

Tuotekustannuslaskennan vertailukelpoistaminen kahden konserniyhtiön välillä

Heikki Nykänen

Opinnäytetyö
Huhtikuu 2021
Liiketalouden ala
Tradenomi (AMK), liiketalouden tutkinto-ohjelma
Talousjohtamisen kärki

Tekijä(t) Nykänen, Heikki	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Huhtikuu 2021
	Sivumäärä 50	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Tuotekustannuslaskennan vertailukelpoistaminen kahden konserniyhtiön välillä		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma		
Työn ohjaaja(t) Laaksonen, Aki		
Toimeksiantaja(t) Salainen		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Kansainvälinen konserni X hankki enemmistöosuuden Euroopassa sijaitsevasta yrityksestä. Konsernin Suomen maayhtiön ja uuden hankitun yhtiön tuotekustannuslaskentamalleja ei voitu vertailla keskenään ja tästä syystä konserni ei voinut tehdä päätöksiä siitä, missä tuotteita on kannattavin valmistaa. Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää ja kuvata yritysten tuotekustannuslaskennan nykytilanne ja löytää niiden väliset eroavaisuudet. Tavoitteena oli luoda perusteltu selvitys, jonka avulla yritysten kustannuslaskelmista saadaan keskenään vertailukelpoisia.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin tapaustutkimuksena laadullisia menetelmiä käyttäen. Tutkimuksessa käytetty aineisto kerättiin puolistrukturoiduilla haastatteluilla, joita tehtiin konsernin työntekijöille. Haastatteluun otetut työntekijät valittiin eliittiotantaa soveltaen. Toimeksiantajan kautta saatiin myös sekundaarista aineistoa tuotekustannuslaskennasta. Analysointi suoritettiin teemoitellen aineistot keskeisimpien teemojen mukaan.</p> <p>Tuloksista havaittiin, että molempien yritysten tapa toteuttaa tuotekustannuslaskentaansa vastaa pitkälti toimintolaskennan teoriaa. Tutkimuksen kannalta tärkein tulos oli se, että yrityksen B tapa kohdistaa osa yleiskustannuksistaan on epätarkka ja aiheutti vertailukelpoisuuden puutteen yritysten välillä.</p> <p>Opinnäytetyössä verrattiin löydettyjä tuloksia aiheen teoriaan sekä muihin tutkimuksiin. Tältä pohjalta ratkaisuehdotukseksi muodostui yrityksen B yleiskustannusprosentin eliminointi. Opinnäytetyössä esitettiin myös muita ehdotuksia tuotekustannuslaskennan kehittämiseksi toimeksiantajakonsernissa.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Tuotekustannuslaskenta, kustannuslaskenta, toimintolaskenta, vertailukelpoisuus		
Muut tiedot (Salassa pidettävät liitteet)		

Nykänen, Heikki	Type of publication Bachelor's thesis	Date April 2021
		Language of publication: Finnish
	Number of pages 50	Permission for web publication: x
Title of publication Comparability of product costing between two group companies		
Degree programme Degree Program in Business Administration		
Supervisor(s) Laaksonen, Aki		
Assigned by Classified		
<p>Abstract</p> <p>International Group X acquired a majority stake in a European company. The product costing models of the Group's Finnish country company and the newly acquired company could not be compared with each other and for this reason the Group could not make decisions on where the products are most profitable to manufacture. The purpose of the thesis was to find out and describe the current situation of companies' product costing and to find the differences between them. The aim was to create a reasoned statement that would make companies' product cost calculations comparable.</p> <p>The thesis was carried out as a case study using qualitative methods. The material used in the study was collected through semi-structured interviews conducted for the Group's employees. Employees interviewed were selected using elite sampling. Secondary material on product costing was also obtained through the client. The analysis was carried out thematically according to the main themes of the data.</p> <p>The results showed that the way in which both companies implement their product costing is largely in line with the theory of activity-based costing. The main finding for the investigation was that Company B's way of allocating part of its overheads was inaccurate and caused a lack of comparability between companies.</p> <p>The thesis compared the found results with the theory of the topic and other research. On this basis, the proposed solution was to eliminate the overhead percentage of company B. Other proposals for the development of product costing in the client group were also presented in the thesis.</p>		
Keywords/tags (subjects) Product costing, costing, activity-based costing, comparability		
Miscellaneous (Confidential information)		

Sisältö

1	Johdanto	6
2	Tutkimuksen tarkoitus, tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	6
3	Kustannuslaskenta	9
3.1	Kustannuslaskennan tarkoitus	9
3.2	Kustannuslaskennan rakenne	10
3.3	Tarve uudistaa perinteistä kustannuslaskentaa.....	12
3.4	Toimintopohjainen kustannuslaskenta	13
3.5	Resurssit	15
3.5.1	Resurssien aiheuttamat kustannukset	16
3.6	Resurssiajurit	17
3.7	Toiminnot	18
3.8	Toimintoajurit.....	19
3.9	Laskentakohteet	20
3.10	Kaksidimensionaalinen lähestymistapa	21
4	Toteutus.....	22
4.1	Tutkimusote ja tutkimusmenetelmät.....	22
4.2	Aineistonkeruumenetelmät	24
4.3	Analyysimenetelmät.....	27
4.4	Luotettavuus ja eettisyys.....	28
5	Tulokset	30
5.1	Yritysten A ja B kustannuslaskentamallien rakenne	30
5.2	Kustannuslaskennan hyödyntäminen yrityksissä A ja B.....	32
5.3	Yritysten A ja B resurssit.....	33
5.4	Yritysten A ja B resurssiajurit	34
5.5	Yritysten A ja B toiminnot	36
5.6	Yritysten A ja B toimintoajurit	37

6 Johtopäätökset.....	38
6.1 Tutkimuksen luotettavuus ja pätevyys.....	38
6.2 Ajatuksia päätuloksista.....	40
6.3 Jatkotutkimustarpeet	44
Lähteet	46
Liitteet	48
Liite 1 Haastattelurunko	48

Kuviot

Kuvio 1. Kustannuslaskennan kulku (Alhola 2016, 12, muokattu)	11
Kuvio 2. Toimintolaskennan kulku.....	13
Kuvio 3. CAM-I-risti (Alhola 2016, 37, muokattu).....	21
Kuvio 4. Tutkimuksen kulku	24
Kuvio 5. Tuotekustannuslaskennan rakenne ERP-järjestelmässä	31
Kuvio 6. Resurssikustannuksien allokoiminen	34
Kuvio 7. Yhteenveto tuloksista	38
Kuvio 8. Yhteenveto pohdinnasta.....	44

1 Johdanto

Tutkimuksen toimeksiantaja on kansainvälinen konserni x, jonka toimialaa on sähkölaitteiden valmistus. Tässä tutkimuksessa keskitytään kahteen konsernin tytäryritykseen. Yritys A on konsernin Suomen maayhtiö ja Yritys B on konserniin vastikään hankittu eurooppalainen yritys. Yrityksen B integraatio konserniin on vielä kesken, ja esille on noussut tarve päästä vertailemaan Yritysten A ja B tuotekustannuslaskelmia. Molemmat yritykset harjoittavat tuotekustannuslaskennassaan toimintolaskentaa, mutta konsernissa on huomattu, että yritysten laskentatavoissa on eroavaisuuksia.

Tämä laskentatapojen eroavaisuus näkyy yrityksissä muun muassa päätöksentekoa vaikeuttavana tekijänä, sillä laskentamallien tuottamaa dataa ei voida luotettavasti vertailla keskenään. Yritysten kannattavuus on ollut hyvällä tasolla, minkä takia tuotekustannuslaskennan tarkastelu ja kehittäminen ei ole ollut konsernissa ensimmäisenä prioriteettina. Tämän voi huomata siitä, että konserniin aiemmin hankituissa yrityksissä ei myöskään ole yhtenevää tapaa tehdä tuotekustannuslaskentaa.

Nyt aihe on kuitenkin noussut ajankohtaiseksi konserniin hankitun yrityksen B kohdalla, sillä yhtenevän tuotekustannuslaskennan puute vaikuttaa useaan yritysintegraation osa-alueeseen. Kun tuotekustannuslaskenta on saatu yhteneväiseksi tämän tutkimuksen keskiössä olevissa yrityksissä A ja B, luodut käytänteet voivat omalta osaltaan tukea tuotekustannuslaskennan harmonisointia koko konsernin tasolla.

2 Tutkimuksen tarkoitus, tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkimusongelman tulisi olla muodoltaan yksiselitteinen ja selkeä. Se sisältää kiteytyksen siitä, mitä tutkittavasta aiheesta halutaan tutkia tai tietää. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Tutkimuksen lähtökohtana on tapaus tai ilmiö, johon tutkijalla on mielenkiintoa. Usein tutkijalla on aiheesta jo olemassa olevaa tietämystä,

jonka pohjalta myös alustava tutkimusongelma syntyy. (Jokinen, Bamberg & Laine 2007, 26.)

Tutkimusongelma juontaa siis itsensä tapauksesta tai ilmiöstä, jota ei vielä tunneta riittävän hyvin ja josta halutaan saada syvempi ymmärrys. Tässä tutkimuksessa tarkasteltavat ilmiöt ovat tuotekustannuslaskennan nykytila toimeksiantajan tytäryrityksissä A ja B, sekä yritysten tuotekustannuslaskentamallien vertailukelpoisuus. Syynä näiden ilmiöiden tutkimiseen on tutkijan aiemmin opintojen aikana syntynyt henkilökohtainen mielenkiinto aihetta kohtaan, sekä toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta huomattu akuutti tarve tuotekustannuslaskennan tarkastelulle yhtiöiden välillä.

Toimeksiantajan tarve tälle tutkimukselle sai alkunsa, kun eurooppalaisesta yritys B:stä hankittiin hiljattain enemmistöosuus konserniin, joka omistaa myös yrityksen A. Jotta yritysintegraatiosta saataisiin mahdollisimman suuret synergiahyödyt, konsernissa tulee pystyä päättämään samankaltaisten tuotteiden mahdollisesta eliminoinnista ja siitä, missä konsernin tuotteita on kannattavin valmistaa.

Tällä hetkellä yritysten laskentatavat eroavat toisistaan ja tuottavat täten keskenään eriävää dataa, joten kyseisiä päätöksiä ei voida tehdä. Koska vielä ei tunneta tarkkaan kohdeyritysten välisten kustannuslaskentamenetelmien eroja, tutkimuksen tarkoitus ja tavoite on määritelty seuraavasti:

- Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja kuvata yritysten tuotekustannuslaskennan nykytilanne ja löytää niiden väliset eroavaisuudet.
- Tutkimuksen tavoitteena on luoda perusteltu selvitys, jonka avulla yritysten kustannuslaskelmista voidaan saada keskenään vertailukelpoisia.

Tämän tutkimuksen tutkimusongelmaksi muodostui toimeksiantajan tämänhetkisen tilanteen ja tarpeen perusteella siis se, että yritysten A ja B tuotekustannuslaskelmia ei voi nykyisillä malleilla vertailla keskenään.

Tutkimuksen taustalla on aina tutkimusongelma ja tutkimusongelmaan saadaan vastaus tutkimuskysymyksillä. Tutkimuskysymykset ohjaavat tutkimusta ja tiedonkeruuta. Tutkimuskysymyksiin odotetaan aina vastausta ja näillä vastauksilla vastataan samalla myös tutkimusongelmaan. (Kananen 2014a, 36.) Tässä tutkimuksessa tutkimusongelmaan pyritään vastaamaan seuraavilla kysymyksillä:

- Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavaisuudet johtuvat?
- Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?
- Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?

Edellä mainitut kysymykset valikoituivat sillä perusteella, että niihin vastaamalla myös tutkimusongelma saadaan ratkaistua. Koska ongelmana on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan vertailukelpoisuuden puute, siihen lähdetään hakemaan ratkaisua selvittämällä, mikä on yritysten nykytila tuotekustannuslaskennan osalta.

Nykytilan selvittäminen ja eroavaisuuksien löytäminen on ensimmäinen ja kriittisin vaihe ongelman ratkaisua etsiessä. Mikäli nykytilaa ei tunnettaisi, tai sen tuntemus ei vastaisi todellisuutta, ei voitaisi tehdä luotettavia johtopäätöksiä siitä, miten tuotekustannuslaskennasta saadaan vertailukelpoista.

Kysymys siitä, miten yritysten tuotekustannuslaskentamalleista saadaan keskenään vertailukelpoista, vastaa suoraan tutkimusongelmaan. Tällä etsitään ratkaisuja edellisen kysymyksen avulla löydettyihin tuotekustannuslaskennan eroavaisuuksien eliminointiin. Tästä kysymyksestä on johdettu jatkokysymys, eli miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään. Tässä vaiheessa pyritään selvittämään vastaus siihen, kumman yrityksen tapa tehdä tuotekustannuslaskentaa soveltuu paremmin, vai soveltuuko kumpikaan tapa toimeksiantajakonsernille. Näiden kolmen tutkimuskysymyksen avulla selvitetään syyt vertailukelpoisuuden puutteelle ja etsitään ratkaisut,

joilla tuotekustannuslaskentaa on syytä tehdä tulevaisuudessa vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi.

