



Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n kustannuslaskennan kehittäminen

Jouni Ojanen

Opinnäytetyö
Marraskuu 2013
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto

JOUNI OJANEN:

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n kustannuslaskennan kehittäminen

Opinnäytetyö 39 sivua, joista liitteitä 4 sivua
Marraskuu 2013

Opinnäytetyö tehtiin Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n toimeksiannosta. Pirkanmaan Senioripalvelut Oy tarjoaa ikääntyville ja erityistä tukea tarvitseville asiakkaille palveluasumista, kotipalveluja sekä palvelukeskus- ja päivätoimintaa. Työn tarkoituksena oli tuotekustannusten laskeminen kolmelle asumisen palvelutuotteelle ja palvelukeskuksen toimintapäivälle. Yritys tuottaa palveluita neljässä toimipisteessä, joista jokaiselle toteutettiin omat laskelmat.

Kustannuslaskenta toteutettiin pääosin lisäyslaskennan menetelmää soveltaen. Laskennassa käytettiin myös toimintolaskennan ominaisuuksia. Hoitohenkilökunnan työ kustannukset kohdistettiin tuotteille soveltaen toimintolaskennan kustannusten kohdistamisen ideaa.

Opinnäytetyön tärkeimpinä lopputuloksina olivat konkreettiset tuotekustannuslaskelmat. Numeerisia laskelmia ei raportissa esitetä, koska ne ovat salaisia. Raportissa esitetään kustannuslaskentaprosessi sekä laskentamallissa käytetyt kohdistamisperusteet ja kustannusajurit.

Yrityksessä ei ole aiemmin tehty tarkkoja tuotekustannuslaskelmia, joten opinnäytetyön tulokset olivat erittäin hyödylliset. Laskelmien avulla saatiin selville palvelutuotteiden kannattavuudet eri toimipisteissä. Toimintolaskennan ideaa soveltava työ kustannusten kohdistustapa antaa mahdollisuuden analysoida toimipisteiden välisiä eroja ja kehittää prosesseja. Luotua laskentamallia hyödynnetään myös uuden rakenteilla olevan yksikön kilpailutuksessa.

Työajanseurannan ongelmien vuoksi kannattaa seuranta toteuttaa vastaisuudessa uudelleen. Luotettavimmat työajanseurannan tulokset parantavat tuotekustannuslaskelmien tarkkuutta. Laskentamallin kehittämistä joiltain osin voi olla syytä harkita. Kustannusten kohdistamismenetelmien parantaminen johtaa tarkempaan lopputulokseen. Laskentamallia ei kuitenkaan kannata muuttaa liian monimutkaiseksi. Laskennan yritykselle tuottaman hyödyn pitää olla siihen sijoitettua panosta suurempi.

Asiasanat: kustannuslaskenta, lisäyslaskenta, toimintolaskenta

ABSTRACT

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

JOUNI OJANEN:

Development of Cost Accounting in Pirkanmaan Senioripalvelut Oy

Bachelor's thesis 39 pages, appendices 4 pages
November 2013

This thesis was commissioned by Pirkanmaan Senioripalvelut Oy. Pirkanmaan Senioripalvelut Oy offers supported living accommodation, home-help services, service centre services and day-time activities for the elderly and people in need of special support. The objective of this thesis was to calculate the product costs of three supported living accommodation products and service centre services. The company operates four senior centres. Separate calculations were made for each senior centre.

The calculations were made mainly by utilising job order costing. Some elements of activity-based costing were also used. Labour costs for care personnel were allocated by applying the cost allocation method of activity-based costing.

Product cost calculations were the main outcome of this thesis. The numeric calculations are confidential and therefore cannot be presented in this report. The cost accounting process is presented in the report as well as allocation methods and cost drivers used in the calculations.

The product cost calculations were very useful for Pirkanmaan Senioripalvelut Oy because they had not made any specific calculations before. With these calculations the company found out the profitability of the service products in each senior centre. The cost allocation method of activity-based costing which was applied to allocate labour costs offers an opportunity to analyse differences between costs in the four different senior centres and develop processes accordingly. The calculation model created in this thesis work will also be utilised in the tendering for a new senior centre which is currently under construction.

Because of the problems in the work-time tracking process, it should be redone. More reliable data for work-time tracking will improve the quality of the product cost calculations. Developing the calculation model should also be considered. A more accurate result could be achieved by improving the cost allocation methods. However, the calculation model should not be too complex. The company must gain more benefit from the calculations than it invests in them.

Key words: cost accounting, job order costing, activity-based costing

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
2	PIRKANMAAN SENIORIPALVELUT OY.....	7
2.1	Yritysesittely.....	7
2.2	Palvelut.....	8
2.3	Tuotteistaminen.....	9
2.4	Toiminnan erityispiirteet.....	9
3	KUSTANNUSLASKENTA.....	11
3.1	Yleistä kustannuslaskennasta.....	11
3.2	Kustannusten luokituksia.....	12
3.3	Kustannuslajilaskenta.....	13
3.3.1	Työkustannukset.....	13
3.3.2	Ainekustannukset.....	14
3.3.3	Muiden lyhytvaikutteisten tuotannon-tekijöiden kustannukset.....	14
3.3.4	Pääomakustannukset.....	15
3.4	Kustannuspaikkalaskenta.....	16
4	SUORITEKOHTAINEN LASKENTA.....	17
4.1	Suoritekalkyyli.....	17
4.2	Valmistusarvo ja omakustannusarvo.....	17
4.3	Jakolaskenta.....	18
4.4	Lisäyslaskenta.....	18
5	TOIMINTOLASKENTA.....	19
5.1	Toimintoajattelu.....	19
5.1.1	Toiminnot.....	19
5.1.2	Toiminnon kustannusallas ja toimintokeskukset.....	20
5.1.3	Toimintojen luokittelu.....	20
5.2	Toimintolaskennan käyttöönotto ja toimintoanalyysi.....	21
5.3	Kaksiulotteinen toimintolaskentamalli.....	23
5.4	Kustannusten kohdistaminen.....	24
5.4.1	Resurssit ja toiminnot.....	25
5.4.2	Kustannusajurit.....	26
6	TUOTEKUSTANNUSLASKENNAN TOTEUTUS.....	28
6.1	Laskennan lähtökohdat.....	28
6.2	Toiminnot ja työajanseuranta.....	29
6.3	Tuotekustannuslaskenta.....	30
6.3.1	Asumisen tuotteet.....	30
6.3.2	Palvelukeskuksen toimintapäivä.....	31

6.4 Tuotekustannuslaskennan jatkokehittäminen	32
7 YHTEENVETO	34
LÄHTEET	35
LIITTEET	36
Liite 1. Toiminnot.....	36
Liite 2. Laskelma.....	38

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön tavoitteena on Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n tuotekohtaisten kustannusten laskeminen. Yrityksessä ei ole aikaisemmin suoritettu tarkkoja tuotekustannuslaskelmia. Nyt meneillään olevan tuotteistus-projektin osana toteutetaan tarkat tuotekustannuslaskelmat kolmelle asumisen palvelutuotteelle sekä palvelukeskuksen toimintapäivälle. Jokaiselle Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n neljälle eri toimipisteelle tehdään omat laskelmat.

Tuotekustannuslaskenta toteutetaan Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n päätöksen mukaan pääosin lisäyslaskentaa soveltaen. Laskennassa hyödynnetään myös toimintolaskennan ominaisuuksia. Työn tulokset selvittävät yrityksen todelliset tuotekustannukset. Tuloksia hyödynnetään muun muassa kilpailutuksen työvälineenä, yrityksen toiminnan kehittämisessä ja uusien tuotteiden suunnittelun apuna.

Opinnäytetyö toteutetaan kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Tutkimusmenetelmänä hyödynnetään myös osallistuvaa havainnointia. Työskentelen yrityksessä kesällä opinnäytetyöhön liittyvissä tehtävissä. Tutkimuksessa kirjallisena lähdeaineistona ovat perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan kirjallisuus sekä Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n sisäiset dokumentit, kuten kirjanpitojärjestelmästä saadut kustannustiedot. Lisäksi kirjallisena lähdeaineistona käytetään tuotekustannuslaskentaa varten toteutetun työajanseurannan tuloksia.

Kirjallisen raportin alussa on yleisluonteinen esittely Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:stä sekä opinnäytetyöhön liittyviä oleellisia tietoja yrityksestä. Kappaleissa kolme, neljä ja viisi käsitellään työn tavoitteiden saavuttamista tukevaa teoriaa. Teoriaosassa perehdytään perinteiseen kustannuslaskentaan ja toimintolaskentaan. Kuudennessa kappaleessa tutkitaan Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:lle toteutettu kustannuslaskentaprosessi ja esitellään siitä saadut tulokset. Tarkat kustannuslaskelmat ovat salaisia ja niitä ei tässä raportissa esitetä. Raportissa esitellään laskennassa käytetyt kohdistamisperusteet ja kustannusajurit. Lopussa on yhteenveto opinnäytetyöstä ja sen tuloksista.

2 PIRKANMAAN SENIORIPALVELUT OY

2.1 Yritysesittely

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy on ikääntyville ja erityistä tukea tarvitseville asiakkaille palveluasumista, kotipalveluja sekä palvelukeskus- ja päivätoimintaa Pirkanmaan alueella tarjoava yritys. Yrityksen palveluita käyttävät sekä julkinen sektori että yksityiset asiakkaat. Tampereen Vanhuspalveluyhdistys ry omistaa koko Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n osakekannan. (Pirkanmaan Senioripalvelut 2013.)

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:llä on neljä toimipistettä: Kuuselan Seniorikeskus Härmälässä, Kaukaharjun Seniorikeskus Kaukajärvellä, Keinupuiston palvelukoti Hervannassa ja Taatalan palvelukoti Koivistonkylässä. Vuoden 2013 alussa yrityksessä oli henkilökuntaa noin 120 ja asumisen paikkoja 218. (Toimintasuunnitelma vuodelle 2013, 6.)

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n liikevaihto viime vuonna oli 4,7 milj. euroa ja tulos 61 971,43 euroa tappiollinen. Yrityksen taseen loppusumma oli noin 1,1 milj. euroa, josta omaa pääomaa lähes puolet. (Toimintakertomus ja tilinpäätös 31.12.2012, 6-7.)

