarpeeseen, sillä osa laskuista kirjautuu selvitystilille (esimerkiksi jos asiakas maksaa väärällä viitteellä), jolloin selvittäminen vaatii taas enemmän aikaa. Yksikköajurina voisi siis toimia selvitystilillä olevien suoritusten lukumäärä.

Myös myyntilaskutuksessa toimintoajurina voisi toimia niiden lukumäärä. Mikäli yksikköajurin käyttö on tarpeen, voitaisiin ajatella, että yksikköajurina toimisi

esimerkiksi myyntirivien lukumäärä. Toisaalta ymmärtääkseni myyntilaskuja tehdään suhteellisesti vähemmän verrattuna muihin toimintoihin, joten yksikköajurin käyttäminen ei välttämättä liene tarpeen.

8.5.3 Kuukausiraportit, käteiskassat ja rakennusurakkakustannusten laskeminen

Kuukausittain tehtävien raporttien toimintoajurina voidaan myös käyttää niiden lukumäärää, eli kuinka monta raporttia tehdään. Jos halutaan käyttää yksikköajuria, se voisi olla esimerkiksi raporttien laatu tai pituus.

Käteiskassojen hoitamisessa toimintoajurina voisi olla kassavientien lukumäärä. Rakennusurakkakustannuslaskennassa voitaisiin myös mahdollisesti käyttää laskettavien kustannusten määrää.

On syytä muistaa, että nämä toimintoajurit ovat yksi mahdollisuus ja käyttöönoton vaiheessa onkin vielä syytä miettiä, ovatko juuri nämä toimintoajurit hyviä, vai tarvitaanko kenties vielä paremmin kohdistavia ajureita.

8.6 Excel-taulukon laatiminen

Tarkoituksena on rakentaa Excel-taulukkolaskentaohjelmalla pohja, jonka avulla kaupunkiyhtiöiden kirjanpitoyksikön olisi helpompi ottaa uusi laskentamalli käyttöön. Ideana tässä laskentataulukossa on, että käyttäjän tarvitsee syöttää vain tarvittavat tiedot ja taulukossa olevat kaavat laskevat kustannukset valmiiksi.

Ensin olen määritellyt Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikön resurssit, johon taulukon täyttäjä voi syöttää kunkin resurssin aiheuttamat kustannukset ja kaava laskee kustannusten yhteismäärän (Liite 3: kuva 1). Sen jälkeen rakensin toiselle välilehdelle taulukon kirjanpitoyksikössä tehtävistä toiminnoista, joihin taulukon täyttäjä merkitsee kuhunkin toimintoon yhteensä käytetyn ajan (poimii siis Severasta ajan) (Liite 3: kuva 2). Olen laatinut taulukkoon kaavat, jotka laskevat montako prosenttia kokonaisajasta kukin toiminto vie. Tämän jälkeen olen tehnyt vielä erikseen kaavat, jotka laskevat ajankäytön mukaan jokaisen toiminnon aiheuttamat kustannukset. Seuraavalle välilehdelle rakensin taulukon, jossa on

määritelty toimintoajurit (Liite 3: kuva 3). Tälle välilehdelle taulukon täyttäjät syöttää toimintoajurien lukumäärän (esimerkiksi ostolaskujen lukumäärän.) sekä mahdolliset yksikköajurit niille varatuille paikoille, jolloin kaavat laskevat kunkin tytäryhtiön aiheuttamat kustannukset.

Malli on lähinnä pohja, jota todennäköisesti joudutaan kehittämään samalla kun pohditaan laskutuksen toimivuutta. Myös toimintojen luokittelua joudutaan todennäköisesti muuttamaan, sillä vielä ei tiedetä, millä tarkkuudella Severassa toimintoja aletaan seurata.