3 Kustannuslaskenta

3.1 Kustannuslaskennan tarkoitus

Laskenta- ja ohjausjärjestelmien arvo yritykselle mitataan sillä, miten hyvin ne auttavat johtoa luomaan organisaation toiminnan kannalta olennaista järjestystä, ennakoitavuutta ja tehokkuutta (Pellinen 2017, 14). Kustannuslaskennalla on monia erilaisia tarkoituksia. Yksi sen perustarkoituksista on tuottaa liikkeenjohdon kannalta kriittistä tietoa päätöksenteon tueksi. Tätä tietoa voidaan muodostaa laskentajärjestelmällä, joka kohdistaa erilaisia kustannuksia laskentakohteille. Perusmuodossaan kustannuslaskentajärjestelmän tavoite on antaa tietoa yrityksen tuotteiden kustannuksista. (Pellinen 2019, 43.)

Kustannuslaskenta tuottaa tärkeää tietoa yritysjohdon suunnittelua, päätöksentekoa sekä valvontaa varten. Voitto on keskeinen mittari yritystoiminnan tehokkuudelle ja sisäisessä laskennassa voitto määritellään tuottojen ja kustannusten erotukseksi. Yritystoiminta ei voi olla kannattavaa ilman voittoja, ja kannattavuutta ei voida arvioida etukäteen suunnittelulaskelmissa eikä jälkikäteen valvontalaskelmilla ilman kustannuslaskentaa. (Ikäheimo, Laitinen, Laitinen & Puttonen 2011, 82.)

Kustannuslaskennan tuottaman datan voidaan siis katsoa auttavan yritysjohtoa arvioida tehokkuutta sekä ennakoimaan tuotteiden tai muiden laskentakohteiden kannattavuutta. Tällaisen tiedon pohjalta yritysjohto pystyy tekemään perustellumpia päätöksiä esimerkiksi tuotteiden eliminointia tai tuotannon priorisointia varten.

3.2 Kustannuslaskennan rakenne

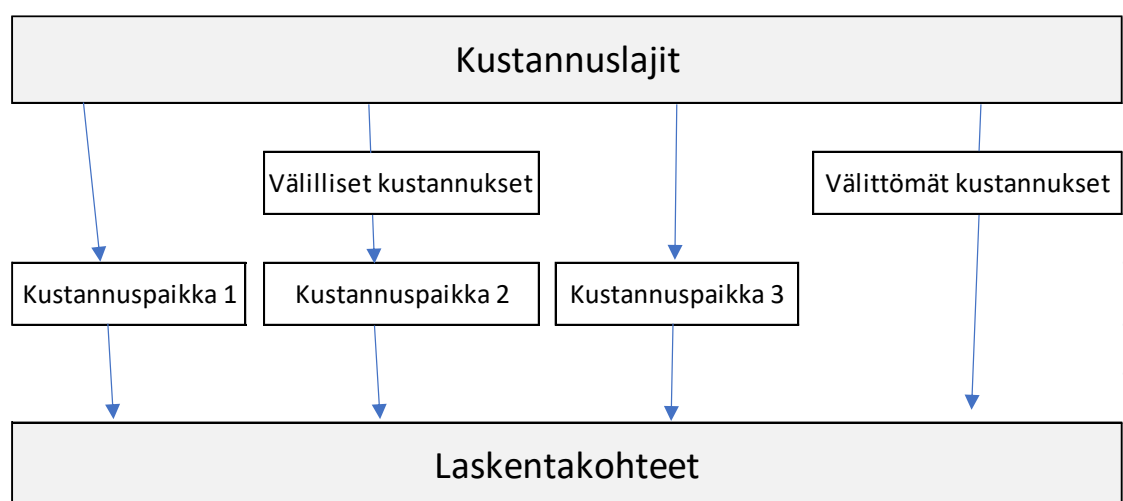
Perinteisellä kustannuslaskennalla tarkoitetaan tavallisesti laskentaa, johon kuuluu kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta sekä suoritekohtainen laskenta (Alhola 2016, 11). Kustannuslajilaskentaa voidaan pitää kustannuslaskennan ensimmäisenä vaiheena. Yritystasolla kustannustietoa kerätään ja käsitellään yleensä kustannuslajeittain, jotka voidaan määritellä yrityksen liikekirjanpidosta. Yrityksen tasolla tehdään siis kustannuslajilaskentaa sekä kustannuspaikkalaskentaa ja niiden pohjalta voidaan siirtyä suoritekohtaiseen laskentaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 72.)

Kustannuslajilaskennassa selvitetään yrityksen laskentakauden kokonaiskustannuksia kustannuslajeittain. Näitä kustannuksia ovat esimerkiksi tarvikekustannukset tai palkat. (Alhola 2016, 11.) Teollisuusyrityksessä suurimmat kustannukset syntyvät useimmiten ainekustannuksista. Ainekustannuksia selvitetään yleensä fyysisellä inventoinnilla sekä varastokirjapidon avulla. Ainekustannuksien rekisteröinnissä toimii seuraavan peruskaava: $\text{Alkuvarasto} + \text{Ostot} = \text{Käyttö} + \text{Loppuvarasto}$. Näin ollen ainekäyttö voidaan määritellä kaavalla: $\text{Käyttö} = \text{Alkuvarasto} + \text{Ostot} - \text{Loppuvarasto}$. (Järvenpää ym. 2015, 76.)

Kustannuspaikkalaskennassa yleiskustannukset kohdistetaan eri laskentapaikoille, kuten varastolle, markkinointiin tai hallintoon (Alhola 2016, 11). Kustannuspaikka on pienin toimintayksikkö tai vastuualue, jonka aiheuttamia kustannuksia rekisteröidään ja seurataan erikseen. Kustannuspaikat voidaan jakaa pääkustannuspaikkoihin ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikkojen toiminta kohdistuu suoraan lopullisten tuotteiden valmistumiseen. Apukustannuspaikkojen tarkoituksena on avustaa pääkustannuspaikkoja saavuttamaan tavoitteensa. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan ensin pääkustannuspaikoille, jotta lopullisen tuotteen kustannuksiin sisältyvät myös apukustannuspaikkojen kustannukset Loppuvarasto. (Järvenpää ym. 2015, 90.)

Suoritekohtaisessa laskennassa yleiskustannukset kohdistetaan laskentakohteille kustannuspaikoilta käyttäen erilaisia kohdistamisperiaatteita, kuten jakolaskentaa tai lisäyslaskentaa. (Alhola 2016, 11.) Perinteinen kustannuslaskenta tarjoaa suoritekohtaiseen laskentaan erilaisia vaihtoehtoja, joista yleisimmät ovat jako- ja lisäyslaskenta. Yrityksen valmistaessa jatkuvasti vain yhtä ja samaa tuotetta, parhaiten soveltuu jakolaskenta. Jakolaskennassa laskentakaudella syntyneet kustannukset jaetaan tasan samanlaisten suoritteiden kesken. Mikäli yritys valmista useampia toisistaan poikkeavia tuotteita sille sopii paremmin lisäyslaskenta. Lisäyslaskennassa tuotteelle kohdistetaan ensin välittömät kustannukset ja sitten välilliset kustannukset erityisen lisän eli jakoperusteen avulla. Suoritteelle kohdistettava lisä riippuu siitä miten valmistettava suorite aiheuttaa välillisiä kustannuksia. Esimerkiksi eri suoritteisiin saattaa kulua eri määrä tietyn koneen aikaa, joten lisä lasketaan suoritteen konetuntien käytön perusteella. (Ikäheimo ym. 2011, 94.)

Ideana kustannuslaskennassa siis on, että laskentakohteelle kohdistuu välittömien kustannusten lisäksi sellaisia kustannuksia, joita laskentakohteelle ei voida suoraan kohdistaa (ks. kuvio 1). Esimerkiksi hallinnosta koituu yritykselle kustannuksia, mutta niitä ei voida kohdistaa suoraan tuotteelle, koska hallinto ei ole tuotteen kanssa suoraan tekemisissä. Tästä syystä kustannuslaskennassa käytetään valittua kohdistusperiaatetta hallinnon kulujen jakamiseksi laskentakohteille.



Kuvio 1. Kustannuslaskennan kulku (Alhola 2016, 12, muokattu)

3.3 Tarve uudistaa perinteistä kustannuslaskentaa

Perinteisen kustannuslaskennan ongelmat on tunnistettu jo hyvän aikaa ja kaikki yritysjohdajat tai päättäjät eivät ole enää tyytyväisiä kustannuslaskentajärjestelmien tuottamaan informaatioon (Alhola 2016, 12). Nykyään yritysten välisestä kilpailusta selviäminen on erittäin haastavaa, vaikka yrityksellä olisi kaikki saatavilla oleva tieto. Mikäli yritys käyttää virheellistä tietoa, sen mahdollisuudet hävitä kilpailu kasvavat merkittävästi. (Turney 2002, 13.)

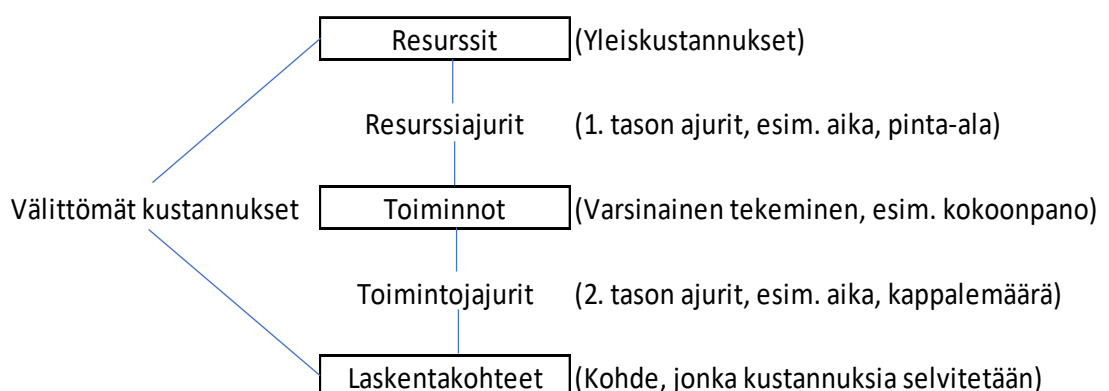
Kustannuslaskentajärjestelmä on ennen kaikkea informaatiojärjestelmä. Liiketoimintaympäristöt ovat aikojen saatossa muuttuneet niin globalisaation, teknologian, asiakkaiden odotusten sekä toiminnanohjausjärjestelmien osalta. Nykyään kilpailu on maailmanlaajuista ja yritysten toimintaympäristöjen rajat ylittävää. Kuluttajat haluavat samaan aikaan laadukkaita, mutta edullisia tuotteita. Teknologian ja erilaisten toiminnanohjausjärjestelmien kehitys on silminnähettävää. Nämä osa-alueet kasvattavat yritysjohdon tarvetta saada uudenlaista informaatiota, jolla ohjata toimintaansa. (Alhola 2016, 17.) Samaa mieltä ovat myös Park ja Simpson (2008), joiden mukaan markkinatilanne muuttuu niin nopeasti, että pärjätäkseen yritysten tulee huomioida eri asiakkaiden vaatimukset laajalla tuotevalikoimalla sekä kustannustehokkailla ja nopeilla valmistustavoilla. (Park & Simpson 2008, 99.)

Etenkin asiakkaiden odotukset tuotteiden hintaa kohtaan ovat kasvaneet. Käytännössä jokaisella alalla asiakkaat odottavat yhä enemmän vastinetta rahoilleen. Tämä tarkoittaa yritysten kannalta sitä, että tuotteet tulee osata hinnoitella oikein ja hinnoitteluun vaikuttaa olennaisesti kustannusten syvä tuntemus. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 12.) Perinteinen kustannuslaskenta jakaa yleiskustannukset lähinnä tuotanto- tai myyntivolyyymiin perustuvilla tekijöillä, mikä tarkoittaa sitä, että kustannuksia jakaessa ei oteta huomioon tuotteiden erilaisia tarpeita resursseille. Kustannuksia ei siis tulisi vyöryttää eikä jakaa laskentakohteille, vaan ne tulisi kohdistaa tuotteiden tarpeen perusteella. (Lumijärvi ym. 1995, 14.)

3.4 Toimintopohjainen kustannuslaskenta

Toimintolaskentaa (Activity-based costing tai ABC) pidetään kirjallisuuden ja käytännön kokemusten valossa parhaana tapana kohdistaa yleiskustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Toimintolaskennan ideana on yrityksen resurssien tarkastelu toiminnoittain. Toimintoja suorittaessa syntyvät kustannukset kohdistetaan soveltuvilla ajureilla laskentakohteille. Tavoitteena toimintolaskennassa on siis tuoda esille laskentakohteiden kokonaiskustannuksien synty resurssien kulutuksen ja toimintojen käytön perusteella. (Järvenpää ym. 2015, 147.) Eritoten toimintolaskenta keskittyy epäsuoriin kustannuksiin, jotka jakautuvat usealle eri tuotteelle (Park & Simpson 2008, 104).