Tampereen Vanhuspalveluyhdistys Ry:n ja Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n muodostaman konsernin toiminta-ajatuksena on kehittää verkostoituen kumppaneidensa kanssa monipuolisia palveluja ikääntyville sekä asiakkaiden turvallista elämää, osallisuutta ja yhteisöllisyyttä tukevia elinympäristöjä. Konsernin missiona on tukea ja kehittää tasa-arvoa lisäävää hyvinvointiyhteiskuntaa, tuottaa yksilöllisiä ja laadukkaita palveluja sekä itsenäistä elämää tukevia elinympäristöjä ja edistää senioreiden monimuotoista kansalais- ja vapaaehtoistoimintaa. (Toimintasuunnitelma vuodelle 2013, 2.)

Konsernin visio on olla vastuullinen, osaava ja kehittyvä toimija ja ikääntyvän ihmisen yksilöllisen elämän mahdollistaja sekä turvallisten ja nykyaikaisten elinympäristöjen tekijä. Konsernin on luotettava kumppani monitoimijaverkostossa. Asumispalvelut, päivätoiminta, kotihoito sekä ateriapalvelut ovat Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n palvelutuotantoa. (Toimintasuunnitelma vuodelle 2013, 2.)

Konsernin arvot ovat:

- Palvelutuotanto on osaavaa, luotettavaa, kehittyvää, monipuolista, verkostoitunutta, vastuullista ja kuntouttavaa.
- Kiinteistöt ovat nykyaikaisia, kustannustehokkaita, esteettömiä, turvallisia, palvelun tarpeeseen mukautuvia.
- Henkilöstö on tärkein voimavaramme.

(Toimintasuunnitelma vuodelle 2013, 3.)

2.2 Palvelut

Asumispalvelut

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n ydintoiminta on asumispalveluiden tuottaminen. Asukas maksaa pääsääntöisesti itse vuokran sekä muut asumiseen liittyvät maksut. Lisäksi asukas maksaa palvelu- ja hoitosuunnitelmassa määritellyn henkilökohtaisen avun sekä tulojensa perusteella määräytyvän asiakasmaksun. Asumispalveluiden tuotteita ovat palveluasuminen, tehostettu palveluasuminen, tehostettu ryhmäkotiasuminen ja tuettu asuminen. (Pirkanmaan Senioripalvelut 2013.)

Palveluasumisen asukkaat saavat palvelu- ja hoitosuunnitelmansa mukaisesti apua päivittäisistä toiminnoista selviytymiseen. Tehostetun palveluasumisen ja tehostetun ryhmäkotiasumisen asukkaat tarvitsevat ympärivuorokautista apua ja huolenpitoa. Tuetun asumisen asukkaat saavat tarvittaessa apua, mutta selviytyvät pääsääntöisesti itsenäisesti päivittäisistä toiminnoista. (Pirkanmaan Senioripalvelut 2013.)

Päivä- ja palvelukeskuspalvelut

Päiväkeskuspalvelut ovat ikäihmisten kotona asumista tukevia palveluita. Päiväkeskuspalveluiden asiakkaat ovat pääasiassa säännöllisen kotihoidon tai kotihoidontukipalveluiden asiakkaita. Päiväkeskuspalveluiden tuotteita ovat toimintakykyä ylläpitävä päiväkeskuspäivä ja puolipäiväinen päiväkeskuspäivä. Tuotteet ovat sisällöltään samankaltaisia keston ollessa kuusi tai kolme tuntia. Niihin sisältyy sauna- ja pesupalvelu, ateriat, virike- ja ryhmätoiminta, ohjausta ja neuvontaa, terveydenhoitajan tai sairaanhoitajan palvelut sekä kuljetusapu. (Ikäihmisten asumispalvelujen... 2012, 1–4.)

Palvelukeskuspalveluiden tavoitteena on ikäihmisten kotona asumisen edellytysten vahvistaminen. Palvelukeskuspalveluita ovat harrastustoiminta, kulttuuri- ja viriketoiminta, ryhmätoiminta, saunapalvelut, ohjaus- ja neuvonta, verkostojen ylläpitäminen sekä ravintolapalvelut. Toiminta on pääsääntöisesti kaikille avointa. (Ikäihmisten asumispalvelujen... 2012, 5–7.)

Kotipalvelut

Kotipalvelut ovat kotona asumista ja itsenäistä selviytymistä tukevia monipuolisia sosiaali- ja terveystalvveluita. Kotipalveluita ovat muun muassa henkilökohtainen hoiva ja avustaminen, ulkoilu- ja saattajapalvelu, asiointipalvelu sekä kodinhoito. (Pirkanmaan Senioripalvelut 2013.)

2.3 Tuotteistaminen

Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:llä on meneillään tuotteistus-projekti. Tuotteistuksen osana toteutetaan tuotekustannuslaskelmat yrityksen palvelutuotteille. Tuotteistamiselle ei ole olemassa yhtä oikeaa määritelmää. Usein palvelun tuotteistamisella tarkoitetaan organisaation tuottamien palveluiden tarkempaa määrittelyä täsmentämistä ja profiloimista. Laajemmin nähtynä palveluiden tuotteistus on asiakaslähtöistä kehittämistä, jossa ominaisuudet määritellään suunnitelmallisesti ja tavoitteellisesti. (Terveyden ja hyvinvoinnin laitos 2013.)

Hyvin tuotteistettu palvelu on helpompi ostaa, ominaisuuksiltaan kilpailijoihin nähden ylivoimainen, tehokkaammin myytävissä ja markkinoitavissa sekä helpommin monistetavissa. Nämä ominaisuudet kasvattavat palvelusta saatavissa olevaa katetta, pienentävät myynnin kuluja ja tehostavat palveluntuotantoa. (Parantainen 2013.)

2.4 Toiminnan erityispiirteet

Tampereen kaupunki on yrityksen merkittävin asiakas. Kaupunki ostaa palvelut niin sanotulla käänteisellä kilpailutuksella. Tällä tarkoitetaan avointa hankintamenettelyä, jossa hinta asetetaan ennalta ja kilpailun ratkaisee laatutekijät. Tämän vuoksi opinnäyte-

työssä ei oteta kantaa hinnoitteluun, vaikkakin se olennaisesti liittyy tuotekustannuslaskentaan. (Welin 2009, 10.)

Suurin osa Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n kustannuksista muodostuu henkilöstön palkoista ja niiden sivumenoista. Näihin kustannuksiin yrityksellä ei ole juurikaan mahdollisuutta vaikuttaa, koska hoitohenkilökunnan mitoitukset määrittää aluehallintovirasto.

3 KUSTANNUSLASKENTA

Kustannuslaskenta ja kustannusten määrätietoinen hallinta ovat menestyvän yritysjohdon peruspilareita. Tarvitaan toimiva ja riittävän tarkka kustannuslaskentajärjestelmä, jotta taloudenohjausta yrityksessä voidaan toteuttaa tehokkaasti. Yritystoiminnan kannattavuuden ja taloudellisuuden selvittämisen edellytyksiä ovat kustannusten tunteminen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37, 46.)

3.1 Yleistä kustannuslaskennasta

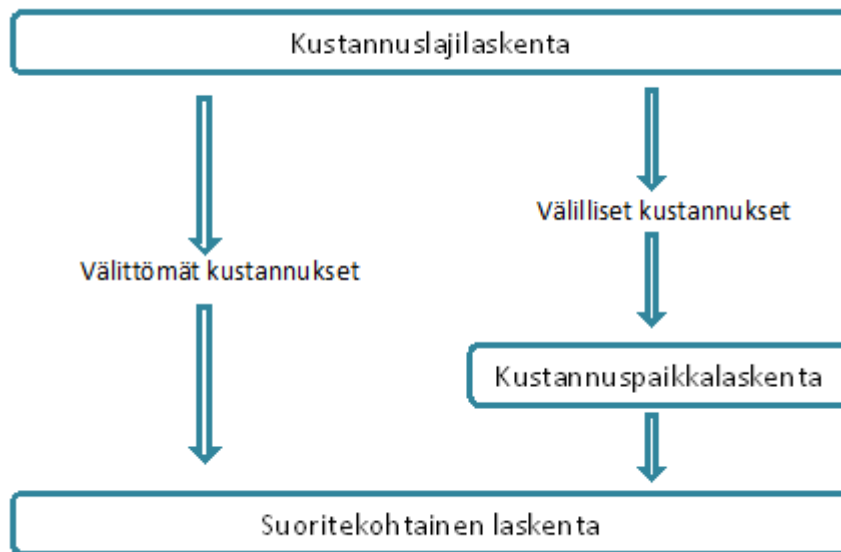
Kustannuslaskennan tärkeimpiä tehtäviä on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Suoritekohtaisia kustannuslaskelmia on kahdenlaisia. Ennakkolaskelmissa selvitetään tulevia kustannuksia suunnitteluvaiheessa ja jälkilaskelmissa jo toteutuneita kustannuksia. Yrityksen kustannusrakenteen selvittäminen on yksi kustannuslaskennan tehtävistä. Tuotantoprosessia kuvaamalla ja analysoimalla selvitetään suoritteiden ja niistä aiheutuneiden kustannusten riippuvuussuhteet. Kustannuslaskennan tehtäviin kuuluu myös tietojen tuottaminen yrityksen toiminnan tarkkailun avuksi. (Jyrkkiö & Riis-tama 2004, 60–61.)

Kustannuslaskennan laskentakohteita yksittäisten suoritteiden lisäksi voivat olla asiakastilaukset ja toimitusprojektit, eri asiakkaat tai asiakasryhmät, hankkeet sekä vastuualueet, kuten koko yritys, tulosityksiköt, toimipisteet, osastot ja toiminnot. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 46.)

Kustannuslaskelmiin otetaan mukaan vain tilanteen kannalta oleelliset kustannukset, jotka saadaan selville laskentatilanteen määrittelyllä. Laskentatilanteeseen vaikuttavia tekijöitä ovat valittavana olevat toimintavaihtoehdot, tulosten käyttötarkoitus, laskentaan käytössä oleva aika, tieto ja muut resurssit, yrityksen tuotantomuoto ja valinnan seurauksien vaikutusaika. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37, 47.)

Kustannusten käsittelyssä olennaista on aiheuttamisperiaate. Aiheuttamisperiaatteen perusteella laskentakohteelle kohdistetaan vain ne kustannukset, jotka kyseinen laskentakohde on aiheuttanut tai aiheuttaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 47.)

Perinteisessä kustannuslaskennassa on kolme vaihetta: kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta (Kuvio 1). Kustannuslajilaskennassa selvitetään laskentakauden kustannukset lajeittain. Kustannuspaikkalaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille. Suoritekohtaisessa laskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteille. Kustannuspaikkojen välillistä kustannuksista tuotteille kohdistetaan niille kuuluva osuus erilaisten kohdistamisperusteiden avulla. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 62.)



