

Lasse Malo

Kartoitus toimintopohjaisen
kustannuslaskennan hyödyistä teollisen
tukkukaupan yrityksessä

Tekijä Otsikko Sivumäärä Aika	Lasse Malo Kartoitus toimintopohjaisen kustannuslaskennan tuomista hyödyistä teollisen tukkukaupan yrityksessä 45 sivua + 3 liitettä Toukokuu 2011
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Talous ja rahoitus
Ohjaaja	Lehtori Tero Hujala
<p>Tämä opinnäytetyön tehtiin toimeksiantona Bufab Finland Oy:lle. Työn tarkoituksena oli kartoittaa, pystytäänkö toimintolaskennan avulla tuottamaan yrityksen johdolle hyödyllistä informaatiota päätöksenteon tueksi. Samalla tavoitteena oli selvittää, kannattaako kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen. Myös yrityksen käyttämästä hyllytyspalvelumallista haluttiin saada tarkempaa kustannusinformaatiota.</p> <p>Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena Bufab Finlandin talousosastossa. Tutkimuksessa käytetty aineisto kerättiin kohdeyrityksen sisältä. Aineisto koostui sekä yrityksen tietojärjestelmistä että haastatteluiden avulla kerätystä tiedosta.</p> <p>Tutkimuksen tuloksena syntyi toimintopohjainen kustannusraportti, jonka avulla pystyttiin arvioimaan toimintolaskennasta saatavia hyötyjä. Tuloksia myös havainnollistettiin vertailemalla toimintopohjaista kustannusraporttia kirjanpidon tileihin perustuvaan kustannusraporttiin.</p> <p>Tutkimuksen johtopäätöksenä oli, että toimintolaskennan avulla pystytään tuottamaan hyödyllistä uutta informaatiota päätöksenteon tueksi. Lisäksi todettiin, että jatkotutkimuksien tekeminen sekä toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen olisi kannattavaa.</p>	
Avainsanat	toimintolaskenta, kustannus, kustannusten kohdistaminen, sisäisen laskennan kehittäminen

Author Title Number of Pages Date	Lasse Malo Survey of the benefits gained using Activity-Based Costing in wholesale business company 45 pages + 3 appendices May 2011
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Business administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Tero Hujala, Lecturer
<p>The purpose of this study was to indentify if Activity-Based Costing can be used in creating new information for the decision making of management in the wholesale business company Bufab Finland Oy. Another objective was to discover if it was worth the effort to create an Activity-Based Costing System. This study was commissioned by Bufab Finland.</p> <p>The research methodology of this study was qualitative. The research was carried out by doing interviews and having conversations with the employees of Bufab Finland Oy. A part of the research data was also gathered from the accounting systems of Bufab Finland Oy.</p> <p>The outcome of this study was an activity based cost report. The cost report indicated that Activity-Based Costing can be used for creating new valuable data for the use of management. Based on the results the author also highly recommends a further study and building of an Activity-based costing system.</p>	
Keywords	activity-based costing, cost, assigning of costs, management accounting

Sisällys

1 Johdanto	1
1.1 Perusteet työn tekemiselle	1
1.2 Tavoitteet, tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rajaus	2
1.3 Tutkimusmenetelmä ja aineisto	3
1.4 Työn rakenne	4
2 Kustannuslaskenta	6
2.1 Yleistä kustannuslaskennasta	6
2.2 Perinteinen kustannuslaskenta	8
2.3 Kustannuslaskenta ja liiketoimintaympäristön muutokset	10
3 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta	11
3.1 Toimintoajattelu	11
3.2 Kustannusajurit	13
3.3 Prosessin tehokkuuden näkökulma	14
3.4 Toimintolaskennan hyödyt	15
3.5 Toimintolaskentaprojektin vaiheet	16
3.5.1 Projektin valmistelu	16
3.5.2 Toimintoanalyysi	18
3.5.3 Kustannusajurien määrittäminen	20
3.5.4 Toimintokustannusten laskeminen	22
3.5.5 Laskentatietojen hyödyntäminen	23
4 Toimintolaskentaprojektin toteuttaminen	24
4.1 Kohdeyrityksen perustiedot	24
4.2 Hyllytyspalvelu osana kohdeyrityksen toimintaa	25
4.3 Valmisteluvaihe	26
4.4 Toimintojen kartoittaminen ja luokittelu	28
4.5 Toimintojen esittely	30
4.5.1 Myyntitoiminnot	30
4.5.2 Hankintatoiminnot	31