Yksinkertaisuudessaan toimintolaskenta tarkoittaa kustannuksien kohdistamista toiminnoittain. Perusajatuksena on, että välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteelle, kun taas välilliset kustannukset kohdistetaan niiden käyttämien toimintojen perusteella (ks. kuvio 2). Toimintolaskenta tuottaa suurimmat edut yrityksille, jotka valmistavat riittävästi toisistaan eroavia tuotteita. (Ikäheimo ym. 2011, 95.) Ouassinin (2019, 53) mukaan toimintolaskenta tuo esille räätälöityjen tuotteiden kannattavuuden heikkenemisen, kun taas perinteinen kustannuslaskenta on tukenut räätälöityjen tuotteiden kannattavuutta.



Kuvio 2. Toimintolaskennan kulku

Toimintolaskennan historia alkaa 1980-luvun Yhdysvalloista, jolloin etenkin Harvard Business Schoolin professorit Robin Cooper ja Robert S. Kaplan alkoivat kehittää uutta vaihtoehtoa perinteiselle kustannuslaskennalle. Muutos aloitettiin yritysten muuttuneen liiketoimintaympäristön sekä muuttuneiden kustannusrakenteiden vuoksi. (Alhola 2016, 20.)

Ennen välittömät työvoimakustannukset sekä raaka-ainekustannukset muodostivat suurimman osan kustannuksista ja yleiskustannukset olivat selkeä vähemmistö kokonaisuudesta. Tämä johtui siitä, että valmistettavia tuotteita ei ollut useita ja toiminta perustui täysin volyyymiin. Kustannukset olivat siis suoraan suhteessa tuotanto- ja myyntimääriin. Nykyisin yritykset valmistavat suuria tuotesarjoja ja yleiskustannusten osuus kaikista kustannuksista on korostunut, samalla kun välittömien kustannusten osuus on laskenut teknologian kehittyessä. (Alhola 2016, 19-20.)

Perinteisessä kustannuslaskennassa kritisointi kohdistui etenkin liian yksipuoliseen yleiskustannuksien kohdistukseen välittömien kustannuksien kuten välittömän työn, maksettujen palkkojen sekä työtuntien perusteella. Kaikilla yleiskustannuksilla ei kuitenkaan ole suoraa suhdetta laskentakohteelle. Näissä tapauksissa ei kunnioiteta riittävästi aiheuttamisperiaatetta, minkä takia luotettava kuva tuotekohtaisista kustannuksista sekä kannattavuudesta hämärtyy. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 144.)

Toimintopohjaiseen kustannuslaskentaan siirtymistä voidaan perustella kolmella tärkeimmällä syllä. Perinteisessä kustannuslaskennassa otetaan huomioon vain sellaiset lisäkustannukset, jotka vaikuttavat suoraan tuotteeseen. Samalla monet epäsuorat kustannukset määritellään päätöksenteon kannalta epärelevantteiksi. Tukitoiminnot kuuluvat kategoriaan, jotka tuottavat kustannuksia ja ovat tuotteiden valmistuksen kannalta olennaisia, mutta joita ei voida suoraan kohdistaa tuotteelle. Tällaisia tukitoimintoja voi olla esimerkiksi tuotannon suunnittelu tai varastointi. Mikäli tuotteesta tehtäisiin päätös, joka vähentää tukitoimintojen tarvetta, on oletuksena se,

että tukitoimintojen kulut vähenevät. Siksi tarvitaan kustannuslaskentajärjestelmä, joka ottaa huomioon myös epäsuorat kulut ja niiden vaikutuksen tuotteiden kustannuksiin. (Drury 2012, 252.)

Toinen syy on se, että tarvitaan laskentajärjestelmä, joka tunnistaa heikosti menestyvät tuotteet, joita on syytä seurata tarkemmin. Toimintolaskennalla voidaan tuottaa jaksoittain informaatiota, joka ottaa huomioon tuotteiden kustannusten kasautumisen. Tämän avulla voidaan tunnistaa ne tuotteet tai palvelut, jotka eivät ole tuottavia ja joita täytyy tutkia tarkemmin varmistaakseen voivatko ne muuttua tuottaviksi jatkossa. (Drury 2012, 252.)

Kolmantena syynä on se, että tuotepäätökset eivät ole itsenäisiä. Monet tuotteet käyttävät keskenään samoja tukitoimintoja, joten päätös vähentää tai lisää yhden tuotteen määrää ei välttämättä muuta tukitoimintojen kustannuksia yhtään. Mikäli tuotteita käsitellään tuoteryhminä, ja päätöksiä tehdään tuoteryhmittäin, on mahdollista, että resurssien käyttö pienenee ja sen takia myös tukitoimintojen kulut vähenevät. (Drury 2012, 252.)

Kuten nämä kolme edellä mainittua kohtaa osoittavat, yrityksillä on kasvava tarve tunnistaa ja allokoida myös sellaisia kuluja, joita ei voida kohdistaa suoraan laskenta-kohteille. Seuraavissa kappaleissa käydään läpi vaiheittain, miten toimintolaskentaa käytännössä suoritetaan, jotta saavutetaan tavoite tarkemmasta kustannusinformaatiosta.

3.5 Resurssit

Resurssit ovat sellaisia taloudellisia tekijöitä, jotka on ohjattu toimintojen suoritukseen. Resurssit aiheuttavat yritykselle kustannuksia. Tuotantoyrityksen resursseihin kuuluvat välitön työvoima ja materiaalit, tuotannon tuki, kuten esimerkiksi materiaa-

lien hankkimiseen liittyvien henkilöiden palkat, tuotannosta aiheutuvat välilliset kustannukset, kuten tehtaan vaatimat lämmityskustannukset sekä hallinnolliset kustannukset, joita voivat olla esimerkiksi mainoskustannukset. Jotkin resurssit ovat sellaisia, joita löytyy niin tuotantoyrityksistä kuin palveluyrityksistäkin. Niitä ovat asiantuntijoiden ja toimistotyöntekijöiden palkat, toimistotilat sekä erilaisten tietojärjestelmien kustannukset. (Turney 2002, 110–111.) Cooperin ja Kaplanin (1992, 12) mukaan yksi toimintolaskennan merkittävimmistä hyödyistä on arvioida kustannuksia, joita resurssit aiheuttavat käyttäessään erilaisia toimintoja.

Resurssien merkityksen toiminnoille huomioi myös Alhola (2016). Hänen mukaansa erilaiset yritykset tarvitsevat keskenään erilaisia voimavaroja, eli resursseja. Resurssit ovat tuotannontekijöitä, jotka ovat tarpeellisia toimintojen ylläpidossa ja synnyttämisessä. Resurssit aiheuttavat kustannuksia, jotka kertovat mihin yrityksessä on käytetty rahaa ja kuinka paljon. Tarkat luvut resurssien kustannuksista voidaan saada esimerkiksi suoraan pääkirjanpidon tileiltä. Resursseja voidaan myös tarkastella resurssialtaina tai resurssien kustannusaltaina. Kustannusaltat kertovat mihin kululajeihin yrityksen resurssit ovat sidoksissa. Esimerkiksi toimitilan kuluultaaseen voi kuulua toimitilan vuokra, sähkö sekä lämpö. (Alhola 2016, 46.)

3.5.1 Resurssien aiheuttamat kustannukset

Kustannukset voidaan jakaa kahteen pääkategoriaan, jotka ovat:

- välittömät kustannukset
- välilliset kustannukset.

Ne voidaan jakaa vielä alakategorioihin, joita ovat välittömät- ja välilliset materiaalikustannukset sekä välittömät- ja välilliset palkkakustannukset. Välittömät kustannukset ovat niin materiaalien kuin palkkojenkin osalta sellaisia kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Esimerkiksi erilaisten huonekalujen val-

mistuksessa käytetystä puusta saadaan selville, miten paljon kyseistä puuta on käytetty eri tuotteisiin ja mikä sen kustannus on kutakin tuotetta kohden. (Drury 2012, 24-25.)

Välilliset kustannukset, eli yleiskustannukset, ovat sellaisia kustannuksia, joita ei voida kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Esimerkiksi yrityksen hallinto ja markkinointi tuottavat sellaisia kustannuksia, joista ei tiedetä suoraan, mikä on yksittäisen laskentakohteen osuus kyseisistä kustannuksista. (Drury 2012, 24-25.) Toimintolaskenta perustuu nimenomaan tarkalle yleiskustannuksien tuntemukselle ja tämän huomasi myös Ouassini (2019, 53), jonka mielestä toimintolaskennan avulla Panasonic Group pystyisi paremmin huomioimaan suurimmat ongelmat erään tuoteryhmänsä kannattavuudessa. Kyseisiin ongelmiin kuuluivat muun muassa työvoimakulut, yleiskustannukset sekä tuotekehityksen kulut.

3.6 Resurssiajurit

Kun resurssit on määritelty ja niiden kustannukset tunnistettu, täytyy selvittää kuinka paljon organisaatio kuluttaa rahaa toimintoa kohden. Monet resursseista voidaan suoraan kohdistaa toimintoon, mutta osa resursseista, kuten valaistus ja lämmitys voidaan joutua kohdistamaan useisiin eri toimintoihin siksi, että kyseiset kustannukset ovat välillisiä. Tämä allokointi tulisi tehdä aiheuttamisperiaatteen mukaisesti käyttämällä soveltuvia resurssiajureita. (Drury 2012, 258.)

Kustannukset voidaan kohdistaa suoraan toiminnoille, mikäli tiedetään yksiselitteisesti toiminnon kulutuksen peruste. Toinen tapa on selvittää aiheuttamisperusteinen resurssikulutus erillisellä analyysillä. Esimerkiksi henkilösidonaiset kustannukset voidaan kohdistaa toiminnoille ajankäytön perusteella, tätä varten on kuitenkin tehtävä ajankäyttöselvitys. (Lumijärvi ym. 1995, 67.)

Resurssiajurien kartoittaminen ja määrittely on yritykselle äärimmäisen tärkeää, sillä väärät Resurssiajurit voivat johtaa täysin virheellisiin lopputuloksiin. Tällainen tilanne johtaisi koko laskennasta saatavan hyödyn menettämiseen. (Alhola 2016, 48.)

Resurssiajurien tarkoitus on siis toimia resurssien ja toimintojen välisinä linkkeinä, joilla resurssien kustannukset allokoidaan toiminoille. Toimintolaskennassa resurssiajuri sijoittuu laskennan ensimmäiselle tasolle, joten kyseessä on ensimmäisen tason ajuri. Toimintolaskennassa on myös toinen taso, jonka allokoinnissa käytetään toisen tason ajuria, eli toimintoajuria. (Alhola 2016, 48.) Seuraavassa kappaleessa tutustutaan tarkemmin toimintolaskennan toiseen tasoon, eli toimintoihin.

3.7 Toiminnot

Toimintojen voidaan useimmiten katsoa olevan yrityksen pysyvin laskentakohde. Siinä missä resurssit ja kustannuspaikat saattavat muuttua erilaisten organisaatiomuutosten johdosta useinkin, varsinainen tekeminen pysyy lähtökohtaisesti varsin samanlaisena. Toiminto tarkoittaa siis sitä, mitä yrityksessä tehdään. Toiminto muodostuu sarjasta erilaisia tehtäviä, joilla tavoitellaan pääsyä samaan päämäärään. Esimerkiksi laskutukseen liittyy useita eri työvaiheita, joiden tarkoitus on lähettää lasku asiakkaalle. (Lumijärvi ym. 1995, 31-32.) Cooper ja Kaplan (1992, 12) huomauttavat myös siitä, että esimerkiksi tuotannon tai myynnin volyyymi ei vaikuta toimintoihin, sillä toimintoihin vaikuttaa vain valmistettavien tuotteiden monimuotoisuus ja monimutkaisuus. Tämä johtunee nimenomaan siitä, että vaikka valmistettavien tuotteiden määrä lisääntyy, itse tekeminen pysyy samana. Tuotteiden erilaiset ja monimutkaiset valmistusmenetelmät taas saattavat vaikuttaa siihen, mitä toiminnoilta vaaditaan.

Toimintolaskentaprojektin ensimmäisenä vaiheena on usein toimintoanalyysi, jossa yritys määrittää toimintonsa sekä niiden keskinäiset suhteet. Toimintoanalyysin teke-

mistä ajatellaan yhä useammin prosessiajattelun kautta niin, että vastuualueet ylittävät ja ne yhdistävät prosessit ovat lähtökohtana toimintojen määrittämiselle. Tämä toimii usein paremmin kuin organisaation rakenteen pohjalta tehtävä toimintojen mallinnus, sillä prosien ajatellaan olevan pysyvämpiä kuin organisaation rakenteen ja tämä tuottaa paremmin yrityksen toimintaa kuvaavan mallin. Teki toimintojen mallinnuksen millä tavalla tahansa, tulisi joka tapauksessa tutkia myös toimintojen välistä hierarkiaa. (Järvenpää ym. 2015, 156-158.)

Toimintojen hierarkian selvittäminen on tärkeää etenkin toimintoajureiden määrittämistä varten. Valitakseen oikean toimintoajurin, yrityksen tulee ymmärtää kyseisen toiminnon hierarkkinen taso. Toimintoajuri tulee määritellä samantasoiseksi toiminnon kanssa. Toimintojen hierarkia voidaan jakaa eri tasoihin esimerkiksi ylläpitotoimintoihin, tuotetoimintoihin, erätoimintoihin sekä yksikötason toimintoihin. (Alhola 2016, 40.)