KUVIO 1. Kustannuslaskennan vaiheet

3.2 Kustannusten luokituksia

Kustannukset jaetaan yleisesti kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Tällöin kustannuksen ryhmittelyperusteena käytetään yleensä riippuvuutta toiminta-asteesta. Muuttuvina kustannuksina käsitellään kustannuksia, jotka ovat riittävän selvästi riippuvaisia toiminta-asteesta. Kiinteät kustannukset eivät riipu toiminta-asteen vaihtelusta. Kiinteisiin kustannuksiin vaikuttava tekijä on kapasiteetin muutos. Myös ajan kuluminen vaikuttaa kiinteisiin kustannuksiin. Tällöin muutoksen kiinteissä kustannuksissa aiheuttaa esimerkiksi tuotannon tekijöiden hintojen muutos. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 49; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 56.)

Suoritekohtaisia kustannuksia laskettaessa jaetaan kustannukset laskentateknisiin perustein usein välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset voidaan koh-

distaa suoraan tuotteelle ja ne ovat yleensä muuttuvia. Välillisiä kustannuksia ei voida suoraan kohdistaa tuotteille. Ne kohdistetaan tuotteille käyttäen välivaiheita ja jakoperusteita. Välilliset kustannukset voivat olla muuttuvia tai kiinteitä. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 62; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 58.)

Edellä mainittujen lisäksi kustannukset voidaan jakaa erillis- ja yhteiskustannuksiin. Erilliskustannukset toteutuvat vain, jos jokin hanke tai projekti toteutetaan. Välittömät kustannukset, mahdolliset muuttuvat välilliset kustannukset sekä mahdolliset kiinteät erilliskustannukset voidaan katsoa kuuluvan erilliskustannuksiin. Yhteiskustannukset toteutuvat riippumatta hankkeen tai projektin toteutumisesta. Kustannusten jako erillis- ja yleiskustannuksiin ei ole yksiselitteistä. Jakoon vaikuttaa tarkasteltava aika ja laskentatilanteen määrittely. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 59.)

3.3 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta on perinteisen kustannuslaskennan ensimmäinen vaihe. Kustannustieto yrityksissä kerätään ja käsitellään yleensä juuri kustannuslajeittain. Tällöin laskennassa käytettävät kustannustiedot saadaan kirjanpidon tilijärjestelmästä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 72.)

Suoritteiden valmistamiseen yritys käyttää erilaisia tuotannontekijöitä, kuten raaka-aineita, työvoimaa, työtiloja sekä koneita ja laitteita. Tuotannontekijät voidaan yleensä ryhmitellä työsuorituksiin, aineisiin sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotantovälineisiin. (Järvenpää ym. 2010, 73.)

3.3.1 Työkustannukset

Työkustannuslaskennassa selvitetään työkustannukset ja kohdistetaan ne aiheuttamisperiaatteen mukaisesti suoritteille tai yleiskustannusten laskentakohteisiin. Työkustannukset ovat merkittävä kustannustekijä yrityksissä. palvelualoilla ja asiantuntijaorganisaatioissa työkustannukset muodostavat usein suurimman osan kustannuksista. Suoritteen työkustannus koostuu tehdyn työn määrästä ja työn yksikkökustannuksesta. (Järvenpää ym. 2010, 73–74.)

Keskeinen tekijä työkustannuksissa on varsinaisen palkan kustannus. Palkka muodostuu työntekijän rahamääräisestä bruttopalkasta. Siihen ei lasketa luontoisetuja, koska niiden raha-arvo ei sisälly tuloslaskelman henkilökulujen palkkasummaan. Bruttopalkan lisäksi työvoimakustannus muodostuu välillisistä työvoimakustannuksista. Niistä suurin osa on lakisääteisiä ja ne vaihtelevat vuosittain ja alakohtaisesti lainsäädännön, muiden normien ja työehtosopimusten muuttuessa. Tämän vuoksi välillisten työvoimakustannusten määrää on päivitettävä kustannuslaskentaa varten säännöllisesti. (Järvenpää ym. 2010, 75; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 85–86.)

3.3.2 Ainekustannukset

Teollisuusyrityksillä ainekustannukset muodostavat yleensä suurimman osan kustannuksista. Palveluyrityksillä ainekustannusten osuus on yleensä huomattavasti pienempi. Ainekustannus koostuu tarvittavista ainemääristä ja niiden yksikkökustannuksista. (Järvenpää ym. 2010, 76.)

Ainemäärät saadaan melko helposti selvitettyä varastokirjanpidosta. Käytetyn materiaalin kustannusten määrittäminen on haasteellisempaa, koska hankintahinta vaihtelee ja lisäksi hankinta- ja käyttöaika saattavat erota paljonkin. Tässä voidaan käyttää arvostusmenetelminä alkuperäistä hankintahintaa, jälleenhankintahintaa tai standardihintaa. (Järvenpää ym. 2010, 76–77.)

3.3.3 Muiden lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden kustannukset

Muiden lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden kustannuksia ovat esimerkiksi energia-, tietoliikenne-, kuljetus-, kuljetusvakuutus-, huoltokustannukset sekä asiantuntija- ja konsultointipalveluiden kustannukset. Näiden lisäksi myös erilaiset vuokrat ja edustusmenot kuuluvat muiden lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden kustannuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 96.)

Lyhytvaikutteisten tuotantovälineiden arvostus on yleensä melko helppoa, koska ne käytetään heti hankittaessa. Kustannusten merkitseminen tarkasti oikeille kustannuskohteille on huomioitava. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 96.)

3.3.4 Pääomakustannukset

Pääomakustannukset ovat pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden hankinnasta, hallinnasta ja vakuuttamisesta aiheutuvia kustannuksia. Hankintamenon aiheuttamia pääomakustannuksia ovat poistot ja korot. Vaihto-omaisuuteen sidotun pääoman korot ja vakuutukset ovat myös pääomakustannuksia. Näistä vakuutukset on helppo laskea, sillä ne on yleensä jaksotettu suoraan laskentakausille jo kirjanpidossa. (Järvenpää ym. 2010, 82.)

Poistojen avulla pitkäaikaisten hyödykkeiden kustannukset jaksotetaan niiden käyttöajalle. Poistokustannusten laskemiseksi täytyy määrittää poistoaika, poiston arvoperusta ja poiston jaksottuminen. Kustannuslaskentaa ei sido kirjanpidon lainsäädännössä ja ohjeissa määritellyt menetelmät, mutta on yksinkertaisempaa käyttää samoja menetelmiä. (Järvenpää ym. 2010, 83–84.)

Poistoaikana käytetään usein arvioitua todellista käyttöaikaa tai joskus käyttömäärää. Poiston arvoperustana voidaan käyttää hankintahintaa, nykykäyttöarvoa tai jälleenhankintahintaa. Poiston jaksottaminen eri ajanjaksoille voidaan tehdä erilaisilla poistomenetelmillä. Näitä ovat degressiivinen, progressiivinen ja käytönmukainen poisto sekä tasa-poisto. (Järvenpää ym. 2010, 85–86.)

Korkokustannuksia aiheutuu rahan sitoutumisesta toimintaan. Kustannuslaskennassa on olemassa kolme tapaa ottaa korot huomioon. Kustannuksiin sisällytetään toimintaan sitoutuneen pääoman korot tai vain vieraan pääoman maksetut korot. Vaihtoehtoisesti korot voidaan jättää huomioimatta kustannuksissa kokonaan ja ne huomioidaan voitto- tai katetavoitteissa. (Järvenpää ym. 2010, 89.)

Oman pääoman kustannus ei näy tuloslaskelmassa kuluna, toisin kuin vieraan pääoman. Jotta käyttöomaisuushyödykkeen kustannukset voidaan laskea rahoitustavasta riippumatta oikein, on sille laskettava korkokustannus. Korkokustannusten laskentaan vaikuttavia tekijöitä ovat toimintaan sitoutuneen pääoman arvostusmenetelmät, rahoitus- ja vaihto-omaisuuden vaihtelu laskentakauden aikana ja laskentakoron määrittely. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 104–105.)

3.4 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuslajilaskennasta saatavia välillisiä tuotantokustannuksia ei voida suoraan kohdistaa suoritteille. Kustannuspaikkalaskennan avulla välilliset tuotantokustannukset kohdistetaan suoritteille. Kustannuspaikka muodostuu yleensä selkeästä toiminnallisesta kokonaisuudesta. Se on myös pienin toimintayksikkö, jonka kustannuksia yrityksessä seurataan erikseen. Kustannuspaikka on voi olla yrityksen toiminto, sijaintipaikka, raaka-aine, tuotantoteknologia tai asiakas. Kustannuspaikkajaon tekemiseen vaikuttavat suuresti yrityskohtaiset tekijät. (Järvenpää ym. 2010, 90–91; Pellinen 2006, 107.)

Kustannuspaikat jaetaan pää- ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan suoritteille. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan pääkustannuspaikoille suoraan tai toisten apukustannuspaikkojen kautta. Kustannusten kohdistaminen pääkustannuspaikoille tehdään joko vyörytysmenetelmällä tai kiinteiden hintojen menetelmällä. (Järvenpää ym. 2010, 90–91.)

Vyörytysmenetelmässä apukustannuspaikkojen kustannukset jaetaan muille kustannuspaikoille tiettyjen jakoperusteiden mukaan. Kustannusten jako muille kustannuspaikoille jatketaan kunnes jäljellä ovat vain pääkustannuspaikat. Kiinteiden hintojen menetelmässä apukustannuspaikkojen suoritteille on määritelty laskutushinnat. Muita kustannuspaikkoja ne veloittavat käytettyjen palveluiden määrän perusteella. Laskennan tarkkuuden kannalta on tärkeää että jako- ja veloituseriaatteet on valittu riittävän tarkasti ja oikeudenmukaisesti. (Järvenpää ym. 2010, 93.)

4 SUORITEKOHTAINEN LASKENTA

Suoritekohtaisten kustannusten laskentatilanteet ovat erilaisia. Tilanteeseen sopiva laskentamenetelmä riippuu muun muassa tuotantotyypistä. Peruslaskentamenetelmiä ovat jako- ja lisäyslaskenta. Jakolaskentaa käytetään yleensä, kun valmistetaan lähinnä yhtä tuotetta jatkuvana tuotantona useassa tuotantovaiheessa. Lisäyslaskentaa taas sovelletaan, kun valmistetaan useita erilaisia suoritteita yksittäin tai erissä. Käytännössä yritykset usein käyttävät kustannuslaskennassaan erilaisia sekajärjestelmiä, joissa piirteitä molemmista menetelmistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 126; Pellinen 2006, 116–117.)