4.5.3	Logistiikkatoiminnot	32
4.5.4	Markkinointitoiminnot	32
4.5.5	Tukitoiminnot	33
4.6	Resurssien kohdistamisperusteet	34
4.7	Toimintokustannusten laskeminen	36
5	Tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset	38
5.1	Kustannusraporttien analysointi	41
5.2	Johtopäätökset	43
5.3	Jatkotutkimusehdotukset	45
	Lähteet	46
	Liitteet	
	Liite 1. Haastattelupohja toimintojen kartoittamisessa	
	Liite 2. Bufab Finlandin toiminnot	
	Liite 3. Laskentapohja henkilöstöresurssien jakamiseen	

1 Johdanto

1.1 Perusteet työn tekemiselle

Tämän päivän yrityksen johtamisen yksi tärkeimmistä osioista on kustannuslaskenta sekä kustannusten yleinen hallinta. Kustannuslaskennan tehokkaan toteuttamisen tueksi tarvitaankin toimiva kustannuslaskentajärjestelmä, joka tuottaa informaatiota tarpeeksi tarkalla tasolla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37.)

Kustannustenhallinnan roolia painottavat myös Lumijärvi ym., joiden mukaan perusajatuksena voidaan pitää, että yrityksen kustannukset ovat myyntihinta vähennettynä voitoilla. He toteavat, että vahvasti kilpaillulla alalla voi olla vaikeaa muuttaa markkinahintaa eikä voitoistakaan haluta tinkiä. Tällaisissa tapauksissa yritykselle ei jää vaihtoehtoa vaikuttaa lähes mihinkään muuhun kuin kustannuksiin. (Lumijärvi & Kiiskinen & Särkilahti 1995, 12.)

Myös Bufab Finlandin tilanne markkinoilla on samankaltainen. Kiinnitystarvike- ja pienosakauppaa ohjaavat pitkälti markkinoiden asettamat hinnat. Myyntihintojakaan ei voida nostaa, mikäli haluaa säilyttää olemassa olevat asiakkaat. Asiakkaiden menettäminen voi puolestaan osoittautua kohtalokkaaksi, sillä uusasiakashankinnan toteuttaminen alalla on todella haastavaa. Näin ollen turhien kustannusten karsiminen on paras ja varmin keino pitää toiminta riittävän tuottavana. Osa kustannusten karsimisesta voidaan toteuttaa jo sillä, että yrityksen käytössä on toimiva kustannuslaskentajärjestelmä. Alhola mainitsee kuitenkin asiaan liittyen, että tärkeintä ei ole laskentamenetelmä vaan se, että saadaan päätöksentekoon riittävästi oikeanlaista informaatiota (Alhola 2008, 23).

Tällä hetkellä Bufab Finlandin sisäinen laskenta on kustannuspaikkoihin perustuvan laskentajärjestelmän varassa. Kustannuspaikkoina tässä järjestelmässä toimivat yrityksen eri osastot, joita ovat varasto, ostot, myynti sekä hallinto. Järjestelmä perustuu siihen, että saapuville laskuille kirjataan tilin lisäksi myös kustannuspaikka. Tästä tilien ja kustannuspaikkojen yhdistelmästä syntyy konsernitason sisäistä laskentaa palveleva raportti, jota voidaan pitää alkeellisena toimintolaskentana.

Kyseinen raportti ei kuitenkaan pysty tuottamaan tarvittavaa informaatiota toiminnan kehittämiseksi. Myöskään muut käytössä olevat raportit eivät tarjoa riittäviä ratkaisuja. Tästä syystä Bufab Finlandissa koetaan ajankohtaiseksi alkaa hakea parempaa kustannusinformaatiota uusien laskentamallien avulla.