Kun yritys tunnistaa toimintojen eri tasot, se voi paremmin ymmärtää kuinka toiminnan muutokset vaikuttavat myös toimintojen kysyntään. Toimintotasojen paljastamisella voidaan myös huomata miten perinteisen kustannuslaskentajärjestelmän kiinteät kustannukset voivat olla muuttuvia kustannuksia. Perinteisessä kustannuslaskentajärjestelmässä sellaiset kustannukset ovat kiinteitä, jotka eivät muutu tuotannon määrän mukana. Muuttamalla toimintoketjun ensimmäistä toimintoa, jälkimmäisten toimintojen työn määrä voi kuitenkin muuttua, vaikka tuotantoerien määrä ei muuttuisikaan. (Turney 2002, 136-137.)

3.8 Toimintoajurit

Toimintolaskennan toisella tasolla kulut allokoidaan toiminnoilta laskentakohteille käyttäen toimintoajureita. Laskentakohteet, joille toimintojen kulut allokoidaan, valikoituvat sen perusteella, miten ne luovat kysyntää organisaation toiminnoille. (Hoozée & Hansen 2018, 147.) Alholan (2016, 49) mukaan, toimintoajureilla tarkoitetaan

sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat suoraan suoritettavien toimintojen suoritustiheyteen.

Toimintoajureita määrittäessä tulisi ottaa huomioon millainen toiminto on. Toimintoajurin täytyy tuottaa hyvä selvitys toiminnon tai toimintoaltaan kustannuksista ja sen tuottaman datan pitäisi olla helposti mitattavissa, ylläpidettävissä sekä selkeästi linkitettävissä laskentakohteelle. (Drury 2012, 258.)

Toimintoajureita on kahdenlaisia, niitä, jotka ovat sidoksissa tapahtumiin ja niitä, jotka ovat sidoksissa keston. Tapahtumiin perustuvat ajurit kuten esimerkiksi tilaus-ten käsittelyn määrä, ovat useimmiten kaikkein edullisimpia käyttää ja ylläpitää. Ne ovat kuitenkin kaikkein epätarkimpia, sillä niihin sisältyy oletus siitä, että jokainen tapahtuma kuluttaa saman verran resursseja. Kestoon perustuvat ajurit, kuten vaikka asennukseen kuluva aika, ovat tarkempia, sillä ne ottavat huomioon eri tapahtumien erilaiset vaatimukset resursseille. Ne ovat kuitenkin työläämpiä ja kalliimpia ylläpitää. (Drury 2012, 258–259.)

3.9 Laskentakohteet

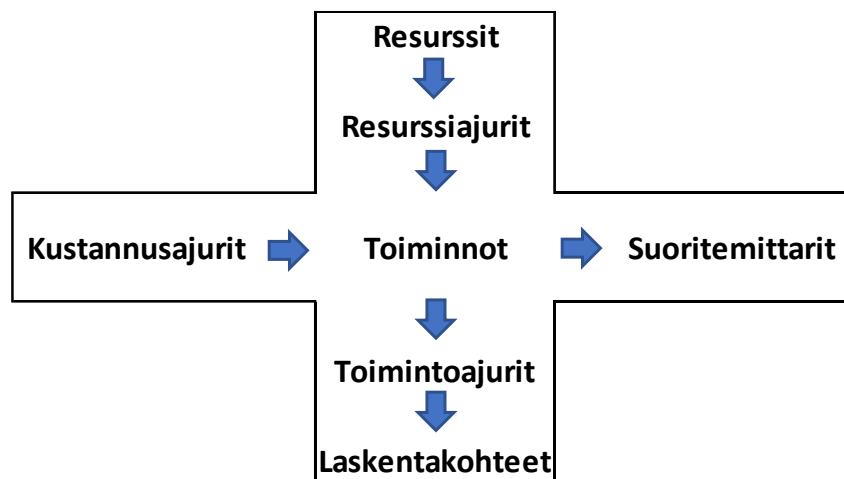
Laskentakohteet ovat toimintolaskennan kannalta sen viimeinen osa. Tästä huolimatta nimenomaan laskentakohteet ovat niitä tekijöitä, jotka määrittävät yrityksen toiminnot, eli sen, mitä yrityksessä tehdään. (Turney 2002, 118.)

Yrityksen johtamisen kannalta keskeinen tekijä on määrittää seurattavat laskentakohteet, joista saadaan tarvittavaa informaatiota strategian toteuttamista varten. Itse laskentakohteet voivat vaihdella erilaisten yritysten välillä huomattavastikin, esimerkiksi erilaisia tuotteita valmistavalla yrityksellä laskentakohteena voivat olla itse tuotteet tai vaikka asiakasryhmät. (Ikäheimo ym. 2011, 94.)

Kuten aiemmin on mainittu, toiminnoilla on oma hierarkiansa. Turneyn (2002) mukaan myös laskentakohteilla voi olla hierarkia. Tarkoituksena laskentakohteiden erilaisilla hierakioilla on tarkastella kustannuksia tiedon erilaisilla tarkkuustasoilla. Yrityksen tulee itse määritellä, mikä taso on riittävä. Toisille riittää vähemmän yksityiskohtainen taso, kuten esimerkiksi erilaisten tuoteperheiden tarkasteleminen. Kuitenkin joissain tilanteissa on syytä pohtia, tulisiko tarkempi taso kysymykseen. Tällaisia tilanteita on esimerkiksi tuotteen yksittäisen osan ulkoistamisen kannattavuuden selvitys. (Turney 2002, 119.)

3.10 Kaksidimensionaalinen lähestymistapa

Yritystä voidaan tarkastella myös vertikaalisesta ja horisontaalisesta näkökulmasta. Tästä puhutaan myös kaksidimensionaalisenä lähestymistapana. Käytännössä tämän ajattelumallin voi kuvata CAM-I-ristillä (Consortium for Advanced Manufacturing International), jossa kustannusajattelu esitetään vertikaalisesti ja prosessiajattelu horisontaalisesti (ks. kuvio 3). (Alhola 2016, 36–37.)



Kuvio 3. CAM-I-risti (Alhola 2016, 37, muokattu)

Vertikaalinen akseli kuvaa yrityksen tarvetta kohdistaa kustannuksia toiminnoille sekä laskentakohteille. Tämän tiedon avulla voidaan analysoida tärkeitä päätöksiä

esimerkiksi hinnoitteluun tai tuotevalikoimaan liittyen. Toinen ulottuvuus, eli horisontaalinen ulottuvuus taas tarkkailee prosessia. Se antaa tietoa yrityksen tapahtumista, jotka vaikuttavat eri toimintojen suorittamiseen, kuten tiedon siitä, mikä aiheuttaa työn ja miten tehokkaasti kyseinen työ hoidetaan. Aiemmin toimintolaskenta on pidetty vain parannuksena tuotekustannuksien selvittelyyn, mutta nykyään kaksidimensionaalisen lähestymistavan ansiosta toimintolaskenta antaa yritykselle tärkeää strategista tietoa. (Turney 2002, 95–96.)

4 Toteutus

4.1 Tutkimusote ja tutkimusmenetelmät

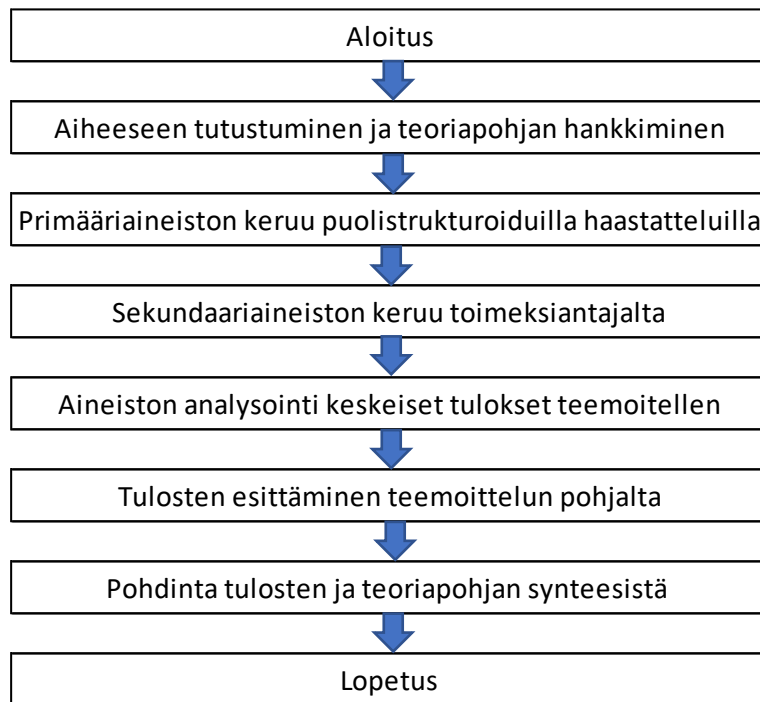
Kanasen (2014, 16) mukaan laadullisissa tutkimuksissa on vain yksi iso kysymys: ”Mistä ilmiössä on kyse?” Tässä tutkimuksessa halutaankin vastaus nimenomaan tuohon kysymykseen, sillä tiedossa ei vielä ole mistä tuotekustannuslaskentamallien vertailukelvottomuus johtuu. Tästä syystä tutkimusotteeksi valikoitui laadullinen tutkimus.

Laadullisessa tutkimuksessa lähtökohtana on yleensä hypoteesittomuus, eli tutkijalla ei tulisi olla vankkoja ennakko-oletuksia tutkittavasta aiheesta (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006). Kun toimeksiantajalla tunnistettiin tarve kustannuslaskennan vertailukelpoisuuden kehittämiseksi, samalla huomattiin, että kustannuslaskennan tämänhetkiseen tuntemukseen liittyy paljon epävarmuutta. Tämän tutkimuksen kanalta tämä tarkoittaa sitä, että aihetta päästään tutkimaan puhtaalta pöydältä, ja vasta aiheen syvällisen ymmärtämisen jälkeen päästään tekemään perusteltuja kehitysehdotuksia kustannuslaskennan vertailukelpoisuuden edistämiseksi. Laadullinen tutkimusote sopii siis tältä osin tämän tutkimuksen tarkoitukseen.

Kaikissa empiirisissä tutkimuksissa käsitellään jollain tavalla tapauksia. Tapaustutkimuksessa tapaus tosin tarkoittaa eri asiaa kuin määrällisessä tutkimuksessa, jossa tapaus on tilastollinen yksikkö. Tapaustutkimuksen kohteella tarkoitetaan useimmiten jotain tapahtumakulkua tai ilmiötä. Tapaustutkimus on tutkimusstrategia, jonka sisällä käytetään useita tutkimusmenetelmiä. (Laine ym. 2007, 9.) Tämän tutkimuksen tutkimusstrategiaksi valikoitui tapaustutkimus, sillä tutkittava kohde, eli tuotekustannuslaskenta, on nimenomaan tapahtumakulku, josta halutaan saada tarkempaa tietoa. Kyseisestä aiheesta on myös erittäin haasteellista saada tietoa ilman useiden eri menetelmien käyttämistä ja tässä tutkimuksessa tullaankin hyödyntämään erilaisia tutkimusmenetelmiä. Näiden tekijöiden pohjalta tapaustutkimuksen voidaan katsoa soveltuvan hyvin tämän tutkimuksen strategiaksi.

Laadullisia menetelmiä on käytetty perinteisesti sellaisten aiheiden tutkimiseen, joita ei entuudestaan tunneta kovin hyvin ja jotka halutaan ymmärtää paremmin (Ojasalo ym. 2015, 105). Koska tämän tutkimuksen toimeksiantajan kustannuslaskentaa ei tunne kovin moni henkilö, on sopivaa käyttää laadullisia menetelmiä, sillä niillä voidaan syventää aiheen tuntemusta. Selvitettäessä kustannuslaskennan nykytilaa ja sen tarvetta kehittämiselle aiheen syvälinen tuntemus on ensisijaisen tärkeää ja tätä tuntemuksen kehittämistä laadulliset menetelmät tukevat. Aineistonkeruumenetelmiin pureudutaan tarkemmin myöhemmissä kappaleissa.

Tutkijan osalta tämä tutkimus etenee niin, että ensimmäisenä tutustutaan huolellisesti tutkittavan tapauksen aihepiiriin ja muodostetaan siitä tutkimuksen teoria-pohja. Tämän jälkeen aineistoa kerätään laadullisilla menetelmillä puolistrukturoitujen haastattelujen sekä jo olemassa olevan laskentadatan avulla. Aineisto analysoidaan ja analyysin pohjalta muodostetaan tulokset ja johtopäätökset (ks. kuvio 4).



Kuvio 4. Tutkimuksen kulku

4.2 Aineistonkeruumenetelmät

Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmät voidaan jakaa sekundaari- ja primääriaineistoihin. Sekundaariaineisto sisältää kaikki dokumentit, kuvat ja muut tallenteet, jotka liittyvät tutkittuun ilmiöön. Primääriaineisto on kerätty nimenomaan kyseistä tutkimusongelmaa varten, ja sitä kerätään havainnoimalla, haastatteluilla sekä kyselyillä. (Kananen 2015, 76.)