4.1 Suoritekalkyyli

Suoritekalkyylin avulla määritellään suoritteiden yksikkökustannukset. Kalkyylin tyyppi kertoo mitkä kustannukset on laskennassa kohdistettu suoritteelle. Yleisimmin käytetyt kalkyyli ovat minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli. (Pellinen 2006, 118–119.)

Minimikalkyyliissä suoritteille kohdistetaan vain muuttuvat kustannukset. Keskimääräiskalkyyliissä suoritteille kohdistetaan muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Keskimääräiskalkyyli ei ota huomioon toiminta-astetta ja toiminnan vähentyessä kasvattaa yksikkökustannuksia lisäämälle niihin myös käyttämättömän kapasiteetin kustannukset. Normaalikalkyyliissä suoritteille kohdistetaan muuttuvat kustannukset ja kiinteitä kustannuksia normaalilla toiminta-asteella syntyvä määrä. Tämä vähentää toiminnan vaihtelun aiheuttamia yksikkökustannusten muutoksia. (Pellinen 2006, 119–120.)

4.2 Valmistusarvo ja omakustannusarvo

Suoritteen arvoon sisällytettyjä kustannuksia voidaan ilmaista myös valmistusarvolla ja omakustannusarvolla. Valmistusarvoon on sisällytetty vain tuotantokustannukset. Omakustannusarvoon on tuotantokustannusten lisäksi sisällytetty kaikki muutkin yrityksen kustannukset. Valmistus- ja omakustannusarvo voidaan laskea minimi-, keskimääräis- tai normaalikalkyylin mukaan. (Järvenpää ym. 2010, 109; Pellinen 2006, 120–121.)

4.3 Jakolaskenta

Jakolaskennassa suoritekohtainen kustannus saadaan, kun tarkastelujakson aikana syntyneet kustannukset jaetaan tuotettujen suoritteiden määrällä. Käytännössä jakolaskentaa voidaan tehdä usealla tavalla ja itse laskenta monimutkaistuu, kun otetaan huomioon keskeneräinen tuotanto ja sen arvostus. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 127; Pellinen 2006, 125.)

Jakolaskennalla tuotannon arvo voidaan määrittää yksivaiheisena tai useammassa vaiheessa. Monivaiheisessa jakolaskennassa tuotanto jaetaan jalostusvaiheiden mukaisiin kustannuspaikkoihin ja vaiheittain lasketut luvut summaamalla saadaan laskettua suoritteiden lopulliset yksikkökustannukset. (Pellinen 2006, 125–127.)

Ekvivalenssilaskenta on yksi jakolaskennan sovelluksista. Ekvivalenssilaskennassa samankaltaiset suoritteet muunnetaan laskennallisesti yhteismitallisiksi, jotta laskentajakson tuotantomäärä voidaan ilmaista yhteismitallisina yksikköinä. Tämän jälkeen voidaan suoritekohtainen kustannuslaskenta tehdä jakolaskentana. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 128.)

4.4 Lisäyslaskenta

Lisäyslaskennassa yrityksen kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoilta suoritteille yleiskustannus- eli yk-lisien avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 132.)

Yk-lisä lasketaan jakamalla kustannuspaikan välilliset kustannukset yk-lisän kohdistamisperusteella. Tärkeää onkin kiinnittää huomiota kohdistamisperusteen valintaan, jotta kustannuslaskenta noudattaa aiheuttamisperiaatetta mahdollisimman hyvin. Tämä on haastavaa, vaikka erityyppisille kustannuspaikoille käytetään erilaisia kohdistamisperusteita ja lopullinen suoritekohtainen kustannus lasketaan usean yk-lisän avulla. (Järvenpää ym. 2010, 113.)

5 TOIMINTOLASKENTA

Yritysten asiakaslähtöisen toiminnan seurauksena on erilaisten ja monimutkaisten tuotteiden tarjonta lisääntynyt. Tuotantotekniikan kehittyessä myös tuotantoprosessit ovat monimutkaistuneet. Kun samaan aikaan markkinat ovat muuttuneet dynaamisemmiksi, pitää kustannuslaskentajärjestelmienkin kehittyä. Toimintolaskenta (ABC, activity-based costing) vastaa perinteistä kustannuslaskentaa paremmin muuttuneiden toimintaympäristöjen haasteisiin. (Alhola 2008, 15–17.)

Toimintolaskenta noudattaa yleiskustannusten kohdistamisessa kustannuslaskentamenetelmistä parhaiten aiheuttamisperiaatetta. Tämä perustuu kirjallisuuteen ja käytännön kokemuksiin. Tuotekustannuksia perinteisillä kustannuslaskentamenetelmillä laskettaessa saattaa syntyä systemaattinen virhe, johtuen tavoista joilla yleiskustannukset kohdistetaan. (Järvenpää ym. 2010, 128–129.)

5.1 Toimintoajattelu

5.1.1 Toiminnot

Yritys elää suoritteiden myynnistä saamallaan tuotoilla. Toimintoajattelussa huomio keskitetään toimintoihin, joita suoritteiden aikaansaaminen edellyttää ja aiheuttaa. Toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, jotka aiheuttavat kustannuksia. Toiminnot ovat aina yrityskohtaisia, sillä eri yrityksissä on erilaisia toimintoja, jotka toteutetaan eri tavoin. (Alhola 2008, 25.)

Organisaation ulkopuolelta tuleva impulssi on yleensä toiminnon yrityksessä käynnistävä tekijä. Ulkopuolinen impulssi johtaa monesti useisiin perättäisiin toimintoihin eli toimintoketjuun. Toimintoketjussa edellinen toiminto aiheuttaa impulssin seuraavalle toiminnolle. (Alhola 2008, 25–26.)

Toimintojen kustannuksia mittaamalla voidaan yrityksessä muodostaa selkeä käsitys, mistä kustannukset oikeasti syntyvät. Toimintoajattelun lähtökohta on toimintojen ja toimintoketjujen hahmottaminen, sillä niihin vaikuttamalla voidaan parhaiten vaikuttaa

kustannuksiin. Lisäksi olisi kyettävä erottamaan asiakkaalle lisäarvoa tuottamattomat ja tuhoavat toiminnot ja pyrittävä eliminoimaan ne. (Alhola 2008, 27–28.)

5.1.2 Toiminnon kustannusallas ja toimintokeskukset

Toiminnon kustannusallas muodostuu kaikista toimintoon kohdistetuista kustannuksista. Läheisesti toisiinsa liittyviä ja samalla tavalla resursseja kuluttavia toimintoja voidaan yhdistää, ellei niitä ole hyödyllistä seurata yksittäin. Myös kokonaisuuden kannalta merkityksettömiä toimintoja voidaan yhdistää merkityksellisiin, vaikka ne eivät kuluttaisi resursseja samalla tavalla. (Alhola 2008, 50.)

Yrityksen toiminnot ryhmitellään yleensä toimintokeskuksiin. Toimintokeskuksen toiminnot liittyvät toisiinsa, esimerkiksi ne voivat kuulua samaan osastoon. Toimintokeskuksen tarkoitus on helpottaa osastojen tai prosessien johtamista tuottamalla strategista ja operationaalista tietoa keskuksen toiminnoista. Monesti toimintokeskukset vastaavat yrityksen organisaatorakennetta, tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä. (Turney 2002, 117–118.)

5.1.3 Toimintojen luokittelu

Toimintolaskennassa yrityksen toimintojen selvittämisen ja ryhmittelyn lisäksi ovat niiden hierarkkiset tasot pystyttävä tunnistamaan. Tämän avulla pystytään toiminnolle valitsemaan oikea tai oikeantasoinen toimintoajuri. Toimintoajurin pitää olla samantasoinen kuin toimintokin. (Alhola 2008, 37.)

Toiminnot voidaan luokitella perustehtävien näkökulmasta eri tasoihin. Ylläpito eli yritystason toiminnot mahdollistavat yritykset toiminnan. Ne aiheuttavat ylläpitokustannuksia, joiden määrä ei riipu yksittäisten tuotteiden volyyeista. Tuotetason toiminnot ovat yksittäisen tuotteen valmistamiseen liittyviä toimintoja. Niistä syntyvät kustannukset riippuvat yleensä tuotelukumäärästä. Erätason toiminnot ovat toimintoja, joiden kustannukset johtuvat yleensä erien lukumäärästä. Yksikkötason toimintojen kustannukset muuttuvat suoraan volyymin mukaisesti. Nämä kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteelle. (Alhola 2008, 37–38.)

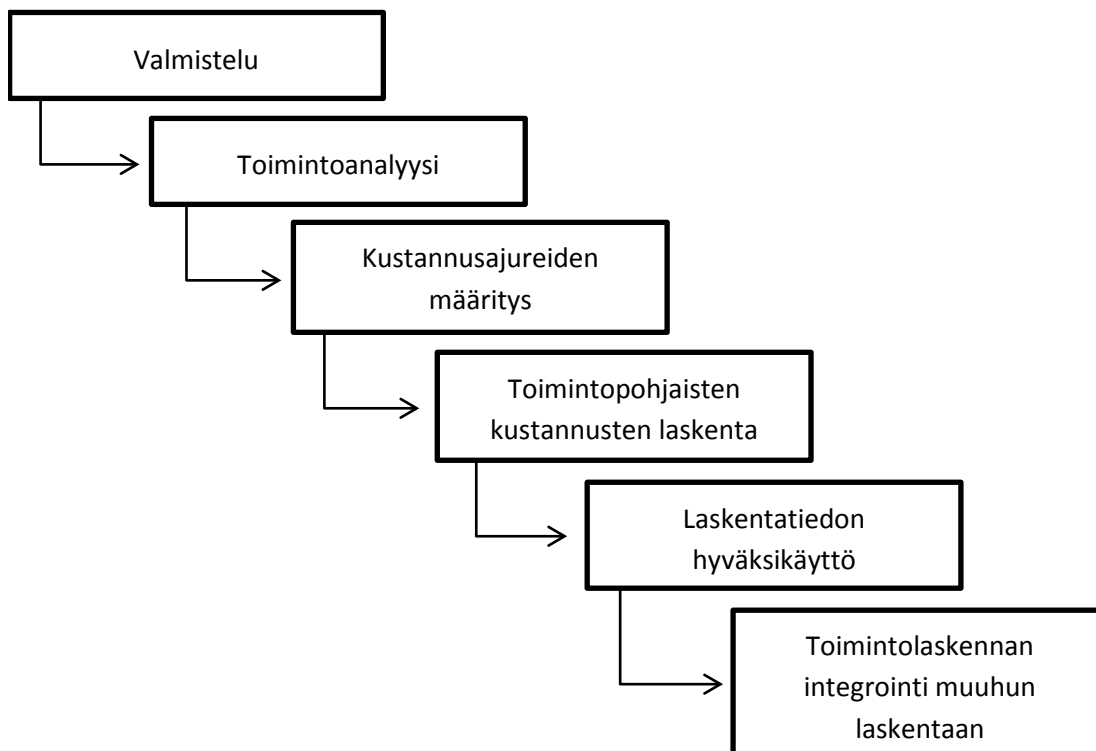
Toimintoja voidaan luokitella monilla eri tavoilla tilanteesta riippuen. Ydintoimintoihin ja tukitoimintoihin luokittelu on yksi tapa. Ydintoiminnot tukevat suoraan organisaation tavoitteiden saavuttamista ja tukitoiminnot tukevat ydintoimintoja sekä itse organisaation toimintaa. Yleinen tapa luokitella toimintoja on niiden tuottaman arvon mukaan. Toiminnot luokitellaan lisäarvoa tuottaviin, lisäarvoa tuottamattomiin ja lisäarvoa tuhoaviin. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 46–47.)