Ratkaisua tähän ongelmaan lähdetään etsimään toimintolaskentamallin kautta. Työn aiheena onkin lähteä kartoittamaan, voisiko toimintolaskentajärjestelmä olla ratkaisu Bufab Finlandin sisäisen laskennan kehittämiseen ja kustannusinformaation parantamiseen.

1.2 Tavoitteet, tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rajaus

Kuten edellä mainittiin, tässä tutkimuksessa on tarkoitus tutkia toimintolaskennan tuomia hyötyjä, haasteita ja mahdollisuuksia Bufab Finland Oy:ssä. Tämän työn tutkimusongelmana onkin selvittää, voidaanko toimintolaskentaa soveltaa Bufab Finland Oy:ssä siten, että sen avulla saadaan johdolle hyödyllistä informaatiota päätöksenteon tueksi.

Jotta pystyttäisiin luotettavasti arvioimaan toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia kohdeyrityksessä, on työlle asetettava tiettyjä tavoitteita. Pääasiallisena tavoitteena on, että yrityksen toiminnot saadaan kuvattua luotettavasti. Lisäksi jokaiselle toiminnolle pitää pystyä määrittämään kustannukset suhteellisen tarkasti. Jos tähän pystytään, pitäisi tietomäärän olla riittävä siihen, että toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia pystytään arvioimaan luotettavasti.

Varsinaisen tutkimusongelman lisäksi on tärkeää määritellä myös tutkimuskysymykset. Niiden avulla voidaan tarkentaa, minkä tyyppisistä asioista tutkimuksessa halutaan ottaa selvää. Tutkimuskysymykset ovat tässä tutkimuksessa seuraavanlaisia:

- Pystytäänkö toiminnasta löytämään kehityskohteita jo tämän tutkimuksen perusteella?
- Voidaanko kohdeyrityksen käyttämästä hyllytyspalvelumallista saada hyödyllistä lisätietoa toimintolaskennan avulla?
- Kannattaako kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen?

Tämä tutkimus rajataan siten, että vielä tässä vaiheessa ei rakenneta varsinaista toimintolaskentajärjestelmää. Tarkoituksena on sen sijaan pystyä kartoittamaan Bufab Finlandin toiminnot, rakentaa kuvaus yrityksen toimintokustannuksista sekä vertailla niitä tämänhetkiseen kustannusinformaatioon. Tämä tarkoittaa, että tämän tutkimuksen käsittelyn ulkopuolelle jäävät esimerkiksi asiakas- ja tuotekustannuksien määrittäminen. Asiakas- ja tuotetason kannattavuuksiin voidaan palata myöhemmin, jos sen katsotaan edelleen olevan tarpeellista.

Vaikka tämä tutkimus toteutetaan lähinnä toimintolaskennan mahdollisuuksia kartoittavana, kattaa se silti kaikki yrityksen osastot. Näin pyritään saamaan yleiskuva koko yrityksen kustannusrakenteesta. Se katsotaan tarpeelliseksi tutkimuksen loppuvaiheen kannalta, jossa mahdollisista jatkotutkimuksista pyritään tekemään järkeviä ratkaisuja.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkimusmenetelmä tässä työssä on kvalitatiivinen eli laadullinen. Kvalitatiivinen tutkimustyyppi on valittu siksi, että tutkimus on vielä tässä vaiheessa tyyppiltään kartoittava eikä määrällistä tutkimusta olisi siten tässä vaiheessa edes mielekästä tehdä. Tutkimusmenetelmästä tekee laadullisen myös se, että aihetta tarkastellaan täysin Bufab Finlandin näkökulmasta.

Tämän työn viitekehyksen lähdeaineistona toimivat aiheesta aiemmin kirjoitetut teokset. Empiirisessä osassa käytetty aineisto koostui puolestaan täysin Bufab Finlandin sisältä kerätystä aineistosta. Empiirisen osion alussa tarvittu aineisto kerättiin pääasiassa haastatteluiden sekä keskustelujen avulla. Tämä aineistonkeruumenetelmä oli käytännössä ainoa keino hankkia tarvittava tieto tutkimuksen toteuttamiseksi.

