



Turun yliopisto
University of Turku

TOIMINTOLASKENNAN SOVELTUMINEN ELINTARVIKKEIDEN TUKKUTOIMINTAA HARJOITTAVAAN YRITYKSEEN

- **Case XX Oy**

Liiketaloustiede, laskentatoimi ja
rahoitus
pro gradu tutkielma

Laatija:
Lauri Takala 417228

Ohjaajat:
KTT Timo Hyvönen
KTT Esa Puolamäki

8.8.2012
Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

Sisältö

KUVIOLUETTELO	4
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Johdatus aiheeseen	5
1.2 Tutkimuksen kohteena oleva yritys	7
1.3 Tutkimusprosessi ja tutkimusasetelma.....	8
1.4 Tutkimusaineisto ja rajaukset.....	10
1.4.1 Haastatteluaineisto	10
1.4.2 Kirjallisuus ja artikkelit	11
1.5 Tutkimusongelma.....	11
1.6 Tutkimuksen rakenne	13
1.7 Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat	14
1.7.1 Tieteenfilosofia	15
1.8 Tutkimusote.....	17
2 TOIMINTOLASKENTA JA -JOHTAMINEN.....	19
2.1 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta	19
2.1.1 Yrityksen toiminnot	22
2.1.2 Resurssi- ja toimintoajurit.....	25
2.1.3 Asiakas kustannusten aiheuttajana.....	26
2.1.4 Budjetointi	28
2.2 TDABC	29
2.3 Toimintojohtaminen.....	31
2.3.1 Strateginen ja operatiivinen toimintojohtaminen.....	32
3 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖ, KRITIIKKI JA OPTIMOINTI.....	34
3.1 Toimintolaskennan käyttö yrityksissä.....	34
3.2 Toimintolaskennan edut	35
3.3 Toimintolaskennassa koetut vaikeudet	36
3.4 Optimointiajattelu	38
3.4.1 Kustannusajurien ja toimintojen optimointi	39
4 CASE-YRITYS	42
4.1 Yrityksen prosessit ja toiminnot.....	42
4.1.1 Hallintotason toiminnot	43
4.1.2 Varastotoiminnot	44
4.1.3 Pakastetoiminnot.....	46

4.1.4	Kuljetustoiminnot	46
4.1.5	Yrityksen prosessikaavio	47
4.2	Yrityksen johdon näkemyksiä ja ongelmia	48
4.3	Teoreettinen toimintolaskennan toteutus XX Oy:ssä.....	50
4.3.1	Toimintolaskennan ongelmat XX Oy:ssä.....	51
4.3.2	Suurkeittiö- ja vähittäiskauppa	53
4.3.3	Toimituskustannukset	56
4.3.4	Pakkaustoiminto.....	58
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	61
	LÄHTEET	65

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1	Tutkimusasetelma (Uusitalo 1997, 49)	8
Kuvio 2	Tutkimusprosessin osa-alueet (Koppa-tietokanta).....	9
Kuvio 3	Optimaalisen kustannuslaskentajärjestelmän suunnittelemisen (Kaplan & Cooper 1997, 104).	13
Kuvio 4	Subjektivistinen – objektivistinen -dimensio ja tieteenfilosofian taustaolettamukset (Burrell & Morgan 1979, 3)	15
Kuvio 5	Laskentatoimen tutkimusotteiden kartoitus (Kasanen ym. 1991, 317).....	18
Kuvio 6	Toimintolaskentakaavio (Goebel ym. 1998, 501).....	20
Kuvio 7	Toimintoketju (Alhola 1998, 28).	23
Kuvio 8	Esimerkki toimintohierarkiasta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 150).	24
Kuvio 9	Toimintolaskennan kustannusajureiden kaavio (Kaplan & Cooper 1997, 84).	26
Kuvio 10	Asiakashierarkia (Goebel ym. 1998, 508)	27
Kuvio 11	Kustannusten tarkkuustavoite (Kaplan & Cooper 1997, 103).	39
Kuvio 12	Yrityksen prosessikaavio	48
Taulukko 1	Case-yrityksen toiminnot.....	42
Taulukko 2	Omien toimituskustannusten kustannusrakenne (Yrityksen tilinpäätös 2011)57	
Taulukko 3	Pakkaamon kustannusrakenne	59

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Jotta yritykset pystyisivät tarjoamaan tuotteita ja palveluita pitkällä tähtäyksellä kilpailukykyiseen hintaan, on yritysten tiedettävä, paljonko tuote tai palvelu niille maksaa. Yhden tuotteen yrityksessä ongelmaa tuskin esiintyy, mutta tuotteiden tai palvelujen määrän kasvaessa yleensä alkaa esiintyä vaikeuksia. Yritysten pitää osata jakaa kaikki toiminnasta syntyvät kustannukset oikeassa suhteessa kullekin tuoteryhmälle tai tuotteelle, jotta tuotteet pystyttäisiin hinnoittelemaan oikein. Jos yritys hinnoittelee väärin tuotteensa, maksaa asiakas osasta tuotteita liian korkeaa hintaa ja osan tuotteista asiakas saa liian halvalla. Vaikka asiakassegmentointi, brändäys ja markkinointi ovat kaikki tehokkaita työkaluja tuotteiden asemoinnille, hinta on kuitenkin se, mikä kertoo viime kädessä asiakkaalle tuotteen korkealuokkaisuuden, taloudellisuuden, luotettavuuden ja arvon (Diamond & Oppenheim 2004, 277).

Yrityksen toimialasta ja toiminnasta riippuen kustannusrakenteet vaihtelevat yritysten välillä. Lord:n (1995, 318) mukaan yrityksen tulos jonka kiinteät kustannukset¹ ovat korkeat suhteessa muuttuviin kustannuksiin, on paljon herkempi myynnissä tapahtuville muutoksille kuin yritys, jonka muuttuvat kustannukset ovat suuret suhteessa kiinteisiin kustannuksiin. Tutkimuksen kohteena olevalle elintarviketukulle tyypillisesti muuttuviin kustannusten osuus suhteessa kiinteisiin kustannuksiin on suuri.

Elintarvikkeiden tukkutoiminta perustuu pitkälti siihen, että yritys ostaa tuotteita tuotantolaitoksilta, viljelijöiltä, tuottajilta tai maahantuojilta ja varastoi tuotteet omaan varastoonsa myydäkseen tuotteita eteenpäin asiakkailleen. Vaikka toiminnassa ei jalostetaakaan tuotetta, sisältää toiminta silti kiinteitä kustannuksia, joita joudutaan kattamaan tuotteesta saatavalla melko pienellä katteella. Tällaiset kustannukset aiheutuvat prosesseista, joita yrityksessä toteutetaan, kuten tuotteiden siirtely, käsittely, varastointi, toimitukset, hallinnointi yms. Tuotteista saatavan toimialalle tyypillisesti pienen katteen on katettava kaikki näistä prosesseista aiheutuvat kustannukset.

Tutkimuksen kohteena olevalla yrityksellä ei ole ennestään käytössään mitään kustannuslaskentajärjestelmää. Kyseisen alan yritykselle tyypillisesti tuotteita on suuri määrä. Ongelmaksi yritykselle toiminnan kasvaessa on muodostunut se, että yrityksen johdolla ei ole tietoa, miten välilliset kustannukset käyttäytyvät liiketoiminnan kasvaessa ja miten kustannukset jakautuvat eri prosesseille, tuotteille ja asiakkaille. Yritys on

¹ Kustannukset, jotka eivät riipu tai riippuvat vain vähän toiminta-asteen vaihteluista, käsitellään taloudellisissa laskelmissa kiinteinä kustannuksina (Neilimo & Uusi-Rauva 2007)

kasvanut voimakkaasti viime vuosina ja tavoitteena on myös tulevaisuudessa laajentaa toimintaa, mikä edellyttää entistä parempaa kustannustietoutta johdon päätöksenteon tueksi. Koskisen ym. (1995, 37) mukaan yrityksen taloudenohjaus vaatii tuekseen toimivan ja riittävän tarkan kustannusten laskentajärjestelmän toimiakseen halutulla tavalla. Kustannuslaskenta ja kustannusten hallinta ovat nykypäivän yritysjohton tärkeimpiä välineitä. Minkä tahansa johdon kustannuslaskentajärjestelmän tarkoituksena on tarjota relevanttia ja ajantasaista tietoa yrityksen johdolle. Tämä tieto tukee parempaa yrityksen voimavarojen johtamista tuotteiden ja palveluiden tuotannossa ja parantaa kilpailukykyä kustannusten, laadun ja tuottavuuden suhteen (Yair & Bala 1993, 563). Haluk & Vecdi:n (2009, 769) mukaan nykypäivänä yritysten kustannusrakenteet vaihtelevat päivä päivältä kiinteiden ja muuttuvien kustannusten osalta. Tästä johtuen jokaisen yrityksen pitäisi rakentaa kustannuslaskentajärjestelmänsä siten, että sitä on mahdollisimman helppo päivittää ja pitää ajan tasalla kustannustasojen heilahdellessa.

Tutkimuksessa perehdytään siihen, miten toimintolaskenta soveltuu elintarvikkeiden tukkutoimintaa harjoittavaan yritykseen, saadaanko siitä strategista tai operatiivista hyötyä vai hyödyttääkö tällainen laskentamenetelmä yleensäkin yritystä. Askarany & Yazdifar:n (2007, 93) mukaan merkittävä osa kirjallisuuden mukaan viittaa siihen, että perinteinen kustannuslaskenta² ei anna riittävästi tietoa nykyisten yritysten johdolle päätöksen tekoa varten. Toisaalta taas uudempi kustannuslaskentatekniikka, kuten toimintolaskenta potentiaalisena vaihtoehtona ongelmaan, ei ole kuitenkaan laajalti levinnyt ja käytössä kaikilla potentiaalisilla käyttäjillä. Pirtilä & Hautaniemen (1995, 327) mukaan moni yritys on parantanut kustannuslaskentajärjestelmiään kehittämällä toimintokohtaista kustannuslaskentajärjestelmää, joka tarjoaa tuotekustannuksia, jotka ovat tarkempia kuin perinteisen kustannuslaskennan tarjoamat luvut. Myös Hopper ym. (2007, 172) mukaan on melko laajalti hyväksytty, että toimintokohtainen kustannuslaskenta voi tarjota etua ja tärkeää tietoa johdolle päätöksen tekoa varten, mutta järjestelmän tultua käyttöön monissa yrityksissä on syntynyt vaikeuksia ja epäonnistumisia.

On selkeästi havaittavissa, että tutkimukset osoittavat toimintolaskennan paremmuuden, mutta toteutustasolla järjestelmässä on selkeästi havaittu olevan ongelmia ja puutteita. Tutkimuksen pohjana toimivat juuri aikaisemmat tutkimukset kustannuslaskentajärjestelmien tehokkuudesta, käytöstä ja vertailuista sekä omat havainnot työskennellessäni tutkimuksen kohteena olevassa yrityksessä.

² Perinteinen kustannuslaskenta tarkoittaa lisäyslaskentaa

1.2 Tutkimuksen kohteena oleva yritys

Tutkimuksen kohteena oleva yritys on Satakunnassa toimiva tukku, jonka päätoimiala on elintarvikkeiden tukkutoiminta. Yrityksen todellinen nimi on muutettu XX Oy:ksi tutkimuksessa esiintyvien liiketoiminnalle arkaluonteisten asioiden suojaamiseksi. Yritys on perustettu vuonna 1982, jolloin toiminta perustui pitkälti perunoiden ja vihannesten myyntiin. Nykyään toiminta tapahtuu n. 3600 m^2 hallissa, jonka laajennusprojekti saatiin loppuun vuoden 2011 kesällä. Hallissa on erikseen viilennetyt varastotilat hedelmille, vihanneksille, juureksille, kala- ja lihatuotteille sekä laajat pakastetilat pakasteiden säilytykselle. Yrityksessä on myös ns. ”keräilyalue-varastotila”, jossa varastoidaan tuotteita, jotka eivät vaadi kylmäsäilytystä. Valikoima on kasvanut kolmessa vuosikymmenessä muutamasta kymmenestä tuhansiin tuotteisiin vihannes- ja hedelmäpuolen edelleen kattaessa lähes puolet toiminnan tuotoista.

Asiakaskunta koostuu tällä hetkellä vähittäiskaupoista, muista tukuista ja suurkeittäöistä, joita ovat pitseriat, lounaspaikat, ravintolat, koulut yms. Vähittäiskauppa kattaa yrityksen myynnistä n. 20% ja loput 80% koostuu tasaisesti muista edellä mainituista yrityksistä. Yrityksen liikevaihto on ollut viime vuosina melko voimakkaassa nousussa, mikä pääasiassa johtuu yrityksen markkinaosuuden kasvamisesta. Toimintaan on haettu lisää kannattavuutta mm. omien maahantuontikanavien synnyttämällä ja jatkuvalla toiminnan kehittämällä.

Yritys tuottaa myös palveluja toimittaessaan tuotteet asiakkailleen tarkasti määrättyyn paikkaan asiakasyrityksen tiloissa. XX Oy:llä on käytössään sekä omia toimituksiin käytettäviä kuorma-autoja että ulkoistettuja toimituspalveluja. Yritys työllistää keskimääri noin 34 henkilöä ja liikevaihtoa vuonna 2010 kertyi 15,8 miljoonaa euroa.

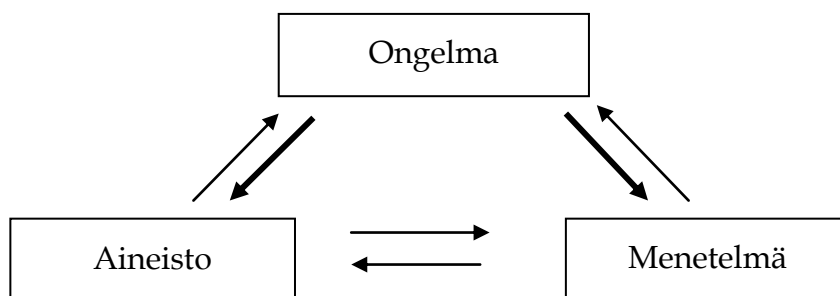
Yritys on tällä hetkellä jokseenkin murrosvaiheessa ja yrityksessä tapahtuu jatkuvalla ja nopealla tahdilla muutoksia IT-järjestelmissä, kalustossa ja henkilöstössä, joita yrittään muokata entistä paremmin yrityksen nykyisiin tarpeisiin. Esim. suurin osa tietokoneista on uusittu, sähköpostijärjestelmät ovat päivitetty, toiminnanohjausjärjestelmää ollaan uusimassa ja trukkeja on päivitetty malleihin, jotka sopivat parhaiten ahtaissa tiloissa toimimiseen. Myös ekologisuuteen ja ympäristöön on panostettu hankkimalla yritykseen jokaiselle jätelajille sopivat jätepuristimet ja yritykseen on palkattu myös erityinen toimitilojen järjestyksestä ja siivouksesta vastaava henkilö. Yritys on tehnyt uusia investointeja hallin laajennusinvestoinnin ollessa viimeaikojen suurin. Tällä hetkellä yritykseen ollaan ulkoisen tarjoajan projektina viemässä eteenpäin investointia, jossa toimitiloihin asennetaan langattomasti toimiva puheohjattu keräilyjärjestelmä. Investoinnin tavoitteena on tehostaa tuotteiden keräilynopeutta, pienentää tuotteiden keräilyssä syntyvää virheprosenttia, tehostaa varaston hallintaa ja vähentää toiminnassa tarvittavan paperin määrää. Myös muita kohteita kehitetään, kuten kustannuslaskennan

osalta yrityksen johto on tullut entistäkin tiedonhaluisemmaksi yrityksen kustannusrakenteesta ja niistä seikoista, mitkä vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen merkittävästi.

1.3 Tutkimusprosessi ja tutkimusasetelma

Tutkimuksen ymmärtämisen kannalta on tärkeää, että tutkimuksessa on esitetty tutkimuksen kulku ja perusasetelma, joka toimii tutkimuksen pohjana ja runkona. Lukijan on näin helpompi ymmärtää, miten tutkittavaa kohdetta on lähestytty ja mistä asetelmasta tutkittavaa ongelmaa on alettu käsitellä. Tutkimusprosessi kuvaa taas tutkimuksen etenemistä tutkittavan aiheen tutkimuskysymyksestä tutkimuksen johtopäätöksiin.

Tutkimusasetelma muodostuu kolmesta eri tekijästä. Näitä tekijöitä ovat tutkimusongelma, käytetty aineisto ja valittu tutkimusmenetelmä. Selkeänä lähtökohtana tutkimukselle voidaan pitää tutkimusongelmaa, joka koostuu tutkimuskysymyksestä ja mahdollisesti sitä täsmentävistä alakysymyksistä. Tutkimuksessa pyritään vastaamaan näihin kysymyksiin. Tutkimusongelma määrittelee myös pitkälti sen, millaista aineistoa ja menetelmiä tutkimuksessa käytetään (Uusitalo, 1998, 49-50) Alla on kuvattu kaaviona tutkimusasetelma.



Kuvio 1 Tutkimusasetelma (Uusitalo 1997, 49)

Tutkimusongelmasta lähtevällä kahdella paksummalla nuolella on kuvattu, miten tutkimusongelmalla on voimakas vaikutus siihen, mitä menetelmiä ja mitä aineistoa tutkimuksessa käytetään. Ongelman merkityksellisyyttä vähättelemättä kaikilla tutkimusasetelman elementeillä on tiukka sidos toisiinsa ja niiden välinen yhteys muodostaa tärkeän osan empiirisen tutkimuksen rakennetta.

Tutkimusongelmassa esitetyt kysymykset luonnollisesti vaikuttavat niihin menetelmiin, joilla tutkimusta voidaan tehdä ja aineistoon, josta tutkimukseen voidaan saada tietoa. Tutkimuksessa käytettävä aineisto muodostuu pitkälti kirjallisuudesta, artikkeleista, yrityksen henkilökunnan näkemyksistä ja tutkijan omasta subjektiivisesta näkemyksestä. Tällä on selkeä sidos menetelmiin, joilla tutkimusta tutkittavasta yrityksestä tehdään. Menetelmät ovat empiirisiä, subjektiivista tulkintaa sisältävää tarkastelua ja aiempiin tutkimuksiin perustuvaa.

Tieteellinen tutkimus on vaiheittain etenevä prosessi, joka noudattaa useimmiten tiettyä etenemistapaa. Tutkimusaiheeseen perehtymisestä edetään yleensä usean välivaiheen kautta tutkimuksen raportoimiseen. Prosessin eri osat toimivat toistensa kanssa vuorovaikutuksessa ja prosessin eri osa-alueet voivat vaikuttaa toisiinsa esim. täsmentävästi, mutta prosessi etenee kuitenkin jatkuvasti. Tutkimus aloitetaan perehtymällä aiempiin tutkimuksiin ja tästä saatava käsitys tutkimusaiheesta ja tutkimuskysymyksestä muutetaan selkeään kirjalliseen muotoon tutkimussuunnitelmassa. Tutkimussuunnitelmassa määritetään tutkimuksen lähtökohdat, toteuttaminen ja raportointi yksityiskohtaisesti. Tutkimussuunnitelma ohjaa tutkimuksen etenemistä ja se saattaa tarkentua tai jopa muuttua tutkimuksen edetessä. Tutkimuksen toteutuessa tehdään suunniteltu aineiston keruu ja analyysi käytännössä ja analyysiin perustuen muodostetaan johtopäätökset. Tutkimustulokset ja niiden saamiseen liittyvät toimenpiteet raportoidaan kirjallisesti ja raportti noudattaa tieteellisen kirjoittamisen periaatteita. Tutkimuksen kuluessa nousee esiin yleensä uusia tutkimuskysymyksiä, joihin voidaan palata toisen tutkimuksen muodossa. Usein näihin jatkotutkimuskysymyksiin palataan raportin lopussa (Koppa tietokanta). Kuviossa 2 on esitetty tutkimusprosessin osa-alueet.



Kuvio 2 Tutkimusprosessin osa-alueet (Koppa-tietokanta)

Tutkimusprosessi etenee tutkijan työskennellessä tutkittavassa yrityksessä ja siten tutkija on osa päivittäistä yrityksen arkea. Tämä antaa tutkijalle mahdollisuuden osallis-

tua yrityksen päivittäiseen toimintaan ja mahdollistaa yrityksessä tapahtuvien toimintojen ja prosessien seuraamisen ja niihin osallistumisen. Tutkimusprosessissa tutkimus etenee perehtymällä tutkittavan yrityksen prosesseihin, toimintoihin ja ongelmiin sekä yrityksen johdon kanssa käytyihin teemahaastatteluihin, joiden perusteella muodostetaan kokonaiskuva siitä, mitä yrityksessä tapahtuu. Yrityksen toiminnan ja liiketoimintaidean tarkalla kuvaamisella pyritään perustelemaan sitä, miten toimintolaskenta soveltuu kyseiseen yritykseen ja miksi siihen kannattaisi tai ei kannattaisi panostaa resursseja. Näistä muodostuva kokonaisuus muotoutuu tutkimuksen lopuksi raportoitavassa muodossa oleviin tutkimuksen johtopäätöksiin. Koko tutkimuksen ajan luonnollisesti eettiset normit ja arvot ohjaavat tutkimusta. Tähän liittyy esimerkiksi tutkimuksen kohteena olevan yrityksen salassa pitäminen, jotta liiketoimintaan liittyvät arkaluonteiset asiat pysyvät salassa.

1.4 Tutkimusaineisto ja rajaukset

Tutkimusaineistona käytetään kirjallisuutta ja artikkeleita, joilla luodaan teoreettinen pohja tutkimukselle. Tämä aineisto toimii pohjana yrityksestä saatavalle kvantitatiiviselle ja kvalitatiiviselle primääriaineistolle, jonka perusteella tutkimus etenee kohti johtopäätöksiä. Tutkimukseen sisältyy myös yrityksen henkilökunnan haastatteluja, joilla pyritään saamaan selkeä kuva yrityksen toiminnoista ja prosesseista. Kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen aineisto muodostavat keskeisen kokonaisuuden tutkimuksessa, jolloin tutkija pystyy muodostamaan selkeän kokonaiskuvan yrityksestä ja sen toiminnasta. Tutkijan itse työskennellessä yrityksessä myös tutkijan omat havainnot ja kokemukset yrityksen toiminnasta muodostavat merkityksellisen osan tutkimuksen aineistoa.

1.4.1 Haastatteluaineisto

Tutkimuksen kvalitatiivinen haastatteluaineisto perustuu yrityksen toimitusjohtajan, myyntipäällikön ja markkinointipäällikön haastatteluihin. Haastattelut ovat luonteeltaan avoimia haastatteluita, joissa ei olla asetettu erillisiä kysymyksiä, vaan haastatteluille on pääasiassa annettu aihe, josta keskustellaan. Haastattelut ovat tarkoituksen mukaisesti tehty melko avoimessa ilmapiirissä, jolloin haastateltavilla ei ole minkäänlaisia paineita vastausten suhteen. Koska yrityksen työntekijöiden määrä on varsin pieni, pystytään jo melko pienellä haastatteluiden määrällä saavuttamaan selkeä kuva siitä, johon tutkija haluaa näkemyksen haastateltavilta. Haastateltavien nimiä ei ole julkaista tutkimuksessa ja yrityksenkin nimi pidetään salassa koko tutkimuksen ajan. Tällä kuitenkin lienee po-

sitiivinen vaikutus vastausten tuloksiin, koska haastateltavien anonyymiyden uskotaan parantavan vastausten avoimuutta. Haastattelut suoritettiin keväällä maaliskuussa 2012. Haastattelut käytiin toimitusjohtajan, myyntipäällikön ja markkinointipäällikön kanssa, koska heillä oli alalta kaikista pisin kokemus ja he olivat toimineet myös kyseisen yrityksen palveluksessa pisimpään. Lisäksi kaikki haastateltavat ovat toimineet vaihtelevia aikoja lähes kaikissa eri toimialaan liittyvissä tehtävissä, joita haastattelun vastaustenkin kannalta oli olennaista tietää. Täten heillä on paras mahdollinen kokonaiskuva yrityksen toiminnasta.

Haastatteluista on tehty muistiinpanot paperille, ja lainaukset näistä haastatteluista on pyritty pitämään sellaisina, kuin vastaus on annettu. Kuitenkin teksti on muutettu kirja-kielen muotoon murre sanojen häiritessä tekstin soveltumista tieteelliseen tutkimukseen kuitenkin asiasisältöä muuttamatta.

1.4.2 Kirjallisuus ja artikkelit

Kirjallisuus on osittain melko vanhaa, koska toimintolaskenta sinänsä ei ole uusi keksintö, mutta kuitenkin mahdollisuuksien mukaan on käytetty myös uutta lähdeaineistoa. Kuitenkin tutkittavassa yrityksessä toimintolaskenta on uusi käsite yrityksen johdolle ja siksi suhteellisen vanhakin kirjallisuus soveltuu yritykseen, koska periaatteet joilla yritystoimintaa tutkittavassa yrityksessä toteutetaan, eivät ole muuttuneet vuosikymmeniin. Toimintaa toteutetaan melkein samoin periaattein ja siksi vanhakin aineisto on uutta tutkittavassa yrityksessä. Yrityksen myyntipäällikön sanoin ”*työskennellessäni 30 vuotta sitten Riislassa (Vanha suuri tukku), eivät toiminnassa olevat ongelmat ole juurikaan muuttuneet, samat periaatteet pätevät edelleen*”. Artikkelit ovat osittain tuoreempia, sillä tutkimuksia toimintolaskennasta toteutetaan nykyäänkin ja aiheena toimintolaskennan optimointi on hieman tuoreempi verrattuna toimintolaskentaan.

