

SUORITEKOHTAINEN LASKENTA

- ”Viimeisenä lenkinä” kustannuslaskennassa
- Suoritekohtaista laskentaa tarvitaan:
 - Analyyttiseen tuloslaskentaan
 - Inventaarioarvojen määrittelyyn
 - Hinnoittelun perustaksi
 - Valmistusmenetelmien edullisuusvertailuun
 - Laskentakohteiden taloudellisuus- ja kannattavuusanalyysihin

SUORITEKALKYYLIT

- Suoritekalkyyli (-laskelmat) kertovat suoritteiden aiheuttamat kustannukset tarkasteltavassa laskentatilanteessa.
- Kalkyylivaihtoehdot
 - Minimikalkyyli
 - Keskimääräiskalkyyli
 - Normaalikalkyyli

MINIMIKALKYILI

Laskentakauden muuttuvat kustannukset

Suoritemäärä

MINIMIKALKYYLI

perusteet

- **Minimikalkyylin perusajatuksena on kohdistaa suoritteille vain muuttuvat kustannukset, joita voidaan pitää suoritteiden "aitoina" erilliskustannuksina. Nehän jäisivät pois, jos suoritteiden valmistus lopetettaisiin. Kiinteät kustannukset katsotaan kapasiteetista aiheutuneiksi, eikä niitä jaeta suoritteille.**

KESKIMÄÄRÄISKALKYYLI

Laskentakauden kokonaiskustannukset

Suoritemäärä

KESKIMÄÄRÄISKALKYyli

perusteet

- **Keskimääräiskalkyylin perusajatuksena on kohdistaa suoritteille käyttökijöistä aiheutuneiden muuttuvien kustannusten lisäksi myös potentiaalkijöistä johtuvat kiinteät kustannukset. Ts. kaikki laskentakauden kustannukset ovat aiheutuneet laskentakaudella aikaansaadusta suoritemäärästä. Kustannusten ryhmittelyä muuttuviin ja kiinteisiin ei tällöin tarvita.**

NORMAALIKALKYyli

Laskentakauden muuttuvat kustannukset

Todellinen suoritemäärä

+

Laskentakauden kiinteät kustannukset

Normaalisuoritemäärä

NORMAALIKALKYYLI

perusteet

- **Normaalikalkyylin perusajatuksena on kohdistaa suoritteille käyttötekijöistä aiheutuneiden muuttuvien kustannusten lisäksi potentiaalteknikijöistä johtuvat kiinteät kustannukset normaalitoimintasuhteen (NTA) mukaisina.**
- **Tavoitteena on eliminoida toimintasuhteen muutosten vaikutus yksikkökustannuksiin. Suoritteille kohdistetaan kiinteitä kustannuksia vain se määrä, joka normaalitoiminta-asteella tulisi keskimääräiskalkyylin mukaan!**

KALKYYLIEN VERTAILUA

- Mitkä ovat ”Oikeat” suoritekohtaiset yksikkökustannukset?
- Minimikalkyyli noudattaa parhaiten aiheuttamisperiaatetta. Erityisesti minimikalkyyli tarjoaa hyvän perustan lyhyen tähtäyksen päätöksille, kuten uusien suoritteiden valitsemisessa tuotantoon. Ilmoittaahan minimikalkyyli uuden suoritteen erilliskustannukset, jos potentiaalitekijöitä ei tarvitse hankkia.
- Kahden muun kalkyylin käyttöä puolustaa se tosiasia, että kiinteätkin kustannukset ovat tarpeen suoritteiden aikaansaamiseksi.
- Lopulta laskentatilanne ja laskelmien tarkoitus ratkaisevat sen, mikä kalkyylityyppi on paras: **DIFFERENT COSTS FOR DIFFERENT PURPOSES.**

ESIMERKKI

KUSTANNUSRAPORTTI

kustannuspaikka: 8810

Toukokuu 19xx

Muuttuvat kustannukset:

Aines- ja tarvikekustannukset	12000
Työkustannukset	4000
Muut kustannukset	<u>6500</u>
Muuttuvat yhteensä	22500

Kiinteät kustannukset:

Poistot	5000
Korot	4400
Vakuutukset	<u>600</u>
Kiinteät yhteensä	10000

Kokonaiskustannukset	32500
-----------------------------	--------------

Valmistunut määrä: 4500 yks.