Toimintojen luokittelu voidaan tehdä myös niiden kehittämispotentiaalin mukaisesti. Tehokkaissa toiminnoissa ei ole juurikaan parannettavaa ja suhteellisen tehokkaissa toiminnoissa on hieman kehitettävää. Keskitason tehokkaissa toiminnoissa on hyvät mahdollisuudet niiden kehittämiseen ja tehottomissa toiminnoissa on selkeät tunnistetut kehittämistarpeet. Selvästi tehottomissa toiminnoissa on mukana myös toimintoja, joita ei tulisi tehdä ollenkaan. (Järvenpää ym. 2010, 137.)

Muita tapoja tehdä luokittelu ovat tärkeysjärjestyksen mukaan, toistuviin ja kertaluontoihin toimintoihin luokittelu, toimintoketjun mukaisesti tai luokittelu elintärkeisiin, pakollisiin, harkinnanvaraisiin ja turhiin toimintoihin. (Alhola 2008, 39.)

5.2 Toimintolaskennan käyttöönotto ja toimintoanalyysi

Toimintolaskennan käyttöönotto on yleensä pitkäaikainen kehittämisprosessi, joka edellyttää valmistelua. Käyttöönottoprojektin tulisi alkaa suunnittelusta ja tavoitteenasettelusta. Onnistuessaan projekti päättyy toimintolaskennasta saatujen tietojen hyödyntämiseen sekä laskentamallin integroimiseen osaksi yrityksen rutiinilaskentaa. Kuviossa 3 on esitelty toimintolaskennan käyttöönoton eri vaiheet. (Alhola 2008, 91.)



KUVIO 3. Toimintolaskennan käyttöönotto (Lumijärvi ym. 1995, 23)

Toimintoanalyysi on toimintolaskennan perusta. Sen avulla selvitetään mitä yrityksessä tehdään, kuinka paljon tekeminen maksaa, toimintojen kytkeytyminen toisiinsa ja toimintojen tuottama lisäarvo. Toimintoanalyysillä saadaan olennaista tietoa organisaation johtamisen ja toiminnan kehittämiseen. (Alhola 2008, 93; Lumijärvi ym. 1995, 32–33.)

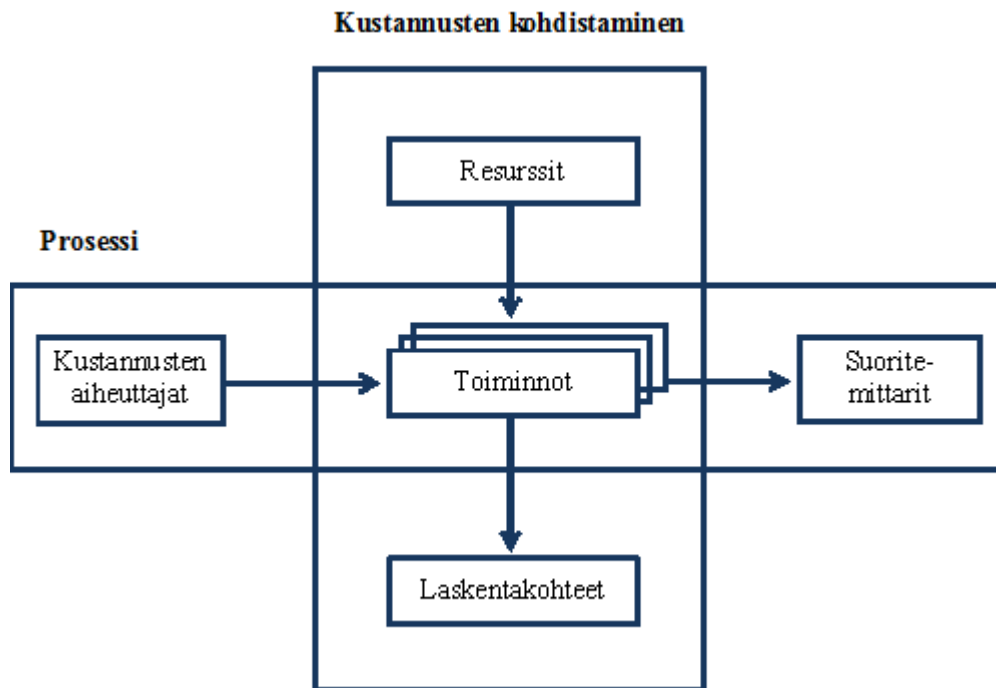
Toimintoanalyysin ensimmäinen vaihe on toimintojen kartoitus. Kartoittamalla eniten resursseja kuluttavat toiminnot nähdään mihin yrityksen resurssit todella kuluvat, tehdäänkö yrityksessä oikeita asioita sekä kuluttavatko liiketoiminnan kannalta tärkeimmät toiminnot eniten henkilöresursseja ja kustannuksia. Käytännössä on havaittu, että usein suuri osa resursseista kuluu organisaation sisäisten asioiden hoitamiseen ydintoimintojen sijaan. (Alhola 2008, 93; Lumijärvi ym. 1995, 33.)

Toimintoanalyysissä usein kartoitetaan myös toimintoketjut. Toimintoketjujen kartoituksen avulla nähdään toimintoketjuun osallistuvat tahot ja sen avulla yrityksen toimintatapoja voidaan haluttaessa uudistaa. Kartoituksen yhteydessä toimintoketjut ryhmitellään ja toiminnot luokitellaan. Tämä helpottaa resurssien kulutuksen hahmottamista. (Alhola 2008, 94–95.)

Toimintoanalyysissä käytettävä tieto kerätään haastattelemalla yrityksen avainhenkilöitä, joko henkilökohtaisesti tai ryhmissä. Tiedon pohjalta muodostetaan alustava toimintoketju, jota täydennetään jatkohaastatteluilla. Toimintoanalyysissä on tärkeää, että ei lähdetä luettelemaan yksittäisiä tehtäviä, vaan pitäydytään juuri toiminnoissa. (Alhola 2008, 95–96.)

5.3 Kaksiulotteinen toimintolaskentamalli

Toimintolaskennassa on kaksi tärkeää ulottuvuutta, havainnollistettu kuviossa 2. Pysty-akselilla kuvataan kustannusten kohdistamisen ulottuvuutta. Vaaka-akseli esittää prosessin tarkkailun ulottuvuutta. Toimintolaskentajärjestelmä tuottaa yritykselle strategisia ja operationaalisia oivalluksia, kun tarkastellaan kustannusinformaatiota yhdessä eitaloudellisen tiedon kanssa. (Turney 2002, 95–96.)



KUVIO 2. Toimintolaskentamalli (Turney 2002, 95)

Kustannusten kohdistamisen ulottuvuutta tarkasteltaessa saadaan informaatiota resursseista, toiminnoista ja laskentakohteista. Taustalla on toimintolaskennan perusajatus, jossa laskentakohde aiheuttaa tarpeen toteuttaa toimintoja ja toiminnot puolestaan kulut-

tavat resursseja. Kustannusten kohdistamisen ulottuvuuden tavoitteena on selvittää laskentakohteen kustannukset. Tätä informaatiota voidaan käyttää tärkeiden päätösten esimerkiksi hinnoittelun, tuotevalikoiman, komponenttien hankinnan ja tuotesuunnittelun tukena. (Alhola 2008, 35; Turney 2002, 96)

Prosessin tarkkailuun keskittyvä ulottuvuus tuottaa informaatiota toiminnossa tehdystä työstä ja työn suhteesta muihin toimintoihin. Taustalla on ajatus tuotoksen aikaansaamiseen tarvittavasta toimintoketjusta, jossa seuraava toiminto on edellisen toiminnon asiakas. Prosessiulottuvuus sisältää tietoa toimintoketjun jokaisen toiminnon kustannusten aiheuttajista ja suoritemittareista. Kustannusten aiheuttajat määrittävät toiminnon suorittamiseen vaadittavan työmäärän ja vaivan. Ne ovat ketjun aikaisemmista toiminnoista ja toiminnon sisäisistä seikoista aiheutuvia. Suoritemittarit kuvaavat toiminnon tehokkuutta, suorittamiseen vaadittavaa aikaa ja tehdyn työn laatua. Tämän tiedon avulla yritykset voivat kehittää toimintaansa ja tuottaa lisäarvoa asiakkailleen. (Alhola 2008, 35; Turney 2002, 100–102.)