1.5 Tutkimusongelma

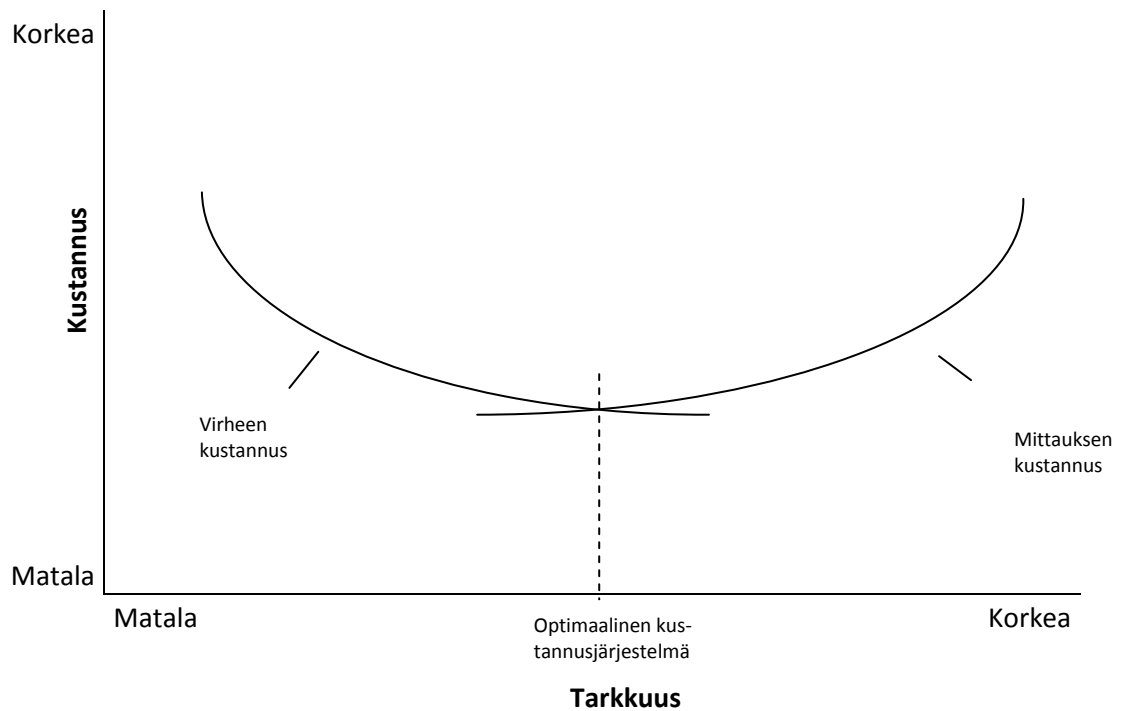
Hirsjärvi, Remes & Sajavaara (2008) kehottavat esittämään tieteellisen tutkimuksen taustalla olevan ongelman mahdollisimman selkeästi ja tarkkarajaisesti, sekä heidän mukaansa tutkimuksella tulisi olla juoni ja johtoajatus, jota tutkimus seuraa alusta loppuun asti. Tämän perusteella voidaan laatia tutkimuksen pääongelma.

Tutkimusongelmalla tarkoitetaan tutkimuksen perustana olevaa yleisluonteista kysymystä, joka hahmottaa tutkittavaa kokonaisuutta. Tarvittaessa olennaisen päätutkimusongelman alla voi olla useampi alaongelma (Hirsjärvi ym. 2004, 117-119). Tässä tutkimuksessa syvennyttään XX Oy:n laskentatoimeen ja toimintolaskennan soveltuvuu-

teen yritykseen. XX Oy:n viime vuosien voimakas kasvu, laajentunut tuotevalikoima ja asiakaskunta ovat tuoneet yritykseen ongelmia, koska yrityksen kustannusrakenne on muuttunut toiminnan kasvaessa välillisten kustannusten kattaessa yhä suuremman osuuden yrityksen kustannuksista. Kuitenkin yrityksen lähtökohtana tällä hetkellä on, että yritys on palkannut yhden henkilön työskentelemään kustannuslaskennan parissa ja tämän tekemien kustannuslaskelmien perusteella johdolla on yksi työkalu enemmän päätöksenteon tueksi. Siitä seuraa kysymys, pitäisikö yrityksen palkata lisää kustannuslaskentahenkilöstöä yritykseen tai peräti sijoittaa ATK-toimintolaskentajärjestelmään, joka toimisi kustannuslaskennassa henkilöstölle omana työkaluna parantaen laskemien tarkkuutta ja tekemällä siitä helpompaa, reaaliaikaisempaa ja luotettavampaa. Tukisiko tämä yrityksen päätöksentekoa enemmän ja antaisiko tämä yrityksen johdolle paremmat työkalut ohjata yritystä entistä kannattavammaksi? Näistä voidaan muodostaa seuraavat tutkimuskysymykset:

- Miten toimintolaskenta tukee päätöksentekoa XX Oy:ssä?
- Kuinka paljon toimintolaskentaan kannattaa sijoittaa resursseja XX Oy:ssä?

Tutkimuksen tavoitteena on siis kuvata XX Oy:n toimintolaskentaa siitä saatavan hyödyn ja siihen panostettavien resurssien näkökulmasta. Toimintolaskentajärjestelmän tarkkuus parantuu siihen sijoitettaessa, mutta siitä saatava tieto ei välttämättä tue päätöksentekoa riittävän suuressa määrin, jolloin ongelmaksi muodostuu järjestelmään sijoitettavien resurssien ja siitä saatavan hyödyn suhde. Siinä vaiheessa, kun kustannuslaskentaan sijoitettu euro ei tuota itseään, on teoreettisesti ajateltuna ollut turha sijoitus. Kustannuslaskennan tarkkuuden optimia kuvaa alla oleva kuvio varsin teoreettisesta näkökulmasta:



Kuvio 3 Optimaalisen kustannuslaskentajärjestelmän suunnitteleminen (Kaplan & Cooper 1997, 104).

Kuvio on varsin teoreettiselta pohjalta laadittu, mutta antaa tutkimukselle lähtökohdan. Kuviossa vaaka-akseli kuvaa yrityksen käyttämän kustannuslaskentajärjestelmän tarkkuutta yrityksessä ja pystyakseli kuvaa kustannuslaskentajärjestelmän hintaa. Kuviossa vasemmalta oikealle nouseva käyrä osoittaa, miten kustannuslaskentajärjestelmän hinta nousee, kun halutaan entistä tarkempaa tietoa kustannuksista. Vasemmalta oikealle laskeva käyrä kuvaa taas sitä, miten virheen kustannus siitä kun tehdään virheellinen päätös liian epätarkan tiedon valossa, pienenee kun kustannuslaskentajärjestelmän tarkkuus kasvaa. Tutkimuksessa käsitellään myös toimintolaskennan sovellusta TDABC:a (Time Driven Activity Based Costing), koska se on hieman yksinkertaistettu versio toimintolaskennasta ajatusmallina ja toimii mielestäni yhtenä vaihtoehtona siinä, miten toimintolaskentaa voisi soveltaa XX Oy:hyn

1.6 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus sisältää viisi päälukua, joista ensimmäinen toimii johdatuksena tutkittavaan aiheeseen. Johdanto-kappaleessa johdatetaan aiheeseen ja määritetään varsinaiset tutkimusongelmat. Tämän lisäksi kappaleessa esitetään tieteenfilosofiset ja metodologiset

valinnat ja tutkimusmenetelmät. Lisäksi johdannossa esitellään tutkimusprosessi, -asetelma ja -rajaukset.

Toisessa luvussa esitellään toimintolaskennan ja toimintojohtamisen taustaa sekä TDABC:a ja käsitellään eri termejä, joita käytetään tutkimuksessa.

Tutkimuksen kolmas luku pyrkii esittämään toimintolaskennan nykyistä käyttöä muissa yrityksissä, sen heikkouksia, paremmuuksia ja toteutuksessa havaittuja ongelmia ja onnistumisia sekä optimoinnin teoriaa.

Neljännessä luvussa kuvataan XX Oy:n prosesseja, kuvataan yrityksen toimintoja ja otetaan kantaa toimintolaskennan soveltumiseen XX Oy:n päätöksenteon kannalta ja siihen, kuinka paljon toimintolaskentaan olisi järkevää sijoittaa resursseja. Lisäksi kappaleessa esitetään yrityksen johdon mielipiteitä ja viitataan heidän haastatteluissa mainitsemiinsa ajatuksiin.

Tutkimuksen viimeisessä luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset, joilla pyritään tiivistämään tutkimuksen tulokset ja samassa kappaleessa esitetään myös jatkotutkimuskysymyksiä.

1.7 Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat

Käytettävä tutkimusmenetelmä määräytyy joko teoreettisen viitekehyksen mukaan, joka määrää sen millaista aineistoa täytyy kerätä, tai sitten olemassa oleva aineisto antaa rajat sille, millainen teoreettinen viitekehys voi olla ja millaiset menetelmät tulevat kyseeseen. Teoreettisen viitekehyksen ja siihen sopivan metodin valitseminen on tärkeää tutkimuksen onnistumisen kannalta (Alasuutari 1999, 83).

Tieteenfilosofisten ja metodologisten tieteellisten tutkimusten taustatekijöiden ja pelisääntöjen tunteminen on koko tiedeyhteisön etu. Sekä tieteen tekijöiltä että tieteen tuloksia hyväksikäyttävältä laajalta asiantuntija- ja päätöksentekijäjoukolta vaaditaan tätä tuntemusta ja ymmärrystä. Tieteelliset tutkimusmenetelmät kuitenkin muuttuvat, kun uusia metodeja ehdotetaan otettavaksi käyttöön. Erilaiset käsitykset tieteellisen tutkimuksen yleisestä luonteesta ja päämäärästä ohjaavat valintoihin toisistaan hyvinkin paljon poikkeavien tutkimustapojen välillä. Tästä johtuen tieteenfilosofisten metodologisten käsitysten pohjalta valitaan myös tutkimusote. Tutkijoiden metodinen valmius auttaa heitä suhtautumaan kilpaileviin metodeihin ja tieteenkäsityksiin sekä helpottaa parhaiten soveltuvien lähestymistapojen löytämistä. Siten voidaan sanoa, että metodologian ja tieteenfilosofian tehtävänä ei ole vain kuvata olemassa olevia metodeja, vaan ne myös tarjoavat tutkijoille välineitä, joiden avulla tieteellistä metodiikkaa sekä itse metodiikan taustalla olevia käsityksiä tieteestä voidaan arvioida sekä arvostella (Niiniluoto 1997, 23-24).

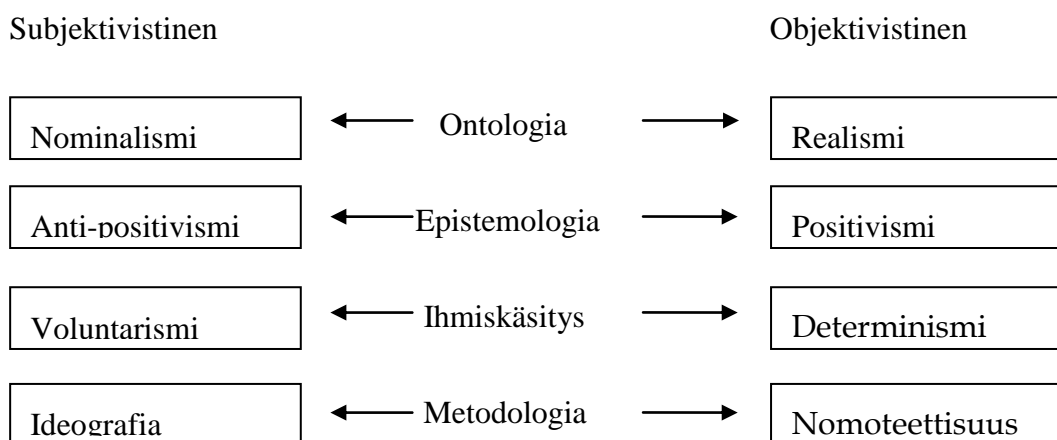
1.7.1 Tieteenfilosofia

Empiriaa, filosofiaa ja teoriaa sisältävään tutkimukseen kuuluu filosofisten kysymysten selvittäminen. Käytäntöön ja soveltamiseen perustuva tutkimus voi sisältää paljon piileviä oletuksia, jotka koskevat ihmistä, maailmaa, tiedonhankintaa yms. Edellä mainittuja oletuksia voidaan kutsua taustasitoumuksiksi tai filosofisiksi perusoletuksiksi (Hirsjärvi ym. 2004, 120). Burrelin ja Morganin (1979, 1-2) mukaan tieteenfilosofisia pääsuuntauksia ovat subjektivistinen ja objektivistinen lähestymistapa (kts. kuvio 2). Yhteiskuntatieteellisessä kirjallisuudessa näistä suuntauksista käytetään nimityksiä fenomenologinen ja positivistinen lähestymistapa. Subjektivistiseen pääsuuntaukseen liitetään usein myös ajatus kvalitatiivisesta tutkimuksesta, kun taas objektivistisessä lähestymistavassa kvantitatiivinen ote yleensä hallitsee tutkimusta (Hirsjärvi ym. 2004, 120).

Objektivistisen lähestymistavan mukaan todellisuus on tarkastelijasta riippumatonta. Todellisuus näyttäytyy realistisena ja konkreettisena, jolloin se on myös yksilöön nähden ulkopuolinen (Pihlanto 1988, 322).

Subjektivistisen lähestymistavan mukaan organisatoriset tilanteet, joissa toimitaan, ovat päätöksentekijöiden itsensä luomaa. Toisin sanoen ihmiset itse luovat sosiaalisen todellisuutensa (Pihlanto 1988, 322). Subjektivistisen lähestymistavan mukaan ihminen nähdään aktiivisena informaation käsittelijänä, symbolien luoja ja niiden käyttäjänä (Pihlanto 1993, 178-179).

Tieteenfilosofiset taustaolettamukset voidaan jakaa neljään ryhmään: ontologia, epistemologia, ihmiskäsitys ja metodologia. Kun nämä neljä taustaolettamusta asetetaan vastakkain subjektivistisessä ja objektivistisessä dimensiossa, saadaan taustaolettamuksille kuvion 4 mukainen ryhmittely (Burrell & Morgan 1979, 1-3).



Kuvio 4 Subjektivistinen – objektivistinen -dimensio ja tieteenfilosofian taustaolettamukset (Burrell & Morgan 1979, 3)

Ontologialla tarkoitetaan filosofian osa-aluetta, joka käsittää objektien olemassaoloopin (Lukka 1989, 95). Ontologia käsittelee sitä, miten tutkija näkee tutkimuksen kohteen ja mitä hän pitää todellisena (Hirsjärvi ym. 2004, 120). Niiniluodon (1997, 125) mukaan ontologia on filosofian osa-alue, jossa tarkastellaan todellisuuden peruselementtejä ja rakennetta. Lukan (1989, 95-96) mukaan tieteenfilosofiassa ontologisille ongelmille on tyypillistä, että niiden tulokset muotoutuvat kielellisen argumentaation muotoina. Ontologiset oletukset voidaan jakaa päävaihtoehtojen mukaisesti realismiin, nominalismiin ja konseptualismiin³. Näihin voidaan vielä lisätä idealismi⁴ ja materialismi⁵ (Lukka 1989, 95-96).

Realismi voidaan jakaa kahteen toisiaan täydentävään osaan, joita ovat metafyyminen realismi ja käsiterealmi. Metafyyminen realismi näkee objektit olemassa olevina yksilön tajunnasta riippumatta. Näin ollen metafyymsen realismin mukaan yksilön ympärillä oleva maailma on juuri sellainen kuin yksilö sen ympärillään näkee. Käsiterealmi olettaa, että ympäröivälle maailmalle on olennaista universaalien eli yleiskäsitteiden olemassaolo. Käsiterealismen mukaan tietyt käsitteet ovat ihmisen ajatuksista riippumattomia. Realismille on tyypillistä, että ihminen näkee maailman konkreettisena ja objektiivisena ja ihmisen tehtävä on pyrkiä ratkaisemaan, minkälainen ympäröivä maailma on (Lukka 1989, 96).

Nominalismin mukaan ympäröivä maailma koostuu yksilöistä eli subjekteista. Yleiskäsitteet muodostuvat nominalismin mukaan pelkistä nimistä, joiden taustalla ei oleteta olevan tosiolevaisia. Nominalismi siis kyseenalaistaa yleisten käsitteiden ja olettamusten olemassaolon (Lukka, 1989, 97). Tämän tutkimuksen perusolettaus on nominalismi. Tutkittavan yrityksen toimialaan liittyvät yleiskäsitteet muodostuvat alalla, mutta kuitenkin yrityksessä käsitteet muodostuvat

Epistemologia koskee tietoa ja siihen liittyviä ongelmia tiedostamisessa ja tiedonsaannissa (Hirsjärvi ym. 2004, 120). Niiniluodon (1997, 37) mukaan epistemologia eli tieto-oppi on antiikin ajoista lähtien ollut tiedon käsitettä ja tiedon saavuttamisen menetelmiä pohtiva filosofian osa-alue. Tieto-oppi tutkii tiedon käsitettä, tiedon alkuperää ja lajeja sekä sitä, mitä mahdollisuuksia tiedon saavuttamisella on. Tieto-opin piiriin kuuluu myös tiedon luotettavuuden ja varmuuden tutkiminen. Epistemologia voidaan jakaa positivismiin ja anti-positivismiin. Positivismille on ominaista säännönmukaisuuksien ja

³ Konseptualismi pyrkii tasaamaan realismin ja nominalismin välisiä eroja. Yleiskäsitteet esiintyvät ihmisen tajunnassa mutta eivät objektiivisessa todellisuudessa Esim. Lukka (1989)

⁴ Idealismi näkee todellisuuden viime kädessä subjektiivisena (Lukka 1989, 97)

⁵ Materialismi olettaa todellisuuden perimmältään aineelliseksi, jolloin ihmisen aineellisuus hallitsee hänen tajuntaansa eikä toisinpäin Ks. Esim. Lukka (1989)

syy-seuraussuhteiden etsiminen, kun taas anti-positivismin mukaan ympäröivää maailmaa voidaan ymmärtää yksilöiden näkökulmasta ainoastaan ottamalla osaa tutkittavaan kohteeseen. Subjektiiivisuus korostuu tällöin objektivistisuuden sijasta (Burrell & Morgan 1979, 5). Tämän tutkimuksen epistemologia on anti-positivistinen, koska tutkija osallistuu tutkimuskohteen päivittäiseen toimintaan ja on osa sitä samalla hankkien tutkimuskohteesta tietoa, jolloin subjektivistisuus korostuu tutkimuksessa.

Ihmiskäsitys tarkoittaa edellytyksiä, ominaisuuksia ja oletuksia tutkimuksen kohteesta menetelmiä valittaessa. Ihmiskäsitys on merkittävässä roolissa empiirisessä tutkimuksessa ja se voi muuttua tutkimuksen edetessä, mikäli tutkimuksessa havaitaan sellaisia piirteitä, mitkä eivät periaatteellisellakaan tasolla sovellu lähtökohtana olevaan ihmiskäsitykseen. Ihmiskäsityksen muutoksen havaitseminen ei välttämättä ole yksinkertaista ja se saattaa aiheuttaa muutoksen tutkimusohjelmaan. Yhteisöissä esiintyy aina pyrkimys vallitsevan tilan säilyttämiseen (Pihlanto 1989, 121). Ihmiskäsitys jakaantuu deterministiseen ja voluntaristiseen ihmiskäsitykseen. Determinismin mukaan ihmisen toiminta määräytyy täysin sen ympäristön mukaan, jossa ihminen toimii. Voluntarismin mukaan puolestaan ihminen on täysin autonominen ja vapaa määräämään omasta toiminnastaan (Burrell & Morgan 1979, 6). Tämä tutkimus on ihmiskäsitykseltään voluntaristinen, koska organisaation kustannuslaskenta ja sen toteuttaminen on täysin organisaation henkilöstön päätettävissä ja ohjailtavissa.

Metodologiaa käsittelevät ääripään lähestymistavat ovat nomoteettisuus ja ideografia. Nomoteettinen lähestymistapa korostaa systemaattisia tutkimustekniikoita ja siihen liittyy yleensä aineiston analysointi kvantitatiivisilla menetelmillä. Nomoteettiselle tutkimukselle ovat ominaisia tietyntylaiset standardoidut työvälineet ja menetelmät. Ideografia olettaa, että tutkimuskohdetta voidaan ymmärtää ainoastaan tutkijan olemalla osa sitä, jolloin se korostaa subjektin asemaa tutkimuskohteen sisällä. Tällöin tutkimuskohteen seuranta on osa tutkijan päivittäistä elämää (Burrell & Morgan 1979, 6). Tämä tutkimus on selkeästi metodologialtaan ideografinen, koska tutkija tutkii kohdeyritystä sen sisällä ja on osana yrityksen toiminnoissa.

1.8 Tutkimusote

Tutkimusotteella viitataan tutkijan tekemiin metodologisiin perusratkaisuihin, jotka liittyvät edellä esiteltyihin tieteenfilosofisiin perusolettamuksiin sekä tutkimuksessa käytettyihin metodeihin. Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991, 317) ovat jaotelleet laskentatoimen tutkimusotteet käsiteanalyttiseen, nomoteettiseen, toiminta-analyttiseen, konstruktiiiviseen ja päätöksenteko-metodologiseen tutkimusotteeseen, kuten kuviossa 4 on esitetty.

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	KÄSITEANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE	NOMOTEETTINEN TUTKIMUSOTE TOIMINTA- ANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE
Normatiivinen	PÄÄTÖKSENTEKOME- TO-DOLOGINEN TUTKIMUSOTE	KONSTRUKTIIVINEN TUTKIMUSOTE

Kuvio 5 Laskentatoimen tutkimusotteiden kartoitus (Kasanen ym. 1991, 317)

Kuvion 5 mukaisessa tutkimusotteiden nelikentässä tiedon käyttämistä kuvataan normatiivisuus-deskriptiivisyys-dimension avulla ja tiedon hankintaa luonnehditaan teoreettisuus- empiirisuus-ulottuvuudella. Deskriptiivisen käsityksen mukaan teoriat eivät selitä ilmiötä, vaan teoriat pyrkivät kuvaamaan ilmiöt niin yksinkertaisesti ja ta- loudellisesti kuin mahdollista. Tiede pyrkii tällöin vastaamaan erityisesti kysymykseen: ”miten on?”. (Niiniluoto 1997, 216) Normatiivisuudella tarkoitetaan puolestaan ekspli- siittisesti tavoitehakuista luonnetta eli normatiivinen tutkimus pyrkii vastaamaan kysy- mykseen: ”miten pitäisi toimia?” (Lukka 1991, 167).

Tutkimus on normatiivinen, koska se tutkii kohdetta siitä näkökulmasta miten asioi- den pitäisi olla ja tutkimus sisältää teoreettisen osan, jota peilataan yrityksessä tapahtu- vaan toimintaan ja yritetään luoda uusi ajattelutapa kustannuslaskennan kenttään. Tut- kimus on teoreettisen ja empiirisen vaihtoehdon kannalta enemmän empiirinen, koska tutkimus perustuu siihen, miten todellisen yrityksen toimintaan yritetään soveltaa teo- reettista mallia ja perustella, miksi se sopii tai ei sovi käytännön yritykselle päätöksen- teon pohjaksi.

2 TOIMINTOLASKENTA JA -JOHTAMINEN

2.1 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta

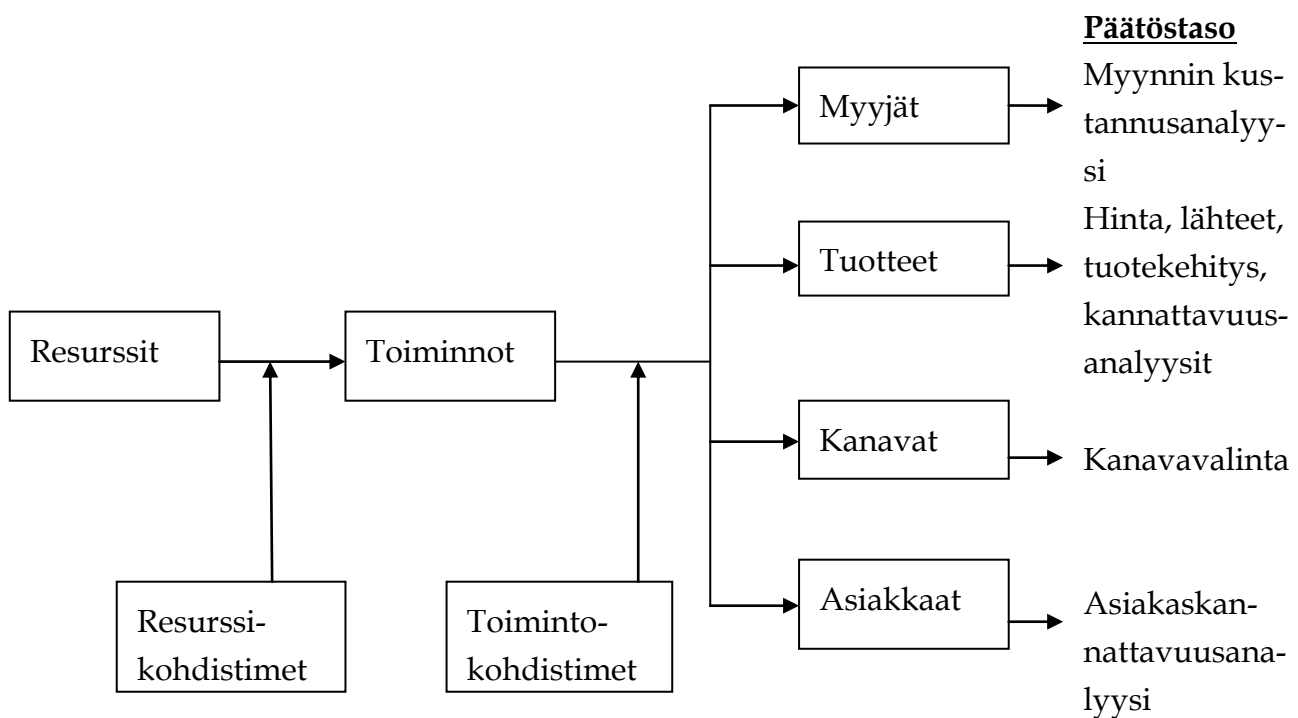
Toimintoperusteinen kustannuslaskenta (toimintolaskenta) eli ABC kehitettiin 1980-luvulla, koska perinteisen kustannuslaskennan tuloksiin ei oltu riittävän tyytyväisiä. Ennen toimintolaskentaa yrityksen kiinteät kustannukset tai välilliset kustannukset kuten valaistus ja lämmitys laskettiin jonkin toiminnon välittömän kustannuksen mukaan, kuten työntekijöiden palkkojen tai ostettujen materiaalien kustannusten mukaan. Tämä oli melko selkeä ja yksinkertainen toimintatapa, mutta se johti ongelmaan, jossa kaksi toimintoa kulutti saman määrän välittömiä kustannuksia, mutta kuitenkin eri määrän välillisiä kustannuksia. Cooper & Kaplan (1997) mukaan perinteinen laskentatapa sopi yrityksiin, joissa tuotevalikoima oli todella kapea ja välittömien kustannusten osuus tuotannosta oli merkittävin osuus kustannuksista. Kuitenkin 1980-luvun loppuun mennessä tuotantolinjojen ja markkinointikanavien määrä oli kasvanut merkittävästi ja välittömät työntekijöiden kustannukset esittivät jo pientä osaa kokonaiskustannuksista, kun kustannukset markkinoinnista, jakelusta sekä tutkimus ja tuotekehityksestä olivat kohonneet merkittävästi. Sen vuoksi uusi kustannusten allokointijärjestelmä oli tarpeen kehittää. Alhola (1998, 16) toteaa, että toimintolaskenta sinänsä ei ole uusi keksintö, sillä siihen viittaavia ajatuksia esitettiin jo esimerkiksi 1900-luvun alun yhdysvaltalaisessa autoteollisuudessa ja Suomessa toimintolaskennan ajatukset ovat olleet tunnettuja jo 1970-luvulta lähtien. Toimintolaskenta on nähty myös perinteisen kustannuslaskennan uhkana tai kilpailijana. Näin ei kuitenkaan saisi olla, vaan kyseeseen pitäisi tulla vain oikeiden kustannusten selvittäminen. Perinteinen kustannuslaskenta on kehitetty suhteellisen yksinkertaisten tuotantoprosessien ja vakaiden markkinoiden aikakaudella. Kuitenkin yritysten toimintaympäristöjen kehittyessä, yritysten alkaessa toimimaan asiakaslähtöisemmin ja tuotantotekniikoiden muuttuessa, yritysten kustannusrakenteet ovat muuttuneet ja tämä on luonut uusia päätöksentekotilanteita. Tällaisten syiden johdosta on tullut tarve kehittää uusia ja parempia kustannuslaskentajärjestelmiä.