9 YHTEENVETO

Työn tavoitteena oli rakentaa uusi toimintolaskentaperusteinen laskentamalli Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikölle. Ensiksi selvitin, mitä nykyisessä laskutuksessa haluttiin kehittää ja mitä pitää ennallaan. Tämän jälkeen aloin rakentaa toimintolaskennan teorian pohjalta uutta tapaa kohdistaa kustannuksia tytäryrityksille. Lähdin selvittämään, mitä resursseja organisaatiolla on käytettävissään ja tämän jälkeen selvitin haastattelemalla kirjanpitäjiä, mitä toimintoja kirjanpitoyksikössä suoritetaan. Ns. toimintoanalyysin jälkeen pohdin sopivia resurssiajureita, joilla resurssien kustannukset saataisiin kohdistettua toiminnoille. Seuraavaksi määrittelin mahdollisia toimintoajureita, joilla puolestaan toimintojen kustannukset saataisiin kohdistettua tytäryritykselle. Viimeiseksi rakensin vielä Excel-tilin, jonka avulla toimintolaskennan käyttöönotto voisi helpottua.

Jotta toimintolaskentaa voitaisiin alkaa soveltaa kirjanpitoyksikössä, se vaatii työntekijöiden työajan seuranta, sillä aika toimii resurssiajurina melkein jokaiselle toiminnolle. Ensimmäisenä askeleena Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikössä on siis Severan toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto. Severan avulla työntekijöiden tulisi alkaa seurata omaa ajankäyttöään. Miettimistä vaatii vielä se, millä tarkkuudella toimintojen vaatimaa aikaa aletaan seurata, koska monet toiminnoista ovat hyvin nopeasti suoritettavia. Mahdollisesti järkevää olisi

yhdistää samantyyppisiä toimintoja toimintokeskuksiksi ja seurata ajan käyttöä niiden osalta, ei jokaisen yksittäisen pienen toiminnon osalta erikseen. Paljon tähän vaikuttaa myös, se millaiseen muotoon Severa taipuu, eli mitä sillä on mahdollista tehdä.

Ongelmalliseksi osoittautui toimintoajureiden määrittelemisen, sillä huomioitava on niin monia asioita. Vaikeaa on valita sellaiset yksikköajurit, joilla tiettyjen toimintojen (esimerkiksi ostolaskujen käsittely) yksittäiset kustannukset saadaan selville. Toisin sanoen siis kuinka saadaan eriteltyä toisistaan esimerkiksi ostolasku, joka kirjataan yhdelle tilille ja ostolasku, joka kirjataan kymmenelle eri tilille? Tämän vuoksi toimintoajureiden valintaa on ehkä vielä syytä pohtia tarkemmin.

Oman ongelmansa aiheuttavat myös tytäryhtiöiden erilaiset projektit. Kulut on selvitettävä näiden osalta vielä erikseen, ja ongelmana saattaa olla, että hankkeille ei saa kohdistaa muita kuin työntekijöiden palkkakustannukset.

Vaikka toimintolaskennan käyttöönotto vaatii vielä melko paljon työtä ja panostusta, se kannattaa. Onnistuneena se voi antaa paljonkin. Toimintolaskennan avulla päästäisiin eroon ns. epäoikeudenmukaisesta kustannusten kohdistamisesta, koska siinä kustannukset on jaettu nimenomaan niiden aiheutumisperiaatteella. Sen lisäksi toimintolaskenta auttaa tunnistamaan mahdollisia epäedullisia toimintotapoja, toiminto- ja asiakaskohtaiset kustannukset saadaan selville normaalia kustannuslaskentaa luotettavammin, se auttaa toiminnan suunnittelemisessa ja seurannassa sekä antaa monipuolista tietoa tulevaisuuden varalle (Tokat 2003). Tässä siis joitakin hyötyjä, mitä toimintolaskennalla voidaan saada aikaiseksi, mikäli toimintolaskentajärjestelmä osataan rakentaa oikeanlaiseksi eikä sen käyttöönottamisesta aiheutuvat kustannukset ylitä toimintolaskennasta saatavaa hyötyä.

Tulevaisuus näyttää, onko työstäni todellista hyötyä Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:lle. Se selviää vasta, kun työtäni aletaan soveltaa ja mahdollisesti otetaan toimintolaskenta käyttöön.

10 OMAN ONNISTUMISEN ARVIOINTIA

Mielestäni olen onnistunut tiivistämään toimintolaskennan keskeisimmän teorian melko kokonaisvaltaisesti huomioiden sen, että aloittaessani tekemään opin näytetyötäni toimintolaskennan käsite oli itselleni melko vieras. Työni teoreettiseen osuuteen olen siis ihan tyytyväinen.