Haastatteluja käytettiin aineiston hankkimisessa lähinnä yrityksen toimintojen kartoituksen ja luokittelun yhteydessä. Koska tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena, voitiin haastattelujen kysymykset muotoilla siten, että vastaajan ei tarvinnut valita vastaustaan valmiiksi esitetyistä vaihtoehdoista. Tämä aiheutti myös sen, että saatuja haastattelujen tuloksia jouduttiin jalostamaan jonkin verran, että halutut asiat saatiin selvitettyä.

Toimintojen kartoittamisen ja luokittelun jälkeen tarvittava data kerättiin pääosin yrityksen tietojärjestelmistä. Virallisia haastatteluja ei enää tässä vaiheessa tutkimusta tarvittu, mutta keskusteluja yrityksen henkilöstön kanssa käytiin koko tutkimuksen ajan. Esimerkiksi kustannusten kohdistamisperusteita mietittäessä monet ratkaisut syntyivät keskustelujen perusteella.

1.4 Työn rakenne

Tämän opinnäytetyön viitekehys koostuu työn toisesta ja kolmannesta pääluvusta. Toisessa pääluvussa käsitellään yleisellä tasolla yrityksen kustannuslaskentaa. Läpi käydään kustannuslaskennan käsitteitä, jonka jälkeen perehdytään perinteisiin kustannuslaskentajärjestelmiin ja laskentatapoihin. Perinteisten järjestelmien toimintaa on hyvä käsitellä siksi, että saadaan mielikuva siitä, miten toimintolaskennan ajatusmalli eroaa perinteisistä malleista. Lisäksi toisessa luvussa kerrotaan syitä siihen, miksi kustannuslaskenta on joutunut kehittymään liiketoimintaympäristön muutosten takia ja miten se on muuttunut.

Kolmas pääluku on toinen tämän työn teorialuvuista. Siinä käsitellään ainoastaan toimintoperusteista laskentamallia ja ajattelutapaa. Kolmannessa luvussa esitellään toimintolaskennan rakenneosat sekä periaatteet, joille toimintolaskenta perustuu. Tämän tutkimuksen empiirinen osio on tarkoituksenaan rakentaa käytännössä pohjautuen kolmannessa luvussa esitettäviin laskentatapoihin ja ajatusmalleihin. Kaikkea ei ole luonnollisesti mahdollista toteuttaa täysin samalla tavalla, koska kaikki yritykset ovat yksilöllisiä. Itse empiirisessä osiossa toimintolaskentaa tarkastellaankin Bufab Finlandin tarpeiden kannalta.

Neljäs pääluku muodostuu kahdesta kokonaisuudesta. Ensimmäinen näistä on kohdeyritys Bufab Finlandin esittely. Toisena käydään läpi varsinaisen tutkimuksen työvaiheet. Luvun pääasiallisena tarkoituksena on kertoa millaisessa yrityksessä tutkimus toteutettiin, mitä tutkimuksessa käytännössä tehtiin, ja miten tutkimus toteutettiin. Samalla käydään läpi myös tutkimuksessa eteen tulleita haasteita. Viides luku on pyritty rakentamaan siten, että se noudattaa sitä aikajärjestystä, jossa itse tutkimuksen työvaiheet suoritettiin.

Viides pääluku on tämän työn viimeinen. Se koostuu tutkimuksen tuloksien esittelystä ja analysoinnista sekä johtopäätöksien esittelystä. Ensimmäisenä luvussa käydään läpi tutkimuksen tulokset eli tutkimuksessa syntynyt toimintopohjainen kustannusraportti. Kyseisen kustannusraportin sisältöä pyritään analysoimaan vertailemalla sitä tilipohjaiseen kustannusraporttiin.

Viidennessä luvussa pohditaan myös, toimiko viitekehys hyvänä pohjana varsinaiselle tuotokselle, joka tutkimuksesta syntyi. Lisäksi mietitään, saavutettiin tutkimuksella se mitä lähdettiin hakemaan. Viimeiseksi läpi käydään myös jatkokehitysehdotuksia, joita voidaan suositella tehtäväksi tämän tutkimuksen perusteella.