Toimintasuhde: 75%

ESIMERKKI

- Minimikalkyylin mukaiset yksikkökustannukset:

$$\frac{22500\text{e}}{4500 \text{ yks}} = 5,00 \text{ e/yks}$$

- Keskimääräiskalkyylin mukaiset yksikkökustannukset:

$$\frac{32500\text{e}}{4500 \text{ yks}} = 7,22 \text{ e/yks}$$

ESIMERKKI

- Normaalikalkyylin mukaiset yksikkökustannukset ovat samat kuin 100% toimintasuhteen mukaan lasketut keskimääräiskalkyylin yksikkökustannukset. Laskemisperiaate on vain erilainen:

- Muuttuvat yksikkökustannukset:

$$\frac{22500\text{e}}{4500 \text{ yks}} = 5,00 \text{ e/yks}$$

- Kiinteät yksikkökustannukset:

$$\frac{10000\text{e}}{6000 \text{ yks}} = 1,67 \text{ e/yks}$$

- Normaalikalkyylin mukaiset yksikkökustannukset:

$$5,00 + 1,67 = 6,67 \text{ e/yks}$$

- Normaalikalkyyli on minikalkyyli lisättynä 100% toimintasuhteen mukaiset kiinteät yksikkökustannukset!

ESIMERKKI

Yhteenvetotaulukko

	Minimi	Keskim 60%	Keskim 75%	Normaali
k_m	5,00	5,00	5,00	5,00
k_k	-	2,78	2,22	1,67
K	5,00	7,78	7,22	6,67

KALKYYYLIEN KÄYTÄNNÖN SOVELLUKSET

- Valmistusarvo (VA, MVA, NVA)
 - Sisältää valmistuksen kustannukset
 - MVA sisältää vain muuttuvat kustannukset
 - NVA sisältää myös kiinteät kustannukset NTA:n mukaisina osuuksina
 - VA sisältää myös kiinteät kustannukset, mutta toteutuneen toiminta-asteen mukaisina osuuksina
- Omakustannusarvo (OKA, MOKA, NOKA)
 - Sisältää valmistuskustannusten lisäksi myös muidenkin toimintojen kustannukset
 - MOKA sisältää vain muuttuvat kustannukset
 - NOKA sisältää myös kiinteät kustannukset NTA:n mukaisina osuuksina
 - OKA sisältää myös kiinteät kustannukset, mutta toteutuneen toiminta-asteen mukaisina osuuksina

ESIMERKKI

Tuote Primaxin kalkyyli

MINIMIKALKYYLI

Valmistuksen kustannukset		
Välittömät		
ainekset	61,00	
palkat	40,00	101,00
Muuttuvat välilliset		20,00
Minimivalmistusarvo (MVA)		121,00

NORMAALIKALKYYLI

Valmistuksen kustannukset		
Välittömät		
ainekset	61,00	
palkat	40,00	101,00
Välilliset		
muuttuvat	20,00	
kiinteät	45,00	65,00
Normaalivalmistusarvo (NVA)		166,00
Osuus hallinnon ja markkinoinnin kustannuksista		16,00
Normaaliomakustannusarvo (NOKA)		182,00

SUORITEKOHTAISTEN KUSTANNUSTEN LASKENTAMENETELMÄT

- Jakolaskenta (Process Costing)
- Lisäyslaskenta (Job Costing)
- ”Välimuodot” (Hybrid costing)