Babad & Balachandran (1993) mukaan toimintolaskenta tarjoaa näkemystä asiakas-kannattavuus-, jakelukanava-, toimittaja-, brändi- ja alueanalyysiin, jotka suoranaisesti vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen. Koska toimintolaskenta linkittää tietyn aktiviteetin ja sen kuluttaman resurssin, voidaan tuotteesta tai palvelusta saatava tuotto yhdistää sen kuluttaman resurssin kautta suoraan kustannuksiin, jotka tuote tai palvelu aiheuttaa.

Toimintolaskennan käyttö yrityksissä vaatii uudenlaista ajattelua. Cooper & Kaplan (1997, 79) esittävät neljä eri kysymystä, joihin toimintolaskenta asettaa kysymyksen yrityksessä:

1. Mitä toimintoja organisaation resursseilla tuotetaan?
2. Kuinka paljon maksaa toteuttaa organisatorisia toimintoja ja liiketoimintaprosesseja?
3. Miksi organisaation täytyy suorittaa toimintoja ja liiketoimintaprosesseja?
4. Kuinka paljon kutakin toimintoa vaaditaan organisaation tuotteelle, palvelulle tai asiakkaalle?

Hyvin muodostettu toimintolaskentajärjestelmä tarjoaa vastauksen näihin kysymyksiin. Toimintolaskentamalli on taloudellinen kartta organisaation kuluista ja kannattavuudesta ja se perustuu organisaation toimintoihin. Ehkä viittaus organisaation taloudelliseen karttaan ennemmin kuin kustannusjärjestelmään selventää toimintolaskennan todellista tarkoitusta (Kaplan & Cooper 1997, 79). Goebel ym. (1998, 501) esittää toimintolaskentajärjestelmän kaaviona kuviossa alla.



Kuvio 6 Toimintolaskentakaavio (Goebel ym. 1998, 501).

Cocins & Capusneau:n (2011, 48) mukaan toimintolaskentajärjestelmää käytetään määrittämään tuote-, kanava-, ja asiakaskustannuksia, jotta pystyttäisiin tekemään riittävän tarkan tiedon pohjalta päätöksiä. Toimintolaskentajärjestelmää käytetään monesti jo olemassa olevien muiden taloudellisten laskentajärjestelmien lisäksi. Monet organisaatiot, jotka käyttävät toimintolaskentajärjestelmää, käyttävät samanaikaisesti kahta laskentajärjestelmää, joista ensimmäistä käytetään lähes kaikissa yrityksissä:

1. Virallinen kustannusten laskentajärjestelmä, jota käytetään valmistamaan ulkoisia taloudellisia raportteja sijoittajille ja viranomaisille
2. Toimintolaskentajärjestelmä, jota käytetään yrityksen sisäiseen päätöksentekoon ja johtamistarkoituksiin

Cocins & Capusneau:n (2011, 48) mukaan ABC voidaan määritellä toimintatapana, joka mittaa laskentakohteen kustannuksia ja suorituskykyä, toimintoja ja resursseja perustuen syy-seuraus suhteelle. Laskentakohteet kuluttavat toimintoja ja toiminnot kuluttavat yrityksen voimavaroja. Yrityksen voimavarojen kustannukset kohdistetaan toiminnoille sen mukaan, miten ne kuluttavat yrityksen resursseja ja toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille siinä suhteessa, missä ne käyttävät toimintoa.

Counter ym. (2011, 12) mukaan toimintolaskenta toimii siten, että kustannukset kohdistetaan tuotteille ja palveluille sillä perusteella, miten ne kuluttava resursseja. Toimintolaskennan periaatteena on, että toiminnot aiheuttavat kustannuksia ja sen vuoksi on olennaista, että nämä toiminnot kohdistetaan nimenomaisille tuotteille tai palveluille, jotta saataisiin mahdollisimman tarkka kuva siitä, kuinka paljon tuotteet tai palvelut itse asiassa maksavat. Perinteisen kustannuslaskennan metodeita käyttäen voidaan päätyä lopputulokseen, jossa kannattavalle tuotteelle kohdistetaan enemmän kustannuksia, kuin se todellisuudessa aiheuttaa ja siten laskentamalli tukee tuotteita, jotka lisäävät vähemmän arvoa organisaatioon.

Neilimon ja Uus-Rauvan (2007, 143) mukaan toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa ei ole pelkästään kyse tuotekohtaisten kustannusten selvittämisestä ja tuotelaskennan rinnalla voidaan puhua ns. prosessilaskennasta. Jos yritykset alkavat johtamisessaan korostamaan prosessijohtamista, on luontevaa että laskennan kohteetkin painottavat yrityksessä tätä kehitystä. Tuote- ja prosessilaskennan lisäksi toimintalaskentaa voidaan hyödyntää tuloslaskelmatyyppisessä vastuualueraportoinnissa, jolloin tarkasteluksen esim. tilikauden kustannukset ryhmitellään toimintoperusteisesti. Toimintolaskennan luonnollisena käyttökohteena voidaan tällöin nähdä kustannustiedon käyttö kustannusten hallinnan ja johtamisen kohteena ja yrityksen kilpailukykyyn määrätietoisenä parantamisena. XX Oy:n kannalta ehkä Neilimon ja Uusi-Rauvan näkemys soveltuu parhaiten yrityksen käyttökohteeksi toimintolaskennassa. Yrityksen johtoa kiinnostaa erityisesti se, miten kustannuksia kohdistuu esim. yrityksen kuljetustoimintaan, eli tuot-

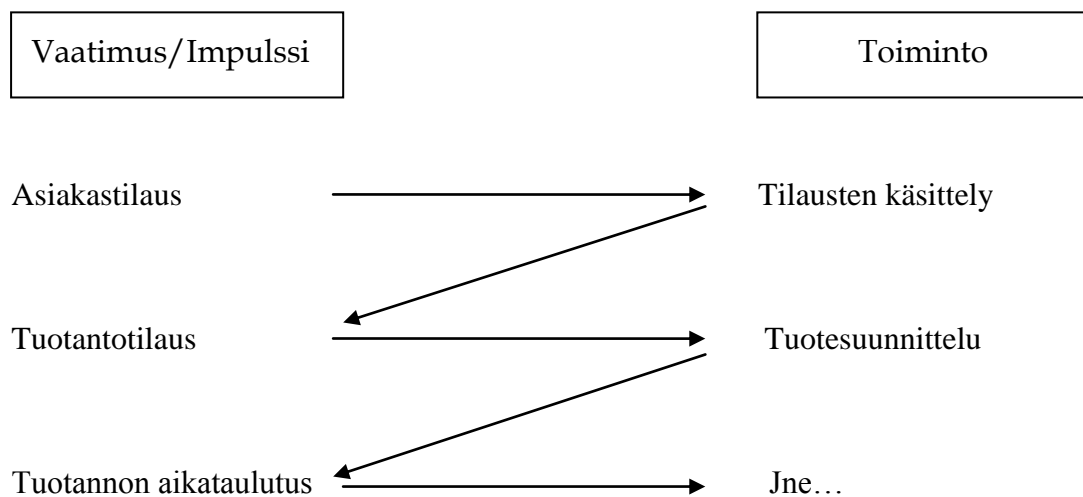
teiden toimittamiseen asiakkaille. Sitä tietoa ei saa suoraan tilinpäätöksestä, vaan kustannukset on kohdistettava tälle toiminnolle sen käyttämien resurssien perusteella. Toisen yrityksen johtoa kiinnostava kohde on yrityksen asiakaskunnan jakautuminen vähittäiskauppaan ja muihin asiakkaisiin. Näiden asiakkaiden vaatimat resurssit poikkeavat merkittävästi toisistaan, mutta ovat silti melko helposti pilkottavissa niiden käyttämien toimintojen perusteella ja siten on määritettävissä, kumpi asiakasryhmistä on todellisuudessa kannattavampi. Vähittäiskauppa on asiakas, jolta saadaan huonompi kate, mutta se työllistää selkeästi vähemmän henkilökuntaa esim. myytyä tomaattikiloa kohden ajateltuna. Tämä johtuu siitä, että vähittäiskaupalle myydään pääasiassa suuria määriä lavoittain. Muut asiakkaat ostavat tomaattia kiloittain, jolloin työntekijä joutuu punnitsemaan pienen määrän tomaattia ja se kuluttaa pitkässä juoksussa merkittävästi työntekijöiden aikaa. Vastaavanlaisia yrityksen johtoa kiinnostavia kokonaisuuksia on yrityksessä lisääkin, mutta palaan tutkimuksessa jäljempänä niihin.

2.1.1 Yrityksen toiminnot

Yritys elää viime kädessä suoritemarkkinoilla saamallaan tulorahalla, jonka se saa suoritteidensa myynnistä. Näiden suoritteiden aikaansaaminen toisaalta edellyttää ja toisaalta aiheuttaa erilaisia toimintoja (activity). Yrityksen erilaiset tuotteet, projektit, kaupat, asiakkaat, jakelukanavat ja markkina-alueet kuluttavat siis toimintoja. Toimintoajatelussa kiinnitetään huomiota ennen kaikkea tähän. Toiminnot poikkeavat luonnollisesti yrityskohtaisesti toisistaan ja niitä toteutetaan eri tavoin. Tärkeää on kuitenkin tiedostaa, että toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja eli voimavaroja, joiden varassa yritys toimii. Juuri tämä aiheuttaa kustannuksia yrityksessä. E erityisen tärkeää olisi yrityksissä seurata, mihin resursseja kulutetaan, eli mihin toimintoihin resurssit on kohdistettu, jotta niistä saatava taloudellinen hyöty olisi paras mahdollinen (Alhola 1998, 26). Goebel ym. (1998, 500) toteaa, että laskentakohteet ovat toimintojen aiheuttajia ja että yrityksen voimavarat ovat ainoastaan olemassa näiden toimintojen toteuttamista varten.

Goebel ym. (1998, 500) mukaan toimintolaskenta ottaa huomioon kaikki toiminnot yrityksessä, jotka tukevat tuotantoa, markkinointia ja tuotteiden ja palveluiden jakelua. Tästä näkökulmasta katsottuna yrityksen tai tehtaan kaikki kustannukset, kuten markkinointi, myynti, mainonta ja hallinnointi voidaan kohdistaa yksittäiselle tuotteelle, kanavalle, segmentille tai asiakkaalle. Neilimo & Uusi-Rauva:n (2007, 149) mukaan samaan tapaan kuin organisaatiokaavio kuvaa yrityksen rakennetta, toimintolaskentajärjestelmä ryhmittelee yrityksen toiminnot havainnollisesti. Toimintojen määrittelyssä voi olla hyvä lähteä aluksi liikkeelle niitä laajemmista toimintokokonaisuuksista tai -ryhmistä, jotka saattavat kuulua samaan organisatoriseen osastoon. Myös toimintokokonaisuuksien kustannusraportit voivat olla yritysjohdolle hyödyllisiä. On kuitenkin huomattava,

että toimintokokonaisuudet voivat prosessin suunnassa ylittää organisatorisia vastuu- aluerajoja. Usein toimintoanalyysin yhteydessä kartoitetaan toimintaprosessit, mikä onkin yrityksen johtamisen ja kehittämisen kannalta tärkeää. Analyysin tuloksena voidaan laatia luettelo laskentajärjestelmään sisältyvistä toiminnoista. Prosessit muodostuvat peräkkäisistä toiminnoista, joita yhdistelemällä mahdollistetaan tuotteiden valmistus. Kartoittamalla organisaation eri toiminnot ja niiden väliset suhteet, kuten se miten ne kytkeytyvät tuotteen tuottamiseen, saadaan kuva yrityksen koko toimintaprosessin tuotanto- ja palveluketjusta. Alhola:n (1998, 27) mukaan toimintoprosessin tai toiminnon aiheuttajana ovat impulssit, jotka ohjaavat pitkälti yrityksen toimintaa. Esimerkiksi asiakkaan tekemä tilaus voi olla tällainen impulssi. Se johtaa esimerkiksi tilausten käsittelyyn, joka johtaa taas tuotesuunnitteluun ja sitä kautta ketju jatkuu aina tuotantoon, toimitukseen ja laskutukseen. Edellinen toiminto muodostaa aina vaatimuksen seuraavalle toiminnolle. Näin muodostuvat toimintoketjut. Alhola kuvastaa toimintoketjua kuviossa 7 seuraavasti.



Kuvio 7 Toimintoketju (Alhola 1998, 28).

XX Oy:ssä toiminnot lähtevät yhtä lailla liikkeelle asiakkaan tilauksesta, mikä tämän alan yrityksessä on melko rutiinin omaista ja päivittäistä, eikä tilauksen käsittely vie hirveästi resursseja tilausta kohden. Tilauksesta tilaus jatkuu edelleen tuotannon puolelle, josta asiakkaan tilaamat tuotteet kerätään rullakoihin ja toimitetaan asiakkaalle. Tätä seuraa luonnollisesti laskutus. Asiakkaan tilaukset aiheuttavat myös tilauspuolella toiminnon, sillä tuotteet jotka asiakas tilaa, täytyy tilata vastaavasti toimittajilta ja tuotteiden valmistajilta.

Neilimon & Uusi-Rauvan (2007, 150) mukaan Toimintolaskennan toiminnot on syytä luokitella hierarkkisesti. Toimintojen ja niiden kustannuskäyttämisen ymmärrettävyyden parantamiseksi voidaan muodostaa esimerkiksi kuvion 8 osoittamat seuraavat viisi toimintotasoa, joiden määrä, nimitykset ja sisältö ovat tapauskohtaisia.



Kuvio 8 Esimerkki toimintohierarkiasta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 150).

Cooper & Kaplan (1997, 90) selittää toimintohierarkian seuraavasti:

Yksikkötason toiminnot ovat toimintoja, jotka pitää toteuttaa jokaiselle tuoteyksikölle tai palvelulle. Yksikkötason toimintojen määrä vaihtelee samassa suhteessa kuin tuotanto- tai myyntivolyymi.

Erätason toiminnot ovat toimintoja, jotka pitää toteuttaa jokaista erää kohden tai jokaiselle suoritettulle työasetukselle. Erätason aktiviteetit sisältävät esimerkiksi koneiden asetusten asettamisen uuden tuotteen valmistamiseksi, tuotteiden ostamisen ja asiakastilauksen käsittelyyn.

Tuotetason toiminnot toteutetaan, jotta mahdollistettaisiin esim. jonkin tuotteen valmistus. Laajentamalla tätä käsitystä yrityksen ulkopuolelle, se johtaa asiakastason toimintoihin, jotka mahdollistavat myynnin yksittäiselle asiakkaalle, mutta nämä toiminnot eivät ole riippuvaisia tuotteen volyymista tai tuotevalikoimasta, jonka asiakas tilaa. Nämä tuote- ja asiakastason toiminnot sisältävät tuotespesifioinnin ylläpidon ja päivityksen, yksittäisen tuotteen erityistestauksen ja säätelyn sekä teknisen tuen yksittäiselle tuotteelle tai asiakkaalle.

Toimintojen asettaminen hierarkkisesti tarkoittaa sitä, että myös niihin liittyvillä kustannuksilla ovat omat kohdistimensa. Tietyn toimintatason kustannuksia ei pidä kohdistaa jonkin toisen tason kustannuksiksi. Kaplan & Cooper (1997, 89) mukaan resurssien kohdistamisen jälkeen yrityksen johdon tulisi tunnistaa toimintojen kriittiset piirteet ja yksi tärkeimmistä piirteistä olisi luokitella toiminnot kustannushierarkian mukaisesti,

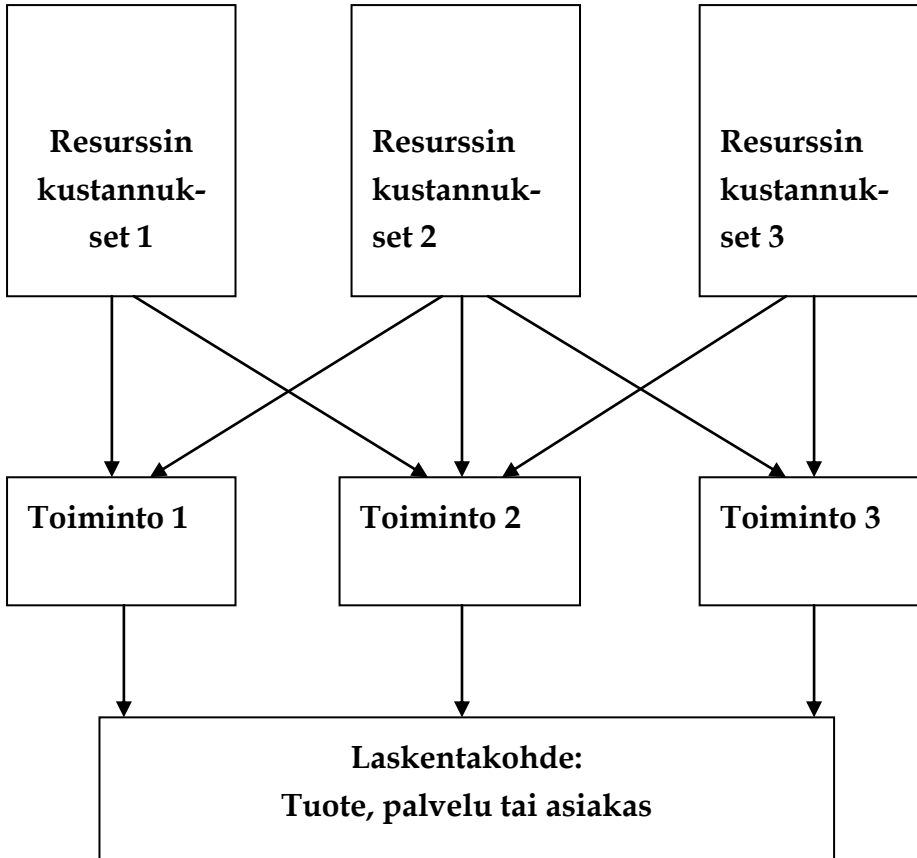
joita ovat yksikkö, erä, tuote, asiakas ja yritystaso. Näiden tasojen takana olevat resurssit tarjoavat kapasiteetteja, joita ei voi kohdistaa yksittäisille tuotteille tai asiakkaille. Jotkut toiminnot, kuten tuotekehitys ja mainonta voidaan luokitella brändi- tai tuotemalliston ylläpidoksi koska ne tukevat koko brändiä tai tuotemallistoa. Jotkut toiminnot kuten hinnoittelu ja laskutus saattavat olla tilaus-riippuvaisia kustannuksia jonkin yksittäisen tilauksen suhteen, mutta itsenäisiä tilauksen määrän tai sisällön suhteen. Toisin sanoen toiminto ei muutu siitä huolimatta mitä tilataan tai kuinka paljon tilataan. Tuotelinjan, toimitilojen ja jonkin kanavan resurssit voidaan kohdistaa suoraan jollekin yksittäiselle tuotelinjalle, toimitiloille ja kanaville, mutta niitä ei voi kohdistaa yksittäiselle tuotteelle, palvelulle tai asiakkaalle näiden kategorioiden puitteissa. Toimintohierarkiasa siis toiminnot, jotka kohdistuvat hierarkiassa esim. jollekin tuote-erälle, esim. (tuote-erän tilaus), ei voida kohdistaa yksittäiselle tuotteelle tai tuotetasolle, koska kustannus kohdistuu vain kyseiselle erälle, ja sitä ei voi pilkkoa järkevästi yksittäiselle tuotteelle.

2.1.2 Resurssi- ja toimintoajurit

Alhola:n (1998, 46) mukaan resurssiajurilla tarkoitetaan tekijää, jolla kustannukset kohdistetaan ja se kertoo myös miksi jokin toiminto vaatii jotakin tiettyä resurssia. Kustannusajureita on kahdenlaisia: ensimmäisen tason kustannusajureita eli resurssiajureita ja toisen tason kustannusajureita eli toimintoajureita. Resurssiajurien kartoittaminen on erittäin tärkeää, koska väärä kustannusajuri johtaa virheellisiin lopputuloksiin ja tuhoaa täten koko laskennasta saatavan hyödyn. Kaplan & Cooper (1997, 86) mukaan toimintolaskentajärjestelmä kohdentaa resurssien kustannukset toiminnoille käyttäen resurssikohdistimia. Nämä kohdistimet linkittävät yrityksen kulut, jotka saadaan yrityksen tilinpäätöksestä yrityksen toiminnoille. Tiivistettynä Kaplan & Cooper (1997, 86) mainitsee:

Resurssit näyttelevät mallin kustannusperustaa. Resurssi käsittää olemassa olevien kustannusten erityisen ja homogeenisen ryhmittelyn suorittamaan samanlaista toimintoa tai ihmisten tapauksessa samanlaista työtä. Mallissa kaikkien resurssien summa yhteen laskettuna kertoo yrityksen kokonaiskustannukset tietyllä aikavälillä.

Kaplan & Cooper esittävät kuviossa 9, miten resurssit kohdistuvat toiminnoille.



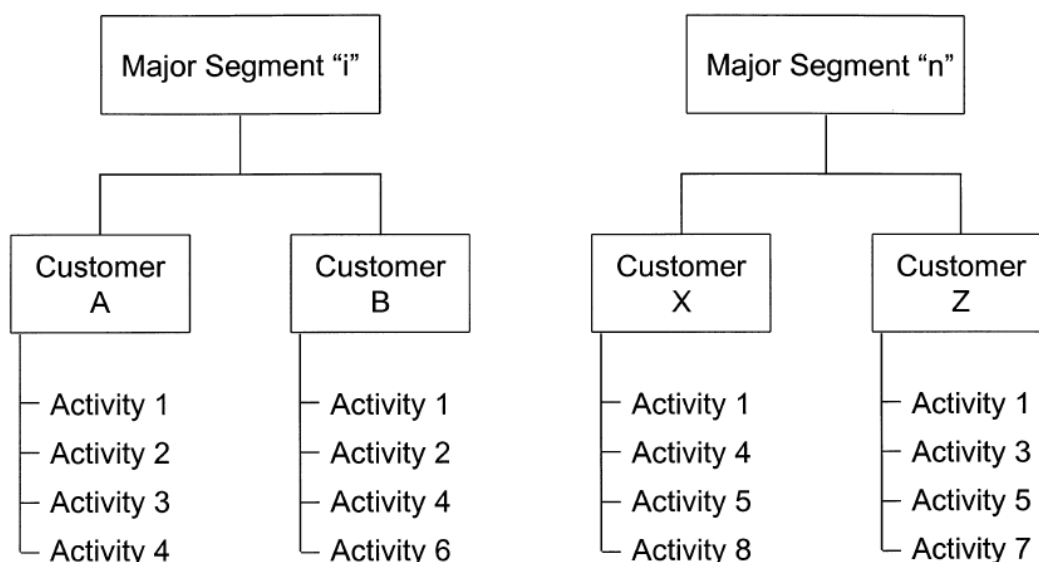
Kuvio 9 Toimintolaskennan kustannusajureiden kaavio (Kaplan & Cooper 1997, 84).

Toimintojen kustannukset siis kohdistetaan tuotteille palveluille tai asiakkaille, mutta kuitenkin tätä ennen on tukitoimintojen kustannukset kohdistettava perustoiminnoille mahdollisuuksien mukaan. Kustannukset, joita ei voida kohdistaa millekään toiminnolle, on vähennettävä tuote- tai asiakaskohtaisesta katteesta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 153).

2.1.3 Asiakas kustannusten aiheuttajana

Ensimmäisen toimintolaskentaversio lähestymistavassa tuotteiden kustannusten laskentaa käsiteltiin tavalla, johon vaikutti tuotannon ja myynnin organisointi selkeästi enemmän, kuin perinteisen kustannuslaskennan ajattelumallissa. ABC osoittautui järjestelmäksi, jossa syy-seuraus-suhde oli järjestelmän perusta. Ei ole mitään kohdistettavaa, jos ei ole kustannuksia. Tuotteiden kustannukset kappaleelta ei siten voinut olla järjestelmän ainoa tarkoitus; sen ymmärtäminen miksi kustannukset ovat mitä ovat, tuli hy-

väksytyksi tarkoitukseksi järjestelmälle. Saattaa kuulostaa hieman provosoivalta väittämältä, että asiakkaat ovat pääsyy kustannuksille eli jos ei ole asiakkaita, ei ole kustannuksia. Asiakkaat ovat koko toiminnan alkuperä, koska ilman todellisia tai potentiaalisia asiakkaita ei ole tarvetta harjoittaa liiketoimintaa ja kuluttaa resursseja. Siten jos haluamme johtaa kustannuksia, meidän täytyy ymmärtää keitä asiakkaat ovat ja miten asiakkaan tuoma arvo ja kustannukset ovat linkittyneet tuohon ymmärrykseen (Lebas 1999, 502). Tämä käsitys toimintolaskennasta liittyy vahvasti asiakaskannattavuuden käsitykseen. Stefan & Reka:n (2010, 570) mukaan yritykset keskittyvät tarjoamaan asiakkaille parhaimman mahdollisen arvon paremman kommunikoinnin, nopeamman toimituksen ja yksilöityjen tuotteiden ja palveluiden välityksellä. Monet yritykset kilpailevat muokkaamalla yhteyksiään uusiin ja vanhoihin asiakkaisiin uudella tavalla täten yrittämällä luoda pitkäaikaisia asiakassuhteita. Näyttäisi siltä, että yritykset ovat tajunneet voittavansa kilpailun toteuttamalla asiakassuuntautuneen kustannusjärjestelmän, asiakassuhdemarkkinoinnin ja teknologiaperusteisen asiakassuhteiden hallintajärjestelmän. Goebel:n ym. (1998, 506) mainitsee, että asiakkaan tärkeyden takia, kustannuslaskentajärjestelmän pitäisi tunnistaa asiakas lopullisena laskentakohteena. Asiakas on viime kädessä se, joka vaatii tuotteelta toimivuutta ja ohjaa toimintoja arvoketjussa palvelemaan itseään. Asiakas vaatii toimittajaa suorittamaan toimintoja siten, että ne vastaisivat asiakkaan tarpeita. Käyttämällä olemassa olevaa tietoa yrityksen toiminnoista, jotka palvelevat asiakasta, yritys voi muodostaa asiakashierarkian, jonka toiminnot palvelevat kutakin asiakasta. Alla kuviossa 10 on esitetty asiakaskohtaisten toimintojen ajattelumalli toimintolaskennassa.