Empiirinen osuus puolestaan olisi voinut onnistua paremmin. Työ ei vastaa ehkä ihan sitä, mikä alun perin oli tarkoitus, eli toimintolaskentaa ei vielä alettu soveltaa Kaupunkiyhtiöt Oy:n kirjanpitoyksikössä. Työni on lähinnä ohjeistus siitä, kuinka toimintolaskentaan siirtyminen voisi tapahtua. Vaikka moni asia vaatii vielä pohtimista ja kehittämistä, onnistuin mielestäni kuitenkin tekemään niin sanotun ”pohjatyön”, jonka avulla toivottavasti on helpompaa alkaa soveltaa uutta laskutusmallia. Aika oli yksi rajoittava tekijä työni kannalta, sillä uuden laskentamallin soveltaminen olisi vaatinut työntekijöiden ajan käytön seurantaan pidemmältä ajalta.

Tässä vaiheessa ei voida varmasti sanoa, onko työstäni ollut todella hyötyä Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy:lle, sillä tulokset näkyvät vasta sitten, jos toimintolaskentaa aletaan oikeasti soveltaa laskutuksessa. Toivon kuitenkin, että olen onnistunut huomioimaan erilaisia näkökulmia ja työstäni saadaan edes jotakin irti.

Oman oppimiseni kannalta työstä on ollut paljon hyötyä. Työtä tehdessäni opin paljon uutta tietoa ja pääsin syventymään toimintolaskentaan melko perinpohjaisesti. Tämän lisäksi työn tekeminen opetti paljon esimerkiksi lähteiden käytöstä, tiedon hankkimisesta, tutkielman tekemisestä ja eri tutkimusmenetelmistä.

LÄHTEET

Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta, perusteet ja käytäntö. 4. painos. Juva: WSOY.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WSOY.

E-K Pesula 2009 a. Etelä-Karjalan Pesula Oy kotisivut.
<http://www.ekpesula.fi/YritysEsittely.html> (Luettu 11.09.2009)

E-K Pesula 2009 b. Etelä-Karjalan Pesula Oy kotisivut.
<http://www.ekpesula.fi/Puhdaspalvelu.html> (Luettu 11.09.2009.)

E-K Pesula 2009 c. Etelä-Karjalan Pesula Oy kotisivut.
http://www.ekpesula.fi/Yrityksen_arvot_2_7_2008.pdf (Luettu 11.09.2009)

Esaimaa 2009. Etelä-Saimaan verkkolehti. Severa kilpailee taas ohjelmistoalan yrityskilpailuissa. 13.7.2009.

http://www.esaimaa.fi/page.php?page_id=4&news_id=20091738329 (Luettu 26.10.2009)

FlyLappeenranta 2009. Fly Lappeenrannan kotisivut.
<http://www.flylapeenranta.fi/index.php?sivu=yritysinfo&kieli=fi> (Luettu 30.11.2009)

FreeZone 2009 a. Lappeenranta Free Zone Oy Ltd kotisivut.
<http://freezone.lappeenranta.fi/?depid=15256> (Luettu 11.09.2009)

FreeZone 2009 b. Lappeenranta Free Zone Oy Ltd kotisivut.
<http://freezone.lappeenranta.fi/?depid=15349> (Luettu 11.09.2009)

FreeZone 2009 c. Lappeenranta Free Zone Oy Ltd kotisivut.
<http://freezone.lappeenranta.fi/?depid=15352> (Luettu 11.09.2009)

Huhtiniemi tasekirja 2008. Lappeenrannan Huhtiniemi Oy Tasekirja 31.12.2008.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2003. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 13. – 17. painos. Porvoo: WSOY.

Laivat 2009. Lappeenrannan Laivat Oy kotisivut.
<http://www.lappeenranta.fi/?depid=12372> (Luettu 11.09.2009)

Lappeenrannan Huhtiniemi Oy tasekirja 2008.