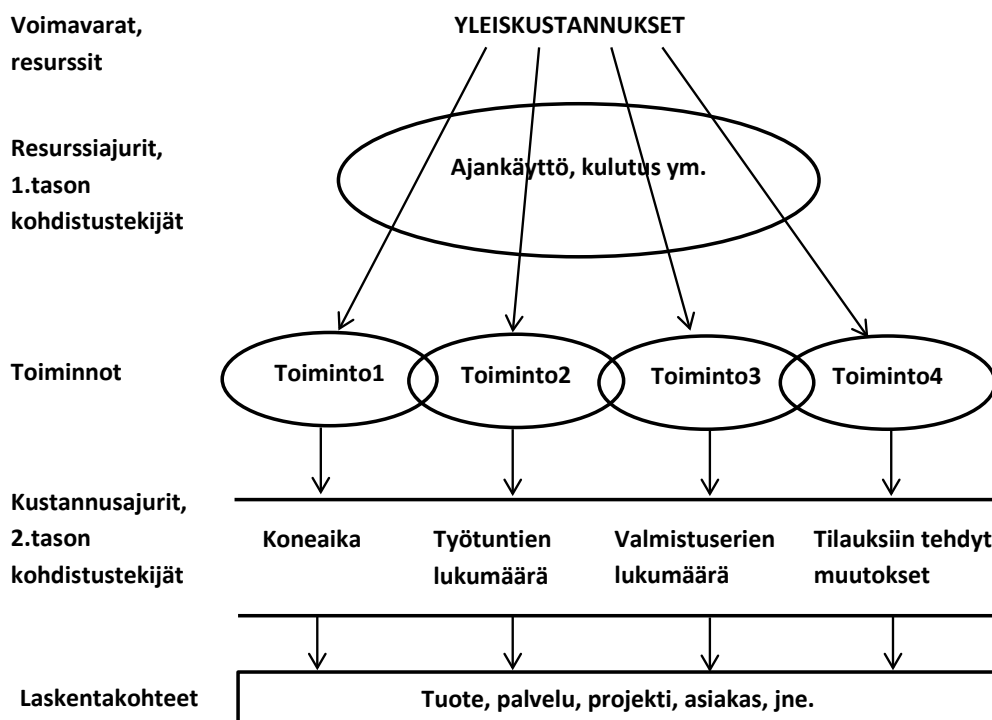
5.4 Kustannusten kohdistaminen

Lähtökohtana toimintolaskennassa on, että kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan. Käytännössä tuotekustannuksia laskettaessa vain esimerkiksi ylikapasiteetti- ja tuotekehityskustannukset jätetään kohdistamatta, koska ne rasittaisivat tuotteita epäoikeudenmukaisesti. (Alhola 2008, 41.)

Tuotteeseen helposti liitettävät välittömät kustannukset voidaan harkinnan mukaan kohdistaa toimintojen ohi suoraan laskentakohteille. Tämän seurauksena tuotekohtainen kustannuslaskenta mahdollisesti yksinkertaistuu, mutta samalla prosessin toimintokohtainen tarkastelu heikentyy. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 153.)

Kuviossa 4 esitellään toimintolaskennan kustannusten kohdistamisen perusidea. Kustannukset kohdistetaan resurssiajurien avulla toiminnoille. Resurssiajurit mallintavat toimintojen resurssien käyttöä mahdollisimman tarkasti. Toimintoajurien, joista kuviossa käytetään nimitystä kustannusajuri, avulla toimintojen suorittamisesta aiheutuneet kustannukset kohdistetaan laskentakohteella. Toimintolaskennan

kohdistamistapa liittyy perinteisiä laskentamenetelmiä vahvemmin organisaation tekemiseen ja prosesseihin. (Järvenpää ym. 2010, 128–129.)



KUVIO 4. Toimintolaskennan kustannusten kohdistaminen (Järvenpää ym. 2010, 128)

5.4.1 Resurssit ja toiminnot

Yritykset tarvitsevat toimiakseen erilaisia resursseja, esimerkiksi henkilöstöä, toimitiloja, koneita ja laitteita. Resurssit ovat tuotannontekijöitä, joita toiminnot kuluttavat organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi. Rahamääräinen kustannusinformaatio saadaan esimerkiksi yrityksen kirjanpidosta. Kustannukset pyritään kohdistamaan toiminnoille siinä suhteessa kuin ne ovat resurssia käyttäneet. (Alhola 2008, 43; Turney 2002, 113.)

Toiminnot ovat tehtäviä, joita organisaatio tekee toteuttaakseen tavoitteensa. Eri yrityksissä käytettävät toiminnot vaihtelevat suurestikin. Toiminnot ovat siis aina yrityskohdaisia. Tavallisia toimintoja ovat esimerkiksi tarjousten laadinta, tilausten vastaanotto, koneiden asetus, valmistus, pakkaaminen ja tavaran lähetys. (Alhola 2008, 47.)

5.4.2 Kustannusajurit

Kustannusajuri voidaan määrittää kahdella eri tavalla käyttötarkoituksesta riippuen. Kustannusajurilla tarkoitetaan tekijää, jolla kohdistetaan kustannuksia tai se ilmaisee, miksi toiminto vaatii kyseisiä resursseja. Kustannusten kohdistamiseen käytettäviä kustannusajureita on kahdenlaisia, resurssiajureita ja toimintoajureita. Resurssien kustannukset kohdistetaan toiminnoille ensimmäisen tason kustannusajureilla eli resurssiajureilla. Toisen tason kustannusajureilla eli toimintoajureilla taas toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille. (Lumijärvi ym. 1995, 52–53.)

Kustannusajureiden kartoitus ja valinta on erittäin tärkeä osa toimintolaskentaa. Huonon tai väärän kustannusajurin valinta aiheuttaa virheen laskentatulokseen. Näin laskennasta saatava hyöty häviää ja tulosten pohjalta voidaan jopa tehdä virheellisiä päätöksiä. (Alhola 2008, 44.)

Resurssiajuri ilmaisee toiminnon toteuttamisen aiheuttaman resurssin käytön ja sen avulla resurssin kustannukset kohdistetaan toiminnolle. Se on siis linkki resurssin ja toiminnon välillä. (Alhola 2008, 44–45.)

Toimintoajurin avulla toiminnon kustannukset kohdistetaan laskentakohteille, esimerkiksi tuotteille. Toimintoajurit ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritustiheyteen ja ylipäättään toiminnon suorittamiseen. Esimerkiksi koneen asetustoiminnon kustannuksia kohdistettaessa voi toimintoajurina olla valmistuserien lukumäärä. (Alhola 2008, 47–48.)

Toimintoajurien lisäksi on joskus tarpeellista käyttää yksikkö- eli laskenta-ajureita. Yksikköajurit ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat yksittäisen toiminnon kustannuksiin ja toiminnon suorittamistapaan. Esimerkiksi toiminnon myyntireskontranhoito toimintoajuri voi olla laskujen lukumäärä ja yksikköajuri vientilaskujen lukumäärä. Yksikköajurit vaikuttavat siis yksittäisen toiminnon kustannuksiin. (Alhola 2008, 48.)

Kun tiedetään kaikki suoritteen aikaansaamiseksi tarvittavat toiminnot, saadaan laske-
malla kustannukset yhteen selville tarkka suoritekustannus. Laskentajärjestelmä on yri-
tyskohtainen ja sen monimutkaisuuteen vaikuttaa toimintojen ja kustannusajureiden
lukumäärä. Laskentajärjestelmän tarkkuuden parantaminen kasvattaa suunnittelun ja

ylläpidon kustannuksia. Yksi toimintolaskennan tehtävä ja tarkoitus on riittävän tarkka kustannusten kohdistaminen ottaen samalla huomioon kustannus-hyötyajattelu. (Alhola 2008, 49; Lumijärvi ym. 1995, 59.)

6 TUOTEKUSTANNUSLASKENNAN TOTEUTUS

Tutkimuksen tavoitteena on laskea tuotekustannukset valituille palvelutuotteille. Toimeksiantajan päätöksen perusteella laskenta toteutetaan pääosin lisäyslaskentaa soveltaen. Laskennassa hyödynnetään myös toimintolaskennan ominaisuuksia. Laskentamenetelmä valikoitui laskentaprosessin aikana tehtyjen havaintojen ja päätösten perusteella. Laskennan toteutus kokonaan toimintolaskentana, mikä oli aluksi aikomuksena, olisi vaatinut huomattavasti enemmän resursseja. Alun suunnitelmaa yksinkertaisempi laskentamenetelmä antaa riittävän tarkan lopputuloksen. Yrityksen työn tuloksille asettamia tavoitteita ovat tarkemman kustannusrakenteen ja tuotekustannusten tutkiminen sekä tiedon tuottaminen toiminnan kehittämisen tueksi. Soveltamalla lisäys- ja toimintolaskentaa voidaan vastata juuri näihin tarpeisiin.

6.1 Laskennan lähtökohdat

Laskennan perustana on yrityksen kustannuspaikkalaskenta. Jokainen yrityksen neljästä toimipisteestä muodostavat oman seurantayksikön, jolle toteutetaan omat tuotekustannuslaskelmat. Kukin yksikkö on jaettu kolmeen kustannuspaikkaan: palveluasuminen, päivä- ja palvelukeskustoiminta sekä ravintola. Yhdessä yksikössä on lisäksi neljä kustannuspaikka kotihoidolle, mutta se jää nyt toteutettavaan tuotekustannuslaskennan ulkopuolelle.

Toimintolaskentaa käytetään hoitohenkilöstön työkustannusten kohdistamiseen. Toteutus ei kuitenkaan ole varsinaista toimintolaskentaa. Laskentamallissa sovelletaan toimintolaskennan kustannusten kohdistamisen ideaa kustannuspaikoille kohdennettujen resurssien kohdistamiseen tuotteille.

Hoitohenkilöstön työkustannuksiin sisältyvät palkat ja palkkiot, niihin liittyvät henkilösivukustannukset sekä vapaaehtoiset henkilöstökustannukset. Hoitohenkilöstön työkustannukset ovat yrityksen suurin kustannuserä sekä hoitohenkilökunnan tekemä työ yrityksen ydintoimintaa. Täten on perusteltua suorittaa näiden kustannusten kohdistaminen tuotteille mahdollisimman tarkasti aiheuttamisperiaatetta noudattaen käyttäen toimintolaskennan ideaa kustannusten kohdistamisessa. Toimintolaskennan soveltami-

nen tarjoaa myös mahdollisuuden kehittää hoitotyön prosesseja. Tarkastelemalla toimintojen resurssien kulutusta voidaan yrityksessä havaita kehittämiskohteita. Eri yksiköiden välisiä tuloksia analysoimalla löydetään parhaat toimintatavat, joita voidaan hyödyntää myös muissa yksiköissä.

Muiden kuin hoitohenkilöstön työkustannusten laskenta toteutetaan lisäyslaskentana. Välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoilta tuotteille yleiskustannuslisän avulla. Siivouksen työkustannukset kohdistetaan tuotteisiin sisältyvän siivouksen määrän perusteella. Tämän lisäksi tehostetun palveluasumisen ja tehostetun ryhmäkoti-asumisen tuotteille lasketaan yhden päivän ateriapaketin hinta ravintolan kustannustietojen pohjalta. Ateriapaketin hinta laskettiin saatavilla olleiden kustannustietojen vuoksi vain yhdelle yksikölle.