Tuotekustannuslaskennassa käytetään avuksi erilaisia tietojärjestelmiä ja tietyt työntekijät päivittävät niitä säännöllisin väliajoin. Koska tietoa tutkittavien yritysten kustannuslaskennasta ei saa kerättyä yhdestä paikasta, vaan tieto on jakautunut järjestelmille ja työntekijöille, tässä tutkimuksessa on syytä käyttää useampaa kuin yhtä aineistonkeruumenetelmää kaiken oleellisen tiedon ja tutkimuksen tavoitteen saavuttamiseksi.

Yritykset dokumentoivat toimintaansa useilla erilaisilla tavoilla. Prosesseista, organisaatiokartoista ja toimenkuvista laaditaan kuvauksia, kokouksista laaditaan muistioita ja viranomaisille toimitetaan ilmoituksia. (Kananen 2015, 77.) Kuten aiemmin mainittiin, kustannuslaskennasta on paljon dataa tietojärjestelmissä. Jotta saadaan mahdollisimman syvä ymmärrys tutkittavasta aiheesta, täytyy käyttää hyväksi laskentaprosessin dataa, joka on jo olemassa. Tällainen jo olemassa oleva sekundaarinen aineisto soveltuu tämän tutkimuksen tarkoitukseen, sillä sen avulla päästään hyvin perille toimeksiantajayrityksen kustannuslaskentaan liittyvästä toiminnasta ja siitä, millaisia tuloksia laskenta tällä hetkellä tuottaa. Ilman näitä tietoja syvällisen ymmärryksen muodostaminen tämän tutkimuksen aiheesta olisi mahdotonta.

Aineistoa kerätään myös haastatteluilla ja silloin olennaista on se, kuinka montaa henkilöä haastatellaan ja miten heidät on valittu. Tuomen ja Sarajärven (2018, 74) mukaan, yksi harkinnanvaraisen aineistonkeruumenetelmän nimi on eliittiotanta. Tässä menetelmässä haastateltaviksi valitaan vain henkilöt, joiden uskotaan tietävän tutkittavasta asiasta parhaiten. Tässä tutkimuksessa käytetään eliittiotantaa, eli haastateltaviksi valikoituu siis sellaisia konsernin työntekijöitä, joilla on jo tietämystä kustannuslaskennasta. Tähän ratkaisuun päädyttiin toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta. Toimeksiantaja esitti haastateltaviksi kolmea henkilöä, joilla on paras tuntemus yrityksen resursseista, toiminnoista tai laskentatavoista. Kyseiset henkilöt työskentelevät talousosastolla ja tuotannossa. Kahdella heistä on tuntemusta molempien yritysten toimintolaskennasta ja kolmas haastateltava tietää paljon etenkin yrityksen A toiminnoista.

Nimenomaan haastateltavien asiantuntevuus on tälle tutkimukselle tärkeää, sillä Kananen (2014, 97) mukaan väärin haastateltavien valinta johtaa vääristyneisiin tutkimustuloksiin ja se voidaan estää valitsemalla asiantuntevimmat henkilöt. Mikäli haastatteluja tehtäisiin muille kuin asiantunteville henkilöille, olisi vaarana, että haastattelun tulokset olisivat kelvottomat. Haastatteleamalla eliittiotannalla valittuja kustannuslaskennan tuntevia henkilöitä, eli tutkimuksen kannalta oleellisia havaintoyksiköjä, voidaan varmistaa, että saadaan tämän tutkimuksen kannalta relevanttia tietoa.

Haastatteluilla pyritään saamaan käsitys todellisesta ongelmasta ja sen syistä sekä seurauksista (Kananen 2015, 81). Haastattelun avulla tutkija saa uusia näkökulmia haastateltavilta tutkittavaan aiheeseen, mikä auttaa aiheen syvällisemmässä ymmärryksessä. Kustannuslaskennasta on saatavilla erilaista sekundaarista aineistoa, joka kertoo melko kattavasti, millainen tilanne on tällä hetkellä. Haastattelujen avulla taas saadaan tietoa siitä, miksi on tehty valintoja, jotka ovat johtaneet tähän tilanteeseen. Tämänkaltainen tieto on olennaista, kun halutaan saavuttaa syvempi ymmärrys siitä, miksi tuotekustannuslaskenta ei ole vertailukelpoista yrityksissä A ja B.

Kanasen (2014, 24) mukaan teemoihin pohjautuvissa haastatteluissa tutkija antaa haastateltavien vastata mahdollisimman laajasti. Tässä tutkimuksessa käytetään puolistrukturoitua haastattelua, jolla voidaan varmistaa, että saadaan informaatiota juuri niistä teemoista, jotka ovat tutkimukselle merkityksellisiä. Koska tämän tutkimuksen haastateltavilla on aiheesta hyvä ymmärrys, puolistrukturoidulla haastattelulla heille jää vapaus vastata niin laajasti kuin he haluavat. Juuri edellä kuvattu vastaamisen vapaus mahdollistaa todellisten ongelmien ja niiden syiden sekä seurauksien löytymisen. Mikäli haastattelu olisi suljetumpi, vastauksista voisi jäädä pois paljon oleellista tietoa, kun haastateltavat eivät saisi vastata suunniteltua laajemmin. Toisaalta taas täysin avoimessa haastattelussa keskustelu saattaisi lähteä herkemmin sivuraiteille ja osa tärkeistä teemoista voisi jäädä kokonaan käsittelemättä. Puolistrukturoitu haastattelu sopii siis tähän tutkimukseen koska se on tarpeeksi avoin sekä tarpeeksi suljettu samaan aikaan.

Puolistrukturoitu haastattelu etenee niin, että tutkija on miettinyt haastattelulle teemat ja miettinyt teemojen lisäksi tarkkoja kysymyksiä, jotka kaikki esitellään haastateltaville. Puolistrukturoitu haastattelu on sopiva haastattelun muoto, mikäli halutaan tietoa juuri tietyistä asioista. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Haastattelulla pyritään löytämään merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoitukseen. Teemat perustuvat tutkimuksen viitekehykseen, eli siihen, mitä tutkittavasta aiheesta jo tiedetään. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 88.)

Tämän tutkimuksen haastattelun teemat valikoituvat tutkimuksen viitekehyyksen sekä tutkimuskysymyksien pohjalta. Teoriaan perustuva tapa valikoida teemoja sopii tähän tutkimukseen, sillä niiden avulla on helppoa kartoittaa tuotekustannuslaskennan nykytila vaihe vaiheelta. Nämä vaiheisiin liittyvät teemat on valittu tuotekustannuslaskennan ja toimintolaskennan teorian pohjalta. Haastattelun teemoissa ja kysymyksissä on kuitenkin pidetty mielessä myös yhteys varsinaisiin tutkimuskysymyksiin, ja ne ohjailevat omalta osaltaan haastattelun teemoja myös siihen, miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään. Näiden eri lähestymistapojen kombinaatiolla pyritään saavuttamaan kattavammat vastaukset tutkimuskysymyksiin ja sitä kautta myös tutkimusongelmaan, kuin vain toisella näistä tavoista voitaisiin saavuttaa.

4.3 Analyysimenetelmät

Kerättyjä haastatteluaineistoja tulkitakseen, ne tulee litteroida luettavaan muotoon. Litteroitu aineisto pyritään luokittelemaan ja siitä on tavoitteena löytää yhteyksiä tutkimuksessa käytettyyn teoriaan. Tämän jälkeen tutkija palaa takaisin kokonaisuuteen ja sen tulkintaan sekä yrittää kytkeä ilmiön käytettyihin teorioihin. (Ojasalo ym. 2015, 110.) Yleensä yhteiskuntatieteissä litteroinnissa riittää melko karkea taso, kuten yleiskielinen- tai propositiotason litterointi. Propositiotason litteroinnissa litteroija kirjoittaa ylös vain haastattelujen ydinsisällön. (Kananen 2014b, 106.)

Tässä tutkimuksessa kerätty aineisto käydään useita kertoja läpi ja litteroidaan propositiotason tarkkuudella. Propositiotason tarkkuus riittää, sillä haastateltavien eleiden ja äännähdyksien kirjaamiselle ei ole tämän tutkimuksen tarkoituksen kannalta perusteita. Propositiotason litterointi sopii myös ajankäytön puolesta paremmin tähän tutkimukseen kuin tarkemmat tavat litteroida haastatteluja.

Teemoittelussa tarkastellaan yleensä niitä asioita ja ilmiöitä, jotka ovat olleet yhteisiä eri haastateltavilla. Tällä tavalla saadaan tarkasteltua aineiston yhteyksiä, joita ilman

analyysistä tulee usein pintapuolinen. (Ojasalo ym. 2015, 105.) Tarkoituksena analyysissä on siis se, että analyysin jälkeen tutkijalla on kasassa enemmän informaatiota kuin aineisto alkuperäismuodossaan (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006).

Litteroinnin pohjalta tehdään luokittelu teemoitellen aineisto vastauksissa esiintyvien yhteisten teemojen mukaan. Tällä tavalla pystytään tarkastelemaan aineiston yhteneviä kohtia, joita vertaamalla teoriaan pystytään tuottamaan tärkeää informaatiota kustannuslaskennan nykytilasta. Koska tämän tutkimuksen ongelmana on se, että konsernin tytäryritysten kustannuslaskentaa ei voida vertailla keskenään niiden eroavaisuuksien vuoksi, teemoittelun avulla voidaan luokitella näitä eroavaisuuksia niiden esiintymisen perusteella. Olennaisinta tämän tutkimuksen kannalta on, että näillä menetelmillä löydetään jo olemassa olevasta aineistosta yhteydet teoriaan ja toisiinsa, sekä tuotetaan niiden vertailulla uutta informaatiota.

4.4 Luotettavuus ja eettisyys

Tutkimuksessa luotettavuutta tarkastellaan luotettavuuskäsitteiden avulla. Luotettavuuskäsitteet ovat eräänlaisia mittareita, joilla voidaan arvioida tutkimuksen tuloksia. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuuden arviointi jää kuitenkin arvion varaan, sillä luotettavuutta ei voida laskea tai arvioida kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuus on tutkijan arvioinnin ja näytön varassa. (Kananen 2014a, 146.)

Tutkimuksen pätevyyttä ja luotettavuutta voidaan lisätä harkitsemalla tutkimusprosessin elementtejä ja vaiheita sekä dokumentoimalla aineiston syntyminen, empirian hankkiminen ja purkaminen sekä analyysissä käytetyt periaatteet. Luotettavuutta arvioidaan tutkimalla kokonaisuutta vaihe vaiheelta ja pohtimalla onko reitti halutun päämäärän saavuttamiseksi ollut sopiva. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Kanasen (2014) mukaan laadullisen tutkimuksen yleiskriteereinä voidaan käyttää vahvistettavuutta, dokumentaatiota, tulkinnan ristiriidattomuutta, luotettavuutta (tutkittavan kannalta) sekä saturaatiota. Vahvistettavuudella tarkoitetaan sitä, että aineisto ja siitä tehty tulkinta luotetaan haastateltavalla. Kun haastateltu on lue-
nut tekstin ja vahvistanut lukemansa, voidaan katsoa, että tutkimus on silloin luotet-
tava tutkittavan kannalta. Vahvistettavuuteen vaikuttaa myös, jos tietoa on kerätty
eri lähteistä ja tietoja verrattaessa omaan tulkintaan tiedot tukevat toisiaan, eli ai-
neistotriangulaatio parantaa tutkimuksen luotettavuutta. Dokumentaatiolla tarkoite-
taan tutkimuksen eri vaiheiden ja päätöksien kirjaamista ja perustelua. Laadullisessa
tutkimuksessa tulkinta voi olla jopa yhtä useita kuin on tulkitsijoita. Tulkinnan luotet-
tavuus varmistuu, mikäli toinen tutkija tulee samaan lopputulokseen. Saturaatiolla
viitataan aineiston kylläntymiseen, eli siihen kun havaintoyksiköitä lisäämällä ei
enää saada mitään uutta tutkimukseen. (Kananen 2014a, 151–154.)

Tämän tutkimuksen osalta luotettavuutta varmistetaan jatkuvalla reflektiolla. Pää-
töksiä eri tutkimuksen vaiheista tarkastellaan kriittisesti ja ne dokumentoidaan sekä
perustellaan. Vahvistettavuutta varmistetaan luetuttamalla aineistoa ja sen tulkintaa
haastateltavilla sekä vertaamalla tutkijan omaa tulkintaa useisiin eri aineistoihin, ku-
ten muihin tutkimuksiin. Tulkinnan ristiriidattomuus jää kuitenkin tässä tutkimuk-
sessa pienemmälle huomiolle, mikä vaikuttaa osaltaan tutkimuksen luotettavuuteen.
Saturaation voidaan katsoa toteutuneen siltä osin, että uusien haastateltavien lisää-
minen ei toisi tutkimuksen sisältöön uutta, tai ainakaan uutta sisältöä ei voitaisi pitää
luotettavana, sillä tutkittavan aiheen tuntemus muilla kuin haastateltavilla on vähäi-
sempää.