SUORITEKOHTAISTEN KUSTANNUSTEN LASKEMINEN

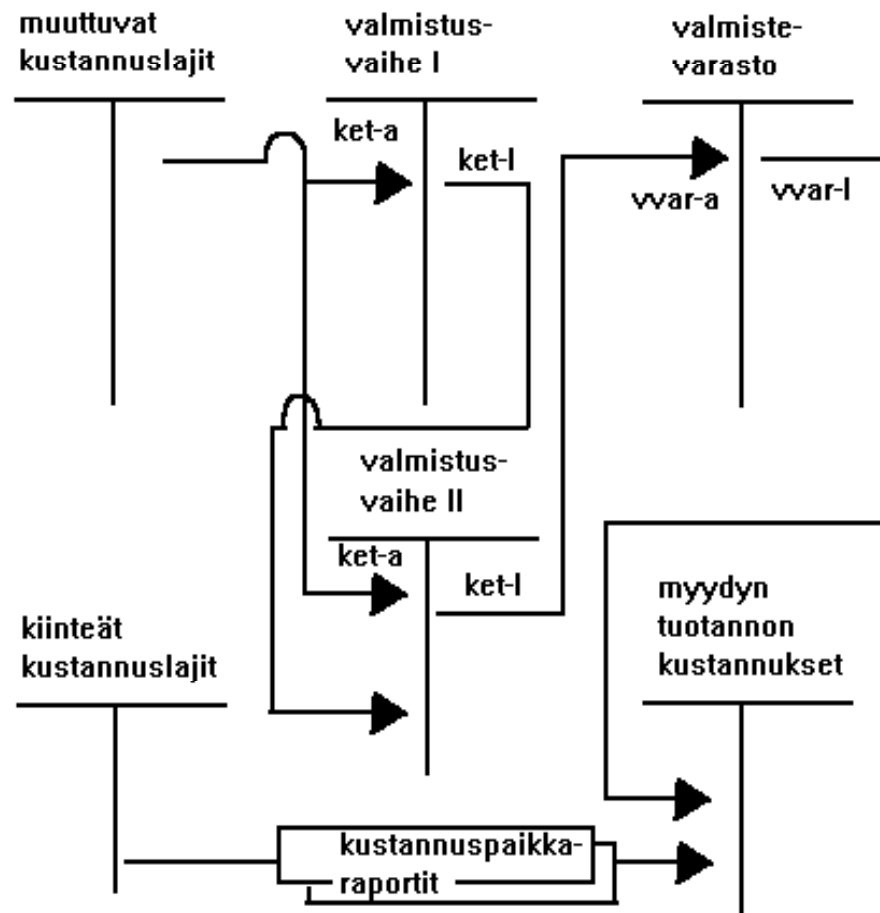
- Valmistusyrityksessä
 - Yhtenäistuotanto
 - Samasta raaka-aineesta useita samantyyppisiä tuotteita (esim. tuotteen paksuus erona)
 - Jatkuva yhtenäistuotanto ja panostuotanto
 - Esim. puuhiomo, rautatehdas
 - Rinnakkaistuotanto
 - Samasta raaka-aineesta syntyy teknisistä syistä erilaisia tuotteita, joista yksi tai pari on päätuotteita ja osa sivutuotteita
 - Jatkuva lajituotanto
 - Esim. öljynjalostamo, meijeri
 - Yhteistuotanto
 - Samoilla tuotannontekijöillä on taloudellisesti järkevää valmistaa erilaisia tuotteita
 - Vaihtuva joukkotuotanto, sarja- eli erätuotanto ja yksittäistuotanto
 - Esim. huonekalutehdas, rakennusliike
- Markkinointiyrityksessä
 - Kuljetus- ja varastointitoiminnot keskeisessä asemassa suunniteltaessa kustannuslaskennan sisältöä
- Palveluyrityksessä
 - Henkilöstön rooli ja ei-konkreettiset palvelut keskeisessä asemassa suunniteltaessa kustannuslaskennan sisältöä

JAKOLASKENTA

- Soveltuu erityisesti yhtenäis- ja rinnakkaistuotantoon
- Yleinen tekninen ratkaisu
- Jakolaskennan sovellukset:
 - Suora jakolaskenta
 - Sivutuotemenetelmä
 - Ekvivalenssilaskenta

JAKOLASKENTAA TILIRISTIKOILLA

Minimikalkyyli



ESIMERKKI

Suora jakolaskenta

- Yhtenäistuotantoa harjoittavan yrityksen tuotanto käsittää kaksivalmistusvaihetta. Keskenäisen tuotannon (KET) suoriteyksiköiden lukumäärä ja jalostusaste (=keskenäisten suoritteiden valmiusaste) vaihtelevat usein laskentakaudesta toiseen. Koska jalostusasteessa ja suoritemäärissä on vaihtelua, on suoritemäärät muutettava keskenään vertailukelpoisiksi ekvivalenteiksi yksiköiksi. Suoran jakolaskennan vaiheet:
 1. Määritetään suoritemäärä, joka on valmistunut kustannuspaikalla ottaen huomioon keskenäisen tuotannon määrä laskentakauden alussa (KET-A) ja lopussa (KET-L). Tarkistuskaava: $KET-A + \text{valmistukseen mennyt määrä} = \text{valmistunut} + KET-L$
 2. Muunnetaan suoritemäärät keskenään vertailukelpoisiksi ekvivalenteiksi yksiköiksi.
 3. Selvitetään laskentakauden kustannukset ja lasketaan kustannukset per ekvivalenttiyksikkö.
 4. Lasketaan valmistuneen tuotannon ja KET-L:n kustannukset niihin sisältyvien ekvivalenttiyksiköiden perusteella. Tarkistuskaava: $KET-A:n \text{ kustannukset} + \text{syntyneet kustannukset} = \text{Valmistuneen tuotannon kustannukset} + KET-L:n \text{ kustannukset} + \text{mahdollisen hävikin kustannukset}$