2 Kustannuslaskenta

Tässä luvussa kerrotaan yleisesti mitä yrityksen kustannuslaskenta on ja mitä sillä halutaan saada aikaan. Luvun alussa käydään läpi yleistä tietoa kustannuslaskennasta, jonka jälkeen siirrytään kustannuslaskennan yleisten käsitteiden esittelyyn. Viimeiseksi kerrotaan perinteisistä kustannuslaskentajärjestelmistä, niiden kritiikistä sekä miten toimintaympäristön muutokset ovat vaikuttaneet kustannuslaskennan kehittymiseen ja muuttumiseen.

2.1 Yleistä kustannuslaskennasta

Yrityksen kustannuslaskenta kuuluu johdon laskentatoimen piiriin, ja sen päätehtävänä on tuottaa yrityksen johdolle laskelmia ja raportteja päätöksenteon tueksi (Neilimo ym. 2005, 14). Kustannuslaskennan päätehtävä on puolestaan tuottaa informaatiota, jota voidaan hyödyntää tuotteiden tai palveluiden suunnitteluprosessissa. Käytännössä kustannuslaskenta pyrkii siis selvittämään, mitä jonkin tuote tai palvelu maksaa, eli mitkä ovat sen kustannukset. (Neilimo ym. 2005, 37.)

Peruslähtökohta kustannuslaskennassa on yksinkertainen. Oman yrityksen kustannukset täytyy tuntea, mikäli halutaan luotettavasti selvittää esimerkiksi toiminnan kannattavuus. (Neilimo ym. 2005, 46.)

Kuten jo johdannossa mainittiin yritysten informaatiotarpeet kustannuslaskennalta vaihtelevat paljon. Siten myös erilaisia laskentatyyppejä on kehitetty paljon. Esimerkiksi seuraavat laskentatyytit ovat yleisiä:

- kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta
- tuote- ja palvelukohtainen laskenta
- toimintoperusteinen laskenta (Neilimo ym. 2005, 37).

Kustannuslaskennasta puhuttaessa on tärkeää myös määritellä, mitä erilaisilla kustannuskäsitteillä tarkoitetaan. Kolme yleisintä kustannustenjakotapaa on jakaa kustannukset kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin, välillisiin ja välittömiin kustannuksiin tai erillis- ja yhteiskustannuksiin.

Yrityksen kiinteillä kustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, jotka eivät vaihdu, vaikka yrityksen toiminta-aste vaihtuisi. Esimerkkejä kiinteistä kustannuksista ovat esimerkiksi johdon palkat ja toimitilan vuokra. Yrityksen muuttuvilla kustannuksilla tarkoitetaan puolestaan kustannuksia, jotka kasvavat, kun yrityksen tuotantomäärä kasvaa. Esimerkkinä muuttuvasta kustannuksesta voidaan pitää valmistukseen käytettävää raaka-ainetta. (Kinnunen & Laitinen E. & Laitinen T. & Leppiniemi & Puttonen 2005, 73.)

Välillisillä eli yleiskustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, joita ei pysty kohdistamaan suoraan yksittäiselle tuotteelle. Käytännössä siis vaikkapa valmistukseen käytetyn koneen vuokra on kustannus, jota ei pysty jakamaan yksittäiselle tuotteelle, vaan se täytyy jakaa jollakin perusteella. Välittömät kustannukset ovat päinvastaisesti kustannuksia, jotka pystytään kohdistamaan suoraan tietylle tuotteelle. Esimerkiksi raaka-aine, jota käytetään vain yhden tuotteen valmistukseen, on välitön kustannus. (Kinnunen ym. 2005, 74.)

Erilliskustannukset tarkoittavat kustannuksia, jotka syntyvät suoraan jonkin laskentakohteen vaikutuksesta. Tällaisia laskentakohteita voivat olla esimerkiksi tuote, palvelu, mutta esimerkiksi myös asiakas tai jakelukanava. Yhteiskustannuksilla puolestaan tarkoitetaan kustannuksia, jotka eivät poistu, vaikka jokin yksittäinen laskentakohde poistettaisiinkin. Yhteiskustannuksia voidaankin pitää samankaltaisina kuin edellä mainittuja kiinteitä kustannuksia. (Kinnunen ym. 2005, 74–75.)