Tutkimus voi olla eettisesti hyväksyttävää ja luotettavaa vain, mikäli tutkija on nou-
dattanut tutkimuksessaan hyvää tieteellistä käytäntöä (Tutkimuseettisen neuvottelu-
kunnan ohje 2012, 6). Kun puhutaan hyvän tieteellisen käytännön loukkaamisesta,
tarkoitetaan epäeettistä ja epärehellistä toimintaa, joka pahimmassa tapauksessa mi-
tätöi koko tutkimuksen tulokset. Hyvää tieteellistä käytäntöä voi loukata tarkoituksel-
lisesti tai huolimattomuuttaan. Loukkaukset voidaan jakaa kahteen kategoriaan,

jotka ovat vilppi tieteellisessä toiminnassa sekä piittaamattomuus hyvästä tieteellisestä käytännöstä. (Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohje 2012, 8.) Tämän tutkimuksen osalta eettisyyttä tarkastellaan hyvän tieteellisen käytännön pohjalta. Tutkimuksen toteutuksessa noudatetaan kaikkia tätä tutkimusta koskevia hyvän tieteellisen käytännön keskeisistä lähtökohdista. Erityisen paljon huomiota annetaan yleiselle huolellisuudelle ja tarkkuudelle, sekä tutkimusprosessin ja päätösten jatkuvalla kriittiselle arvioinnille.

5 Tulokset

Tässä osiossa esitellään haastattelujen ja sekundaarisen aineiston analysoinnista syntyneet tulokset. Tuloksia käsitellään teemoittain ja teemat mukailevat toimintolaskentaprosessin osia vaihe vaiheelta. Kyseiset teemat olivat samankaltaiset jo haastatteluvaiheessa ja esille ei noussut mitään, minkä johdosta analysointivaiheen teemoittelu olisi tuottanut erilaisia teemoja.

5.1 Yritysten A ja B kustannuslaskentamallien rakenne

Yritysten A ja B kustannuslaskentamallit ovat lähtökohtaisesti hyvin samankaltaiset. Molempien mallien tuntemukseen liittyy yrityksissä kuitenkin ongelmia, joihin pureudutaan myöhemmin tarkemmin. Molemmissa yrityksissä otetaan huomioon toimintojen näkökulma, eli yritykset kohdistavat kustannuksensa toiminnoille ja niiltä eteenpäin suhteessa kyseisten toimintojen kulutukseen. Tällä perusteella voitaneen sanoa, että molemmilla yrityksillä on oma sovelluksensa toimintolaskennasta.

Haastateltavilla oli huomattavasti parempi tuntemus nimenomaan yrityksen A kustannuslaskennasta. Käytännössä Yritys A:n kustannuslaskenta muodostuu ERP-järjestelmän sisällä. Järjestelmän sisälle on tuotekehityksessä määritelty eri tuotteita

vaihemallit. Heillä on myös samankaltainen tapa laskea tuntihintoja toiminnoille eli isossa kuvassa heidän toimintatapansa kustannuslaskennan osalta ovat pitkälti vastaavat yrityksen A kanssa. Heillä on kuitenkin tarkemmin dokumentaatio alussa tapahtuvasta kustannuksien kohdistamisesta, kun taas dokumentointi on ollut puutteellista yrityksessä A.

Huomionarvoista molempien yritysten kustannuslaskennoissa on se, ettei kustannuksiin lasketa ollenkaan myynnin, markkinoinnin tai hallinnon kuluja. Laskennassa otetaan huomioon vain sellaiset kulut, jotka voidaan allokoita tehtaalte. Näihin kuuluu osa IT-kuluista, vuokrista ja sähköstä. Hankinnasta aiheutuvat kustannukset otetaan myös huomioon kustannuslaskennassa.

5.2 Kustannuslaskennan hyödyntäminen yrityksissä A ja B

Kustannuslaskennasta saatavaa dataa hyödynnetään suhteellisen laajasti yritysten eri osastoilla. Talousosasto tarvitsee kustannuslaskentaa muun muassa varaston arvos-tamisessa, sekä myyntikatteiden analysoinnissa. Tuotanto hyötyy kustannuslasken-nasta etenkin prosessien kehittämisessä, koneinvestointien suunnittelussa ja säästö-potentiaalin arvioinnissa. Hankintaosasto taas tarvitsee kustannuslaskentatietoa kil-pailutuksessa sekä make or buy -päätöksissä, joissa selvitetään, kannattaako tiettyjä tuotteita hankkia muualta vai valmistaa itse. Konsernin sisällä on yrityskaupan joh-dosta selvittävänä, missä tuotteita on kannattavin valmistaa ja nimenomaan tätä varten kustannuslaskentamallien tulee olla vertailukelpoisia. Tehtaat ja kustannusra-kenteet ovat yrityksissä A ja B erilaiset, joten valmistus tulisi tapahtua tuotteen vaati-musten perusteella soveltuvammassa tehtaassa.

Yrityksessä A ei ole virallisesti määritetty ydinprosessia, mutta kaikki haastateltavat tulivat tulokseen, että ydinprosessi on koko tilaus-toimitusketju. Tilaus-toimitusket-juun ajatellaan sisältyvät kaikki vaiheet aina myynnistä toimitukseen saakka. Koko toiminta ja toiminnot kytkeytyvät nimenomaan sen ympärille. Kasidimensionaalisen

lähestymistavan mukaisesti yrityksessä seurataan prosessin ja toimintojen tehokkuutta, mutta kokonaisuuden kuvaaminen ja seuranta ei ole yhtä korkealla tasolla kuin yksittäisten prosessin osien seuranta. Tuotannon prosesseissa on tarkka seuranta tuotannon tehokkuudelle. Sitä mitataan esimerkiksi mittaamalla tuotannon arvoa per kuukausi tai tehty työtunti. Tärkeitä mittareita ovat myös tuotteiden läpimenoajat sekä toimitusvarmuus. Muita toiminnan tehokkuuden mittauksia käytetään aika ajoin, mutta silloin on kyse ennemminkin valokuvan ottamisesta, kuin jatkuvasta tarkkailusta.

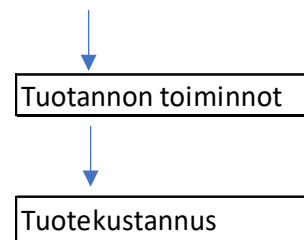
5.3 Yritysten A ja B resurssit

Tutkituilla yrityksillä koetaan olevan hyvin perinteiset tuotantoyhtiön resurssit. Isoimpana esiin nousevat erilaiset tehtaaseen liittyvät kulut, kuten energiakustannukset. Koska yrityksillä on useita erilaisia tuotteiden valmistusta varten hankittuja laitteita, poistot ovat myös iso osa kustannuksia. Toimihenkilöorganisaation ja tuotannon sekä hankinnan palkkakustannukset kuuluvat myös yritysten resursseihin. Tässä kohtaa huomataankin ensimmäinen iso eroavaisuus yrityksiä A ja B välillä. Yritys A:lla on huomattavasti pienemmät palkkakustannukset kuin yrityksellä B. Yrityksessä A on investoitu melkoisesti vähemmän tukitoimintoihin suhteessa yrityksen kokoon, kuin yrityksessä B. Karkeasti arvioituna yrityksellä A työn osuus kustannuksista on yhden kolmasosan verran, niin yrityksessä B osuus olisi noin kaksi kolmasosaa. Työn osuuteen sisältyvät suorat työt ja tuotannolle allokoitut kustannukset.

Yrityksessä A kustannukset haarukoidaan kirjanpidosta, joka tapahtuu pääosin ERP-järjestelmässä. Kustannukset katsotaan läpi joko vuoden alussa tai loppuvaiheilla. Apuna käytetään niin sanottua johdon tuloslaskelmaa, joka käytännössä esittää kustannuslajit ja kustannuspaikat (ks. kuvio 6). Näiden tietojen avulla syntyy kokonaiskertymä, josta tuotantoon liittyvät kustannukset allokoitetaan mukaan kustannuslas-

kentaan. Muiden toimintojen, kuten myynnin, markkinoinnin, tuotekehityksen ja hallinnon, resurssien kustannuksia ei allokoida mukaan kustannuslaskentaan, vaan niiden kustannukset katetaan myyntikatteella.

	Toiminto 1	Toiminto 2	Tuotanto	Toiminto 4	Toiminto 5	Toiminto 6
Kustannuslaji 1		X €				
Kustannuslaji 2			X €			
Kustannuslaji 3					X €	
Kustannuslaji 4			X €			
Kustannuslaji 5			X €	X €		
Kustannuslaji 6	X €					X €



Kuvio 6. Resurssikustannuksien allokoiminen

Yrityksellä B on pitkälti samanlaiset resurssit kuin yrityksessä A, mutta kuten aiemmin todettiin, heillä on suuremmat kustannukset suhteessa yritysten kokoon. Osaltaan tätä selittää se, että yrityksessä B valmistetaan monimutkaisempia tuotteita pienemmissä sarjoissa, joihin liittyy paljon käsittehtävää työtä. Yrityksen B resurssien kustannuksiin liittyy myös epävarmuustekijöitä, sillä niihin saattaa kuulua paikallisen johtajan omaa arviointia, eikä ole tarkkaan tiedossa, kuinka pitkälle ne perustuvat todelliseen dataan ja kuinka paljon arviointiin.

5.4 Yritysten A ja B resurssiajurit

Edellisessä kappaleessa mainittujen resurssien kustannusten kohdistaminen toimintoille tulee tapahtumaan pääasiallisesti pinta-alan mukaan. Eli kun johdon tuloslaskelmasta on saatu selville tuotannon osuus kokonaiskustannuksista, ne allokoidaan

eteenpäin toiminnoille kunkin toiminnon vaatiman pinta-alan mukaisesti. Tähän ratkaisuun on päädytty, sillä alun perin kustannusten kohdistus toiminnoille on ollut vajavaisesti dokumentoitu, joten ei tiedetä tarkasti mistä nykyisellään toimintojen tunnihinnat muototuvat. Yrityksessä on kuitenkin arvioitu, että vanhat kohdistusperiaatteet ovat olleet suurin piirtein oikeat. Alkuperäisiä lukuja on myös pyritty päivittämään ajan mittaan samassa suhteessa kuin työntekijöiden palkkakustannukset ovat nousseet.

Yrityksessä A on juuri määritetty pinta-alat eri toiminnoille, ja tähän kohdistamisperiaatteeseen on päädytty uralla aiemmin hankitun kokemuksen perusteella. Haastattelutavan mukaan samankaltaisissa tehtaissa on huomattu, että energiankulutuksesta hyvin suuri osuus kuuluu kiinteistötekniikkaan ja valaistukseen. Koska tuotannossa on paljon valaistua pinta-alaa, resurssiajuria voidaan pitää parhaiten soveltuvana. Henkilöstön aiheuttamat sivukulut, kuten vapaaehtoiset koulutukset, kohdistetaan henkilömäärän perusteella.

Resurssiajureita pidetään yrityksessä A luotettavina ja soveltuvina tarkoitukseensa. Yrityksessä on noin 40 erilaista toimintoa, joten mahdolliset tarkemmat kohdistusperiaatteet olisivat erittäin työläitä ylläpitää ja esimerkiksi sähkönkulutuksen jakaminen pinta-alan mukaan tuottaa riittävän oikeita tuloksia. Muuten laskujen tiliöintivaiheessa jouduttaisiin tiliöimään sähkölaskuja kohtuuttoman monelle kustannuspaikalle. Tärkeimpänä vaiheena pidetäänkin sitä, että allokoitava kokonaiskulukertymä on määritetty oikein.

Resurssiajureissa syntyy suurin eroavaisuus yritysten A ja B välille. Yrityksessä A kaikki tuotannon kustannukset kohdistetaan toimintojen kautta laskentakohteille. Yrityksessä B toimintojen kulutuksen mukaan kohdistetaan vain sellaiset tuotannon kustannukset, jotka he saavat helposti kohdistettua. Loput yleiskustannukset he jakavat laskentakohteille saman yleiskustannuslisäprosentin perusteella. Resurssiajurien periaatteet ovat siis vastaavat yrityksen A kanssa, mutta kaikkia kustannuksia ei kohdisteta todellisen kulutuksen perusteella.

Poistojen kohdistaminen on noussut esille etenkin yrityksessä A. Koska poistot muodostavat melko suuren kokonaissumman, se saattaa heilauttaa kustannuslaskentaa. Tällä hetkellä käytössä saattaa olla jo täysin poistettuja laitteita sekä vielä poistamattomia, mutta uudempia ja tehokkaampia laitteita. Tämä siis tarkoittaa, että uuden laitteen käyttämisestä saattaa aiheutua näennäisesti suuremmat kustannukset kuin vanhasta poistetusta laitteesta, vaikka todellisuudessa tehokkaampi laite voi olla kustannuksien kannalta edullisempi. Yrityksessä B on myös otettu huomioon poistot vain tuotannon osalta. Saadun datan perusteella ei kuitenkaan pystytä sanomaan tarkasti, millä periaatteilla he kohdistavat poistot.