Laskenta toteutetaan käyttäen vuoden 2013 uusimman budjettiversioiden kustannusinformaatiota. Tämän lisäksi Kuuselan yksikölle suoritetaan laskelmat myös edellisvuoden toteutuneen tilinpäätöksen pohjalta. Toimitilavuokrien jakoperusteena kustannuspaikoille käytettäviä pinta-aloja muutettiin vastaamaan paremmin tilojen todellista käyttöä. Muilta osin yrityksessä toteutettua kustannuspaikkalaskentaa ei muutettu.

6.2 Toiminnot ja työajanseuranta

Opinnäytetyön toimeksiantaja toteutti toimintoanalyysin ja muodosti alustavat toiminnot. Otin osaa toimintoanalyysiin myöhemmässä vaiheessa, jolloin suunniteltuja toimintoja tarkasteltiin ja niistä kerättiin palautetta henkilöstöltä. Palautteen ja tarkastelun perusteella toimintoihin tehtiin muutamia lisäyksiä ja muutoksia. Lopullisessa luokittelussa hoitotyön toiminnot ryhmiteltiin välittömän työn ja välillisen työn toimintoihin. Liitteessä 1 on lista lopullisista työajanseurannassa käytetyistä toiminnoista ja tauoista.

Yrityksessä toteutettiin kolme viikkoa kestänyt työajanseuranta. Seurantaan osallistui yrityksen hoitohenkilöstö pois lukien kustannuslaskennan ulkopuolelle jätetty kotihoidon henkilöstö. Työajanseurannan tuloksia käytetään kustannusajureina hoitohenkilökunnan työkustannuksia kohdistettaessa.

Kahden yksikön osalta työajanseurannassa oli huomattavia puutteita. Vastausprosentti ei ollut riittävä ja vastausten laadussa oli paljon parannettavaa. Tämän seurauksena näiden yksiköiden kustannuslaskennan tulokset ovat vain suuntaa antavia, mikä pitää huomioida tuloksia tarkasteltaessa. Kahden muun yksikön osalta työajanseurannan vastausprosentti oli melko hyvä ja vastausten laadussa oli hieman parannettavaa. Näistä yksiköistä tehtyjä laskelmia voidaan pitää suhteellisen luotettavina.

6.3 Tuotekustannuslaskenta

Tuotekustannuslaskelmat toteutetaan siten, että jokaiselle toimipisteelle tehdään kaksi eri laskelmaa. Asumispalveluiden kustannuspaikan laskelmat tuottavat todelliset tuotekustannukset hoitopäivää kohden palveluasumisen, tehostetun palveluasumisen ja tehostetun ryhmäkotiasumisen tuotteille. Päivä- ja palvelukeskustoiminnan kustannuspaikan laskelmien tuloksena saadaan palvelukeskuksen toimintapäivän kustannus. Liitteessä 2 on esitetty tuotekustannusten laskentataulukon rakenne.

6.3.1 Asumisen tuotteet

Hoitohenkilöstön työkustannukset kohdistetaan toiminnoille käyttäen työajanseurannan ajankäyttöä resurssi ajurina. Toiminnon kustannukset lasketaan ajankäytön prosenttiosuuden ja hoitohenkilöstön työkustannusten tulona.

Välittömän työn toimintojen kustannukset kohdistetaan tuotteille käyttäen toimintoajurina työajanseurannan tuloksiin perustuvaa tuotteen osuutta toiminnosta. Ne lasketaan tuotteen prosenttiosuuden ja toiminnon kustannusten tulona.

Välillinen toiminto yöpävystys kohdistetaan, aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, hoitopäivien suhteessa vain tuotteille tehostettu palveluasuminen ja tehostettu ryhmäkotiasuminen. Muut välillisen työn toiminnot, tauot ja työajanseurannassa merkintää vaille jäänyt työaika kohdistetaan tuotteille käyttäen toimintoajurina tuotteen hoitopäivien osuutta kokonaishoitopäivämäärästä.

Materiaalit ja palvelut, johdon palkat ja sivukulut, poistot ja arvon alentumiset sekä liiketoiminnan muut kulut jaetaan hoitopäivien suhteessa tuotteille. Laskemalla kustannukset yhteen ja jakamalla ne kokonaishoitopäivämäärällä saadaan näiden kustannusten yleiskustannuslisä, mikä on kaikille tuotteille sama.

Siistijöiden työkustannukset jaetaan tuotteille hoitopäivien ja tuotteeseen sisältyvän siivouksen määrän perusteella. Laskennan tuloksena on siivouksen kustannus hoitopäivää kohden.

Tehostetun palveluasumisen ja tehostetun ryhmäkotiasumisen tuotteisiin sisältyy viisi ateriaa päivässä. Hoitopäivän ateriapaketille lasketaan omakustannusarvo tilinpäätösinformaatiosta. Yrityksessä on laskettu aiemmin aterioiden keskimääräiset raaka-ainekustannukset. Laskennan yksinkertaistamiseksi kaikki muut kustannukset kohdistetaan aterioille käyttäen kohdistusperusteena aterian arvioitua osuutta työajasta. Henkilökulujen osuus on lähes 60 % kaikista kustannuksista ilman raaka-aineita. Valitulla kohdistusperusteella saadaan riittävän tarkka laskentatuloks. Aterioiden yksikkökustannukset lasketaan jakamalla aterioille kohdistetut muut kustannukset eri aterioiden lukumäärillä ja summaamalla tähän aterioiden keskimääräiset raaka-ainekustannukset. Lopullinen ateriapaketin hinta on päivän aterioiden summa. Budjettiversion ateriapaketin omakustannusarvo lasketaan korottamalla tilinpäätöksen perusteella laskettua tulosta kustannusten nousun suhteessa.

Palveluasumisen tuotteiden kokonaiskustannukset per hoitopäivä lasketaan summaamalla välittömien toimintojen kustannukset, välillisten toimintojen kustannukset, muiden kustannusten yleiskustannuslisä, siistijöiden työkustannukset ja ateriakustannukset.

6.3.2 Palvelukeskuksen toimintapäivä

Hoitohenkilöstön työkustannukset kohdistetaan toiminnoille käyttäen työajanseurannan ajankäyttöä resurssiajurina. Toiminnon kustannukset lasketaan ajankäytön prosenttiosuuden ja hoitohenkilöstön työkustannusten tulona.

Välittömän työn toimintojen kustannukset kohdistetaan tuotteille käyttäen toimintoajurina työajanseurannan tuloksiin perustuvaa tuotteen osuutta toiminnosta. Ne lasketaan tuotteen prosenttiosuuden ja toiminnon kustannusten tulona.

Välillisen työn toiminnot, tauot ja työajanseurannassa merkintää vaille jäänyt työaika kohdistetaan tuotteille käyttäen toimintoajurina tuotteen toimintapäivien osuutta kaikista toimintapäivistä.

Materiaalit ja palvelut, johdon palkat ja sivukulut, poistot ja arvon alentumiset sekä liiketoiminnan muut kulut jaetaan toimintapäivien suhteessa tuotteille. Myös siistijöiden työkustannukset jaetaan toimintapäivien suhteessa tuotteille.

Palvelukeskuksen toimintapäivän kustannus lasketaan jakamalla kaikkien kustannusten loppusumma toimintapäivien lukumäärällä.

6.4 Tuotekustannuslaskennan jatkokehittäminen

Työajanseuranta kannattaa uusia tulevaisuudessa. Uuden työajanseurannan suunnittelu on toteutettava huolellisesti ja kiinnitettävä huomiota edellisellä kerralla kohdattuihin ongelmiin. Työajanseurannan tulokset ovat kriittinen osa Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:n tuotekustannuslaskentaa, sillä niiden pohjalta toteutetaan työkustannusten kohdistaminen. Työkustannukset ovat yrityksen suurin kustannuserä, joiden kohdistaminen vaikuttaa suuresti koko laskentaprosessin tarkkuuteen.

Fysioterapeuttien ja sosiaalihoajaajien työkustannukset jaetaan kahdelle kustannuspaikalle. Työajanseurannan tulosten perusteella voidaan näiden ammattiryhmien osalta havaita kustannuspaikkajaosta poikkeavaa työajan jakautumista. On syytä arvioida poikkeako näiden ammattiryhmien työnkuva työajanseurannan aikana joiltain osin normaalista vai pitäisikö kustannusten kohdistusta kustannuspaikoille muuttaa. Uusi työajanseuranta tarjoaisi lisäinformaatiota näiden päätösten tueksi.

Nyt toteutettu laskentatapa, jossa toimipisteen työkustannukset kohdistetaan ensin kustannuspaikoille ja niiltä tuotteille, ei hyödynnä täysin työajanseurannasta saatavaa informaatiota. Lisäksi menetelmä saattaa aiheuttaa pienen virheen lopputulokseen, jos

todellinen työaika jakautuu kustannuspaikkajaosta poiketen. Kustannuslaskennan toteutustavan muuttamista tältä osin kannattaa harkita. Toimipisteiden hoitohenkilökunnan ja mahdollisesti myös siistijöiden työkustannukset voitaisiin toimintolaskentana kohdistaa suoraan tuotteille jakamatta niitä ensin kustannuspaikoille. Tämä edellyttäisi myös siistijöiden osallistumista työajanseurantaan. Työkustannusten kohdistaminen tällä tavoin noudattaisi paremmin aiheuttamisperiaatetta.

Aterioiden omakustannuslaskelmissa on käytetty useita arvioita ja laskentatapa on hyvin yksinkertaistettu. Ateriakustannuslaskelmien toteuttamista uudelleen kannattaa harkita. Työajanseuranta ravintolahenkilökunnan osalta parantaisi omakustannuslaskelmien tarkkuutta. Ravintolat ovat myös ottamassa käyttöön uuden kassajärjestelmän, jonka avulla ateriakustannusten laskemisen pitäisi helpottua.

7 YHTEENVETO

Opinnäytetyön tavoitteena oli tuotekustannuslaskelmien toteuttaminen Pirkanmaan Senioripalvelut Oy:lle. Neljälle palvelutuotteelle tehtyjä tuotekustannuslaskelmia on tarkoitus käyttää muun muassa kilpailutuksen työvälineenä, yrityksen toiminnan kehittämisessä ja uusien tuotteiden suunnittelun apuna.