ESIMERKKI

Suora jakolaskenta

Laskentakausi: Kesäkuu

Valmistusvaihe A	yksiköitä	ekvivalentti yksiköitä
KET-A	0	
Valmistukseen menneet	6000	
Yhteensä	6000	

Valmistuneet	5000	5000
KET-L, jalostusaste 50%	1000	500
Yhteensä	6000	5500

Laskentakauden muuttuvat kustannukset	22000	
Ekvivalentin yksikön kustannus (MVA)	4,00	(=22000/5500)

TARKISTUS	yksiköitä	kustannukset	
Valmistuneen tuotannon mukut	5000	20000	(=5000 x 4,00)
KET-L:n muuttuvat kustannukset	1000	2000	(=500 x 4,00)
	6000	22000	

ESIMERKKI

Suora jakolaskenta

Valmistusvaihe B

Sovelletaan painotettua keskiarvoa aineskustannusten arvostamisessa.

	yksiköitä	ekvivalenttiyksiköitä	
		aineskust	jalostuskust
KET-A, jalostusaste 75%	600		
Valmistukseen menneet	5000		
Yhteensä	5600		
Valmistuneet	5100	5100	5100
KET-L, jalostusaste 60%	500	500	300
Yhteensä	5600	5600	5400

Laskentakauden mukut		aineskust	jalostuskust	Yht
KET-A:n inventaariarvo	3600	2700	900	
Valmistusvaiheesta A	20000	20000	0	
Laskentakauden kustannukset	7450	0	7450	
Yhteensä	31050	22700	8350	
Ekvivalentin yksikön kustannus (MVA)		4,05	1,55	5,60
		(=22700/5600)	(=8350/5400)	

TARKISTUS	yksiköitä	kustannukset	
Valmistuneen tuotannon mukut	5100	28559,33	(=5100 x 5,60)
KET-L:n muuttuvat kustannukset	500	2490,67	(=500 x 4,05 + 300 x 1,55)
	5600	31050,00	

ESIMERKKI

Sivutuotemenetelmä

- Rinnakkaistuotannossa voi päätuotteen lisäksi syntyä teknisistä syistä sivutuotteita tai jätteitä. Milloin tuotteella ei ole myyntiarvoa, niitä pidetään jätteinä. Jätteiden kustannukset jäävät lopulta päätuotteen kustannuksiksi.
- Sivutuotteen myynti on mahdollista, mutta niiden myyntiarvo päätuotteeseen verrattuna on vähäinen. Sivutuotetta voidaan käsitellä kahdella eri tavalla kustannuslaskennassa:
 1. Sivutuotteen tuotot vähennetään päätuotteen kustannuksista. Sivutuotteen erillisjatkojalostuskustannukset lisätään näkyviin päätuotteen kalkyyliin.
 2. Sivutuotteen jatkojalostuskustannukset käsitellään sivutuotteen tuottojen vähennyseränä. Tämä menettely ilmentää sitä tosiasiaa, että jatkojalostuskustannukset aiheutuvat sivutuotteen myyntikelpoiseksi saattamisesta.

ESIMERKKI

Sivutuotemenetelmä: Oy Aga Ab

- **Oy Aga Ab valmistaa valokaasua. Tuotantoprosessin sivutuotteina syntyy koksia, tervaa, bensoolia, ammoniakkia ja tuhkaa.**
- **Seuraavassa on esitetty kaksi vaihtoehtoista tapaa käsitellä sivutuotteiden tuotot ja kustannukset päätuotteen (=valokaasun) tietyn laskentakauden laskelmassa.**
- **Valokaasua valmistui laskentakaudella kahdeksan miljoonaa m³ (toimintasuhde 90%).**