5.5 Yritysten A ja B toiminnot

Molemmat yritykset toimivat samalla toimialalla ja jo tästä syystä myös toiminnot ovat hyvin pitkälti samanlaisia. Molemmilla yrityksillä on käytössään samankaltaisia koneita ja käsin tehtävää kokoonpanoa. Yritysten tukitoiminnot ovat myös samankaltaiset, kuten valmistavassa teollisuudessa yleensäkin. Yrityksen B toimintojen määrittämisen perusteista ei kuitenkaan ole yhtä hyvää tietämystä. Yrityksen A toiminnot on määritetty tuotannon ohjauksen tarpeiden mukaan. Yritykseen on luotu uusia toimintoja, jotta ohjaus sujuu tehokkaammin ja toiminnoille voidaan paremmin kohdentaa henkilöstöä. Toimintoja on lisätty viimeisen parin vuoden aikana ja uudet toiminnot on päivitetty tuoterakenteisiin ja vaihemalleihin.

Yrityksellä A on noin 40 erilaista toimintoa. Niitä on kuitenkin yhdistelty kustannuselementtien perusteella toimintoaltauksi. Kyseessä oleva jako on melko karkea ja saattaa johtaa laskentatarkkuuden riittämättömyyteen tiettyjen tuotteiden osalta. Haastatteluissa nousi esille tarve lisätä toimintoja entuudestaan. Toimintoketju etenee erilaisista raaka-aineiden käsittelymenetelmistä varsinaiseen kokoonpanoon. Käsittely pitää sisällään esimerkiksi särmäystä tai maalausta.

5.6 Yritysten A ja B toimintoajurit

Edellisessä kappaleessa kerrotuilta toiminnoilta kustannukset ajetaan lopputuotteelle aikaperusteisesti. Vaihemalliin on määritetty kunkin tuotteen vaatima aika, jota käytetään toiminnon kustannusten allokointiin. Aikaperusteinen jako toimii periaatteessa luotettavasti, mikäli vaihemalliin on tallennettu oikea aika ja toiminnon tuntikustannukset on määritetty oikein. Tällä hetkellä toimintojen tuntikustannuksiin liittyy epävarmuutta puutteellisen dokumentaation takia, mutta uudet yleiskustannusten allokointiperusteet parantavat tuntikustannusten luotettavuutta. Yrityksessä A tuotteiden valmistusaikaa ei ole päivitetty tuotekohtaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että sarjakoon muuttuessa yksittäisen tuotteen valmistusaika on laskennassa sama, vaikka todellisuudessa näin ei olisikaan.

Yrityksen B toimintojen kustannusten allokointi tapahtuu samoilla periaatteilla kuin yrityksessä A. Yrityksen B tuoterakenteesta ei kuitenkaan näe suoraan eri toimintojen tuntihintoja, mihin vaikuttaa heidän käyttämänsä erilainen järjestelmä. Toimintoajureiden määrittämisen periaatteista ei kuitenkaan ole täyttä varmuutta yrityksen B osalta. Yhteenveto tuloksista on esitetty alla (ks. kuvio 7).

Tulokset

Kustannuslaskentamallin rakenne	Molemmilla yrityksillä on tuoterakenne ja vaihemalli, jotka luovat tuotteiden kustannukset ERP-järjestelmässä
Kustannuslaskennan hyödyntäminen	Kustannuslaskentatietoa hyödynnetään useilla eri osastoilla ja sitä tarvitaan tiettyjen strategisten päätösten tekemisessä
Resurssit	Yrityksen B kustannukset ovat suuremmat suhteessa yrityksen kokoon
Resurssiajurit	Yritys B kohdistaa osan yleiskustannuksistaan yleiskustannusprosentilla, joka on sama kaikille tuotteille
Toiminnot	Toiminnot ovat keskenään hyvin samankaltaisia yritysten välillä
Toimintoajurit	Toimintojen kohdistaminen tapahtuu lähtökohtaisesti samalla tavalla molemmissa yrityksissä, mutta yrityksen B toimintoajureihin liittyy epävarmuutta

Kuvio 7. Yhteenveto tuloksista

6 Johtopäätökset

6.1 Tutkimuksen luotettavuus ja pätevyys

Tämän tutkimuksen osalta luotettavuuden arviointiin vaikuttaa eritoten kerätyn aineiston soveltavuus. Kuten tuloksissa on mainittu, yritys B:n tuotekustannuslaskennasta ei saatu niin syvällistä tietoa kuin toivottiin. Tähän vaikutti etenkin kommunikation vaikeudet yritys B:n kanssa ja tästä syystä tuloksien luotettavuus on kärsinyt. Luotettavuuden puolesta puhuu kuitenkin se, että haastateltavista kahden rooli on

konsernitason tehtävissä ja heillä oli sitä myötä ymmärrystä myös yrityksen B tuotekustannuslaskennasta.

Aineistoa kerättiin sekä haastatteluilla että keräämällä ERP-järjestelmien tuottamaa dataa tuotekustannuslaskennasta. Tämä tapa itsessään oli toimiva, sillä avainhenkilöiden ja laskentajärjestelmän antama informaatio antaa parhaan mahdollisen kuvan tuotekustannuslaskennasta. Puolistrukturoitu haastattelu avasi haastateltaville mahdollisuuden antaa sellaisia lausuntoja, joita ei strukturoidummassa haastattelussa olisi tullut esille. Jatkotutkimuksia ajatellen kommunikaatiota yritys B:tä kohtaan olisi kehitettävä, jotta myös heidän näkökulmansa tulisivat paremmin näkyviin. Tässä tutkimuksessa jäi verrattain paljon harmaata aluetta liittyen nimenomaan yrityksen B tuotekustannuslaskentaan.

Tämän tutkimuksen alussa mainittiin, että yritysten tuotekustannuslaskenta on osittain pimennossa. Tämä on saattanut vaikuttaa myös haastateltavien vastauksiin. Terminologia teorian ja yritysten välillä oli jokseenkin risteävä, mikä aiheutti aluksi hämmennystä ja tämä on myös mahdollistanut väärinymmärrykset.

Koska tutkittava tapaus on melkoisen spesifi, ei täysin vastaavia tutkimuksia aiheesta myöskään löytynyt. Aiemmin tehdyt tutkimukset keskittyvät lähtökohtaisesti yhden yrityksen laskennan implementointiin taikka kehittämiseen. Tästä syystä ei voida kovinkaan luotettavasti arvioida onko tämän tutkimuksen tulokset linjassa aiempien tutkimusten kanssa.

Tutkimuksen tekemistä on pyritty dokumentoimaan ja perustelemaan aktiivisesti. Tehtyjä päätöksiä esimerkiksi aineiston keruun ja analysoinnin osalta on pohdittu kriittisesti ja tehtyjen päätösten perustelu on pyritty esittämään mahdollisimman kattavasti. Hankitut aineistot ja dokumentaatio on tallennettu osittain fyysisessä ja osittain sähköisessä muodossa tietoturvallisuus huomioiden. Haastateltavat ja koko

konserni säilyttävät anonymiteettinsä konsernin toiveiden mukaisesti. Yleisesti tutkimuksen tekemisessä on korostettu yleistä huolellisuutta ja tarkkuutta, jotta eteneminen täyttää vaatimukset.

6.2 Ajatuksia päätuloksista

Tämän tutkimuksen oli tarkoitus selvittää kahden konserni x:n tytäryhtiön tuotekustannuslaskentojen nykytila ja löytää niiden väliset eroavaisuudet. Tämä onnistui kohdullisesti olemassa olevat olosuhteet huomioon ottaen. Tutkimuksessa saatiin pääpiirteittäin selville, miten yritykset hoitavat kustannuslaskentaansa ja mitkä tekijät vaikuttavat kustannuslaskentamallien vertailukelpoisuuteen.

Nykytilan selvittämisessä jäi kuitenkin vielä tarkentamisen varaa etenkin yrityksen B kohdalta. Kommunikaation haastavuus yrityksen B kanssa johti tilanteeseen, jossa aineistoa yrityksen B tuotekustannuslaskennasta ei saatu riittävästi. Koska tarkoituksena oli selvittää kustannuslaskentamallien nykytila ja eroavaisuudet, detaljitason tieto ei kuitenkaan näyttele olennaisinta osaa. Yrityksen B kustannuslaskennasta saatiin ymmärrys isossa kuvassa ja tämän ansiosta pystyttiin huomaamaan tärkeimmät eroavaisuudet, jotka ovat johtaneet tilanteeseen, jossa data ei ole vertailukelpoista.

Tavoitteena oli luoda perusteltu selvitys siitä, miten yritysten tuotekustannuslaskennoista saadaan vertailukelpoisia. Tässä työssä ei kuitenkaan pystytä sanomaan käytännön tasolla, miten vertailukelpoisuus saavutetaan. Tässä kuitenkin pystytään kertomaan, mitkä tekijät ovat niitä, joita muokkaamalla vertailukelpoisuus voidaan tulevaisuudessa saavuttaa. Ottaen huomioon alkutilanteen, jossa ei vielä tiedetty mikä aiheuttaa vertailukelpoisuuden puutteen, voitaneen katsoa, että tavoite on saavutettu. Vaikka vielä ei tiedetä, miten kyseiset muutokset tehdään, tiedetään mitä muutoksia yritysten tuotekustannuslaskennoissa tulee aloittaa. Seuraavaksi esitellään, miten tutkimustulokset vastaavat tutkimukselle asetettuihin tutkimuskysymyksiin.

Ensimmäinen tutkimuskysymys oli, mikä on yritysten tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavaisuudet johtuvat? Nykytilan selvitys tehtiin tarkastelemalla eri toimintolaskentaprosessin vaiheita. Molemmat yritykset soveltavat toimintolaskentaa kustannuslaskennassaan ja molemmista malleista on löydettävissä toimintolaskennan rakenneosat. Alholan (2016, 22) mukaan toimintolaskenta antaa etupäässä informaatiota resursseista, toiminnoista sekä laskentakohteista. Nämä vaiheet löytyvät myös yritysten A ja B laskentamalleista. Näiden vaiheiden väliin sisältyy myös ajurit, joilla kustannuksia kohdistetaan eteenpäin.

Kokonaisuudessaan mallit noudattavat melko tarkasti toimintolaskennan kulkua. Yrityksillä on resursseja, jotka kohdistetaan soveltuvilla ajureilla toiminnoille ja siitä eteenpäin laskentakohteille. Mielenkiintoista on, että kumpikaan yrityksistä ei ota laskennassa huomioon tuotantoon liittymättömiä toimintoja, kuten hallintoa, myyntiä tai tuotekehitystä. Park ja Simpson (2008, 109) ovat myös kertoneet, että tuotantoon liittymättömiä kustannuksia ei tarvitse välttämättä ottaa mukaan kustannuslaskentaan. Tämä nopeuttaa kustannuslaskennan suorittamista ja koska kyseisten toimintojen kustannukset saadaan katettua myyntikatteella, ei ole erityistä syytä sisällyttää niitä laskentaan mukaan jatkossakaan. Tällä perusteella voisi siis sanoa, että nykytila on hyvin selvillä ja että eroavaisuuksia ei löydy. Näin ei kuitenkaan ole, sillä vaikka yritysten tavat tehdä kustannuslaskentaa noudattavat käytännössä samaa vaiheittaista järjestystä, vaiheiden sisältä löytyy eroavaisuuksia, jotka johtavat siihen, etteivät mallit ole keskenään vertailukelpoisia.

Pieniä eroavaisuuksia yritysten välillä löytyi itse resursseista ja toiminnoista, mutta ne johtuvat luonnollisesti siitä, että erilaisilla tehtailta on erilaiset kustannukset sekä tavat valmistaa tuotteita. Niistä eroavaisuuksista vertailukelpoisuuden puute ei siis johdu. Itse asiassa nimenomaan yritysten erilaiset resurssi- ja toimintokustannukset ovat vaikuttava tekijä make or buy -päätöksiä tehdessä ja siitä syystä niiden kohdistamisperiaatteisin tulee kiinnittää paljon huomiota.

Wegmann (2009, 14-15) kertoo, kuinka resurssien kustannusten kohdistaminen on toimintolaskentaprosessissa usein huomattavasti haastavampaa kuin toimintojen kustannusten kohdistaminen. Hänen mukaansa tämä johtuu siitä, että monimutkaisilla organisaatioilla on usein valtava määrä erilaisia resursseja. Tässä tapauksessa tärkein syy, mikä aiheuttaa vertailukelvottomuuden, onkin juuri resurssikustannuksien kohdistaminen. Vaikka yritykset toimivat samankaltaisesti kohdistessaan vain tuotannolle kuuluvia kustannuksia, yrityksellä B on lisäksi yleiskustannusprosentti, jolla he jakavat sellaiset yleiskustannukset, joita he eivät syystä tai toisesta ole saaneet kohdistettua todellisen kulutuksen perusteella. Tämä saattaa johtaa siihen, että tuotteille allokoituu liian paljon tai liian vähän kustannuksia ja tästä syystä laskentadata vääristyy. Tämä on merkittävää, sillä Wegmannin (2009, 9) mukaan Cooper ja Kaplan kehittivät toimintolaskennan nimenomaan siksi, että harhaanjohtavat yleiskustannusten allokaatiot saataisiin korjattua.