Erillis-	Muuttuvat	Välitön	Kokonais- kustannukset
Yhteis-	Kiinteät	Välillinen	

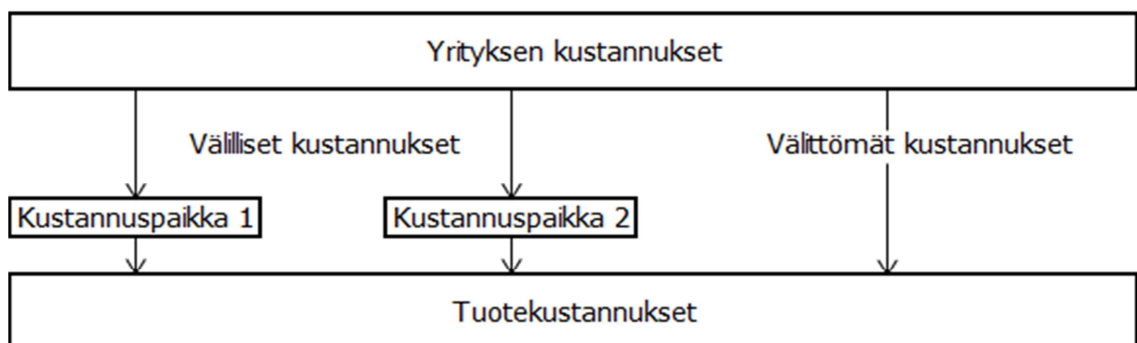
Kuvio 1. Kustannusten erilaisia luokittelutapoja (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 55).

2.2 Perinteinen kustannuslaskenta

Kustannuslaskennassa on yleistä erottaa perinteiset laskentajärjestelmät muista järjestelmistä. Kun yrityksen kustannuslaskennassa puhutaan perinteisistä kustannuslaskentajärjestelmistä, ei sillä viitata välttämättä iältään vanhoihin järjestelmiin, vaan järjestelmiin, joissa yleiskustannuksien kohdistamisperusteena käytetään joko välitöntä materiaalin käyttöä tai välitöntä työtä (Turney 1992, 33–34).

Esimerkkeinä perinteisistä kustannuslaskentajärjestelmistä voidaan pitää jo edellä mainittuja kustannuslajilaskentaa, kustannuspaikkalaskentaa taikka suoritekohtaista laskentaa. Kustannuslajilaskennan idea on selvittää yrityksen kokonaiskustannukset kululajeittain. Kustannuspaikkalaskennassa yleiskustannukset kohdistetaan kustannuspaikkojen välille, joita voivat olla esimerkiksi yrityksen eri osastot. Suoritekohtaisessa laskennassa yleiskustannukset puolestaan jaetaan tuotteille käyttämällä kohdistamisperusteena esimerkiksi jako- tai lisäyslaskentaa. (Alhola 2008, 11.)

Perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät ovat hyödyllisiä yrityksissä, joiden yleiskustannukset ovat pienet. Tämän lisäksi perinteiset laskentajärjestelmät toimivat parhaiten yrityksissä, joissa toiminta on täysin volyymsidonnaista. Tämä tarkoittaa käytännössä, että kustannukset ovat suorassa suhteessa tuotanto- tai myyntimääriin. (Alhola 2008, 20.)



Kuvio 2. Esimerkki perinteisestä kustannuslaskentamallista (Alhola 2008, 12).

Perinteisten kustannuslaskentajärjestelmien kritiikki perustuu suurilta osin siihen, että yleiskustannuksia kohdistetaan tuotteille väärin perustein. Esimerkiksi lisäys- ja jakolaskennassa yleiskustannusten väärin kohdistaminen on yleistä. (Alhola 2008, 13.)

Asiaa on helpompi tarkastella esimerkin avulla. Oletetaan, että Yritys Oy valmistaa kahta tuotetta, A ja B. Molempia tuotteita valmistetaan vuoden aikana yhtä paljon. Yrityksen välilliset kustannukset koostuvat vuositasolla seuraavasti:

1. saha, jonka vuosikustannukset ovat 10 000 euroa
2. vasara, jonka vuosikustannukset ovat 5 000 euroa
3. muu välillinen työ, jonka vuosikustannukset ovat 8 000 euroa.