Lappeenranta 2009. Lappeenrannan Kaupungin kotisivut.
<http://www.lappeenranta.fi/?depid=11214> (Luettu 11.09.2009)

Lprinno 2009 a. Lappeenranta Innovation Oy kotisivut.
<http://www.lprinno.fi/?deptid=15004> (Luettu 11.09.2009)

Lprinno 2009 b. Lappeenranta Innovation Oy kotisivut.
<http://www.lprinno.fi/?deptid=15562> (Luettu 11.09.2009)

Lprinno 2009 c. Lappeenranta Innovation Oy kotisivut.
<http://www.lprinno.fi/?deptid=15563> (Luettu 11.09.2009)

Lry Tasekirja 2008. Lappeenrannan Yritystila Oy Tasekirja 31.12.2008.

Lsyp 2009 a. Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy kotisivut.
<http://www.lsyyp.fi/?deptid=16399> Luettu (11.09.2009)

Lsyp 2009 b. Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy kotisivut.
<http://www.lsyyp.fi/?deptid=16402> (Luettu 11.09.2009)

Lsyp 2009 c. Lappeenrannan Seudun Yrityspalvelut Oy kotisivut.
<http://www.lsyyp.fi/?deptid=16404> (Luettu 11.09.2009)

Tasekirja 2008. Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy Tasekirja 2008.

Tieke 2005. Hinnoittelun ABC, Opas tietotuotteiden ja palveluiden hinnoitteluun.
http://www.tieke.fi/mp/db/file_library/x/IMG/14504/file/HinnoittelunABC-opas.pdf
(Luettu 9.11.2009)

Tokat, P. 2003. Toimintolaskennan kehittäminen Helsingin yliopiston Viikin tiedekirjastossa. Edupoli, Helsingin toimipiste. Taloushallinnon koulutusohjelma. Liiketalouden perustutkinnon opinnäytetyö.
<http://www.tiedekirjasto.helsinki.fi/raportit/abc/toimintolaskenta2.htm> (Luettu 17.11.2009)

Turney, P. B. B. 1994. Toimintolaskenta avain tuottavampaan toimintaan. Juva: Tietosanoma Oy.

Tyni, T. 2007. Kuntaliitto: Palvelutuotannon katetuotto- ja hinnoittelulaskenta. Loimaan seutukunnan kustannuslaskentakoulutus Loimaa 14.12.2007.
http://kehittamiskeskus.loimaanseutu.fi/materiaalipankki/act_filedownload.cfm?fileid=000B9B6F-224A-1769-A07B00017F00F894 (Luettu 14.09.2009.)

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.

Williparkki 2009 a. Williparkki Oy kotisivut.
<http://www.williparkki.fi/?deptid=18030> (Luettu 11.09.2009.)

Williparkki 2009 b. Williparkki Oy kotisivut.
<http://www.williparkki.fi/?deptid=18028> (Luettu 11.09.2009.)

KYSYMYKSIÄ NYKYISESTÄ LASKUTUKSESTA

Tutkittuani nykyistä laskutusta kuvaavaa Excel-taulukkoa, jotkin asiat jäivät minulle vielä epäselviksi. Haastattelin Kaupunkiyhtiöiden pääkirjanpitäjä Virpi Suurkuukkaa nykyisistä laskutusperusteista seuraavien kysymysten avulla:

- Miten palkkatapahtumien hinta on määritelty?
- Mitä ovat erillisveloitukset?
- Miksi Mustolan kiinteistöt Oy:tä veloitetaan erikseen, mutta muita Yritystilan tytäryhtiöitä ei?
- Mikä nykyisessä laskutuksessa vaatii kehittämistä ja mihin suuntaan?
- Muita toiveita ja ideoita?

TOIMINTOANALYYSIN RUNKO

Laadin listan niistä toiminnoista, joita tiesin kirjanpitoyksikössä tehtävän. Tämän jälkeen haastattelin kirjanpitäjiä ja pyysin täydentämään heitä taulukosta puuttuvia tehtäviä.

Mitä toimintoja tai tehtäviä seuraavasta listasta puuttuu?