Kuvio 10 Asiakashierarkia (Goebel ym. 1998, 508)

Kuviossa siis kaksi ylintä laatikkoa kuvaavat yrityksen asiakkaiden pääsegmenttejä, joihin voi periaatteessa kuulua lukuisia asiakkaita. Niiden alapuolella on asiakkaita,

jotka kuuluvat kyseiseen segmenttiin. Jokaisen asiakkaan kohdalle on merkittyä kutakin asiakasta palvelevat toiminnot erikseen. Asiakkaita A ja B palvelevia toimintoja on neljä molemmilla ja kuviossa toiminnot 1, 2 ja 4 näyttäisi palvelevan molempia asiakkaita. Kuitenkin toiminto 3 palvelee vain asiakasta A ja toiminto 6 palvelee vain asiakasta B. Näiltä osin asiakkaille kohdistettavat toiminnot siis eroavat toisistaan eli toisin sanoen toiminnon 6 kustannuksia ei kohdisteta lainkaan asiakkaalle A ja toiminnon 3 kustannuksia ei kohdisteta lainkaan asiakkaalle B. Vastaavasti asiakkaiden X ja Z kohdalla toiminnot 1 ja 5 ovat molemmille asiakkaille kohdistettavia kustannuksia, kun taas loput toiminnoista kohdistetaan erikseen asiakkaille.

2.1.4 Budjetointi

Päätöksentekotilanteissa käsitellään tulevaisuutta, mikä tarkoittaa, että päätöksenteon pohjana käytettävät luvut ovat epävarmuutta sisältäviä arvioita. Päätöksenteko ei siis perustu jostakin valmiina saataviin totuuksiin vaan useimmiten useimpien henkilöiden näkemyksiin siitä, mitä tulevaisuudessa tapahtuu. Päätöksentekotilanteessa käytetään usein yritysten laskentajärjestelmiin jo kerättyä tietoa ja tämän takia toimiva kustannus- ja kannattavuuslaskenta on tärkeä perusta päätöksenteolle (Ikäheimo ym. 2007, 191). Päätöksenteko vaatii siis tuekseen jo historiassa kerättyä dataa yrityksen kustannusrakenteesta ja tuotteiden tai asiakkaiden kannattavuuksista, jotta budjetti voitaisiin tehdä mahdollisimman tarkasti ja realistisesti. Kuitenkin vaikka yrityksen johdolla olisi käytössään kuinka hyvät laskentajärjestelmät tahansa, on päätöksentekijöiden silti luotettava osittain subjektiiviseen päätöksenteko- ja arviointikykyynsä.

Kaplan & Cooperin (1997, 111) mukaan käytännössä kaikki ABC-kustannuslaskentajärjestelmät lähtevät liikkeelle siitä, että arvioidaan kustannusajurien käyttöä historian datasta. Kuitenkin ABC-järjestelmää pitäisi käyttää ennakoivasti arvioimaan toimintojen kustannuksia, eli pitäisi arvioida mitä kustannukset tulevat olemaan seuraavan tai vallitsevan periodin aikana. Tämä mahdollistaa päätöksenteon, joka vaikuttaa tulevaisuuden kustannuksiin, eikä pelkästään menneiden kustannusten nykyiseen parempaan kohdistamiseen. Tässä tarkoituksessa ABC-järjestelmä voi käyttää toimintojen kustannusajuritasoja, jotka ovat laskettu käyttäen budjetoituja kustannuksia tulevalta periodilta.

Sellaiset yritykset joilla asiakkaita ei ole kovin monta ja niille myytävissä tuotteissa on suuria eroja, voivat todennäköisesti toiminnotkin erota toisistaan melkoisesti. Jos yksi asiakkaista lopettaa toimintansa tai päättää siirtyä ostamaan tuotteitaan tai palveluitaan kilpailijalta, saattaa yrityksen toiminnoissa tapahtua suuria muutoksia kuten myös yrityksen kustannusrakenteessa. Tällaisen liikkeen tapahtuminen markkinoilla tilantees-

sa, jossa toimintojen kustannukset ovat arvioitu historiallisen datan perusteella, voisi aiheuttaa hinnoittelussa ja laskennassa melko suuria virheitä. Tietenkään tällaisten tilanteiden ennakoiminen voi olla hyvin vaikeaa käytännössä, mutta tietyllä tasolla ennakointiin liiketoiminnassa voidaan pyrkiä. Se asia on tietenkin huomioitava erikseen, voidaanko hintoihin vaikuttaa siitä huolimatta mitä yrityksen sisällä tapahtuu, sillä markkinahinnat määräävät pitkälti sen, millä hinnalla tuotteita voidaan asiakkaille myydä.

2.2 TDABC

Toimintolaskennalle Kaplan:n ja Anderson:n kehittämää uutta lähestymistapaa kutsutaan Time Driven Activity Based Costing:ksi (TDABC), jonka he kehittivät toimintolaskennan rinnalle ABC:ssa esiintyvien ongelmien ratkaisuksi. TDABC eroaa siinä mielessä ABC:sta, että siinä ohitetaan ensimmäinen toimintolaskennan vaihe, jossa yrityksen resurssit kohdistetaan ensin toiminnoille. Tämä kehitetty versio ABC:sta arvioi resurssien käyttöä ajan suhteen yhtälönä, joka ilmaisee ajan, joka tarvitaan suorittamaan jokin toiminto usean aika-ajurin funktiona. Näitä yhtälöitä käytetään määrittämään aikaa, joka tarvitaan jokaiselta toiminnolta suorittamaan jokin suorite. Kertomalla tämä aika resurssin kustannuksella aikayksikköä kohden mahdollistaa kustannusarvion laskemisen jokaiselle yksittäiselle toiminnolle. Jos liiketoiminnasta saadaan dataa yrityksen tietokonepohjaisista järjestelmistä, on mahdollista määrittää arvio siitä, kuinka kauan kokonaisuudessaan vaaditaan aikaa suorittamaan kaikki toiminnot jollekin liiketoiminnalle tietyllä aikavälillä. Vähentämällä tämä kokonaisaika todellisesta kapasiteetista, saadaan aikajakson ylimääräinen kapasiteetti (Hoozee & Bruggeman 2010, 186).

TDABC tunnistaa käyttämättömän kapasiteetin resurssien joukosta. Malli hyväksyy sen totuuden, että osa yritykseen sitoutuneista resursseista ei välttämättä ole koko ajan käytössä yrityksen normaalissa liiketoiminnassa ja pysyy ikään kuin toimeettomana. Siksi resurssien kustannukset kohdistetaan laskentakohteille vain silloin, kun resurssija todellisuudessa kulutetaan. Kaikkien resurssien kustannukset, jotka pysyvät käyttämättöminä, pysyvät resurssialtaassa kohdistamattomina millekään laskentakohteelle (Tse & Gong 2009, 42-43).

Stout & Propri (2011, 2-3) mukaan TDABC:n puolestapuhujien mielestä malli on paranneltu versio toimintolaskennasta seuraavissa alla esitellyissä muodoissa:

- TDABC eliminoi tarpeen aikaa kuluttavalle, subjektiiviselle haastattelututkimusprosessille. Se nojaa pelkästään yksinkertaisiin aika-arvioihin, jotka esimerkiksi voidaan perustaa suoraan prosessin tarkkailuun
- TDABC selittää tarkasti yrityksen liiketoimintaprosessien monimutkaisuuksia käyttämällä aikayhtälöitä, jotka heijastavat tarkemmin aikaa, joka

on käytetty tiettyyn prosessiin siten poistamalla tarpeen kohdistaa useiden toimintojen kustannuksia yhdelle toiminnolle.

- TDABC vähentää merkittävästi datan käsittelyyn vaadittavaa aikaa, jota kerätään yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä
- TDABC järjestelmä on helpompi ylläpitää ja päivittää. Aikayhtälöiden käytön avulla joita avustavat nykypäivän toiminnanohjausjärjestelmät, yrityksen johto voi helposti päivittää kapasiteetin kustannustasoja ja/tai arvioita yksikköä kohden kuluva ajasta toimintaolosuhteiden muuttuessa
- TDABC tarjoaa tarkemman esityksen yli/ali-kapasiteetista esittämällä kapasiteetin ajan yksikköinä. ABC:n lähestymistavasta johtuen kustannukset toiminnoille saattavat olla yliarvioituja tuottaen täten epätarkemman esityksen kapasiteetin käytöstä
- TDABC yksinkertaistaa monta askelta verrattuna ABC:en, vaikka TDABC tarvitsee käyttöönsä tehokkaan toiminnanohjausjärjestelmän. Toiminnanohjausjärjestelmää käytetään TDABC:ssa eliminoimaan kuukausittaista henkilöstötutkimusta, aikayhtälöiden kehittämistä ja prosessoimaan suuria määriä liiketoimia perustuen toistuviin tapahtumiin.

Everaert & Bruggeman:n (2007, 17) mukaan TDABC käyttää aikaan perustuvia ajureita (kuten asetus tunnit, materiaalin käsittelyaika, tilauksen käsittelyaika) tapahtumien lukumääriin perustuvien ajurien sijaan (joita ovat asetusten lukumäärä, materiaalin siirtojen lukumäärä, tilausten lukumäärä). Syy tähän on, että monimutkaisessa ympäristössä tietty toiminto ei aina kuluta samaa määrää resursseja joka tilanteessa. Enemmän kuin määrittäisi erillistä toimintoa jokaiselle mahdolliselle tilausten käsittelykombinaatiolle, ”time-driven” lähestymistapa arvioi resurssien tarvetta ajan suhteen.

Huolimatta siitä että TDABC tarjoaa yksinkertaisemman lähestymistavan toimintolaskentaan ja pitäisi antaa tarkempi arvio toimintojen todellisista kustannuksista, vaatii järjestelmä toimiakseen kehittyneen toiminnanohjausjärjestelmän, jota ei ole kaikissa varsinkaan pienissä yrityksissä käytössä, jotta kulutetun ajan määrittäminen kuhunkin toimintoon olisi mahdollista. Esim. XX Oy:ssä on käytössä toiminnanohjausjärjestelmä, josta ei voi saada mitään aikaan perustuvaa dataa, jota voisi käyttää TDABC:ssa.

Mielestäni kuitenkin TDABC on hyvin samankaltainen tapa kohdistaa kustannuksia kuin ABC, mutta ajatukseltaan hieman yksinkertaisempi. Kaikkihan kustannukset laskeaan ajassa, eli kuinka paljon jokin asia kustantaa tilikauden aikana esimerkiksi. Siksi ajan käyttö resurssien kohdistimena on melko käyttökelpoinen tapa ja jokaiselle toiminnolle tai suoritteelle voidaan laskea siihen käytetty aika. Loput maksettavasta ajasta on kapasiteetin alittavaa toiminta-astetta.

2.3 Toimintojohtaminen

Minkä tahansa kustannusten johtamisjärjestelmän tavoite on tarjota relevanttia ja oikea-aikaista tietoa yrityksen johdolle. Tällä tiedolla pystytään johtamaan yritysten voimavarojen käyttöä tuotteiden tuotannossa, palveluiden tarjoamisessa ja kaikessa, mikä kuluttaa resursseja yrityksessä aina tehokkaammin. Samalla tieto parantaa yrityksen kilpailukykyä kustannusten, laadun ja tuottavuuden suhteen. Toimintolaskennan rinnalla on järjestelmästä alettu käyttämään myös nimitystä toimintojohtaminen, koska toimintolaskennan rinnalla tulisi myös huomioida muitakin näkökulmia kuin kustannukset, kuten asiakaskannattavuus, työvoiman käyttö, jakelukanavat ja muut johdolle ongelmia aiheuttavat asiat. Siten toimintolaskentajärjestelmä on tietojärjestelmä, joka paljastaa tuotteen tai palvelun kustannus- ja tuottavuusrakenteen organisaatiossa, kun taas toimintojohtamisessa toteutetaan muutoksia organisaatiossa tuotteen laadun parantamiseksi ja kustannusten vähentämiseksi sen tiedon valossa, jota toimintolaskenta on tuottanut (Babad & Balachandran 1993, 563).

Vaikka toimintoajattelussa lähimpänä perinteistä taloushallinnon ja laskentatoimen aluetta onkin toimintoihin perustuva kustannuslaskenta, kysymys on kuitenkin kaiken kaikkiaan laajemmasta kokonaisuudesta. Viime vuosina toimintolaskenta on vasta saanut enemmän huomiota osakseen ja samalla sille on asetettu lisää vaatimuksia ja tavoitteita aikaisemman tuotelaskennan lisäksi. Koko toimintoajattelun käsite on laajentunut ja nykyisin puhutaan yhä useammin myös toimintoperusteisesta johtamisesta (Activity-Based Management, ABM). Toimintojohtaminen on myös filosofiana paljon laajempi kuin pelkkä laskentajärjestelmä. Sitä voisi sanoa johtamisfilosofiaksi, joka käyttää ja yhdistelee monia muita aikakaudellemme ominaisia suuntauksia, kuten (Total Quality Management, TQM, laatujohtaminen; Time Based Management, TBM, aikaan perustuva johtaminen jne.). Lisäksi se käyttää laskentatiedon tuottamiseen toimintolaskentaa (ABC) (Alhola 1998, 95). Brinson (1992, 109) mukaan toimintoperusteinen laskenta lisää monimutkaisen taloudellisen ympäristön ymmärtämistä hajottamalla sen yksittäisiksi toiminnoiksi. Organisaatiot eivät kiinnitä jatkuvasti riittävää huomiota teknologian kehitykseen, johtamisfilosofioihin, tuotteiden muutoksiin jne. Toimintoperusteinen kustannuslaskenta on rakennettu tukemaan muutosta. Samalla kun toiminnot ja tuotantoon vaikuttavat tekijät muuttuvat, ovat näin muodostuvat uudet toiminnot ja niistä aiheutuvat kustannukset ja niiden suorituskyky jatkuvasti hallinnassa. Aladdabi & Areiqat (2010, 240) mukaan olipa sitten kyse mistä yrityksestä tahansa, johtajat yrittävät saada aina tarkimman mahdollisen tiedon tehdäkseen oikeita päätöksiä joko hinnoittelussa tai resurssien kohdentamisessa. Perinteinen kustannuslaskenta ei pysty määrittämään tarkkaa kustannusta tuotteelle tai palvelulle, jolloin yrityksen johto joutuu tekemään päätöksensä epätarkan tiedon valossa, vaikka valmistettavia tuotteita tai tarjottavia palveluita on paljon yrityksen valikoimassa. Toimintolaskennan johtaminen vaatii järjestelmän,

joka keskittyy toimintojen johtamiseen ja liiketoimintaprosesseihin, jotka tähtäävät yrityksen tavoitteisiin. Näitä tavoitteita ovat kustannusten pienentäminen, arvon luominen ja resurssien kohdentaminen taloudellista arvoa tuoville aktiviteeteille. Lisäksi se mittaa suorituskykyä kustannusten, ajan, laadun ja tulosten suhteen, jotta jokainen yrityksessä työskentelevä ymmärtäisi miten heidän toimintansa tuo lisäarvoa yrityksen missioon ja strategiaan. Tätä kaikkea edellä mainittua toimintatapaa kutsutaan toimintojohtamiseksi.

Goebel ym. (1998, 498-499) mukaan perinteinen johtamisen laskentatoimen rooli on tarjota taloudellista tietoa johdolle päätöksen tekoa varten. Markkinoinnilla on pitkä historia laskentatoimen tiedon hyväksikäytössä, pääasiassa tehtäessä segmentti- tai tuotevalikoimakohtaisia päätöksiä niiden kannattavuuden perusteella. Lisäksi laskentatoimen informaatio on tärkeää tehtäessä päätöksiä tuotteiden lanseeraamisesta tai hylkäämisestä ja hinnoittelupäätöksissä. Joka tapauksessa kustannuslaskennan antama tieto odotetun myyntihinnan ja volyymin kanssa käytetään tarjoamaan tietoa mahdollisesta tuotosta tehdyn markkinointipäätöksen pohjalta. XX Oy:n toimitusjohtajan mukaan ”tässä yrityksessä uusien tuotteiden myyntiin ottamisesta on yhtä järkevää tehdä päätös kannattavuus- ja kustannuslaskelmiin perustuen kuin missä muussa tahansa firmassa, mutta kuitenkin usein ongelmaksi muodostuu se, että asiakas haluaa jotain tiettyä tuotetta, ja vaikka yksittäinen tuote sinänsä ei olisikaan kovin kannattava, kannattaa tuote ottaa varastoon ja myydä asiakkaalle, koska asiakas saattaa sen lisäksi ostaa valtavan määrän muita tuotteita ja nämä muut tuotteet kompensoivat nopeasti yhden kannattamattoman tuotteen”. Shaikh:n (2010, 48) mukaan johdolla on viime kädessä vastuu pitkäaikaisesta tavoitteesta, selkeästi määritellystä ja perustelluista tavoitteista ja siitä miten toimintolaskennasta saatua dataa käytetään. Kyse ei ole siis pelkästään siitä, että saataisiin yritykseen lyhyellä tähtäyksellä suuria voittoja sillä kustannuksella, että tulevaisuudessa voitot tulevat hupenemaan.

2.3.1 Strateginen ja operatiivinen toimintojohtaminen

Selkeämpi kuva ABC-järjestelmästä johti luonnollisesti toimintojohtamiseen (ABM): toimintojen joukko, joka perustuu toimintolaskennasta saatavaan kustannustietoon. ABM mahdollisti organisaatioiden toteuttaa tuloksiaan niukemmilla organisaatiosta saatavilla resursseilla. Toisin sanoen organisaatio saavutti saman tuloksen matalammilla kustannuksilla. ABM voidaan jakaa kahteen toisiaan täydentävään sovellukseen: Operatiivinen ja Strateginen ABM (Kaplan & Cooper 1997, 4).

Operatiivista ABM:ää käytetään parantamaan tehokkuutta, leikkaamaan kustannuksia ja parantamaan yrityksen varojen käyttöä. Strateginen ABM yrittää muuttaa kysyntää toiminnolle parantamalla kannattavuutta samalla olettaen, että toimintojen tehok-

kuus pysyy vakiona (Kaplan & Cooper 1997, 4-5). Puolamäen (2007, 110) mukaan operatiivisessa toimintojohtamisessa on kysymys yrityksen sisäisen tehokkuuden parantamisesta sekä kustannusten paremmasta hallinnasta ja paremmasta pääomien käytöstä. Strategista ohjaamista käytetään parempaan resurssien käyttämiseen siten, että ne resurssit, jotka palvelevat kannattamatonta toimintaa, kohdistetaan uudelleen sellaiseen toimintaan, joka on kannattavaa. Lumijärven (1995, 47) mukaan toimintojohtamisessa ei ole kyse pelkästään sisäisestä, operatiivisesta tai pelkkien kustannuksen laskennasta vaan toimivan johdon laskennasta. Ajattelu on avain toimintojohtamiseen ja valmiita tase- tai tuloslaskelmakaavoja ei ole. Activity Based Management on johtamis- ja mitausmenetelmä eikä kirjanpitojärjestelmä. ABM koostuu suunnittelusta, toimeenpanosta ja ohjauksesta ja sitä käytetään mittaamaan ja laskelmoidusti valitsemaan menestyksen edellyttämät toimenpiteet. Ajoittain otetaan selvää, kuinka toteutetuissa toimenpiteissä on edetty. Puolamäen (2007, 107- 108) mukaan tilanteissa joissa tehdään strategisia päätöksiä tuotevalikoiman laajentamisesta tai päätetään muutenkin laajemmista asioista, mutkistuu tilanne merkittävästi. Liian yksinkertaisella tuotteiden kustannuslaskennalla mutkikkaassa ympäristössä voi olla harhaanjohtavia vaikutuksia niin operatiivisessa kuin strategisessakin mielessä. Liian yksinkertainen laskenta ei tuo esille tuotteiden erilaista resurssien kulutusta.

Lumijärven (1995, 58-59) mukaan talouslama kannustaa ns. lahojen oksien karsimiseen liiketoiminnasta. ABM on kustannusten karsintajärjestelmistä kaikkein tehokkain, jolloin siinä piileekin vaara, että karsitaan kustannuksia väärästä paikasta. Kannattamatomat tuotteet, asiakkaat, kanavat ja markkinat esiintyvät helposti analyysissä ja tällöin on helppo toteuttaa ns. samat asiat, joita on ennenkin tehty eli karsitaan tällaiset kannattamattomuudet pois. Kuitenkaan tällainen tehostus ei aina riitä, sillä tämä päivä ei ole aina kaikkein tärkein, vaan huomioon on otettava myös tulevaisuus. Kestävien leikkausten tavoitteena pitää olla nimenomaan tulevaisuuden turvaaminen. Leikkaamattakin jätettyä pitää osata tehostaa ja malttaa jättää strateginen toiminto yritykseen. Vaikka nykyään puhutaan yleiskustannusten ongelmallisuudesta, japanissa kirjoitetaan siitä, miten tietoisesti päällekkäin yrityksiin perustetut tuotekehitysryhmät tekevät tulosta.

3 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖ, KRITIIKKI JA OPTIMOINTI

3.1 Toimintolaskennan käyttö yrityksissä

Toimintolaskenta on yksi puhutuimmista aiheista kahden viime vuosikymmenen aikana. Toimintolaskennan käyttöönotto ja suosio perustuu suurelta osin siihen huomioon, että toimintolaskenta on tarkempaa ja yksityiskohtaisempaa kuin edeltävät laskentatoimen perinteiset mallit. Kuitenkin toimintolaskennan yleisesti puhutuista eduista huolimatta, tutkimustulokset osoittavat, että toimintolaskentaa ei ole otettu käyttöön kovinkaan paljon käytännössä (Davood & Hassan 2007, 93).

Toimintolaskennan käyttöönoton menestymisen ja organisaation muuttujien välistä suhdetta on tutkittu merkittävästi. Nämä sisältävät tutkimuksia toimintolaskennan levinneisyyden, omaksumisen ja käyttöönoton sekä kontekstuaalisten tekijöiden, kuten strategian, organisaatorakenteen ja tuotevalikoiman välisistä yhteyksistä. Tutkimuksia toimintolaskennasta on myös toteutettu organisaation koon, automaatiotason, tuotantoprosessin monimutkaisuuden, organisatoristen kulttuurielementtien, behaviorististen tekijöiden, institutionaalisten voimien, osakemarkkinoiden ja yrityksen menestymisen sekä toimintolaskennan välillä (Bhimani ym. 2007, 12).

Tutkimuksessa jossa verrattiin toimintolaskennan käyttöönottoa Kanadassa, Ranskassa, Saksassa, Italiassa, Japanissa, Iso-Britanniassa ja USA:ssa, selvisi, että toimintolaskennan käyttöönotto on ollut hyvin erilaista, riippuen tutkimuksen tekijästä, ajankohdasta ja maasta. Nämä ovat merkittäviä tekijöitä tutkia, koska jotkut organisaatiot jotka päättävät toteuttaa toimintolaskentaa, saattavat omaksua metodin ja keskittää resurssinsa kustannusajuri- ja toimintoanalyysiin toteutusprosessin aikana tai saattavat hylätä koko toteutusprosessin. Toiset organisaatiot toteuttavat toimintolaskentaa pilottivaiheeseen tai käyttävät sitä läpi tulosityksiköiden tai suurimmassa osassa tulosityksiköitä. Toimintolaskennan toteuttamisen nopeus saattaa myös vaihdella organisaatioiden välillä riippuen yrityksen strategiasta, organisatorisesta rakenteesta, yrityksen omistusrakenteesta ja yrityksen linkeistä laadullisiin aloitteentekijöihin (Bhimani ym. 2007, 15).

Kaakkois-Aasiassa 181 yritykselle tehdyn tutkimuksen mukaan toimintolaskennan menestymisen ensimmäinen kompastuskivi oli siinä, että toimintolaskennan menestymiselle ei ollut yhtenevää määritelmää siitä, mikä on menestyvä toimintolaskentajärjestelmä. Esimerkiksi menestyksen voi määritellä siten, että yrityksen johto ei ole hylännyt toimintolaskentajärjestelmän käyttöönottoa tai muiden kuin laskentatoimen henkilöiden laskentajärjestelmästä saatavan tiedon käyttönä tai kilpailuedun saavuttamisena tai järjestelmän tarjoamana ylimääräisenä voittona. Tutkimuksen alkuun saamiseksi tähän takertuminen olisi melkoinen este tutkimuksen eteenpäin saamiseksi, joten lopulta pää-

tettiin hyväksyä kaikkia määritelmät menestymiselle, mitä yritysten johtajat pitivät menestyksenä (Abu ym. 2012, 21). Tehdyn tutkimuksen mukaan yrityksen kokivat enimmäkseen, että ABC-järjestelmä oli tarjonnut parempaa tietoa verrattuna yrityksissä olleeseen vanhaan järjestelmään. Eniten hyötyä koettiin yrityksen budjetoinnissa, suunnittelussa ja prosessien ja toimintojen kehittämisessä. Vähiten hyötyä koettiin tilanteissa, joissa ABC-järjestelmää käytettiin liiketoiminnallisten päätösten muuttamiseen ja suurimmassa osassa tutkittavia yrityksiä jätettiin muuttamatta jo tehty päätös, vaikka toimintolaskennan tulos olisi ohjannut yrityksen johtoa tekemään erilaisen päätöksen (Abu ym. 2012, 27-28).