ESIMERKKI

Sivutuotemenetelmä: Oy Aga Ab laskentatapa 1

Muuttuvat kustannukset			eur/100 m ³
Kivihiili	700000		
Vesi ja voima	40000		
Apuaineet	6000		
Jalostuspalkat	80000	826000	
Ylläpitokustannukset		64000	
Käyttökustannukset		36000	
Sivutuotteiden jalostus		92000	
		1018000	
Myyntituotot sivutuotteista			
Koksi	280000		
Terva	38000		
Bensooli	35000		
Ammoniakki	10000		
Tuhka	1000	-364000	
Minimivalmistusarvo (MVA)		654000	8,18
Kiinteät kustannukset			
Toimihenkilöpalkat	30000		
Ylläpitokustannukset	20000		
Poistot	95000		
Korot	80000		
Sekalaiset	16000	241000	
Valmistusarvo (VA)		895000	11,19

ESIMERKKI

Sivutuotemenetelmä: Oy Aga Ab laskentatapa 2

Valokaasun minimivalmistusarvo, brutto		926000
Sivutuotteiden myyntituotot	364000	
Jatkojalostuksen erilliskustannukset	-92000	272000
Valokaasun minimivalmistusarvo, netto		654000
Kiinteät valmistuskustannukset		241000
Valmistusarvo		895000

Havaitaan selkeästi, että jatkojalostetut tuotteet tuovat katetta päätuotteelle (valokaasu) 272.000e

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

Valssaamo Oy:ssa valssataan 5, 6, 8 mm levyjä. Normaalitoiminta-aste on 1300 tn laskentakaudessa. Seuraavassa taulukossa on esitelty eri paksuisten levylajien osuudet normaalissa tuotanto-ohjelmassa ja kunkin levylajin muuttuvat kustannukset.

Levyylaji	Normaali valmistusmäärä, tn	Muuttuvat kust. yht. €	Muuttuvat kust. €/tn	Ekvivalenttiluku
5 mm	500	88800	177,60	1,20
6 mm	200	34040	170,20	1,15
8 mm	600	88800	148,00	1,00
Yht.	1300	211640		

Esimerkiksi:

$$\begin{array}{r} 170,20 \\ = \text{-----} \\ 148,00 \end{array}$$

Ekvivalenttiluvut on määritelty levylajien yksikkökustannusten perusteella. Niiden keskinäiset suuruussuhteet ovat sikäli johdonmukaisia, että 5 mm:n levyjä menee tonniin enemmän kuin 8 mm:n levyjä. Näinollen 5 mm:n levyjen valssaamiskustannukset ovat tonnilta suuremmat kuin 8 mm:n levyjen.

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

Seuraavassa taulukossa on Valssaamo Oy:n erään laskentakauden tarkkailulaskelma

Levy-laji	Valmis-tus, tn	Ekviva-lenttiluku	Ekviva-lenttimäärä	Toteutuneet mukut	Toteutuneet yksikkömu-kut	Nor-maalit mukut	Ero
5 mm	300	1,20	1,20 x 300 = 360	164 x 360 = 59040	1,20 x 164 = 196,80	177,60	19,20
6 mm	100	1,15	1,15 x 100 = 115	164 x 115 = 18860	1,15 x 164 = 188,60	170,20	18,40
8 mm	400	1,00	1,00 x 400 = 400	164 x 400 = 65600	1,00 x 164 = 164,00	148,00	16,00
Yht.	800		875	143500			

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

- Toteutuneella kaudella on valmistettu 5mm:n levyä 300tn, 6mm:n levyä 100tn ja 8mm levyä 400tn eli yhteensä 800tn. Tuotannon toteutuneet muuttuvat kustannukset ovat olleet yhteensä 143.500e.
- Suunnitteluvaiheessa laskettuja ekvivalenttilukuja käytetään tarkkailuvaiheessa seuraavasti:
- Laskentakauden toteutunut valmistusmäärä muunnetaan ekvivalentiksi määräksi kertomalla kunkin levyajin tonnimmäärä vastaavalla ekvivalenttiluvulla. Esimerkiksi 5mm levyajin ekvivalenttiluvulla 1,20 kerrotaan toteutunut tonnimmäärä 300 ja saadaan ekvivalenttimääräksi 360tn. Vastaavasti 6mm:n levyajin ekvivalenttimääräksi tulee 115tn ($=1,15 \times 100$) ja 8mm:n levyajin ekvivalenttimääräksi 400 ($=1,00 \times 400$). Yhteensä tuotannon ekvivalenttimäärä on 875tn ($=360+115+400$).