Nykytilojen selvittäminen tuotti siis tulosta, vaikka vielä jäi myös epäselviä tekijöitä. Toisen tutkimuskysymyksen johdosta ehdotuksena konsernille X olisi pureutua yrityksen B yleiskustannusprosenttiin, ja tarkastella, miten sen sisältämät kustannukset saadaan kohdistettua aiheuttamisperiaatteen mukaan. Tämä tulee tehdä, jotta yritys B:n tuottama kustannuslaskentadata ei johtaisi harhaan ja että sitä voitaisiin verrata Yritys A:n tuottamaan dataan. Muut eroavaisuudet yritysten välillä eivät tämänhetkisen tiedon perusteella vaikuta laskennan vertailukelpoisuuteen ja mikäli yrityksen B yleiskustannusprosentti saadaan purettua pois, voidaan katsoa laskentamallien olevan keskenään vertailukelpoisia.

Viimeisenä tutkimuskysymyksenä oli, miten yritysten tuotekustannuslaskentaa kannattaisi lähteä kehittämään? Vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi ilmeistä on se, että yrityksen B yleiskustannuslisäprosentti tulee poistaa ja kustannukset allokoida todellisen kulutuksen perusteella. Yrityksessä A on tehty hyviä toimenpiteitä dokumentaation ja sitä kautta myös luotettavuuden edistämiseksi ja tämän kehityksen olisi syytä jatkaa. Turney (2002, 13) kertoo, että virheellistä kustannustietoa käyttävän yrityksen mahdollisuudet pärjätä kilpailussa ovat merkittävästi heikommat.

Tuloksista nousi esille, että yrityksillä on myös mahdollisuuksia kehittää laskentamallinsa tarkkuutta muun muassa lisäämällä toimintoja laskentaan. Tällä hetkellä yrityksessä A käytetään melkoisen karkeaa tapaa jakaa toimintoja toimintoaltaisiin. Tuotannon ohjauksen näkökulmasta toimintoja olisi syytä eritellä ja määrittää lisää ja tämä johtaisi myös laskennan tarkentumiseen. Tämä kuitenkin tarkoittaisi sitä, että laskenta muuttuisi raskaammaksi ja vaatisi alussa paljon määrittelytyötä, jotta kustannukset kohdistuisivat uusille toiminnoille oikein. Huolellisesti tehdyllä määrittelyllä kuitenkin laskennan tarkkuus parantuisi ja toimintokohtaisen seurannan tekeminen helpottuisi, joten toimintojen tarpeen uudelleen määrittely olisi suositeltavaa. Druryn (2012, 258) mukaan toimintoja ei ole järkevää olla liikaa, sillä niiden ylläpitäminen voisi olla kalliimpaa kuin hyöty. Hän kuitenkin korostaa, että toimintoja määrittäessä täytyy arvioida, voiko kaikille toimintoaltaan toiminnoille soveltaa samaa ajuria. Tämä näkökulma tulisi ottaa huomioon myös toimeksiantajalla uusien toimintojen määrittäessä.

Kaksidimensionaalisesta näkökulmasta katsoen prosessin tehokkuuden seurannan merkitys on tunnistettu konsernissa X. Vetchagoolin, Augustynin sekä Taylesin (2020, 344) tutkimus osoittaa, että organisaatiot, joissa käytetään toimintolaskentaa ovat toiminnan suorituskyvyltään tehokkaampia. Heidän mukaansa tärkeää on seurata laatua, toimitusvarmuutta sekä prosessin tehokkuutta. Osa tutkittujen yritysten seurannasta on jatkuvaa ja osaa tehdään tarpeen vaatiessa. Tämä malli riittänee konsernin tarpeisiin, sillä tärkeimmät tehokkuuden mittarit ovat käytössä ja lisäseuranta aiheuttaisi lisää työtä. Yhteenvetona voisi siis sanoa, että konsernin on syytä kehittää laskentaansa läpinäkyvämmäksi paremman dokumentaation avulla sekä jatkaa kohdistamisperiaatteiden tarkentamista (ks. kuvio 8). Näillä toimenpiteillä varmistetaan se, että tulevaisuudessa laskentaa arvioitaessa voidaan ymmärtää periaatteet laskennan takana sekä laskennan tuottamasta datasta saadaan tarkempaa.

Pohdinta	
Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavaisuudet johtuvat?	Yritysten tapa tehdä tuotekustannuslaskentaa noudattaa pitkälti toimintolaskennan teoriaa. Merkittävimmän eroavaisuuden yritysten välille aiheuttaa yrityksen B tapa kohdistaa yleiskustannuksia
Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?	Yrityksen B käyttämä yleiskustannusprosentti tulee eliminoida, ja sen takana olevat kustannukset tulisi allokoida aiheuttamisperiaatteen mukaisesti
Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?	Konsernin tulisi jatkaa paremman dokumentaation tuottamista ja harkita toimintojen uudelleenkartoitusta laskentatarkkuuden lisäämiseksi

Kuvio 8. Yhteenveto pohdinnasta

6.3 Jatkotutkimustarpeet

Tämä tutkimus auttoi ymmärtämään, millainen tuotekustannuslaskennan tilanne on tätä nykyä yrityksissä A ja B. Tässä tutkimuksessa myös havaittiin merkittävin tekijä, joka aiheuttaa sen, ettei yritysten tuotekustannuslaskentamenetelmät ole keskenään vertailukelpoisia. Tästä voidaan johtaa aihe jatkotutkimukselle, joka käsittäisi sisälleen vertailukelpoistamisen implementoinnin käytännössä. Mielenkiintoista olisi myös tutkia, kuinka hyvin vertailukelpoistaminen käytännössä toimisi ja miten tässä tutkimuksessa ehdotetut kehittämiskohteet vaikuttavat tuotekustannuslaskentaan.

Tutkimuksen alussa todettiin, että tuotekustannuslaskentaa ei voida suoraan verrata myöskään konsernin muihin yrityksiin. Tämän tutkimuksen avulla yrityksen A nykytila on paremmin selvillä, mikä osaltaan helpottaisi tuotekustannuslaskennan vertailukel-

poistamista myös muissa konsernin yrityksissä. Aihetta voitaisiin myös tutkia siitä näkökulmasta, miten konsernin ulkopuoliset yritykset suorittavat kustannuslaskentaansa ja miten sitä voitaisiin hyödyntää konsernissa X.

Lähteet

Alhola, K. 2016. Toimintolaskenta. 5. uud. p. Helsinki: Talentum Media Oy.

Cooper, R. & Kaplan, R. 1992. Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6, 3, 1-13. Viitattu 31.01.2021. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=9604083361&site=ehost-live>

Drury, C. 2012. Management and cost accounting. 8th ed. Andover: Cengage Learning EMEA.

Hoozée, S. & Hansen, S. 2018. A Comparison of Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, 30, 1, 143-167. Viitattu 8.1.2020. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=130981412&site=ehost-live>

Ikäheimo, S., Laitinen, E.k., Laitinen, T. & Puttonen, V. 2011. Laskentatoimi ja rahoitus. Sundom: Vaasan Yritysinformaatio.

Jokinen, P., Bamberg, J. & Laine, M. 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudemus.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2.–3. p. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kananen, J. 2014. Toimintatutkimus kehittämistutkimuksen muotona: Miten kirjoitan toimintatutkimuksen opinnäytetyönä? Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2015. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas: Miten kirjoitan kehittämistutkimuksen vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Lumijärvi, O., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä: Toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. 2. p. Helsinki: Weilin+Göös.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uud. p. Helsinki: Edita.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät: Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3.–4. p. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Ouassini, Ibrahim. 2019. An Analysis of Panasonic Group in Terms of Activity-Based Costing, Just-in-Time Production and Quality and Environment Costing. *IUP Journal of Operations Management*, 18, 3, 49-65. Viitattu 24.9.2020. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=138626279&site=ehost-live>

Park, J. & Simpson, T. W. 2008. Toward an activity-based costing system for product families and product platforms in the early stages of development. *International Journal of Production Research*, 46, 1, 99-130. Viitattu 31.1.2021. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=27529836&site=ehost-live>

Pellinen, J. 2017. *Talousjohtaminen*. 2. uud. p. Helsinki: Alma.

Pellinen, J. 2019. *Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu*. 3. uud. p. Helsinki: Alma Talent.

Saaranen-Kauppinen, A., Puusniekka, A. 2006. *KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto*. Verkkojulkaisu. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/>

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. uud. p. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Turney, P. B. B. 2002. *Toimintolaskenta: Avain tuottavampaan toimintaan*. 2. uud. p. Helsinki: Tietosanoma.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012. *Hyvä tieteellinen käytäntö ja loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa*. 2012. Ohjeistus tutkimuseettisen neuvottelukunnan www-sivuilla 14.11.2012. Viitattu 10.12.2020. http://www.tenk.fi/sites/tenk.fi/files/HTK_ohje_2012.pdf

Vetchagool, W., Augustyn, M. M., & Tayles, M. 2020. Impacts of activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 28, 3, 329–349. Viitattu 11.3.2021. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=144919608&site=ehost-live>

Wegmann, G. 2009. The Activity-Based Costing Method: Development and Applications. *ICFAI Journal of Accounting Research*, 8, 1, 7–22. Viitattu 11.3.2021. <http://search.ebscohost.com.ezproxy.jamk.fi:2048/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=35893785&site=ehost-live>

Liitteet

Liite 1 Haastattelurunko

Tuotekustannuslaskennan vertailukelpoistaminen kahden konserniyhtiön välillä

Puolistrukturoidun haastattelun runko:

Heikki Nykänen

Tutkimuskysymys:	Teoria:	Käsite	Haastattelukysymys ja tukikysymykset
Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat?	Luku 3	Toimintolaskenta Kustannuslaskenta Resurssit Toiminnot Laskentakohteet Tehokkuus Ydinprosessi CAM-I-risti	Millainen on toimintolaskennan rakenne yrityksissä A ja B? <ul style="list-style-type: none"> - Miten toimintolaskentaa hyödynnetään yrityksissä? - Millainen on yritysten ydinprosessi? - Miten prosessin tehokkuutta seurataan?
Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat? Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi? Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?	Luku 3.5 Luku 3.5.1	Kustannuslajilaskenta Resurssi Kustannuslaji Yleiskustannus Välillinen kustannus Välitön kustannus	Miten yritykset A ja B määrittelevät kustannuslajinsa / resurssinsa? <ul style="list-style-type: none"> - Millaisia kustannuslajeja / resursseja yrityksillä on? - Miten yritysten A ja B resurssit eroavat toisistaan? - Mistä lähteistä ja miten resurssitieto saadaan toimintolaskentaan?

<p>Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat?</p> <p>Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?</p> <p>Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?</p>	Luku 3.6	Resurssiajuri Luotettavuus Kohdistaminen	<p>Millaisilla resurssiajureilla yritykset A ja B kohdistavat kustannukset resursseilta toiminnoille?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Miksi on päädytty juuri näihin resurssiajureihin? - Miten ajurit on kartoitettu? - Miten arvioisit resurssiajurien luotettavuutta ja soveltuvuutta? - Miten resurssiajureita tulisi lähteä kehittämään?
<p>Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat?</p> <p>Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?</p> <p>Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?</p>	Luku 3.7	<p>Toimintoanalyysi Toiminto Toimintoketju Tehokkuus</p> <p>yksikötason toiminnot</p> <p>erätason toiminnot</p> <p>yritystason toiminnot</p>	<p>Millaisia toimintoja yrityksillä A ja B on?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Millainen on yrityksen toimintoketju? - Miten kyseiset toiminnot ovat määritetty? - Millainen on toimintojen hierarkia? - Miten yritysten A ja B toiminnot eroavat toisistaan? - Millaisia tehtäviä toiminnoissa hoidetaan? - Miten toimintojen sisäistä tehokkuutta mitataan?
<p>Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat?</p> <p>Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?</p> <p>Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi</p>	Luku 3.8	Toimintoajuri Luotettavuus Kohdistaminen	<p>Millaisilla toimintoajureilla toimintojen kustannuksia kohdistetaan laskentakohteille yrityksissä A ja B?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Miksi on päädytty juuri näihin toimintoajureihin? - Miten ajurit on kartoitettu? - Miten arvioisit toimintoajurien luotettavuutta ja soveltuvuutta?

lähteä kehittämään?			<ul style="list-style-type: none"> - Miten toimintoajureita kannattaa lähteä kehittämään?
<p>Mikä on yritysten A ja B tuotekustannuslaskennan nykytila ja mistä eroavuudet johtuvat?</p> <p>Miten yritysten tuotekustannuslaskentamallit voidaan saada keskenään vertailukelpoisiksi?</p> <p>Miten tuotekustannuslaskentaa tulisi lähteä kehittämään?</p>	Luku 3.5.1	Välittömät kustannukset Kohdistaminen	<ul style="list-style-type: none"> - Miten välittömät kustannukset rekisteröidään? - Mistä lähteestä ja miten välittömät kustannukset saadaan? - Miten välittömät kustannukset saadaan linkitettyä laskentakohteeseen?