Monilla tekijöillä näyttäisi olevan merkitystä siihen, onnistuuko toimintolaskenta yrityksessä vai ei ja millä tasolla se onnistuu sekä minkälaisia näkemyksiä yritysten johdoilla on laskentajärjestelmästä. Lisäksi toimintolaskentaa voi soveltaa hyvin monella tavalla, ja se taas voi riippua hyvin monesta tekijästä, kuten organisaation rakenteesta, innovaatiotasosta, tuotevalikoimasta yms. Kaiken kaikkiaan toimintolaskentaan ei mielestäni pysty vetämään minkään laista selkeää rajaa siihen, mihin organisaatioihin laskentajärjestelmä soveltuu ja mihin ei. Tutkimukset toimintolaskennan yhteyksistä lukuihin eri muuttujiin jo kertoo mielestäni, että ei ole selkeää kuvaa siitä, millaiset organisaatiot hyötyvät järjestelmän käyttämisestä.

3.2 Toimintolaskennan edut

Toimintolaskennan eduista puhuttaessa kirjallisuudesta ja artikkeleista löytyy melkoisesti järjestelmää puoltavia seikkoja. Grigore ym. (2010, 62) on listannut toimintolaskennasta saatavia hyötyjä artikkelissaan seuraavasti:

- Kannattava/kannattamaton ero katoaa. ABC mahdollistaa havaitsemaan yrityksen yhtenevän vision: ”Sen kannattavuus ei ole jaettu, vaan se johtuu yhdestä tai useammasta vallitsevasta olosuhteiden erosta”;
- ABC helpottaa työskentelytapojen ymmärtämistä, jotka aiheuttavat kustannuksia ennen tuotteen myymistä
- Käsitys ”toiminnosta”, joka on olennainen osa tätä metodia, sallii paremman oikeutuksen päätöksenteolle yrityksen dynamiikassa ja paremman ymmärryksen arvonluonnin mekaniikasta;
- Merkittävä osa välillisistä tuotteisiin kohdistuvista kustannuksista ovat välittömiä toimintojen kanssa mitallistettuna. Siksi toiminnot tarjoavat tehokkaan yrityksen ohjauskeinon;
- Toimintolaskennan lähestymistapa yritykseen tarjoaa paremman diagnosointimetodin kustannusvaihteluille ja yrityksen suorituskyvylle

- Toimintoajattelu on sopiva lähestymistapa verrattaessa kokonaislaatuun vaikuttavia kustannuksia ja ei laatuun vaikuttavia kustannuksia
- Toimintoperusteinen lähestymistapa mahdollistaa kustannuslaskelmien ja strategisen analyysin riippuvuuden vertailun

Baker (1994, 29) mainitsee toimintolaskennasta, että se ei tee kustannuslaskennasta tarkempaa. Parhaimmillaan ABC käyttää enemmän maalaisjärkeä ja havaintoja syy-seuraus-suhteesta välillisten kustannusten kohdentamisessa, mutta se on kaikki mitä se itse asiassa tekee. ABC kohdistaa sattumanvaraisesti kustannuksia. Vaikka kustannukset ovat satunnaisia, ABC:sta voidaan silti todeta olevan hyötyä. Ensinnäkin yrityksen johdolle selviää, mitä yrityksen toiminnot todellisuudessa maksavat. Yrityksen johto johtaa toimintoja eikä tuotteita. Tärkein etu mitä toimintolaskenta antaa, on se että johto saa paremman ymmärryksen yrityksen toiminnoista. Tämä hyöty on syy sille, miksi toimintolaskentaa usein kutsutaan toimintojohtamiseksi.

Goebel ym. (1998, 507) toteaa, että toimintolaskentajärjestelmä tarjoaa segmentti- ja asiakastasolla useita hyötyjä. Ensimmäiseksi ABC:n kyky tarjota tukevaa taloudellista dokumentaatiota jota tarvitaan erottamaan hinnoittelu myytäessä eri markkinoille ja asiakkaille. ABC antaa täsmällisemmän perustelun sille, että eri asiakkaiden tuotteille voidaan asettaa eri hinnat, sillä kaikki asiakkaat eivät ole yhtä kannattavia. Toisin sanoen, toiset asiakkaat vaativat kalliimpia palveluja tai tuotteita (esim. tuotteiden paketointi tai useat toimitukset eri paikkoihin), jotka selkeästi lisäävät kustannuksia palvelulla tiettyjä asiakkaita. Niinpä kahden asiakkaan välillä huonon palvelun asiakas näyttäisi kannattavammalta kuin hyvän palvelun asiakas ABC-laskennassa, jos hinnoittelu olisi näiden välillä sama. Ajan mittaan kuitenkin huonomman palvelun kokenut asiakas tajuaa, että on saanut epäoikeudenmukaista palvelua verrattuna kilpailijaan ja etsii uuden tarjoajan palvelulle.

3.3 Toimintolaskennassa koetut vaikeudet

Australiassa 1997, 200 yritykselle tehdyn tutkimuksen mukaan saatiin vastauksia tärkeysjärjestyksessä siitä, mitkä tekijät ovat eniten vaikuttaneet johdon laskentatoimen leviämiseen organisaatioon. Seuraavaan listaan on tiivistetty tärkeysjärjestyksessä ongelmat, jotka ovat eniten vaikuttaneet siihen, että toimintolaskentajärjestelmää ei ollut otettu tutkimuksen yrityksissä käyttöön:

1. Sopivien tietokoneohjelmien puute
2. Järjestelmän asettamisen ja toteuttamisen kustannus
3. Kustannusinformaation ylläpidon ja keräämisen kalleus

4. Saatavilla olevien kustannuslaskentatekniikoiden tiedon puute
5. Johdon käytännöt ja prioriteetit
6. Tarkoituksenmukaisen kustannuslaskentakyvyn puute
7. Pieni höyty saavutettuna siitä, että sijoitetaan järjestelmään paljon rahaa
8. Luottamuksen puute uuteen järjestelmään
9. Nykyisen järjestelmän soveltuvuus
10. Työntekijöiden vastarinta
11. Nykyisen järjestelmän soveltumattomuus ei ole riittävän tärkeä asia, jotta kustannuslaskentajärjestelmää tarvitsisi uusia
12. Ulkoiset taloudelliset tai kustannuslaskentastandardit tai –käytännöt

(Davood & Hassan 2007, 95). Listan alussa ilmenee, miten yrityksen jo olemassa olevan tietotekniikkatason määrällä näyttäisi olevan merkitystä sille, otetaanko laskentajärjestelmää käyttöön yrityksessä. Monet yritykset jotka eivät tarvitse tuotannossaan tietotekniikkaa tai muuta teknologiaa, eivät luonnollisesti ole niin paljon panostanut kyseisiin teknologioihin ja laitteisiin. XX Oy:hyn liittyy vahvasti se ongelma, että tietotekniikkaan ja innovatiiviseen ympäristöön ei ole panostettu, koska toiminta on melko yksinkertaista ja se ei vaadi kovin kehittyneitä järjestelmiä toteutuakseen. Grigore ym. (2010, 62-63) mukaan toimintolaskennassa on myös puutteita ja he esittävätkin toimintolaskennan puutteiksi seuraavia alla mainittuja asioita:

- Kustannuksia aiheuttavien ja arvoa tuovien toimintojen painon tunnistaminen laskelmissa
- Kulujen jakautuminen toiminnoissa on yleensä subjektiivista, koska on vaikea erotella jokaista työaikaa henkilölle, joka toteuttaa useita toimintoja yrityksessä.
- Tämä metodi on vaikea soveltaa yrityksiin, joissa on ongelmia piilevien kustannusten tunnistamisessa, samalla kun toiset yritykset ovat kiinnostuneempia fyysisistä mittareista, useimmat niistä käyttävät vain taloudellisia suhdelukuja.
- ABC vaatii pitkän ajan mukautumisen ennen sen laajaa käyttöä organisaatiossa

Erityisesti toisena oleva kohta edellisessä listassa on vaikuttavana tekijänä XX Oy:ssä, koska yrityksessä esiintyy paljon toimintoja, jota toteuttaa sama henkilö. Myös ensimmäinen kohta on mielestäni XX Oy:n kannalta tärkeä epäkohta, koska ei osata erottaa, mitä asioita asiakas arvostaa yrityksen tuotteissa ja palveluissa ja kuinka paljon hän on valmis maksamaan niistä. Esimerkiksi ei voida tietää, kuinka paljon asiakas arvostaa sitä, että tuotteet toimitetaan hänelle juuri sinne minne hän ne haluaa ja juuri tiettyyn aikaan. Toimintolaskennasta saatavat edut ja haitat liittyvät paljolti siihen miten

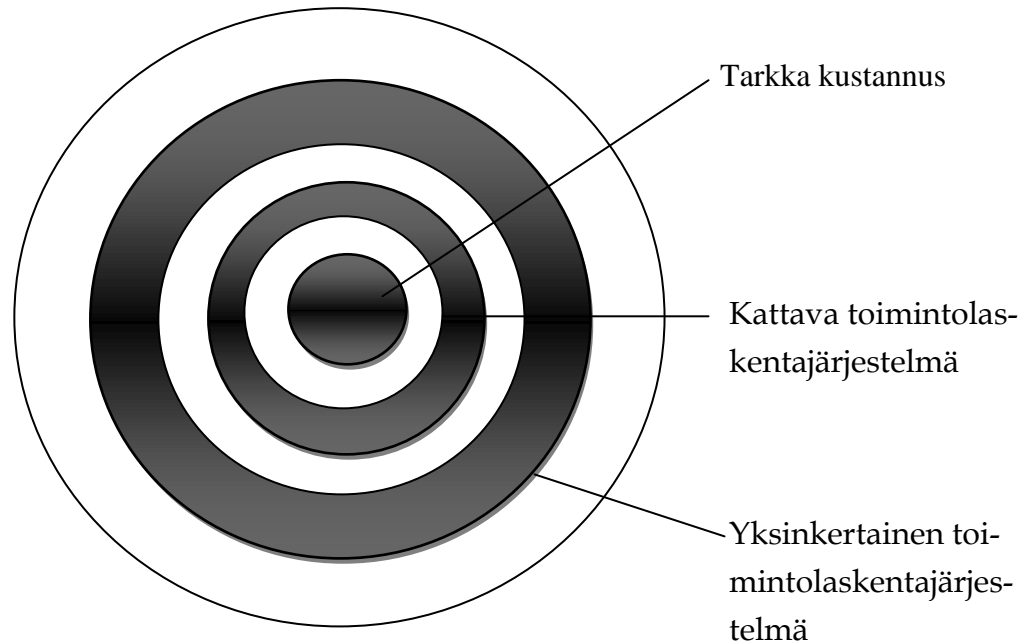
toimintolaskennasta saatavaa tietoa voidaan käyttää päätöksenteossa, jota kutsutaan toimintojohtamiseksi.

3.4 Optimointiajattelu

Toimintolaskentajärjestelmällä saavutetaan parempi tarkkuus kustannusten arvioinnissa käyttämällä useita kustannusajureita kohdistamaan toimintojen kustannukset tuotteille toimintojen kuluttaessa yrityksen resursseja. Tässä suhteessa kustannusajuri on tapahtuma liitettynä toimintaan, joka johtaa yrityksen voimavarojen kuluttamiseen. Kun yrityksessä tapahtuvien tapahtumien määrä on monesti laaja, ei yleensä ole kustannustehokasta käyttää erityisiä ja erilaisia kustannusajureita jokaiselle toiminnolle. Siten useampi toiminto saattaa olla yhdistettynä yhdelle kustannusajurille kohdistamaan useamman toiminnon kustannuksia tuotteille tai palveluille. Kuitenkin toimintojen yhdistämisessä yhdelle kustannusajurille on oltava varovainen sillä virheellinen ajurin käyttö johtaa välittömästi virheelliseen laskelmaan. Esimerkiksi jokainen laitteen asetuskerta saattaa toimia kustannusajurina usealle toiminnolle, mutta tarkempi tarkastelu osoittaa, että laitteen asetustunnit ovatkin parempi kohdistin tuotteen laskennassa. Toimintolaskennassa eri kustannusajurit eivät siis välttämättä ole laskettavissa samassa suhteessa kuin tuotteen volyymi, kuten perinteisessä kustannuslaskennassa on tapana ollut toteuttaa laskenta. (O'Guinn 1990, 37).

Kaplan & Cooper:n (1997, 102-103) mukaan hyvin rakennettu toimintolaskentajärjestelmä ei ole tarkoin mahdollinen toimintolaskentajärjestelmä. Tarkastellaan kuviota 11, jossa keskustan pieni ympyrä esittää tarkkaa resurssin kustannusta, joka on kulutettu yhteen kappaleeseen valmistettua tuotetta, tarjottua palvelua tai palveltua asiakasta kohden. Jotta jokaisella kerralla kustannusten laskennassa osuttaisiin keskustan pieneen ympyrään, vaadittaisiin todella mutkikas ja kallis toimintolaskentajärjestelmä. Kuitenkin jo suhteellisen yksinkertaisella toimintolaskentajärjestelmällä, joka sisältää melko vähän toimintoja, käyttää hyviä arvioita ja useita kustannusajureita, on mahdollista määrittää yrityksen kustannukset jo riittävän tarkasti ja kuvassa osutaan jo ulompaan ympyrään tai keskiympyrään; toisin sanoen, toiminto- ja prosessikustannus tulee olemaan tarkkuudella esim. viidestä kymmeneen prosenttiin. Tavoitteena pitäisi olla paras kustannuslaskentajärjestelmä, joka tasapainottaa epätarkasta arviosta johtuvan kustannusvirheen ja mittauksen kustannuksen. Yrityksen johto saattaa tehdä vakavia virheitä päätöksissään, jotka perustuvat liian epätarkkaan kustannustietoon. Toisaalta taas yrittäessään rakentaa toimintolaskentajärjestelmä, joka sisältää 1000 tai enemmän toimintoja ja yrittämällä kohdistaa kaikkien resurssien tarkkoja kustannuksia jokaiselle toiminnolle ja

sitä kautta yksittäisille tuotteille tai palveluille, johtaisi äärettömän kalliiseen järjestelmään.



Kuvio 11 Kustannusten tarkkuustavoite (Kaplan & Cooper 1997, 103).

Kuvio esittää miten tarkassa toimintolaskentajärjestelmässä kustannustieto on hyvin tarkka ympyrän keskiössä, mutta tulee aina epätarkemmaksi mentäessä kuviossa ulomille kehillle. Toisaalta taas kustannuslaskennan hinta kasvaa mentäessä kuviossa keskemmälle ja muuttuu halvemmaksi liikuttaessa ulospäin ympyrässä. Yrityksen johdon on osattava päättää, miten tarkka kustannuslaskentajärjestelmä on järkevä omaan yritykseen, jotta siitä saatava hyöty olisi paras mahdollinen.

3.4.1 *Kustannusajurien ja toimintojen optimointi*

Alunperin toimintolaskentaa saatettiin soveltaa siten, että insinöörit ja laskentatoimen henkilöt määrittivät toimintoja todella mitättömän pieniin osiin, jopa yksittäisen henkilön tekemän työn tasolle asti, jolloin toimintoja saattoi muodostua jopa satoja ellei enemmän. Tämä oli luonnollisesti kallista ja sekavaa. Nykyään ABC projektit käyttävät sääntöjä, joiden mukaan toiminnot jotka kuluttavat vähemmän kuin viisi prosenttia henkilöiden ajasta tai resurssin kapasiteetista, hylätään. Toimintojen määrät saattavat vaih-

della tällöin melko pienissä lukumäärissä vaihdellen 10-30 toiminnon välillä erityisesti silloin, kun päätarkoituksena laskentajärjestelmässä on arvioida tuote tai asiakaskannattavuuksia. Satoja toimintoja käyttäviä ABC-sovelluksia on yleensä tarkoituksena käyttää pohjana parantamaan ja uudelleen suunnittelemaan prosesseja (Kaplan & Cooper 1997, 86).

Babad & Balachandra:n (1993, 565) mukaan jokaisen toiminnon ja minuuttiaikataulun käyttö mahdollistaa tarkan kustannuksen löytämisen, mutta saattaa olla erittäin kallista. Vaikka joku tieto jostakin kustannusajurista olisi kerätty olemassa olevasta kustannuslaskentajärjestelmästä, tämän tiedon siirto ja liittäminen tuotteen kokonaishintaan saattaa olla hintava ja mutkikas prosessi. Lisäksi tiedon keräysvirhe, raportointi, lähteen arviointi ja mahdollinen epäjohtonmukaisuus eri kustannusajurien välillä, joita on luotu eri järjestelmistä voi myös vaikuttaa virheeseen tuotteen ja prosessin kustannuslaskennassa. Lisäksi kustannusajurit valitaan myös suunnitteluun ja kontrollointiin. Jos valitaan liian monta kustannusajuria, tuotantokustannusten suunnittelu ja kontrollointi tulee sekä epätehokkaaksi että vaikuttamattomaksi. Siten kustannushyötypohja eli tasapaino täytyy löytyä jostakin tiedon tarkkuushyötyjen ja tiedon keräämisen kustannuksen väliltä.

Carsten:n (2001, 198) mukaan optimaalisen kustannuslaskennan tavoitteena ei pelkästään ole korvata tiettyjä kustannusajureita, vaan myös ottaa huomioon, että yksi kustannusajuri voidaan korvata mahdollisesti useammalla eri kustannusajurilla. Tästä johtuen sen sijaan että välilliset kustannukset kohdistettaisiin pelkästään yhden valitun kustannusajurin avulla, valitaankin useampi kustannusajuri kohdistamaan samaa kustannusta laskentakohteelle. Kustannusajuriyhdistelmien käyttö vähentää riskiä, että jotakin kustannusajuria ylipainotettaisiin. Carsten (2001, 197) mainitsee myös, että korkean tarkkuuden saavuttaminen välillisten kustannusten kohdistamisessa vaatii yleensä suuren määrän kustannusajureita. Toisaalta taas pieni määrä kustannusajureita on saavutettavissa paljon pienemmillä kustannuksilla ja johdon on paljon helpompi ymmärtää järjestelmää, joka ei ole liian mutkikas.

Brimson (1992, 109) mukaan Kustannusten hallintamenetelmän tulee olla korkeintaan niin mutkikas kuin tavoiteltujen hyötyjen aikaansaamiseksi on tarpeellista, mutta ei niin yksinkertaista ettei sen avulla saada tarpeellista tietoa yritysten toiminnasta. Valmistusmenetelmien yksinkertaistamiseen ja tuhlauksen eliminointiin pyrkivät liikkeenjohtajat eivät halua sellaista kustannuslaskentajärjestelmää, joka on merkittävän kallis suunnitella, kallis ottaa käyttöön ja kallis käyttää. Toimintoperusteisen kustannuslaskentamenetelmän kustannukset eivät saa ylittää siitä saatavaa hyötyä. Alholan (1998, 53) mukaan laskentajärjestelmän rakentaminen on täysin yrityskohtaista. Yrityksissä olevien toimintojen määrä on yleensä niin suuri, että ei ole järkevää määritellä erikseen jo-

kaisen toiminnon kustannusta, vaan toiminnot on yleensä järkevämpää yhdistellä samankaltaiset toiminnot kokonaisuuksiksi joita kutsutaan toimintoaltaiksi⁶. Tämän seurauksena laskennan tarkkuus ei ole enää niin hyvä, mutta siitä saatava hyöty on tuskin haittaa pienempi. Tämä optimaalinen yhdistely on aina yrityskohtaista, mutta kuitenkin kustannus-hyötyajattelun kannalta on syytä muistaa, että on parempi olla suurin piirtein oikeassa kuin tarkalleen väärässä.

Toimintolaskennan optimoinnissa on siis kyse siitä, miten järjestelmä rakennetaan mahdollisimman edullisesti yritykseen siten, että se toisi mukanaan enemmän taloudellista hyötyä kuin kustannuksia. Tämän asian toteaminen ei etukäteen luonnollisesti ole mahdollista havaita ja useimmiten jälkikäteenkään ei ole mahdollista osoittaa, että parantunut yrityksen voitto johtuisi laskentajärjestelmästä. Samanaikaisestihan yrityksen myynti ja voitto voi parantua myös lukemattomista muista syistä, kuten alan kasvusta, markkinaosuuden kasvusta, kilpailijoiden siirroista markkinoilla yms. Kysymys siis kuuluu: Onko yrityksen kannattavaa sijoittaa toimintolaskentaan, ja jos on, kuinka paljon?

⁶ On mahdollista yhdistää toiminnot, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa ja kuluttavat resursseja lähes samalla tavalla toimintoaltaiksi (Alhola 1998, 53).

4 CASE-YRITYS

4.1 Yrityksen prosessit ja toiminnot

XX Oy:n prosessit voidaan jakaa kolmeen suureen ryhmään, joita ovat hallinnollisen puolen prosessit, varastopuolen prosessit ja toimituspuolen prosessit. Prosessit muodostuvat toiminnoista, joita käsitellen seuraavissa alaluvuissa. Seuraavassa taulukossa alla on kuvattu yrityksen toiminnot, jotka pääasiassa muodostavat yrityksen liiketoiminnan. Yrityksen toiminnot on jaoteltu edellisten kolmen ryhmän mukaan, kuitenkin siten että varastossa pakastetoiminnot on eroteltu muista varastotoiminnoista. Toimintojen kustannukset voivat vaihdella merkittävästikin toisistaan ja osa toiminnoista tietyissä laskentatilanteissa voi vaatia yhdistelyä, sillä toiminnot voivat olla niin läheiset toistensa kanssa, että sama työntekijä toteuttaa niitä samanaikaisesti jopa. Lisäksi kustannusten kohdistamisen kannalta osaa toiminnoista on myös järkevä yhdistellä. Kaikkien toimintojen kustannusten määrittely ei ole edes tarpeellista myöhemmin selitettävien seikkojen takia, mutta jotta kokonaiskuva yrityksen toiminnasta selviäisi lukijalle, on tarpeellista esittää yrityksen kaikki toiminnot. Yrityksen toimintoja käsittelemällä voimme päästä käsiksi tarkemmin siihen, mitä yrityksessä tapahtuu ja millaisista toiminnoista liiketoiminta muodostuu. Tämä auttaa myös ymmärtämään niitä prosesseja, jotka luovat tuotteille arvoa ja sitä ketjua, joka lähtee liikkeelle asiakkaan tilauksesta.

<u>Toimintokokonaisuudet</u>				
	Hallintotason toiminnot	Varastotoiminnot	Pakastetoiminnot	Kuljetustoiminnot
Toiminnot	Myynti	Tarkastus	Pakastehyllytys	Lastaus
	Osto	Hyllytys	pakasteverastointi	Toimitus
	Laskutus	Varastointi	Pakastekeräily	
	Palkanlaskenta	Keräily		
	Taloushallinto	Varastosiirot		
		VK-keräily		
		Inventaari		
		Punnitus		
		Pakkaus		

Taulukko 1 XX Oy:n toiminnot

Taulukossa toiminnot on jaettu neljään ryhmään toimintokokonaisuuksittain siten, että niitä on lukijan helpompi ymmärtää. Puolamäen (2007, 114) mukaan yrityksen eri prosesseihin kuuluvien toimintojen ja niiden riippuvuuksien välistä kuvausta kutsutaan

toimintoanalyysiksi. Kasvuyrityksen tulisikin koko ajan kehittää toimintoketjujaan ja tehostaa niitä ja karsia turhia toimintoja. Toimintokokonaisuudet ovat jaoteltu taulukoon siten, että toiminnot jotka kuuluvat yhteen toimintokokonaisuuteen, hoitaa pääasiassa tietty henkilöstöryhmä yrityksessä. Toiminnot kuitenkin linkittyvät toisiinsa muodostaen prosesseja yrityksen liiketoiminnassa. Esim. tuotteen kulku varaston läpi ja sen toimittaminen asiakkaalle käyttää kolmea toimintokokonaisuuksien lähtien siitä, kun asiakas tilaa tuotteen. Toimintojen jaottelussa voitaisiin käyttää myös muuta tapaa, kuten asiakkaisiin kohdistuvien toimintojen jaottelu, josta suurin jako voidaan tehdä vähittäiskaupan ja suurkeittiöpuolen asiakkaiden välille. Nämäkin toiminnot eroavat pääasiassa toisistaan varastotoimintojen tasolla. Seuraavissa alaluvuissa esittelen XX Oy:n toimintoja tarkemmin.

4.1.1 Hallintotason toiminnot

Myyntiin parissa toimii seitsemän työntekijää ja heidän pääasiallinen myyntikanavansa on puhelimen välityksellä myynti. Asiakkaat soittavat pääasiassa aamupäivisin ja kahteen mennessä suurin osa asiakkaista on tehnyt tilauksensa. Asiakkaat voivat tilata myös sähköpostilla ja internet-tilausjärjestelmää ollaan koko ajan kehittämässä eteenpäin, mutta valtaosa tilauksista tehdään edelleen puhelimen välityksellä. Myyjät toteuttavat tilauksen asiakkaan haluamalla tavalla, mutta myös tiettyjen ns. tyrkytystuotteiden osalta myyntiryhmä yrittää myydä joitakin tuotteita, joista ryhmä on jo aiemmin sopinut. Myyjillä on yleensä ns. omat asiakkaansa, joita he palvelevat. Tällöin myyjä oppii tuntemaan asiakkaansa ja pystyy tällöin palvelemaan parhaalla mahdollisella tavalla asiakasta. Yleensä asiakaskin yrittää tavoittaa juuri sitä myyjää, jolta on tottunut tilaamaan tuotteensa. Yrityksen markkinointipäällikön mukaan ”myyjän ja asiakkaan välille syntyy ajan kuluessa ikään kuin luottamussuhde ja yleensäkin asiakas haluaa asioida saman myyjän kanssa, jonka kanssa hän on tottunut asioimaan”.

Myyjien tehtäviin kuuluu myös tuotteiden ostaminen, mikä tapahtuu iltpäivisin tuotteiden myynnin loputtua. Aamupäivällä asiakkaan tekemät tilaukset on syötetty koneelle ja jos jotain asiakkaan tilaamaa tuotetta ei ole varastossa, myyjä tilaa sen toimittajalta iltpäivällä. Tällä tavalla asiakas saa juuri sitä tuotetta, jota kulloinkin haluaa ja ostomyynti-ketju toimii katkeamatta. Myyntiryhmän tehtäviin kuuluu myös uusien tuotteiden perustamiset ja uusien tuotteiden valikoimaan ottamiset. Jos asiakas tilaa jotain tuotetta, jota ei kuulu yrityksen valikoimiin, voi myyjä tilata sitä varastoon ja ns. perustaa uuden tuotteen. Samalla myyjä ilmoittaa muille myyjille uuden tuotteen valikoimaan ottamisesta, jolloin muutkin myyjät voivat myydä samaa tuotetta omille asiakkailleen.