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

- Sitten laskentakauden toteutuneet kustannukset (=143.500e) jaetaan tuotannon ekvivalenttimäärällä (=875tn), jolloin saadaan yhden ekvivalenttitonnin yksikkökustannukset ($143.500/875 = 164$ eur/ekvivalenttonni).
- Kunkin levylain muuttuvat kokonaiskustannukset saadaan kertomalla levylain ekvivalenttimäärä ekvivalenttitonnin yksikkökustannuksella (=164 eur/ekvivalenttonni). Esimerkiksi 5mm levylain kokonaiskustannus (=59.040e) saadaan kertomalla 360tn ekvivalenttitonnin yksikkökustannuksella 164e/tn. Vastaavasti 6mm levylain yksikkökustannus on 18.860e (=115tn x 164e/tn) ja 8mm levylain kokonaiskustannus on 65.600e (=400tn x 164e/tn).

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

- Kunkin levytyksen toteutunut yksikkökustannus saadaan kertomalla ekvivalenttitonnin yksikkökustannus kunkin levytyksen ekvivalenttiluvulla. Esimerkiksi 5mm levytyksen yksikkökustannus on ollut 196,80e ($=1,20 \times 164e$). Vastaavasti 6mm levytyksen yksikkökustannus on ollut 188,60 ($=1,15 \times 164e$) ja 8mm levytyksen yksikkökustannus on ollut 164,00 ($=1,00 \times 164e$).
- Kuinka taloudellista tuotanto on ollut?
- Suoritetaan eroanalyysi vähentämällä toteutuneet kustannukset suunnitelluista luvuista. Näin saadaan selville poikkeamat. Esimerkiksi 5mm levytyksen toteutunut muuttuva yksikkökustannus poikkeaa suunnitellusta yksikkökustannuksesta 19,20e (196,80-177,60). Poikkeama on epäsuotuisa. Muuttuvia kustannuksia on syntynyt enemmän kuin oli suunniteltu. Vastaavasti 6mm levytyksen poikkeama on 18,40e (188,60-170,20) ja 8mm levytyksen poikkeama on 16,00e (164,00-148,00). Myös näiden kahden muun levytyksen poikkeamat ovat epäsuotuisia.

ESIMERKKI

Ekvivalenssilaskenta

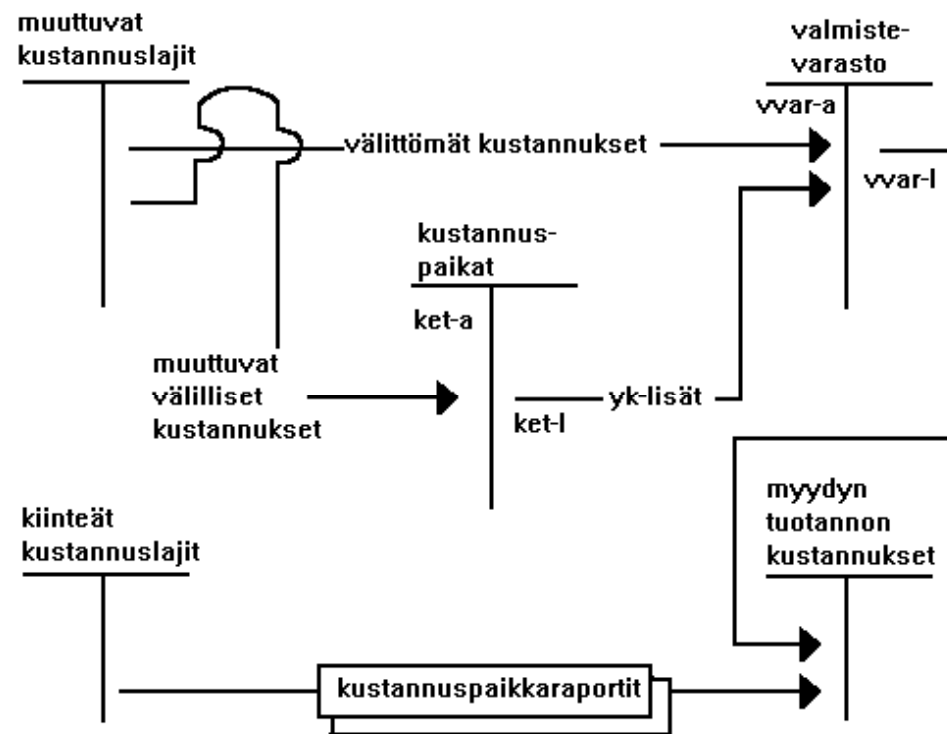
- **Ekvivalenttilukujen perusteella saadut muuttuvat yksikkökustannukset eivät välttämättä ole täsmälleen normaalitoiminta-asteen mukaisten muuttuvien yksikkökustannusten suuruisia kuten edellä olevassa esimerkissäkin ilmeni. Syitä poikkeamiin:**
 - **Levylajien valmistusmäärien suhde on saattanut poiketa normaalista tuotanto-ohjelmasta**
 - **Valmistus on saattanut tapahtua taloudellisemmin tai epätaloudellisemmin**