Ostolaskujen käsitteleminen

- Sähköinen kierto:
 - Perustietojen tarkastaminen ja tiliöitäväksi lähettäminen
 - Tiliöiminen ja hyväksyttäväksi lähettäminen
 - Siirtäminen kirjanpitoon
- Paperilaskut:
 - Tarkastaminen ja tiliöinti
 - Kirjaus ostolaskuihin ja siirto kipiin

Palkanlaskenta

- Palkkojen kirjaaminen
- Matkalaskujen tarkistaminen ja kirjaaminen
- Palkkanauhojen postitus
- Sotulaskelmat
- Lomapalkat ja lomapalkkavelat
- Palkkaerittelyt

Pankkiohjelma

- Maksujen valitseminen ja välitys
- Tiliotteiden käsittely ja mapitus

Myyntilaskutus

- Laskujen kirjaaminen
- Siirtäminen kirjanpitoon

Kuukausiraportit

- Reskontratäsmäytykset

Käteiskassat

- Tositteiden kirjaus
- Kassan täsmäytys

EXCEL-POHJA LASKUTUSTA VARTEN

Taulukoissa olevat luvut ovat satunnaisesti syötettyjä.

LAPPEENRANNAN KAUPUNKIYHTIÖT OY

Taloushallinto veloitus ajalta _____

RESURSSIT JA NIIDEN KUSTANNUKSET

RESURSSI	RESURSSISTA SYNTYVÄT KUSTANNUKSET	€	YHTEENSÄ	RESURSSIAJURI
Työntekijät	Palkat ja palkkiot	5000,00	5700,00	Henkilöiden ajankäyttö
	Henkilösivukulut	500,00		
	(Vapaaehtoiset henkilöstökulut)	200,00		
Toimitilat	Vuokratulut	0,00	0,00	Toimitilojen käyttö
Koneet ja laitteet	Irtaimistokulut	0,00	0,00	Koneiden ja laitteiden käyttö
	Poistot koneista ja kalustosta	0,00		
Aineet ja tarvikkeet	Aine ja tarvikekustannukset	0,00	0,00	Aineiden ja tarvikkeiden käyttö
Resurssien kustannukset yhteensä			5700,00	

OHJE:

Kirjoita miltä ajalta kustannuksia lasketaan sille varatulle riville.

Sen jälkeen syötä resursseista syntyneet kustannukset niille varattuihin sarakkeisiin (€-sarake).

Syötettyäsi tiedot siirry seuraavalle välilehdelle.

Välilehti 1 (Resurssit)

Kuva 1

LIITE 3
2 (3)

TOIMINNOT JA NIIDEN KUSTANNUKSET

TOIMINTO	AIKA (Tuntia)	yht	%- KOKO- NAISAJASTA	HLÖSTÖ	TOIMITILAT	KONEET/ LAITT.	YHTEENSÄ
Ostolaskujen käsitteleminen							
sähköinen kierto		422,00	62,70 %	3574,15	0,00	0,00	3574,15
- perustietojen tarkistaminen ja tiliötäväksi lähettäminen	150,00						
- tarkastaminen, tiliointi ja hyväksyttäväksi lähettäminen	120,00						
- siirto kipiin	152,00						
- maksukehoitusten selvitteleminen	0,00						
paperilaskut		251,00	37,30 %	2125,85	0,00	0,00	2125,85
- tarkastaminen ja tiliointi	125,00						
- Maestroon kirjaus ja siirto kipiin	126,00						
Palkat		0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
-palkkojen kirjaaminen	0,00						
-matkalaskujen tarkistaminen ja kirjaaminen	0,00						
-palkkanauhojen postitus	0,00						
-sotulaskelmat	0,00						
-lomapalkat	0,00						
-Kela päiväraha anomukset	0,00						
-Kuel eläkevakuutusmaksujen kk.tilitys	0,00						
-Ay-maksu- ja puoluevero tilitykset	0,00						
-Vuosi-ilmoitukset	0,00						
-Palkkaerittelyt	0,00						
Pankkiohjelma		0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
-maksujen valitseminen	0,00						
-maksujen välitys	0,00						
-tiliotteiden käsittely ja mapitus	0,00						
-selvitystilillä olevien suoritussten selvittäminen	0,00						
Myyntilaskutus		0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
-laskujen kirjaaminen	0,00						
-siirrot kipiin	0,00						
Kuukausiraportit		0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
-reskontratäsmäytykset	0,00						
- valvonta-ilmoitukset	0,00						
-Alv-palautus hakemukset	0,00						
Tilastokeskuksen lakisääteinen tilastointi-ilmoitus	0,00	0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
Muistiotositteet	0,00	0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
Käteiskassat		0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
-tositteiden kirjaus	0,00						
-kassan täsmäyttäminen	0,00						
Rakennusurakan kustannuslaskenta	0,00	0,00	0,00 %	0,00	0,00	0,00	0,00
Yhteensä		673	100 %	5700,00	0,00	0	5700,00