Laskutus tapahtuu tietyin väliajoin kunkin asiakkaan kohdalla. Usein laskulle saattaa olla kertynyt useamman tilauksen tuotteet, sillä moni asiakas tilaa useamman kerran viikossa. Laskutusta hoitaa yrityksen toimitusjohtaja. Taloushallinto on kirjanpidon ja verotuksen osalta ulkoistettu tilitoimistolle. Tilitoimistossa hoidetaan myös yrityksen laskureskontran hoitoa ja sieltä saadaan säännöllisiä raportteja mm. kuunvaihteajot. Taloushallinnosta kustannuslaskentaa ja muuta vastaavaa toimintaa hoitaa tutkija henkilökohtaisesti yrityksessä.

4.1.2 Varastotoiminnot

Varastotoiminnot lähtevät liikkeelle siitä kun jokin toimittaja tuo tavaran yritykseen. Tuotteiden määrä toimituksessa voi vaihdella merkittävästi riippuen tuotteesta ja toimittajasta. Tavarat vastaanotetaan ja tämän jälkeen seuraa tuotteiden tarkastus. Tarkastuksesta vastaa pääasiallisesti tietyt henkilöt kuten vuoro esimiehet. Tarkastuksessa katsotaan, onko tilattuja tuotteita oikea määrä ja onko yleensäkin tuotteet niitä mitä on tilattu. Lisäksi tarkastuksessa käydään läpi tuotteiden laatu, mikä on erittäin tärkeää hyvän ja tasaisen laadun varmistamiseksi myös yrityksen omille asiakkaille. Tarkastuksen kohteena ovat yleensä tuotteiden tuoreus ja päiväys sekä tuotteiden pakkausten eheys. Lisäksi pakastetuotteiden osalta tarkastetaan tuotteiden lämpötila luonnollisesti sen takia, ettei tuote ole päässyt sulamaan kuljetuksen aikana. Tuotteiden tarkastuksen jälkeen tuotteet siirretään niille kuuluville hyllypaikoille tai jos tuotteet tulevat esim. yöllä ja tuotteet on myyty jo seuraavan päivän toimituksiin, tuotteet saatetaan kerätä suoraan vastaanotosta asiakkaille toimitettaviin rullakoihin. VK-keräilyn osalta toiminto eroaa siinä mielessä, että se hoidetaan erillisenä muiden tuotteiden keräilystä ja aiemmin siihen oli nimetty erillinen henkilö hoitamaan kyseitä tehtävää. Nykyään kuitenkin sitä voi hoitaa melkein kuka tahansa yrityksen varastohenkilöstöstä. Tuotteiden hyllytys tapahtuu aina tuotteelle varatulle hyllypaikalle, josta tuote tiedetään kerätä. Aina tämä ei ole mahdollista, jos varastossa on kovin täyttä, jolloin joudutaan sopeutumaan sen hetken hyllytarjontaan. Tästä johtuen varastossa joudutaan aika ajoin tekemään tuotteiden varastosiirtoja, jossa tuotteita siirretään hyllypaikoilta toisille. Toisekseen tuotteet jotka ovat varastoitu pitkäaikaista varastointia varten ylemmille hyllytasolle, lasketaan alas keräilytasolle, toisin sanoen tasolle josta tuotteen ylettyy keräämään. Varastosiirrot siis ovat tuotteiden päivittäistä järjestelyä. Tuotteiden hyllytyksen jälkeen tuotteet ovat varastossa vaihtelevia aikoja ja tuotteiden kiertoajat vaihtelevat merkittävästi eri tuoteryhmien osalta. Jotkin tuotteet saattavat olla vain päivän varastossa ja jollakin tuotteilla varastointiaika voi ylittää jopa vuoden. Kuitenkin jossain vaiheessa tuotteet joko myydään asiakkaille tai tuote pilaantuu ja se hävitetään.

Kun myyjä on myynyt tuotteita erän asiakkaalle, varastossa oleva keräilijä saa lähteen, jonka mukaan tuotteet kerätään rullakkoon ja rullakko viedään keräilyn jälkeen lähettämöalueelle odottamaan autoon lastausta. VK-keräilyssä tuotteita kerätään yleensä lavoittain, koska myydyt määrät ovat vähittäiskaupoille yleensä melko suuria. Vihannekset ja hedelmät kattavat suurimman osan VK-myynnistä.

Myyntipäällikön mukaan ”*inventaari on kerran vuodessa suoritettava prosessi, johon saattaa kulua useita päiviä, riippuen silloisesta varaston arvosta ja henkilöistä, jotka inventaarin tekevät. Inventaari on erittäin tärkeä, koska sillä varmistetaan että varaston saldoissa ei ole poikkeamia ja tuotteiden myynnissä ei tapahdu tällöin virheitä*”. Tätä samaa korjausta saldoihin tehdään läpi vuoden, mutta on hyvä lähteä vuoden alusta liikkeelle ns. puhtaalta pöydältä. Lisäksi tietysti kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuus vaatii varaston todellista arvoa.

Punnitustoiminnolla tarkoitetaan sitä, kun asiakas tilaa esim. hedelmiä kiloittain eikä laatikoittain tai lavoittain. Tämä punnitus vaatii jonkun henkilön punnitsemaan tuotteet ennen kuin tuotteet voidaan kerätä rullakkoon asiakkaalle toimitettavaksi. Tämä toiminto on alkanut työllistämään yrityksen työntekijöitä niin paljon, että tuotteiden hinnoitteluun on jouduttu puuttumaan. Yhden asiakkaan kohdalla punnitsemisessa ei mene kovin kauan aikaa, mutta kun asiakkaita on paljon, on havaittu se ilmiö että työntekijä viettää päivästänsä useita tunteja punnitessaan hedelmiä. Punnitut hedelmät ovat tämän seurauksena hinnoiteltu uudelleen, jotta niistä saatava kustannuslisä saataisiin myös veloitettu asiakkaalta. Kuitenkin asiakasta kohden tämä lisä ei ole tilauksiin nähden kovin suuri, sillä yleensä punnitut määrät ovat melko pieniä. Lisäksi muilla tukuilla on hinnoiteltu toiminto samalla tavalla, jolloin perustelu hinnan korotukselle on sitä kautta myös perusteltua. Myyntipäällikön mukaan ”*tuo punnitus on ollut muilla tukuilla jo pitkän aikaa vaikka me emme sitä ole hinnoitelleet tuotteille, mutta nyt samalla kun teemme uudet hinnastot vanhojen vanhentuessa korjaamme niidenkin hinnat*”. Hinnoittelussa ei ole käytetty mitään erityisiä laskelmia, vaan kilohintaan lisätään tuotteen kohdalla riippuen tuotteesta esim. 50 sentin lisä kilohintaan. Asiakkaalla säilyy kuitenkin mahdollisuus ostaa tuotteet erinä, jolloin kilohintaan ei lisätä punnituslisää.

Pakkaustoiminta tarkoittaa pääasiassa hedelmien ja kaalien pakkaamistoimintaa ja sen lisäksi tillistä ja muusta vastaavasta tehdään puntteja. Pakattua tavaraa myydään pääasiassa vähittäiskauppoihin. Toiminta tapahtuu siten, että yrityksen tiloissa on erillinen pakkaamotila, jossa työskentelee kaksi pakkaajaa päivittäin. Pakkaajat keräävät sen määrän tuotteita varastosta, mitä asiakkaat ovat ennakkoon tilanneet ja pakkaavat ne asianmukaisesti pakkauksiin. Tuotteesta riippuen osa voidaan pakata konetta käyttäen ja osa vain pussittaen. Tämä toiminto luo jonkin verran lisäarvoa tuotteelle ja sitä voidaan myydä kalliimmalla, kuin ei-pakattua vastaavaa tuotetta. Kuitenkin ajankohtaiseksi kysymykseksi tutkimusta tehdessäni on noussut se, onko pakkaamistoiminta kannattavaa kokonaisuudessaan. Toimitusjohtajan mukaan ”*olisi tärkeää selvittää, kuinka kannatta-*

vaa pakkaamotoiminta on kokonaisuudessaan, kun siihen lasketaan mukaan kaikki toimintaan kohdistuvat kustannukset". Tähän asiaan palaan myöhemmässä kappaleessa, jossa esitän miten pakkaamotoiminnan kustannukset muodostuvat suhteessa pakkaamotoiminnasta saatavaan katteeseen.

4.1.3 Pakastetoiminnot

Pakastetuotteiden käsittely eroaa luonnollisesti siinä mielessä, että tuotteet säilytetään ja käsitellään muista tuotteista erillisessä tilassa. Tilassa työskentelee kaksi työntekijää, jotka hoitavat pelkästään pakasteosastoa. Pakasteet myös kerätään erikseen muista tuotteista ns. pakastekontteihin, jotka pitävät tuotteet jäisinä toimituksen ajan. Pakasteiden osalta on myös se huomioitavaa, että varastointi voidaan näiden osalta ajatella omaksi toiminnokseen. Pakastin nimittäin on suurin energian kuluttaja yrityksessä ja pakastetilojen suuruus on myös merkittävä koko yrityksen tiloihin suhteutettuna. Yrityksen myyntipäällikön mukaan *"pakastimessa hyllytys, keräily ja varastosierrot tapahtuvat hyvin sekaisessa järjestyksessä ja työntekijät hoitavat työtään aina tapauskohtaisesti siten, kuin parhaaksi näkevät. Pakasteessa ei voi jaotella sitä, miten työt jakaantuvat, kun töitä tehdään sen mukaan kuin niitä on ja tilanne elää koko ajan"*. Mielestäni koko toiminta pakastimessa on helppo ajatella yhdeksi pakastetoiminnoksi, jonka kustannukset voidaan laskea kohdistamalla kaikki kustannukset pakastetoiminnolle, jotka sille kohdistuvat, koska toimintojen erittelemisen myyntipäällikön esittämän seikan takia on melko mahdotonta. Tällä tavoin saadaan selville se, kuinka paljon toiminta kokonaisuudessaan maksaa yritykselle. Päätöksenteon kannalta kuitenkin vastaan tulee se ongelma, että pakastetuote on tuote siinä missä muutkin ja tuotetta ei voi hinnoitella pelkästään sen takia eri tavalla kuin muut yritykset. Jos tuote ei ole kannattava, kertoo se mielestäni yrityksen omasta tehottomuudesta hoitaa toimintaa muihin yrityksiin nähden.

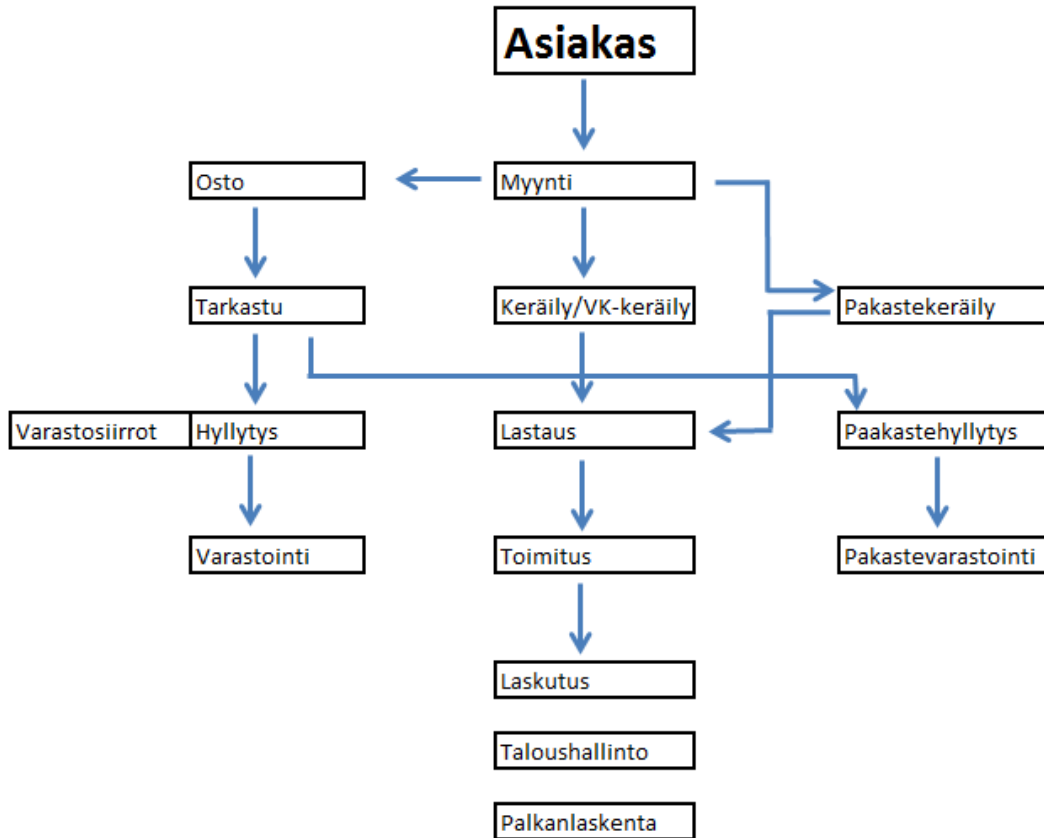
4.1.4 Kuljetustoiminnot

Tuotteiden toimitus asiakkaille tapahtuu kuorma-autoilla. Osa autoista on XX Oy:n omia ja osa alihankkijoina toimivien yritysten käytössä. Kuitenkin toimitus lähtee liikkeelle siitä kun auton kuljettaja siirtää lähettämössä olevat rullakot, lavat ja pakastekontit autoihin. Kuljettajalla on aina mukanaan toimituslista, jossa lukee asiakkaat joille tuotteita toimitetaan. Asiakkaat on aina määritelty reittikohtaisesti eli kuljettaja käy pääasiassa aina samoilla asiakkailla viikoittain, ellei reitteihin ole tehty muutoksia, esim. uuden asiakkaan tulo, vanhan poistuminen, työntekijän sairastuminen tms. Kuljettaja

käy reitin läpi ja jättää asiakkaalle tuotteet ja samalla yleensä ottaa mukaansa edellisellä kerralla jättämänsä tyhjät rullakot ja lavat. Reitin suoritettuaan kuljettaja palaa takaisin varastolle. Toiminto on sinänsä yksinkertainen, mutta hyvin tärkeä yrityksen palvelun toimivuuden kannalta ja aiheuttaa samalla myös merkittävän osan yrityksen kustannuksista. Reiteillä on myös yleensä vakiintuneet aikataulut ja asiakas odottaa tuotteiden saapuvan samaan aikaan kuin ennenkin, joka näkyy asiakkaalla palvelun toimimisena ja sitä kautta parempana asiakastyytyväisyytenä. Juuri palveluna toiminto on erittäin tärkeä kokonaisliiketoiminnan kannalta ja toimii XX Oy:n merkittävänä kilpailuvalttina.

4.1.5 Yrityksen prosessikaavio

Haverilan ym. (2005, 475) mukaan yrityksessä tapahtuvien valmistusprosessien ja työtehtävien toteutustapa vaikuttaa merkittävästi yrityksen tavoitteiden toteutumiseen ja toiminnan kannattavuuteen. Yrityksen prosesseja suunniteltaessa tuotantomenetelmät, koneet ja laitteet sekä työskentelytavat valitaan siten, että ne tukisivat parhaiten yritykselle asetettuja tavoitteita. Tehdyt valinnat vaikuttavat suoraan tuotannon kustannustehokkuuteen, laatuun, joustavuuteen sekä aikakilpailukykyyn. XX Oy:n prosessit lähtevät liikkeelle asiakkaan tilauksesta. Asiakkaan tilattua tuotteensa prosessi etenee toiminnanohjausjärjestelmän avulla sekä laskutukselle tiedoksi että varastoon lähetteeksi. Keräily tapahtuu joko VK-keräilynä tai normaalina keräilynä, jolloin tuotteet siirretään lähettämöön odottamaan lastausta. Tämä tietysti työllistää myös ostopuolta, sillä tavaraa täytyy tilata kun sitä myydään pois ja lisäksi tuotteiden siirrot, tarkastukset ja hyllytykset saavat alkuimpulssin asiakkaan tilauksesta. Tuotteet kuljetetaan lopuksi asiakkaalle ja laskutus tapahtuu toimituksen jälkeen. Prosessiin voi liittyä myös välivaiheita, kuten tuotteiden pakkaus ja punnitus, joita en ole toimintojen pienuuden takia kuvannut kuviossa. Alla on esitetty melko pelkistetty prosessikaavio yrityksen kokonaistoiminnasta.



Kuvio 12 Yrityksen prosessikaavio

Kuviossa viivat kuvaavat sitä, miten prosessi etenee toiminnolta toiselle. Prosessi voi edetä hieman eri tavalla riippuen tilauksen laadusta, kuten tilatuista tuotteista ja määristä. Tuotteet ovat joko varastopuolelta tai pakastepuolelta kerättyjä. Kuvioista näkee, miten myyntitoiminto johtaa pääasiassa kaikkien muiden toimintojen tapahtumiseen, joita taas ohjaa asiakas. Asiakas siis ohjaa yritystoimintaa ja luo tarpeen toimintoille, jotka etenevät tilauksesta luoden prosessiketjun, joka myös päättyy asiakkaaseen.

4.2 Yrityksen johdon näkemyksiä ja ongelmia

XX Oy:n haastattelujen perusteella nousi esiin tiettyjä toimintokokonaisuuksia ja toimintoja, joiden kustannuksista ja toimivuudesta yrityksen johdolla oli epäselvyyttä, mutta lisäksi esille nousi useita seikkoja, jotka eivät puolla niinkään toimintolaskennan tuomaa kontribuutiota yritystoimintaan. Yrityksen toimitusjohtajan mukaan ”yrityksessä on ollut viimeisen parin vuoden aikana melko paljon paineita muuttaa ja kehittää toimintoja, jotta ne vastaisivat paremmin yrityksen nykyistä toiminnan laajuutta ja toisaalta tulevaa kehitystä”. Yritys on kasvanut viime vuosina voimakkaasti erityisesti liikevaihdolla mitattuna, mutta myös yrityksen toimitilat ovat lähes kaksinkertaistuneet aiemmasta muutaman vuoden takaisesta ja henkilöstöä on jouduttu palkkaamaan lisää.

Yrityksen nykytilan ja tulevaisuuden turvaamiseksi yrityksen johdolla onkin ollut paineita selvittää, miten näiden yrityksessä tapahtuvien prosessien kustannukset muodostuvat, jotta nyt tehtävät päätökset tukisivat myös yrityksen tulevaisuuden näkymiä. Toimitusjohtajan sanoin ”*meillä on ollut niin kova kasvu viimeisen parin vuoden aikana, että monet asiat ovat jääneet hieman retuperälle, mutta yritämme kuroa niitä kiinni koko ajan, kuten taloudellisten laskelmien, ATK-järjestelmien ja laitteidemme osalta on nyt jo jotain saatu aikaan. Kuitenkin kasvua haetaan koko ajan lisää ja uskon että tarvitsemme enemmän resursseja ja tietoa varsinkinärkevien päätösten tekemiseen*”. Myyntipäällikön mukaan ”*esimerkiksi suurkeittiön ja vähittäiskauppa kannattavuuksien erot, yrityksen toimituksen hinnoittelu verrattuna ulkoistamiseen ja pakkaustoiminnan kannattavuus ovat asioita, joihin tulee perehtyä, jotta niiden kustannuksista ja kannattavuuksista oltaisiin paremmin perillä*”. Olen perehtynyt myöhemmissä alaluvuissa kyseisiin ongelmiin ja esitän, miten kustannukset kyseisistä toiminnoista tai prosesseista olen laskenut XX Oy:ssä.

Tuotteiden määrä on myös parissa vuodessa kasvanut merkittävästi ja se on tuottanut paljon ongelmia varastonhallinnan kanssa. Myyntipäällikön mukaan ”*varastossa olevat ns. päällekkäiset tuotteet ovat iso ongelma ja tämä ilmiö on lisääntynyt entisestään viime vuosien aikana. Toisin sanoen samaa tuotetta saattaa olla eri valmistajilta. Myös tuotteiden määrä on lisääntynyt merkittävästi ja montaa tuotetta on huomattavasti enemmän kuin ennen*”. Tämä on yksi syy siihen, että keräilyssä on alkanut tapahtumaan keräilyvirheitä entistä enemmän ja toisaalta virhetoimituksiin vaikuttaa myös se, että lähetteessä olevaa tuotetta ei vain löydy varastosta, koska yrityksen tietokannassa saattaa olla virhe. Tämän ongelman on tiedostanut myös yrityksen johto. Tuotevalikoimia pitäisi pienentää ja päällekkäisyyttä pitäisi saada pois tuotevalikoimista. Ongelmaan on kuitenkin siinä mielessä vaikea puuttua, että kerran kun asiakkaalle on myyty tiettyä tuotetta, on vaikeaa ilmoittaa asiakkaalle että kyseistä tuotetta ei myydä enää. Yrityksen toimitusjohtajan mukaan ”*tällä hetkellä esimerkiksi uusien pakastetuotteiden osalta luvan uuden tuotteen valikoimaan ottamisesta annan minä. Ennen myyjä pystyi itse päättämään siitä, otetaanko uutta tuotetta valikoimaan ja tilaamaan sitä kysymättä keneltäkään*”. Tämä myyjän oma subjektiivinen nopea päätös saattoi johtaa siihen, että tuotetta ei osta muu kuin kyseinen asiakas, jota varten tuote tilataan. Kun asiakas yhtäkkiä lopettaa tuotteen tilaamisen, jää osa tuotteista makaamaan varaston hyllylle ja ajan mittaan pilaantuu. Samalla varastossa saattaa olla jotain vastaavaa tuotetta, joka olisi yhtä hyvin kelvannut asiakkaalle, jolle uusi tuote perustettiin. Laajasta tuotevalikoimasta seuraa myös se ongelma, että varasto sitoo entistä enemmän käyttöpääomaa, joka taas vaikeuttaa yrityksen kassanhallintaa, jolloin laskujen maksu viivästyy ja laskuista joudutaan maksamaan viivästyskorjoja.

4.3 Teoreettinen toimintolaskennan toteutus XX Oy:ssä

Resurssien kohdistaminen teoriassa voidaan toteuttaa XX Oy:ssä siten kuin kirjallisuudessa opetetaan. Kustannukset jakautuvat XX Oy:ssä melko selkeästi henkilöstöryhmittäin ja esim. toimistohenkilöstö ei tee perus varastokeräilyä ja hyllytystä ja kuljettajat ja pakastehenkilöt eivät sekaannu toistensa työhön. Henkilöstökulujen kohdistaminen on siis helposti jaoteltavissa karkeasti yrityksen prosessien välillä. Täten kustannukset henkilöstökulujen osalta ovat teoriassa melko yksinkertaista kohdistaa toiminnoille. Tämä vaatisi vain sen, että joku pilkkooi työntekijän käyttämän ajan eri tehtäviin varastossa tapahtuville toiminnoille esimerkiksi. Tähän voidaan käyttää esim. käytettyä aikaa jonkin toiminnon suorittamiseen. Toisin sanoen lasketaan, kuinka paljon työntekijöiden antamista resursseista kuluu tiettyyn toimintoon ja nämä toiminnon kustannukset voidaan kohdistaa eteenpäin aina tuotteelle asti. Jokaiselle toiminnolle voidaan toteuttaa sama. Varastointikin voidaan ajatella omaksi toiminnokseen, johon vuokrattu halli toimii resurssina. Hallin kustannukset voidaan ajatella jakautuvan lavapaikoille, jolloin aikaa voidaan käyttää määrittämään jonkin tuotteen varastoinnin kustannus sen perusteella, kuinka kauan tuote kuluttaa lavapaikan tietyllä ajan jaksolla yrityksen tiloissa. Hallintotason toiminnot voidaan erikseen kohdistaa esim. asiakkaille. Siinä voidaan ajatella laskettavan kaikkiin puheluihin asiakasta kohden kulutettu aika ja yksinkertaisesti kaikki tiettyyn asiakkaaseen kohdistuvat tilaukseen, laskutukseen, yms. liittyvät kustannukset. Esimerkiksi laskutukseen käytetty aika ja siihen kulunut paperi voidaan kohdistaa asiakkaalle kustannuksena asiakkaan kannattavuutta laskettaessa. Toimituksen osalta voidaan kustannukset jakaa asiakkaan luona kuluvaan aikaan ja siihen, kuinka paljon kukin asiakas kuluttaa resursseja sen perusteella missä asiakas sijaitsee. Ne kustannukset joihin ei löydetä resurssikohdistinta, voidaan jakaa asiakkaiden tai tuotteiden kesken tasaisesti. Nämä edellä mainitut kohdistustavat voidaan teoriassa laskea ja niistä voidaan saada tarkat kustannukset kullekin toiminnolle ja sitä kautta tuotteelle tai asiakkaalle.

Prosessi vaatii kuitenkin lisäksi sen, että tulevan vuoden välilliset kustannukset tulee budjetoida, jos halutaan päästä tarkempiin arvioihin. Yrityksessä tapahtuu välillisten kohdistettavien kustannusten osalta vuositasolla koko ajan muutoksia. Palkkakustannukset muuttuvat, saatetaan palkata lisähenkilöitä, investoida laitteisiin ja yleensäkin tuleva toiminta saattaa sisältää sellaisia kustannuksia, joita edellisenä vuonna ei ollut. Tämä vaatii kustannuslaskennalta toimivan budjetoitijärjestelmän, joka ennakoii tulevia muutoksia kustannuksissa. Kaikki periaatteessa voidaan toteuttaa, kunhan yritys investoisi riittävän tarkkoihin järjestelmiin ja palkkaisi riittävästi henkilöstöä seuraamaan kustannusten kohdistumista. Seuraavassa alaluvussa on esitetty niitä ongelmia, joita toimintolaskenta ei huomioi laskennassa tämän kaltaisessa yrityksessä.