LISÄYSLASKENTA

- Soveltuu erityisesti yhteistuotantoon.
- Yleinen tekninen ratkaisu
- Välillisten kustannusten kohdistaminen laskentakohteille (suoritteille) yleiskustannuslisien (yk-lisät) avulla.
- Mittareiden (kohdistimien, ajurien) oikea valinta oleellisen tärkeätä aiheuttamisperiaatteen noudattamisessa.

LISÄYSLASKENTAA TILIRISTIKOILLA

Minimikalkyyli



Kuvio 10. Lisäyslaskennan yleinen kulku tiliristikoin; minimikalkyyli
(Riistama-Jyrkkiö, s. 181).

ESIMERKKI

YK-LISÄ: laskeminen

Kara Oy:n sorvaamon välilliset kustannukset olivat helmikuussa (euroja):

Muuttuvat	90000
Kiinteät	20400
Yhteensä	110400

Sorvaamon toiminta-asteen mittarina käytetään konetunteja.

Tarkasteltavana laskentakautena konetunteja syntyi **1200**

Syntynyt konetuntien määrä on samalla NTA.

Sorvaamon

muuttuvien välillisten kustannusten yk-lisä:

75,00 €/konetunti (90.000/1200)

Kiinteiden välillisten kustannusten yk-lisä:

17,00 €/konetunti (20.400/1200)

Kaikkien välillisten kustannukset yk-lisä:

92,00 €/konetunti (110.400/1200)

ESIMERKKI

YK-LISÄT: hyödyntäminen

Kara Oy:ssa on helmikuussa valmistettu meloja.

Yhden melan välittömät kustannukset käsittivät:

Ainekset (raaka-lauta)	0,5 m ²	200 €/m ²
Sorvaustyö	5 h	60 €/h

Tällöin melan MVA ja NVA ovat seuraavat:

MINIMIKALKYYLI

Välittömät kustannukset		
Ainekset	100	← 0,5 x 200
Työ	300	← 5 x 60
Yhteensä	400	
Valmistuksen yk-lisä	375	← 5 x 75e
Melan minimivalmistusarvo	775	

NORMAALIKALKYYLI

Välittömät kustannukset		
Ainekset	100	
Työ	300	
Yhteensä	400	
Valmistuksen yk-lisä	460	← 5 x 92e
Melan normaalivalmistusarvo	860	

POHDISKELUT

- Mitä haittaa voi kustannuslaskennassa seurata siitä, että jokin muuttuva tai kiinteä kustannus ei käyttäydykään nimensä mukaisella tavalla?
- ***”Kustannuslaskennan lopputulos voi olla aivan virheellinen ja sen vuoksi tehdään vääränlaisia taloudellisia päätelmiä ja ratkaisuja.”***

POHDISKELUT

- Millaiselle yritykselle minimikalkyyli soveltuu hyvin ja millaiselle taas ei?
- *”Kustannuslaskennan tulisi olla mahdollisimman luotettavaa. Siksi yrityksen kustannukset pitäisi voida sisällyttää tuotekalkyyliin aiheuttamisperiaatteen pohjalta mahdollisimman laajasti.*
- *Yritys, jolla muuttuvien kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on erittäin suuri, ja jonka tuotteet ovat tuotannontekijäkäytön osalta varsin homogeenisiä, on minimikalkyyllille sopiva.*
- *Vastaavasti yritys, jolla kiinteiden kustannusten osuus on huomattava ja jonka tuotteet käyttävät yrityksen resursseja hyvin eri tavoin, on minimikalkyylin kannalta katsottuna kyseenalainen.”*