OHJE:

Syötä AIKA- sarakkeeseen tuntimäärä, joka on kulunut kunkin toiminnon suorittamiseen laskettavalta ajanjaksolta.

(Huom. Kaikkien työntekijöiden yhteensä käyttämä aika! Tämä tieto saadaan Severasta.)

Tällöin kaavat laskevat kuinka paljon kokonaisajasta kukin toiminto käyttää ja jakavat resurssien kustannukset toiminnoille ajankäytön suhteessa.

(Mikäli tarpeen muuta toimintoja sille tarkkuudelle jolla Severassa aikaa seurataan)

Syötettyäsi tiedot siirry seuraavalle välilehdelle.

Välilehti 2 (Toiminnot)

Kuva 2

TOIMINTOAJURIT JA TYTÄRYHTIÖILLE JAETTAVIEN KUSTANNUSTEN MÄÄRÄ

Toimintoajuri:	Sähköiset ostolaskut		Yksikkoajuri virheelliset laskut		Paperiset ostolaskut		Palkat		Yksikkoajuri		Pankkihoitajena		Yksikkoajuri		Myynti-		K-k-raportit		Tilastointi-		Muistot tos-		Käteiskassa		Rakennusurakka				
	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	
YHTÖ	50	84	5	2	5	0	8	0	4	8	0	5	0	8	0	4	0	5	0	8	0	4	0	4	0	1	0		
Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy	50	84	5	2	5	0	8	0	4	8	0	5	0	8	0	4	0	5	0	8	0	4	0	4	0	1	0	0	
Lappeenrannan Yhtysliiketoiminta Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenrannan Tieto-Sähköala Oy	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenrannan Muistolaan Kintetistöt Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenrannan Huhtiniemi Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenranta Free Zone Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenrannan Lavat Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenrannan Soudun Yhtyspalvelut Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Etelä-Karjalan Pesula Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Milliparkin Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lappeenranta Innovation Oy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fly Lappeenranta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yhteensä	159	174	15	5	5	8	12	4	8	13	5	8	4	4	5	8	4	5	8	4	5	8	4	4	1	0	0		
Toimintoajuri + yks ajuri	174	174	15	5	5	8	12	4	8	13	5	8	4	4	5	8	4	5	8	4	5	8	4	4	1	0	0		

Toimintoajuri:	Sähköiset ostolaskut		Yksikkoajuri virheelliset laskut		Paperiset ostolaskut		Palkat		Yksikkoajuri		Pankkihoitajena		Yksikkoajuri		Myynti-		K-k-raportit		Tilastointi-		Muistot tos-		Käteiskassa		Rakennusurakka			
	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut	laskujen kkm	laskut
Yhteensä	1027,05	1725,45	164,33	102,71	2125,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Kaupunkiyhtiöt Oy	1027,05	1725,45	164,33	102,71	2125,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Yhtysliiketoiminta Oy	513,53	0,00	41,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Tieto-Sähköala Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Muistolaan Kintetistöt Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Huhtiniemi Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenranta Free Zone Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Lavat Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenrannan Soudun Yhtyspalvelut Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Etelä-Karjalan Pesula Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Milliparkin Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lappeenranta Innovation Oy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fly Lappeenranta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Yhteensä	3266,03	308,12	2125,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

OHJE:

Syötä toimintoajurien määrät niille varatulle paikalle.

Taulukossa olevat kaavat jakavat toimintoajurien kustannukset toimintoajurien suhteessa kullekin tytäryhtiölle.

Tammiussa muuta toimintoajureita ja lisää yksikköajureita.

Seuraavia välilyöntiä on yhteenveto tytäryhtiöille jaettavista kustannuksista.