4.3.1 Toimintolaskennan ongelmat XX Oy:ssä

Toimintolaskennan soveltamiseen XX Oy:ssä liittyy monia käytännön ongelmia. Ennenkin suhteellisesti välillisten kustannusten osuus toiminnassa on melko pieni. XX Oy:ssä välillisten kustannusten osuus liikevaihdosta on n. 17%. Näin pienen osuuden kohdistaminen aiheuttaa sen ongelman, että välillisten kustannusten osuudeksi tuotteen hinnassa muodostuu melko pieneksi. Tästä aiheutuu taas se ongelma, että pienen kohdistettavan kustannuksen tulisi olla melko tarkka, jotta kustannuksesta saataisiin sellainen hyöty, jolla tuotteita voidaan verrata toisiinsa. Muuten laskennasta ei ole mitään hyötyä, ellei tuotteita tai vaihtoehtoisesti asiakkaita voida vertailla kannattavuudella. Langholm:n (1965, 218) mukaan välillisten kustannusten kohdistamisesta saatu hyöty riippuu pääasiassa siitä, missä suhteessa kiinteitä kustannuksia on muuttuviin kustannuksiin. Mitä pienemmän kiinteät kustannukset ovat suhteessa muuttuviin kustannuksiin, sitä vähemmän sillä on merkitystä, siirrytäänkö pelkästään välittömien kustannusten hinnoittelusta myös välillisten kustannusten tarkkaan kohdistamiseen tuotteille. Elintarvikkeiden tukkukaupassa liikutan melko pienellä katteella ja jo pieni muutos keskikatteessa näkyy merkittävänä tuloksen muutoksena. Lisäksi ongelmaksi XX Oy:ssä muodostuu se, että tuotteita jota vuoden aikana myydään, on yli 4000 ja asiakkaita on yli 500. Jo näistä luvuista voi päätellä, että tuotetta tai asiakasta kohden laskettu kustannus putoaa melko marginaaliseksi ja laskelmien tarkkuudessa oleva pienikin heitto voi aiheuttaa väärän lopputuloksen. Lopullisessa tuloksessa, jossa XX Oy:n voitot ovat vaihdelleet 1,5-2% välillä liikevaihtoon suhteutettuna, ei tarvitse tehdä suurta kohdistusvirhettä, kun jokin tuote tai asiakas jo näyttää kannattamattomalta.

Tuotteen tai asiakkaan kannattavuus-, kannattamattomuusseikkaan liittyy toinenkin ongelma. Yrityksen toimitusjohtajan mukaan ”yksittäisen tuotteen kannattamattomuus laskelmissa ei vaikuta siihen, myydäänkö tuotetta vai ei. Yrityksemme toiminta perustuu juuri joustavuuteen ja siihen, että asiakas saa laajasta tuotevalikoimasta sitä mitä haluaa. Tuotteella on aina jokin kate, jossain tuotteissa on pienempi ja toisissa taas suurempi. Hinta määräytyy markkinoilla ja siihen on vaikea vaikuttaa toimialallamme, jossa kilpailu on kovaa ja muut paljon isommat toimittajat lähes poikkeuksetta pystyy myymään hieman halvemmalla kuin me. Jos asiakas ei saa jotain tiettyä tuotetta meiltä, voi asiakas yhtä hyvin ostaa kaikki muutkin tuotteet jostain muualta, kun hän joutuu joka tapauksessa ostamaan kyseisen tuotteen, jota meillä ei myydä”. Itse voisin esimerkkinä esittää maidon ja perunan, joiden volyymit ovat melko suuret. Molemmat tuotteet ovat melko pienikatteisia ja työllistävät paljon, jolloin ne näyttävät varmasti toimintolaskennassa juuri niiltä tuotteilta, jotka ovat kannattamattomia sillä niiden kate on lähes puolet pienempi kuin yrityksen keskikate. Kuitenkin tuotteet ovat sellaiset, että niitä asiakkaat tarvitsevat aina ja yksinkertaisesti jos niitä ei myytäisi, olisi toimintamme täysin turhaa asiakkaan näkökulmasta. Asiakas ostaisi kaikki tuotteensa jostain

muualta, jos hän ei saisi esim. perunaa ostettua meiltä. Myynti päällikön sanoin ”peruna on yksi tuote mistä emme voisi missään tapauksessa luopua. Se on pienikatteista touhua ja siihen tarvitaan työvoimaa, mutta kaikki asiakkaamme ostavat perunaa. Yksin perunalla tämä toimintamme ei varmasti olisi kannattavaa, mutta se on osa kokonaisuutta”.

Myyntipäällikön mukaan ”monilla toimittajilla on ostettuihin määriin perustuva hinnoittelu. Se tarkoittaa sitä, että mitä enemmän ostamme kyseiseltä toimittajalta, sitä enemmän saamme tuotteesta alennusta. Jos esimerkiksi ostamme tomaattia 100000 eurolla, saame loppuvuodesta kokonaisostoista 1,5% alennusta. Jos ostomäärä nousee 200000 euroon, alennusprosentti on kaksi. Tällä tavalla volyyymia kasvattamalla saamme laskettua ostohintaa ja sitä kautta saamme parempaa katetta”. Vähittäiskauppa on tätä kautta erittäin tärkeä asiakas meille. Vähittäiskaupan tuotteista suurin osa on vihanneksia ja muita tuoretuotteita. Vaikka vähittäiskaupan asiakkailta saadaan huonompi kate, saamme ostomääriä suuremmaksi ja sitä kautta ostohintaa alemmas toimittajilta. Tätä samaa tuotetta myydään kuitenkin myös suurkeittiöpuolen asiakkaille, jotka maksavat samasta tuotteesta paremman hinnan. Tällä tavalla vähittäiskauppa toimii ikään kuin ostopuolen työkaluna laskemalla ostohintaa. Lisäksi etuna on se, että kun volyyymi on kovaa, tuotteet ovat koko ajan tuoreita eikä sitä kautta tule myöskään hävikkiä pilaantuneiden tuotteiden muodossa. Esim. kun jokin tuoretuote-erä pilaantuu, joudumme myymään viisi- kuusi kertaa saman määrän tuotetta, jotta pilaantuneesta erästä aiheutuvat kustannukset saadaan takaisin katteen muodossa. Lisäksi pilaantuneesta erästä aiheutuu jätteiden käsittelykustannuksia.

Edellä mainittujen asioiden takia on vaikea sanoa, onko jokin asiakas kannattamaton, koska katteessa saatu voitto, pienemmissä välillisissä kustannuksissa voitettu raha tai katteessa hävitty prosentti ei aina kerro koko totuutta siitä, onko asiakas tai tuote todellisuudessa koko yritystoiminnan kannalta kannattamaton. Asiakas voi näyttää kannattamattomalta mutta tuotteet eivät. Kuitenkin ilman kannattamatonta asiakasta kannattavaa tuotetta ei välttämättä olisi. Lisäksi jos jokin tuote näyttää toimintolaskennan kannalta kannattamattomalta, on vaikea silti poistaa tuotetta valikoimasta, sillä joka tapauksessa tuotteesta saadaan katetta ja lisäksi on vaikeaa ennustaa, miten asiakas reagoi siihen, että jotain tuotetta ei enää myydä hänellä.

Yrityksen toiminta-ajatus on melko yksinkertainen. Tuotteita ostetaan ja myydään, eikä ns. jatkojalosteta juuri lainkaan. Ainoa palvelu ja merkittävä tekijä on se, että asiakas voi tilata tuotteet ja ne tuodaan hänelle juuri siihen paikkaan, mihin ne on tilattu. Kuten edellä mainitsin, yrityksen välillisten kustannusten osuus liikevaihdosta on melko pieni. Yrityksessä pystytään silti selkeästi erottamaan eri toiminnot toisistaan, mutta monien toimintojen todellisten kustannusten määrittäminen on todella hankalaa ainakin tarkasti. Tämä johtuu siitä, että työvoimaa käytetään osittain melko paljon eri toiminnoissa ja henkilöt joilla on eri palkka hoitavat samoja tehtäviä. Toisin sanoen tänään toiminto maksaa jonkin verran ja huomenna taas eri määrän. Lisäksi toimintoihin käy-

tettävä aika riippuu paljolti siitä, kuinka paljon tuotteita on varastossa kullakin hetkellä. Tämä vaikuttaa selkeästi tuotteiden sijoitteluun ja keräilyyn kuluvaan aikaan, koska täyttä varastoa on yksinkertaisesti hankalampi hallita. Lisäksi sellaisten resurssien kohdistaminen, kuten tyhjien lavapaikkojen kustannusten kohdistaminen tai työvoimasta maksettu työtä tekemätön aika, on myös kustannus ja sen kohdistaminen on tietty oma ongelmansa. Mutta kuitenkin nämäkin kustannukset on saatava tuotteesta syntyvästä myyntikatteesta.

Edellä mainittujen seikkojen kaltaisten ongelmien takia on vaikea käyttää toimintolaskentaa siihen, että määritettäisiin jonkin tietyn tuotteen tai asiakkaan kannattavuutta, koska koko toiminta on yhtä samaa liiketoimintaa ja monella asialla on kytkös toisiinsa. Kuitenkin itse toimintojen ja prosessien kokonaiskustannuksista yrityksen johto on kiinnostunut. Yrityksen myynti on koko ajan kasvussa ja siksi yrityksen prosesseja ja toimintoja on koko ajan kehitettävä. Se mihin suuntaan toimintoja kehitetään ja mihin suuntaan yrityksen kannattaa toimintaansa viedä sekä asiakaskuntaansa laajentaa, voidaan nyt tehtävillä laskelmilla vaikuttaa osittain. Lisäksi laskelmat toimivat vain yhtenä tekijänä päätöksenteossa ja lopullinen päätös vaatii kokonaistoiminnan huomioon ottamista. Laskelmat eivät ole kovin monimutkaisia toiminnan pienuudesta ja prosessien yksinkertaisuudesta johtuen, mutta kuitenkin niiden kustannusten selville saaminen vaatii jonkin asteista toimintolaskentaa, sillä toimintojen kustannuksista siinä on kysymys. Lisäksi tietyn toiminnon kustannuksen perusteella on helpompi esim. tehdä päätös siitä, ulkoistetaanko jokin toiminto vai tehdäänkö se itse. Tietysti kaikkia toimintoja ei ole edes mahdollista ulkoistaa, mutta toimintoa voi yrittää kehittää kustannustehokkaammaksi. Seuraavissa alaluvuissa esittelen kolme toimintokokonaisuutta tai toimintoa, joista yrityksen johto on kiinnostunut.

4.3.2 Suurkeittiö- ja vähittäiskauppa

Vähittäiskaupan ja suurkeittiöpuolen kannattavuuksien erot on XX Oy:n yksi asia, josta yrityksen johto on kiinnostunut. Vähittäiskaupasta puhuttaessa yleensä mainitaan sen helppous myydä suuria määriä, mutta kate on melko pieni. Toisaalta taas suurkeittiöpuolelle myytäessä kate on suurempi, mutta se rasittaa yrityksen sisäisiä prosesseja melkoisesti. Myyntipäällikön mukaan ”*suurkeittiöpuolen kauppa on ollut yrityksen myynnistä n. 70% vähittäiskaupan kattaessa 20%-25%. Loput myynneistä kohdistuvat muille tukuille*”. Suurkeittiöillä tarkoitetaan lounaspaikkoja, pitserioita ja ravintoloita ja yleensäkin paikkoja joissa myydään suuria määriä valmista ruokaa. Vähittäiskauppoja puolestaan ovat kaikki vähittäin myyvät ruokakaupat. Suurkeittiöpuolta ja vähittäiskauppaa on tarkasteltu siitä näkökulmasta, että kumpi asiakkaista on kannattavampi ja miten mahdollisesti kannattavuuteen vaikuttaa volyymin kasvu. Toisin sanoen miten

volyymien muutos mahdollisesti vaikuttaa nykyiseen yrityksen kannattavuuteen. Tietenkin asiaan vaikuttaa seikat, joita mainitsin kappaleessa jossa esitin toimintolaskentaan liittyviä ongelmia vähittäiskaupan osalta. Laskennassa ei oteta kantaa kuin varastotoimintoihin, koska hallinnon ja kuljetuksen osalta kustannuksissa asiakasta kohden ei voi olla suuria eroja. Kuljetuksissa vähittäiskaupan asiakkaat ovat sijoiteltu eri reiteille melko sekaisin muiden asiakkaiden kanssa, joten tässä ei pääse muodostumaan eroja resurssien kohdistamisen suhteen, tai ei siihen ole ainakaan järkevää kohdistinta. Pakasteita vähittäiskauppoihin myydään niin marginaalinen määrä, että sitä ei tarvitse ottaa lainkaan huomioon resurssien kohdistamisessa, sillä pakasteiden osuus vähittäiskaupan myynnistä on alle 0,5 prosenttia. Puolamäen (2007, 114) mukaan kannattavuusselvitystä tehtäessä keskitytään laskennan kannalta vain oleellisiin toimintoihin ja toimintokokonaisuuksiin, joille voidaan kohdistaa järkevästi kustannukset.

Vähittäiskaupan osalta työvoiman resursseista voidaan kohdistaa VK-keräilylle se osa, jota se käyttää hyväkseen. Tähän käytetään arvioita siitä, kuinka paljon henkilöt jotka on määrätty työskentelemään VK-keräilyssä, käyttävät aikaa siihen toimintoon verrattuna muihin varastotoimintoihin käytettyä aikaa. Lisäksi tuotteiden tarkastuksen osalta verrataan vastaavasti vähittäiskaupan tuotteille kohdistuvaa resurssien kulutusta ajan kulutuksen avulla. Metodi muistuttaa melkoisesti TDABC:ta, koska vallitsevana kohdistimena on aika ja se mielestäni yksinkertaistaa kohdistusta verrattuna siihen, että käytettäisiin jotain muuta kohdistinta. Lisäksi jos kohdistamisessa jouduttaisiin käyttämään useaa kohdistinta, tulisi kohdistamisesta epätarkempaa ja epäkäytännöllisempää. Kuitenkaan kohdistuksessa ei ole tarkoituksena kohdistaa minuutilleen sitä, mitä työntekijä käyttää työssään vaan saada jonkinasteinen arvio siitä, mitä vähittäiskaupalle kohdistuvat toiminnot maksavat yritykselle varaston osalta. Joka tapauksessa toimintoon käytettävä aika vaihtelee ja joka päivä on hieman erilainen päivä.

Varastoinnin osalta varastokustannukset käsitellään keskimääräisenä lavakustannuksena vuorokaudessa, suhteuttamalla vähittäiskaupan tuotteiden lavapaikkojen käyttöä verrattuna kaikkiin lavapaikkoihin. Toisin sanoen lavapaikkojen keskimääräinen kulutus vuorokaudessa kerrotaan vuosien päivillä ja keskimääräisellä varastolavapaikan vuorokausikustannuksella. Lavapaikan kustannus on laskettu jakamalla varastorakennuksen kustannukset lavapaikkojen määrällä ja jakamalla vuosien päivillä kuitenkin pakaste ja muu varasto eroteltuna toisistaan. Käsitelen laskelman ilman lukuja, koska ne eivät ole tutkimuksen kannalta olennaisia. Yhtiö on kiinteistöyhtiössä vuokralla, jonka kuitenkin omistavat samat henkilöt ja minulla oli mahdollisuus päästä tarkastelemaan kiinteistöyhtiön tilinpäätöstä ja kirjanpitoa.

+	Hallin kokonaisvuokrakustannukset
-	Pakastimen sähkönkulutus
<hr/>	
	Erotus 1

Erotus1 - Pakastekoneille kohdistuvat kustannukset ja arvonalentumiset = kustannus

(Keräilytilojen p-a/Kok. p-a.)xKustannus = Kok.kustannus

$$\frac{\text{Kok.kustannus}}{\text{Varaston lavapaikkojen määrä} \times 365} = \text{Lavapaikan vuorokausihinta}$$

Kaavassa siis vähennetään ensin hallin kokonaisvuokrasta pakastimelle kohdistuva sähkön hinta, joka sisältyy vuokraan. Lisäksi taloteknisille laitteille kohdistuva arvonalentuminen ja huollot kohdistetaan pääasiassa pakastimelle, jota ne palvelevat. Keräilyvaraston pinta-ala jaetaan pakastimen ja keräilyvaraston yhteispinta-alalla ja kerrotaan kaavan kustannuksella. Tällöin saadaan keräilyvaraston kokonaiskustannus. Kokonaiskustannus jaetaan lavapaikkojen määrällä keräilyvarastossa kerrottuna vuosien päivillä, jolloin saadaan lavapaikan vuorokausihinta. Myyntipäällikön mukaan ”*vähittäiskauppaan myydään tavaraa pääosin lavoittain, eli lava joka meille toimitetaan, toimitetaan eteenpäin asiakkaalle*”. Kierro on hyvin nopeaa ja keskimäärin tuotteet ovat varastossa 1,5 päivää (yrityksen sisäiset tietokannat). Tällä tavalla saadaan selville, kuinka paljon varastoinnin kustannuksista kohdistuu vähittäiskaupalle. Resurssikohdistimena toimii siis lavapaikkavuorokausien määrä.

VK-keräilylle kohdistuva henkilöstön kustannus on siinä mielessä ongelmallisempi, että keräilijänä ei toimi sama tai samat henkilöt. Palkat vaihtelevat lähes kaikilla henkilöillä, jolloin kustannus keräilyn osalta on päivittäin eri. Myyntipäällikön mukaan ”*Vähittäiskaupan tarkastuksessa, hyllytyksessä ja keräilyssä on vuorokauden aikana keskimäärin yksi henkilö yhden vuoron työllistettynä. Joskus siihen menee enemmänkin aikaa mutta suurin osa vuodesta hoituu melko pienellä miehityksellä*”. Toisin sanoen yhden kahdeksan tunnin päivän työt riittävät kyseisen keräilyn ja tuotteiden tarkastuksen sekä hyllytyksen hoitamiseen. Tämän perusteella on helppo laskea keskimääräistä palkkaa käyttäen, kuinka paljon kyseiselle toiminnolle pitäisi kohdistaa työntekijöiden palkkakustannuksia. Kuitenkin yrityksessä varaston puolella työskentelee keskimäärin 12 työvuorokautta vuorokaudessa, jolloin on helposti jo pääteltävissä että 3 000 000 euron myynnin tekemiseen suhteessa yrityksen muuhun myyntiin, on vähittäiskauppa melko vaivatonta. Kuitenkin kokonaisuutena laskettuna lopputulokseksi saadaan, että vähittäiskauppa on kannattamattomampaa liikevaihtoon suhteutettuna kuin muu kaupan käynti. Kohdistuuhan vähittäiskaupalle hallinnon ja toimituksenkin kustannuksia. Myyntipäällikön mukaan ”*tämä johtuu vähittäiskaupan huonosta katteesta, koska se on huomattavasti kilpailumpi ala kuin suurkeittiöpuoli*”. Tämä ei tietysti tarkoita sitä, että kaikki resurssit pitäisi nyt panostaa muuhun liiketoimintaan kuin vähittäiskauppaan. Enemmänkin jos

huomioidaan välillisten kustannusten muodostuminen vähäisillä työvoimakustannuksilla ja nopealla varaston kierrolla, pitäisi vähittäiskauppaan saada entistä enemmän voilyymia, sillä vähittäiskaupassa välillisten kustannusten nousu suhteessa suurkeittiöpuoleen on moninkertaisesti hitaampaa liikevaihdon kasvaessa.

4.3.3 *Toimituskustannukset*

Toimituskustannukset muodostuvat palkkakuluista, omiin autoihin kohdistuvista kustannuksista ja ulkopuolisten toimitusyritysten palveluista. Toimituskustannukset ovat merkittävä kustannus ja ne muodostavat XX Oy:n välillisistä kustannuksista 2011 tilinpäätöksen mukaan 36 prosenttia. Yrityksen toimitusjohtajan mukaan ”toimituskustannuksista täytyisi pystyä leikkaamaan, mutta ongelmana on ettei tiedetä mistä. Ulkoistaminen on alkanut parin viimevuoden aikana, koska olemme kokeneet, että ulkoistamisesta saatavat hyödyt ovat sen verran hyvät. Tarkoitin pääasiassa työntekijöistä aiheutuvia kustannuksia kuten sairauslomat, pekkaset ja muut palkasta aiheutuvat lisäkulut. Lisäksi tuollaisista poissaoloista aiheutuu melkoisesti työtä, koska joudutaan miettimään aina työvuorot uudelleen. Ulkoistamisesta ei aiheudu mitään tällaista päänvai-vaa. Palveluntarjoajat toimittavat läpi vuoden tuotteet ja itselle ei aiheudu minkäänlais-ta järjestelemistä työntekijöiden lomista tms.”. Myyntipäällikön mukaan ”ulkoistettujen palveluntarjoajien palveluun on voinut luottaa melko hyvin ja ongelmia ei ole kovin paljon. Tietysti aina alkuun kun jokin uusi kuljettaja alkaa kuljettaa tuotteitamme, tuot-taa alku luonnollisesti aina pientä kipua toimituksiin, mutta niistä on aina selvitty”. Toimitusjohtajan mukaan ”tärkeintä on palvelun toimivuus, sillä myyjien ohella kuljet-tajat ovat ainoa näkyvä osa yrityksemme toimintaa ja palvelua. Asiakas tilaa soittamal-la tuotteet ja kuljettajat toimittavat ne asiakkaalle, jolloin asiakas yleensä henkilökoh-taisesti tapaa näitä kuljettajia. Se millä tavalla tuotteet on jätetty tai viety asiakkaan haluamaan paikkaan ja miten asiakas tulee kulloinkin toimittavan kuljettajan kanssa toimeen, vaikuttaa yrityksemme tarjoamaan palvelun laatuun. Pääasiassa tällä hetkellä niin omat kuin ulkoistetutkin reitit toimivat moitteettomasti ja ongelmia esiintyy har-voin”. Kustannusten kannalta omien autojen ja ulkoistettujen autojen kustannuksissa on hieman eroja 2011 tilinpäätöksen mukaan. Ulkoistettuna palveluna kuljetus tulee hie-man kalliimmaksi kuin oman kuljettajan pitäminen tällä hetkellä. Kuitenkin ulkoistami-sen tuomat hyödyt sen yksinkertaisuudesta korvaavat sen aiheuttaman kustannuslisän ja poistaa samalla omasta toiminnasta kiinteän kulun. Lisäksi oman auton pitäminen aihe-uttaa aina sen riskin, että se menee rikki tai jotain muuta sattuu. Toimitusjohtajan mu-kaan ”ulkopuolisissa autoissa on myös se etu, että ne yleensä pitävät autonsa parem-massa kunnossa, koska kyseessä on yrityksen ainut työkalu, jolla se tuottaa. Meidän

liiketoiminnassa taas sen ydin ei koostu toimituksista, vaikka ne muodostavatkin keskeisen osan yrityksen palvelua”.

Toimintojen kannalta voidaan ajatella, että toimitus on yksi toiminto yrityksen toimintojen joukossa. Kustannusten kohdistaminen tälle toiminnolle ei varsinaisesti tuo mitään erityisen tärkeää tietoa yrityksen johdolle, mutta se miten kustannukset jakautuvat ulkoistettujen ja omien autojen välillä on siinä mielessä kiinnostava, että pitkällä tähtäyksellä saattaa olla järkevää keskittyä vain toiseen vaihtoehtoon. Toimitusjohtajan mukaan tällä hetkellä yrityksen toimitusten rakenne on hyvä, sillä noin puolet toimituksista tapahtuu ulkoisilla palveluilla ja puolet omilla. Kustannusten kannalta merkittävää eroa ei laskelmien mukaan ole, joten päätös siirtymisestä täysin toiseen vaihtoehtoon ei ole tällä hetkellä ajankohtainen. Toiminnan kasvaessa kuitenkin ei ole tavoitteena palkata lisää kuljetushenkilöstöä, vaan tuleva uusi tarve tullaan paikkaamaan ulkoisilla palveluilla. Tässä on selkeä strateginen ajattelu taustalla, koska mitä suuremmaksi toiminta kasvaa, sitä vaikeampi on kiinteistä kuluista päästä eroon. Nämä kustannukset esittävät kuitenkin yrityksen välillisistä kustannuksista niin suurta osaa, että niiden hallintaan kannattaa panostaa.

Omiin toimituksiin liittyvien kustannusten erottelu tilinpäätöksestä on melko yksinkertainen prosessi. Tilinpäätöksen eristä erotellaan toimitukseen kohdistuvat kustannukset ja verrataan niitä ulkopuolisiin palveluihin, joilta käytännössä saadaan yksi lasku, johon omia kustannuksia voidaan verrata aikaperiodilla. Olen listannut alle kustannuseriä, joita aiheutuu omista toimituksista. Lisäksi toiseen sarakkeeseen olen lisännyt prosentuaalisen osuuden omiin autoihin kohdistuvasta välillisestä kustannuksesta.

Polttoaineet	13,00 %
Huollot ja korjaukset	12,00 %
Palkat	30,00 %
Palkkojen sivukulut	13,00 %
Vakuutukset	2,50 %
Auton arvon aleneminen	28,5 %
Julkiset maksut	1,00 %
Yhteensä	100,00 %

Taulukko 2 Omien toimituskustannusten kustannusrakenne (Yrityksen tilinpäätös 2011)

Taulukon luvut ovat kyseisen tilinpäätöksen tilanteesta ja esim. autojen arvonaleneminen on laskettu poistojen perusteella. Kuitenkin yrityksen myyntipäällikön mukaan

”tilinpäätöksen poistot kuvaavat melko hyvin käytännön kanssa kuorma-autojen arvon alentumista”. Omiin autoihin liittyy siis melkoisesti erilaisia maksuja ja kaikki ovat ainakin tietyllä välillä kiinteitä. Lisäksi kustannuksiin voitaisiin sisällyttää autojen rahoituksesta aiheutuvat korot.

Toimitusjohtajan mielestä ”tämän hetken tilanne on kuitenkin hyvä suhteessa toiminnan laajuuteen. Kaikkea ei kannata ulkoistaa, sillä meillä on itsellä hyviä ja ammattitaitoisia kuljettajia, jotka osaavat työnsä erittäin hyvin. Siinä otetaan aina riski jos jokin reitti ulkoistetaan, koska ei sitä tiedä koskaan, millainen työntekijä jollakin toisella on. Kilpailu on erittäin kovaa näillä markkinoilla ja meidän kilpailuvalttimme on nimenomaan joustava ja toimiva palvelukokonaisuus. Siihen tarvitaan hyviä työntekijöitä, jotta pystymme pitämään ja edelleen kasvattamaan asiakaskuntaamme. Hinnalla toki on merkitystä, mutta tällä hetkelläkin maksamme hieman enemmän ulkopuolisista kuin omista”.

Toimintolaskenta siis pystyy kohdistamaan yrityksen resurssit ja tietyt kustannukset tarkasti tällekin toiminnolle, mutta kustannus ei ole pelkästään tässä asiassa merkitsevä tekijä. Tietysti jos ulkoistamisesta saadut edut olisivat taloudellisesti merkittäviä, ulkoistaminen voisi olla kannattavaa laajemminkin määrin.