Asetetut tavoitteet saavutettiin pääosin lisäyslaskentaan perustuvalla kustannuslaskentamallilla. Laskennassa käytettiin myös toimintolaskennan periaatteita hoitohenkilökunnan työkustannusten kohdistamisessa. Käytetty laskentamenetelmä valikoitui lopulta laskentaprosessin aikana tehtyjen havaintojen ja päätösten perusteella. Laskentamalli pyrittiin pitämään suhteellisen yksinkertaisena, jotta sen avulla voidaan jatkossa helposti tehdä uusia laskelmia. Kustannuslaskennan yritykselle tuottaman hyödyn pitää olla suurempi kuin sen aiheuttamat kustannukset.

Laskennan tulokset ovat erittäin hyödyllisiä toimeksiantajalle. Tarkat tuotekustannuslaskelmat, joiden tuloksena selvisi palvelutuotteiden kannattavuus, toteutettiin yrityksessä nyt ensimmäistä kertaa. Tulokset vahvistivat muutamia tuotteiden ja niiden osien kannattavuudesta tehtyjä arvioita. Lisäksi luotua laskentamallia hyödynnetään uuden rakenteilla olevan yksikön kilpailutuksessa. Hoitohenkilökunnan kustannusten kohdistaminen toimintolaskennan ideaa soveltaen antaa hyvän mahdollisuuden vertailla toimipisteitä ja kehittää hoitotyön prosesseja.

Työajanseurannan heikkojen palautusprosenttien ja laadullisten puutteiden vuoksi työajanseuranta kannattaa uusia tulevaisuudessa. Työajanseuranta on kriittinen osa laskentaprosessia. Työkustannusten kohdistaminen mahdollisimman tarkasti aiheuttamisperiaatetta noudattaen edellyttää onnistunutta työajanseurantaa. Luotettavimmat työajanseurannan tulokset parantavat tuotekustannuslaskelmien tarkkuutta. Laskentamallin kehittäminen työkustannusten kohdistamisen ja ateriapaketin laskennan osalta parantaisi myös laskelmien tarkkuutta, kun kustannusten kohdistaminen toteutuisi mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattaen.

LÄHTEET

- Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Juva: WSOYpro.
- Ikäihmisten asumispalvelujen sekä päivä- ja palvelukeskuspalvelujen hankinta TRE:6399/02.07.2012. Palvelukuvaus päivätoimintapalvelut. Tampereen kaupunki.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: WSOY.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro.
- Lumijärvi, O-P., Kiiskinen, S. & Särkilähti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Toimintolaskenta johdon apuvälineenä. Juva: WSOY.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.
- Tampereen Vanhuspalveluyhdistys. Pirkanmaan Senioripalvelut Oy. Toimintasuunnitelma vuodelle 2013. 2012. Pirkanmaan Senioripalvelut Oy.
- Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. Tuotteistaminen. [www-sivu]. Luettu 12.9.2013. http://www.thl.fi/fi_FI/web/fi/tutkimus/tyokalut/neuvontapalvelut/kehittaminen/toiminta/tuotteistus/paketointi
- Toimintakertomus ja tilinpäätös 31.12.2012. Pirkanmaan Senioripalvelut Oy.
- Turney, P. B. B. 2002. Toimintolaskenta. Avain tuottavampaan toimintaan. Suom. Lehmusvirta, M & Malmi, T. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Parantainen, J. Tuotteistaminen. Noste Oy & Talentum Media Oy. [www-sivu]. Luettu 12.9.2013. <http://tuotteistaminen.fi/tuotteistamisen-idea/>
- Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum.
- Pirkanmaan Senioripalvelut Oy. [www-sivu]. Luettu 9.4.2013. www.pirkanmaansenioripalvelut.fi
- Welin, T. 2009. Miten Tampere kilpailuttaa? Tilajalautakuntien hankintailtapäivä 30.10.2009. Tampereen kaupunki. Luettu 7.5.2013. <http://www.tampere.fi/material/attachments/w/519gOVsKc/welin20102009i.pdf>

LIITTEET

Liite 1. Toiminnot

1(2)

PALVELUASUMISEN TOIMINNOT:



Välitön hoitotyö:

Välitön hoitotyö muodostuu perushoidollisista ja – sairaanhoidollisista toimenpiteistä sekä muista palvelutoimenpiteistä, jotka tapahtuvat asukkaan luona tämän läsnä ollessa. Hoitotyö sisältää potilaan fyysisistä, psyykkisistä, sosiaalisista ja hengellisistä tarpeista huolehtimista. Myös hoidon/toiminnan suunnittelu sekä kirjaaminen ja raportointi ovat välitöntä hoitotyötä.

1. HOITO JA HOIVA

- a. **Perushoito ja peseytymisapu**
- b. **Sairaan-/terveydenhoito ja lääkehoito**
- c. **Ateriapalvelut**
- d. **Kuntoutus**
- e. **Asioiden hoito**
- f. **Virkistystoiminta**
- g. **Omais-/läheisyhteistyö**
- h. **Yhteistyökumppaneiden kanssa tehtävä yhteistyö**
- i. **Palvelu-/sosiaaliohjaus**

2. KODINHOITO

- a. **Siistiminen ja muu kodinhoito**
- b. **Vaate-/pyykkihuolto**

3. HOIDON/TOIMINNAN SUUNNITTELU SEKÄ RAPORTOINTI JA KIRJAAMINEN

- a. **Käynnin ja hoidon valmistelu**
- b. **Hoitotyön raportointi ja kirjaaminen sekä hoitosuunnitelmien tekeminen ja arviointi**

(jatkuu)

Välillinen työ:**4. VÄLILLISEN TYÖN TOIMINNOT**

- a. Yöpäivystys
- b. Koulutukset
- c. Kokoukset
- d. Työn suunnittelu, organisointi ja ohjaus
- e. Opiskelijan ohjaus
- f. Taloushallinto
- g. Työn kehittäminen

Tauot:

- 5. RUOKA- JA KAHVITAUOT**
- 6. MUU TAUKO**

Muu:

- 7. MUU TOIMINTO** (toiminto/työ, joka ei kuulu mihinkään yllä olevista kategori-
oista)

Liite 2. Laskelma

1(2)

Laskelma					
Resurssien kohdistus toiminnoille					
Henkilöstökustannukset					
1. Hoitoja hoiva					
a. Perushoito ja peseytymisapu					
b. Sairaan-/terveydenhoito ja lääkehoito					
c. Ateriapalvelut					
d. Kuntoutus					
e. Asioiden hoito					
f. Virkistystoiminta					
g. Omais-/läheisyhteistyö					
h. Yhteyistyökump. kanssa tehtävä yhteistyö					
i. Palvelu-/sosiaaliohjaus					
2. Kodinhoito					
a. Siistiminen ja muu kodinhoito					
b. Vaate-/pyykkihuolto					
3. Hoidon/toiminnan suun. raport. ja kirj.					
a. Käynnin ja hoidon valmistelu					
b. Hoitotyön raportointi ja kirjaaminen sekä hoitosuunnitelmien tekeminen ja arviointi				Välittömät yhteensä	
4. Välillisen työn toiminnot					
a. Yöpäivystys					
b. Koulutukset					
c. Kokoukset					
d. Työn suunnittelu, organisointi ja ohjaus					
e. Opiskelijan ohjaus					
f. Taloushallinto					
g. Työn kehittäminen					
5. Ruoka- ja kahvitaumat					
6. Muu tauko					
7. Muu toiminto					
8. Ei merkintää					
				Välilliset yhteensä	
Yhteensä					
Toiminnon kohdistus tuotteille					
PALAS= Palveluasuminen, PALTE= Tehostettu palveluasuminen, PALTER= Tehostettu ryhmäasuminen					
Tuotteen osuus tyoiminnosta, %			PALAS	PALTE	PALTER
1. Hoitoja hoiva					
a. Perushoito ja peseytymisapu					
b. Sairaan-/terveydenhoito ja lääkehoito					
c. Ateriapalvelut					
d. Kuntoutus					
e. Asioiden hoito					
f. Virkistystoiminta					
g. Omais-/läheisyhteistyö					
h. Yhteyistyökump. kanssa tehtävä yhteistyö					
i. Palvelu-/sosiaaliohjaus					
2. Kodinhoito					
a. Siistiminen ja muu kodinhoito					
b. Vaate-/pyykkihuolto					
3. Hoidon/toiminnan suun. raport. ja kirj.					
a. Käynnin ja hoidon valmistelu					
b. Hoitotyön raportointi ja kirjaaminen sekä hoitosuunnitelmien tekeminen ja arviointi					
YHTEENSÄ					

(jatkuu)

Välittömät toiminnot					
1. Hoitoja hoiva					
a. Perushoito ja peseytymisapu					
b. Sairaan-/terveydenhoito ja lääkehoito					
c. Ateriapalvelut					
d. Kuntoutus					
e. Asioiden hoito					
f. Virkistystoiminta					
g. Omais-/läheisyhteistyö					
h. Yhteyistyökump. kanssa tehtävä yhteistyö					
i. Palvelu-/sosiaaliohjaus					
2. Kodinhoito					
a. Siistiminen ja muu kodinhoito					
b. Vaate-/pyykkihuolto					
3. Hoidon/toiminnan suun. raport. ja kirj.					
a. Käynnin ja hoidon valmistelu					
b. Hoitotyön raportointi ja kirjaaminen sekä hoitosuunnitelmien tekeminen ja arviointi					
YHTEENSÄ, välittömät					
€/hp, välittömät					
Välilliset toiminnot					
4. Välillisen työn toiminnot					
a. Yöpäivystys					
b. Koulutukset					
c. Kokoukset					
d. Työn suunnittelu, organisointi ja ohjaus					
e. Opiskelijan ohjaus					
f. Taloushallinto					
g. Työn kehittäminen					
5. Ruoka- ja kahvitauot					
6. Muu tauko					
7. Muu toiminto					
8. Ei merkintää					
YHTEENSÄ, välilliset					
€/hp, välilliset					
Muut kustannukset					
Materiaalit ja palvelut yht.					
Johdon palkat ja sivukulut					
Poistot ja arvon alentumiset					
Liiketoiminnan muut kulut					
YHTEENSÄ, muut kustannukset					
€/hp, muut kustannukset					
Siivous, palkat ja sivukulut					
Tehostetun ateriakustannukset/hp					
KUSTANNUKSET YHTEENSÄ, €/hp					