4.3.4 Pakkaustoiminto

XX Oy:n tiloissa tehdään myös jonkin verran yrityksen myynnistä pakattuja tuotteita. Tällä tarkoitetaan tuotteiden pussittamista ja pakkaamista pääasiassa muovisiin pakkauskuksiin. Tuotteet pakataan aina punnituina, jolloin ne ovat valmiina hinnoiteltavissa asiakkaalle. Tuotevalikoimiin kuuluu kasviksia ja hedelmiä. XX Oy:n johdon mukaan pakkaustoiminnan kannattavuutta olisi laskettava, kun otetaan toimintoon kohdistuvat kaikki kustannukset huomioon. Pakkaustoimintaa on pidetty ennen melko kannattavana, mutta huomioon ei olla otettu kuin myyntikate. Haastattelua tehdessä ongelmana oli, jatketaanko pakkaustoimintaa, sillä kaksi työntekijää jotka ovat työskennelleet pakkaamossa, ovat jäämässä molemmat eläkkeelle kevään aikana. Toimitusjohtajan mukaan *”pakkaamo tuottaa selkeästi parempaa katetta kuin muut tuotteet keskimäärin, mutta sille kohdistuu myös selkeästi kustannuksia enemmän kuin muille tuotteille”*. Yrityksen sisäisistä tietokannoista selviää, että kate on keskimäärin ollut 40 ja 50 prosentin välillä pakatuissa tuotteissa keskimääräisen yrityksen myyntikatteen ollessa n. 18 prosenttia. Pakattavien tuotteiden myynti vuodessa on vain n. 200 000 euroa, jolloin toiminta kokonaisuuteen nähden on melko pientä. Pakkaamon suurin kulu on työntekijöiden palkoista ja palkkojen sivukuluista aiheutuvat kustannukset. Lisäksi pakattaviin tuotteisiin kuuluu pakkausmateriaalia ja tiloissa on käytössä pakkaukseen tarkoitettut koneet, vaa’at ja itse pakkaamo kuluttaa hallista jonkin verran tilaa. Kokonaisuutena pakkaamotoimin-

ta tuottaa vain 2,5 prosenttia myynnistä laskentahetkenä vuositasolla tarkasteltuna, jos pakattujen tuotteiden katteesta on vähennetty toiminnolle kohdistuvat kustannukset. Tämän jälkeen tuotteelle kohdistuu vielä lisää kustannuksia muista yrityksen toiminnoista. Kuitenkin jos vertailukohtana pidetään sitä voittoprosenttia, joka jää kun pakkaamon kustannukset on vähennetty tuotteen katteesta ja verrataan sitä muiden tuotteiden katteeseen, on pakkaamotoiminta kokonaisuutena lähes kannattamatonta. Alla olevaan taulukkoon on esitetty pakkaamotoimintoon kohdistuvien kustannusten rakenne vuositasolla.

Palkat	61,50 %
Palkkojen sivukulut	24,60 %
Pakkaustarvikkeet	8,00 %
Muut kulut	1,90 %
Toimitila	4,00 %
Yhteensä	100,00 %

Taulukko 3 Pakkaamon kustannusrakenne

Taulukossa näkee palkkakulujen ylivertaisuuden toiminnon muihin kuluihin verrattuna. Toimitilan kustannukset ovat laskennallisia ja sen laskemiseen käytetään aiemmin tutkimuksessa esittämäni kaavaa lavapaikan kustannukselle, jonka tilan pakkaamo kuluttaa. Vaihtoehtoisesti pakkaamon tilalla voisi olla lavapaikkoja, jolloin tilaa jäisi enemmän varastointiin. Myyntipäällikön mukaan ”*pakkaamon jatkamiseksi toimintaan on saatava joko lisää volyymia tai kustannuksia on leikattava*”. Vaihtoehtoina keskustelujen perusteella on kaksi. Lopetetaan oma pakkaustoiminta ja myydään tuotteet alihankkijalle ja ostetaan samat tuotteet pakattuina takaisin. Toinen vaihtoehto on, että palkataan toiminnan pyörittämiseen yksi uusi henkilö, ja hankitaan pakkaamoon sellaiset puitteet, että yksi pakkaaja pystyy hoitamaan pakkaamo. Toimitusjohtajan sanoin ”*oman henkilön palkkaaminen kuulostaisi paremmalta, koska se että tuote myydään jollekin ja ostetaan takaisin tuntuu liian monimutkaiselta kuviolta ja sen toimivuudesta ei ole takeita. Tuotteiden myyntiin ei saisi tulla viiveitä, jotka aiheutuvat omasta toiminnastamme*”. Silloin kun uuden laitteen kustannukset ovat tiedossa, on mahdollista selvittää, mikä vaihtoehto on kustannustehokkain. Kuitenkin itse pakkaustoimintaa oltiin ennen pidetty yrityksessä melko kannattavana. Laskelmien avulla toiminnon kannattavuus kuitenkin selvisi. Tutkimusta tehdessäni ei vielä tiedetä, mitä toiminto maksaa ulkoistettuna. Päätöstä siitä palkataanko oma henkilö vai myydäänkö tuotteet pakattavaksi, ei olla voitu vielä tehdä. Tälläkin päätöksellä voi olla pitkälle aikavälille vaiku-

tuksia riippuen siitä, kumpaan vaihtoehtoon yrityksessä ryhdytään. Päätös on siis siinä mielessä strateginen, koska sillä on vaikutuksia useamman tilikauden aja tästä eteenpäin. Pakkaamotoiminta saattaa laajeta ja siitä voi tulla merkittävä osa yrityksen liiketoimintaa, varsinkin jos vähittäiskauppa jolle tuotteita pääasiassa myydään, laajenee yrityksen myynnin osuudesta merkittävästi.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, miten toimintolaskenta tukee päätöksentekoa elintarvikkeiden tukkutoimintaa harjoittavaan yritykseen ja kuinka paljon toimintolaskentaan siinä mielessä kannattaa panostaa resursseja. Lähtökohtana tutkimukselle toimii hyvin teoriapohjainen malli toimintolaskennan optimoinnista, jonka mukaan liika panostus toimintolaskentaan ei tuota järjestelmään sijoitettua pääomaa koskaan takaisin tai vaihtoehtoisesti liian vähäinen panostaminen laskentaan nostaa virheen kustannukset suuremmaksi kuin panostukset toimintolaskentaan ovat. Tutkimus eteni tutustumalla kirjallisuuteen ja lehtiartikkeleihin. Lisäksi tutkimukseen toi melko paljon lisävaloa se, että työskentelen itse kyseisessä yrityksessä ja olen sitä kautta päässyt näkemään ja paremmin ymmärtämään yrityksen toimintaa. Tutkimus nojaa lisäksi melko paljon yrityksen johdon haastatteluihin.

Toimintolaskennan paremmuuksina pidetään sen tuomaa selkeyttä liiketoiminnan ymmärtämiseen ja tarkempaa kustannusten kohdistamista tuotteille, asiakkaille tai segmenteille. Lisäksi toimintolaskenta helpottaa yrityksessä tapahtuvien toimintojen ymmärtämistä, jotka aiheuttavat kustannuksia. Toimintolaskennan toimivuus perustuu siihen, että välillisiä kustannuksia ei kohdisteta siinä pelkästään esim. euromääräisen myynnin perusteella vaan ajatuksena on, että yrityksen resurssit kohdistetaan yrityksestä tehdylle toimintokartalle sen mukaan, miten kukin toiminto kuluttaa yrityksen resursseja. Tämän jälkeen toimintojen kulutus kohdistetaan tuotteille tai asiakkaille sen mukaan, kuinka paljon mikäkin asiakas tai tuote kuluttaa toimintoa. Jokaiselle resurssin kohdistukselle tarvitaan asianmukainen resurssikohdistin ja vastaavasti jokaiselle toiminnolle vaaditaan vastaava toimintokohdistin. Tällöin kustannukset kohdistuvat juuri niin kuin ne todellisuudessa kuluttavat yrityksen resursseja, jotka taas maksavat tietyn hinnan. Toimintolaskennan paremmista ominaisuuksista huolimatta sen käyttö ei ole kovin laajalle levinnyttä. Monien tutkimusten mukaan toimintolaskennassa on havaittu paljon hankaluuksia varsinkin sen käyttöönotossa ja tavoiteltujen hyötyjen saavuttamisessa. Toimintolaskenta on koettu monessa yrityksessä hankalaksi toteuttaa ja vaikeaksi ylläpitää. Toimintolaskenta vaatii monessa yrityksessä niin paljon resursseja, että sen käytöstä ollaan jopa luovuttu tai sitä ei olla otettu koskaan käyttöön. Lisäksi toimintolaskennan tuomista hyödyistä ollaan montaa eri mieltä, koska sen tuomaa tulosta yritykseen ei pystytä kovin hyvin perustelevaan.

Toimintolaskenta vaatii myös budjetointia. Vaikka laskelmat perustuvat aiempiin tilinpäätöksiin ja menneeseen tietoon kustannuksista, pitää toimintojen käyttöastetta budjetoida, koska muuten toimintolaskenta toimii pelkkänä menneiden kustannusten parempana kohdistajana. Toimintolaskennan yksi tärkeä tehtävä on hinnoittelu ja hinnoittelussa hinnat annetaan yleensä ennen myyntiä käytännössä. Tällöin hinnoittelussa pitää tietää jo etukäteen, mitä tuote tulee maksamaan yritykselle. Jos yritys nojaa vanhoista

tilinpäätöksistä ja laskelmista saatuihin tietoihin, voi hinnoittelussa ja päätöksenteossa tapahtua virheitä. Kustannukset muuttuvat yrityksen tekemien päätösten perusteella ja kiinteät kustannuksetkin ovat pidemmällä välillä muuttuvia. Jo vuositasolla toiminnassa voi tapahtua muutoksia, jotka vaikuttavat välillisten kustannusten tasoon ja rakenteseen. XX Oy:ssä hinnoittelut sidotaan pääasiassa aina vuodeksi, mutta vuoden aikana monesti on ollut tilanteita, joissa on palkattu uusi henkilö tai irtisanottu joku tai esim. päätetty investoida johonkin uuteen laitteeseen tms. Tällöin vuoden sisällä välillisissä kohdistettavissa kustannuksissa tapahtuu muutoksia. Tällöin järkevämpi ratkaisu on ennakoita tulevan periodin kustannuksia kuin pelkästään nojata historialliseen tietoon. Tietysti budjettiinkaan ei ole aina luottamista, mutta tämä vaikuttaa jo siihen, kuinka tarkkaan toimintolaskentaa kannattaa toteuttaa XX Oy:ssä. Jos kustannuksissa voi tapahtua vuoden mittaa muutoksia, jotka ovat suurempia kuin laskennan tarkkuus, katoaa tarkkuuden tuomat hyödyt.

Toimintolaskennan soveltuminen toimintaan ja toimintolaskentaan sijoitettavien resurssien määrä XX Oy:n näkökulmasta ei ole yksiselitteinen asia. Toimintolaskenta antaa selkeästi paremmat edellytykset laskea tiettyjen prosessien ja toimintojen kannattavuutta toiminnassa, mutta kaikkien toimintojen kustannusten laskeminen ei anna mahdollisuutta päätöksentekoon. Tutkimuksessa selvisi, että vaikka teoriassa tuotteiden ja asiakkaiden kannattavuuksia pystyttäisiin laskemaan, ei tietoa pystytä aina käyttämään hyväkseen toiminnassa tai päätöksenteossa. Sama asia koskee tuoteryhmiä tai jopa toimintoja ja palveluja joita yritys tuottaa. Tämä johtuu siitä, että moni asia on yrityksen ansaintalogiikassa sitoutunut toisiinsa ja jonkin osan poisjättäminen voisi olla koko toiminnan kannalta lyhytnäköistä ja kokonaisuutena tuottaisi haittaa toiminnalle. Toimintaa voisi ikään kuin ajatella siten, että myytävänä on vain yksi tuote, jota yritetään myydä aina vain paremmalla katteella.

Yrityksen prosesseja ja toimintoja yritetään koko ajan parantaa ja tehostaa joka tapauksessa ja suuri osa toiminnoista on välttämättömiä toiminnan kannalta. Kuitenkin osaan toiminnoista voidaan vaikuttaa ja niiden kustannuksia kannattaa laskea. Sen osoittaa esittämäni esimerkit vähittäiskaupasta, toimituskustannuksista ja pakkaamosta. Kuitenkin näissäkin toiminnoissa on huomioon otettavaa ns. inhimilliset tekijät, joita toimintolaskenta ei ota huomioon. Toimitusten ulkoistamisessa tätä ongelmaa ei esiinny, mutta tilanteessa jossa oletettaisiin ulkoistamisen olevan halvempaa kuin omien kuljettajien käyttäminen, päätös ei voisi olla täysin rahasta kiinni. Niin kuin tutkimuksessa toimitusjohtaja mainitsi yrityksen olevan palveluyritys, jossa kuljettaja on yksi näkyvä osa toimintaa. Jos ulkoistaminen tapahtuu jollekin yritykselle, jonka henkilöstö ei ymmärrä XX oy:n palvelun tärkeyttä, voi toiminta alkaa kärsiä pidemmällä ajalla, koska asiakkaat eivät pidä palvelusta. Asiakkaan menettäminen on kuitenkin iso ongelma verrattuna siihen, että yritys maksaisi hieman enemmän omalle kuljettajalle kuin ulkoistamisesta. Tämä ei kuitenkaan sulje pois toimintolaskennan tuomaa kontribuutiota pää-

töksentekoon. Vähittäiskaupan osalta voidaan todeta, että volyyymia lisäämällä toiminta on ne näkökulmat kannattavaa, koska vähittäiskaupassa välilliset kustannukset ovat paljon pienemmät suhteessa siitä saatavaan volyyymiin. Toisin sanoen vähittäiskaupasta saatavat voitot ovat suuremmat suhteessa myyntiin, mitä enemmän sille myydään.

Toimintolaskenta siis tietyissä tilanteissa on hyödyllinen vaihtoehto laskea yritystoiminnan kustannuksia XX Oy:ssä, mutta vain toiminto- tai prosessitasolla. Kustannustietous on näissäkin tapauksissa aina tapauskohtaista ja pelkän laskemisen ilosta laskentaa ei kannata tehdä. Toimintolaskenta tukee selkeästi päätöksentekoa tietyissä tilanteissa, kun päätetään esim. ulkoistamiseen liittyviä vaihtoehtoja. Tuotetasolla yritys ei voi alkaa laskemaan välillisiä kustannuksia ensinnäkään sen epätarkkuuden ja käytännössä mahdottomuuden takia ja lisäksi tämä olisi täysin turhaa. Niin kuin aiemmin tutkimuksessa tuli esille, että tuotteiden kannattavuus välilliset kustannukset niille kohdistettuna ei ole olennainen asia, vaan se että koko liiketoiminta kannattaa kokonaisuutena. Suurkeittiöille myytäessä tuotteiden määrä laadultaan on suuri ja heidän tarvitsee saada kaikki tuotteet mitä he tarvitsevat tai palvelu kärsii huomattavasti. Vähittäiskaupan tuotekirjo ei taas vastaavasti ole niin laaja, mutta volyymit ovat suuret ainakin vihannesten ja hedelmien osalta. Tällä on vaikutusta taas ostovolyyymeihin, joiden avulla saadaan ostohintaa alaspäin. Lisäksi tuotteet pysyvät tuoreina niiden hyvän kierron ansiosta. Nämä ovat myös seikkoja, jotka vaikuttavat siihen miksi tuotteiden tai asiakkaiden kannattavuuksia ei kannata laskea yksilöivästi. Lisäksi toimintolaskennassa on se heikkous, että se ei ota huomioon toiminnan inhimillisiä tekijöitä. Se laskee kustannuksia sokeasti huomioimatta hyvän ja huonon työntekijän välillä.

Toimintolaskentaan siis ei kovin paljon kannata panostaa tämän kokoluokan yrityksessä, eikä itse tämän tyyppisessä yrityksessä, koska tarvittavien toimintojen ja prosessien laskentaan ei vaadita tarkkoja laskentajärjestelmiä ja paljoa henkilöstöä. Lisäksi tarvittavat laskelmat ovat suuntaa antavia siinä mielessä, että päätöksenteko ei perustu pelkästään siihen näkökulmaan, koska pääasia tuntuu yrityksen johdon kommentteista olevan että kokonaisuudessaan yritys on tuottava. On vaikea erottaa tämän kaltaisesta yrityksestä omaa liiketoiminta-aluetta, josta voitaisiin luopua, koska tuotteet ja asiakkaat tukevat toinen toisensa myyntiä ja näyttäisi olevan sidoksissa toisiinsa melko tiukasti. Lisäksi yritystoiminnan yksinkertaisuudesta johtuen ei laskentaan ole syytä panostaa kovinkaan paljoa, sillä lähes kaikki prosessit ovat välttämättömyyksiä. Prosesseja toki voidaan kehittää ja tehostaa koko ajan, mutta suurimmassa osassa toimintaa ilman näitä prosesseja koko toiminta olisi mahdotonta. Kysymykseksi tuleekin, miten prosesseja voitaisiin muokata entistä tehokkaammiksi ja etsiä liiketoiminnan kannalta tekijöitä, joista asiakkaat ovat valmiita maksamaan eniten ja tämä toimiikin yhtenä jatkotutkimuskysymyksenä. Lisäksi Cooper ja Kaplan lainauksessaan aiempaan tutkimuksessa esitti, että toimintolaskenta soveltuu yrityksiin, jossa tuotteiden määrä on suuri. Tämä tutkimus taas näyttäisi puoltavan sitä näkemystä, missä toimintolaskenta ei enää sovel-

lukaan näin suuren tuotevalikoimaan kuin tutkittavassa yrityksessä on ja tähän ansaintalogiikkaan, jota tutkittava yritys käyttää hyväkseen. Joten tästä voisi johtaa jatkotutkimuskysymykseksi: Miten toimintolaskennan hyödyt muuttuvat yleisesti yrityksissä, joissa tuotteiden määrät ovat tuhansia tai todella suuria? Päätän tämän tutkimuksen näihin sanoihin.

6 LÄHTEET

- Abu, M. N. Tayles, M. & Richard, P. (2012). Information Usefulness and Usage in Business Decision-. *International Journal of Management*, Vol. 29, No.1, s.19-32.
- Alabbadi, H. M. & Areiqat, Y. A. (2010). The Systematic Relationship between the Activity Based Costing. *INTERDISCIPLINARY JOURNAL OF CONTEMPORARY RESEARCH IN BUSINESS*, Vol. 2, No. 2 s. 239-264.
- Alasuutari, p. (1999). *Laadullinen tutkimus* (3. painos). Tampere: Vastapaino.
- Alhola, K. (1998). *Toimintolaskenta*. Helsinki: WSOY.
- Askarany, D. & Smith, M. (2004). Contextual factors and administrative changes. *Journal of issues in informing Science and Information Technology*, nro 1, 179-188.
- Babad, Y. M. & Balachandran, B. V. (1993). Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing. *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3, s.583-575.
- Baker, M. W. (1994). Understanding Activity-Based Costing. *Industrial Management*, Vol. 36, No. 2, s.28-30.
- Bengy, H. & Vecdi, A. (2009). An Evaluation About the Importance of Criteria Determining the Allocation Sequence in Step-Down Allocation of Manufacturing Overhead Costs. *Age Academic Review*, Vol. 10, No. 3, 751-771.
- Bergstrand, J. (1993). *Tehokas talouden ohjaus*. Juva: WSOY.
- Bhimani, A. Gosselin, M. Ncube, M. & Okano, H. (2007). Activity-Based Costing: How Far Have We Come Internationally. *Cost Management*, Vol. 21, No. 3, s. 12-17.
- Bhimani, A. Gosselin, M. Ncube, M. & Okano, H. (2007). Activity-Based Costing: How Far Have We Come Internationally? *Cost Management*, Vol. 21, No. 3 s. 12-17.

- Brimson, J. A. (1992). *Activity-Based Costing*. Jyväskylä: WSOY.
- Carsten, H. (2001). A note on optimal cost driver selection. *Management accounting research*, Vol. 12, s. 197-205.
- Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design within its Organisational Context: findings from Contingency-Based Research and Direction for the Future. *Accounting, Organizations and society*, nro 28, 127-168.
- Cocins, G. & Capusneau, S. (2011). Sustaining an Effective ABC/ABM System. *Theoretical and Applied Economics*, Vol. 18, No. 2, s. 47-58.
- Counter, D. McGrath, G. & Wall, A. (2011). Time-Driven Activity-Based Costing. *Accountancy Ireland*, Vol. 43, No. 5.
- Davood, A. & Hassan, Y. (2007). Why ABC is not widely implemented. *International journal of business research*, vol. 7, 93-98.
- Diamond, W. & Oppenheim, R. M. (2004). Product Development, Packaging, Pricing and Place. *Journal of Business & Finance Librarianship*, Vol. 9, No. 4, 269-284.
- Everaert, P. & Bruggeman, W. (2007). Time-Driven Activity Based Costing: Exploring The Underlying Model. *Cost Management*, Vol. 21, No. 2, s. 16-20.
- Goebel, D. J. Marshall, G. W. & Locander, W. B. (1998). Activity-Based Costing: Accounting for a Market Orientation. *Journal of Marketinf*, Vol. 27 s. 497-510.
- Gosselin, M. (1997). The Effect of Strategy and Organisational Structure on the adoption and implementation of Activity Based Costing. *Accounting, Organizations abd Society*, vol 22, No:2, 105-122.
- Grigore, A. M. Nicole, D. E. & Giju, C. G. (2010). Evaluation of Costcenter Operations Using ABC Method. *Internal Auditing & Risk Management*, Vol. 19, No. 3, s. 56-64.

- Haverila, J. M. Uusi-Rauva, E.;Kouri, I.;& Miettinen, A. (2005). *Teollisuustalous*. Tampere: Infacs Oy.
- Hawes, J. M. & D'Amico, M. F. (1995). Simultaneous use of break-even and demand analysis for pricing decisions: A teaching method. *Journal of Education for Business*, Vol. 70, No: 5, 285 - 289.
- Hirsjärvi, S. Remes, P. & Sajavaara, P. (2004). *Tutki ja kirjoita* (10. painos p.). Jyväskylä: Gummerus.
- Homburg, C. (2001). A note on optimal cost driver selection in ABC. *Management Accounting Research*, Vol. 12 s. 197-205.
- Homburg, C. (2004). Improving activity-based costing heuristics. *European Journal of Operational Research*, Vol. 157, s. 332-343.
- Hoozee, S. & Bruggemann, W. (2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 3, s. 185-198.
- Hopper, T. Northcott, D. & Scapens, R. (2007). *Issues in Management Accounting*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Ikäheimo, S. Lounasmeri, S. & Walden, R. (2007). *Yrityksen laskentatoimi*. Helsinki: WSOY.
- Kaplan, R. & Cooper, R. (1997). *Cost & Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Koppa:<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/tutkimusprosessi>
- Koskinen, A. Lankinen, M. Sakki, J. Kivistö, T. & Vepsäläinen, A. (1995). *Ostotoiminta yrityksen kehittämisessä*. Helsinki: WSOY.
- Langholm, O. (1965). Cost Structure and Costing Method: an Empirical Study. *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 2, s. 218-227.

- Lebas, M. (1999). Which ABC? Accounting Based on Causality Rather Than Activity-Based Costing. *European Management Journal*, Vol. 17, No. 5, p. 501-511.
- Lord, A. R. (1995). Interpreting and Measuring Operating Leverage. *Issues in Accounting Education*, Vol. 10, No. 2, 317-329.
- Lukka, K. (1989). Laskentatoimen käsitteiden ontologia - esimerkkinä voiton käsitteen analysointi. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 38, No: 2, 94-116.
- Lumijärvi, O.-P. (1995). *Toimintojohtaminen*. Porvoo: WSOY.
- Meserole, H. W. (1949). Organization of Wholesale Operations for Low Cost. *The Journal of Marketing*, Vol. 14, No. 2, s. 192-197.
- Nelimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2007). *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Niiniluoto, I. (1997). *Johdatus tieteenfilosofiaan - Käsitteen- ja teorianmuodostus* (1. painos), Keuruu: Otava.
- O'Guinn, M. (1990). Focus the factory with activity-based costing. *Management Accounting*, Vol. 72, s. 36-41.
- Pervez, G. & Kjell, G. (2010). *Research Methods in Business Studies*. Harlow: Pearson education limited.
- Pihlanto, P. (1988). Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahaprosessin kuvausta? *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 37, No:4, 320-339.
- Pihlanto, P. (1993). Keskustelua metodologistisesta ajattelusta laskentatoimen tutkimuksessa ja äytännön päätöksenteossa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 41, No:2, 177-185.
- Pirttilä, T. & Petri, H. (1995). Activity- Based costing and distribution logistics management. *International journal of production economics*, No. 41, 327-333.
- Puolamäki, E. (2007). *Strateginen johdon laskentatoimi*. Helsinki: Tietosanoma.

Shaikh, J. M. (2010). Reviewing abc for effective managerial. *Allied Academies International Conference*, Vol. 15, No. 1 s. 47-50.

Stefan, P. & Reka, C. I. (2010). Amanagerial and cost accounting approach of customer. *Economic Science Series*, Vol. 19, No. 1, s. 570-576.

Stout, E. D. & Propri, M. J. (2011). Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 12, No. 3, s. 1-11.

Tse, S. C. & Gong, Z. M. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, s. 41-54.

Uusitalo, H. (1997). *Tiede, tutkimus ja tutkielma - Johdatus tutkielman maailmaan*. 1.-4. Juva: WSOY.

XX Oy:n tilinpäätös 2011.

Yair, M. B. & Bala, V. B. (1993). Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing. *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3, s.563-575.

Yrityksen sisäinen tietokanta: Toiminnanohjausjärjestelmästä saatavat myynti-osto, -yms.

LIITE 1. TEEMAAHAASTATTELURUNKO

Pro Gradu-tutkielmaan liittyvä teemahaastattelurunko

15.3.2012 XX Oy:n myyntipäällikkö (60 min)

16.3.2012 XX Oy:n toimitusjohtaja ja markkinointipäällikkö (50 min)

Haastattelun runkona käytetään avoimia teemoja, joita täsmennetään tarvittavilla lisäkysymyksillä keskustelun edetessä.

- Yrityksen tämän hetken ongelmat ja kehittämiskohteet
- Yrityksen tärkeimmät kohteet kustannustietouden kannalta
- Asiakas- ja tuotekannattavuus XX Oy:ssä
- Yrityksen toimintojen ja prosessien kustannukset
- Yrityksen tavoitteet tulevaisuudessa
- Haastateltavien omat kommentit liittyen aiheeseeni