Oletetaan lisäksi, että Yritys Oy käyttää tuotteen A valmistamiseen vain sahaa, mutta tuotteen B valmistamiseen sekä sahaa että vasaraa. Välittömiä työtunteja Yritys Oy:llä on vuoden aikana 1 000, joista aiheutuu 15 000 euron kustannukset.

Yritys Oy käyttää kustannuslaskennassaan perinteistä mallia, minkä vuoksi välillisten kustannusten kohdistamiseen tuotteille käytetään tuntihintaa. Tuntihinnan Yritys Oy selvittää jakamalla kokonaiskustannukset välittömien työtuntien määrällä. Tuntihinnaksi muodostuu kyseistä menetelmää käyttäen 38 euroa/tunti. Molempien tuotteiden valmistamiseen käytetään 10 konetuntia, joten kummankin tuotteen valmistuskustannukseksi muodostuu 380 euroa.

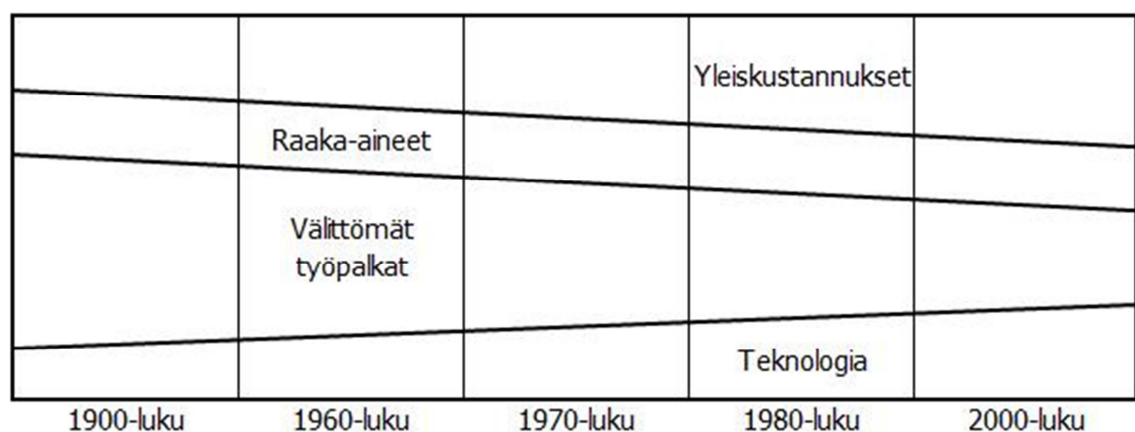
Vaikka esimerkki on kärjistetty, voidaan tulosten perusteella todeta, että yleiskustannukset on jaettu väärin. Tämä johtuu siitä, että tuotteelle A kohdistetaan myös vasaran käytöstä aiheutuneita kuluja, vaikka sen valmistamiseen ei tarvita vasaraa. (Alhola 2009, 12–13.)

On myös olemassa tunnusmerkkejä tilanteesta, jolloin kustannuslaskennan oikeellisuus kannattaa kyseenalaistaa. Alhola kertoo, että yksi merkki puutteellisesta laskentajärjestelmästä on se, että yrityksen johto ei enää käytä laskentatuloksia hyödykseen ja kehittää omia seurantajärjestelmiä. Myös oudot tarjouskilpailutulokset tai ydintuotteiden myynnin lamautumien voivat olla merkki huonosta laskentajärjestelmästä. Alholan mukaan kannattaa huomioida myös, jos pienivolyymiset tuotteet vaikuttavat kannattavimmilta. (Alhola 2008, 77.)

2.3 Kustannuslaskenta ja liiketoimintaympäristön muutokset

Viime vuosikymmenten varrella liiketoimintaympäristöt ovat muuttuneet paljon, mikä on muovannut myös yritysten informaatiotarpeita. Alholan mukaan suurimpia syitä tähän ovat olleet teknologian kehitys, valmistusjärjestelmien kehittyminen, globaali kilpailu sekä asiakkaiden muuttuvat odotukset (Alhola 2008, 17–18).

Samalla myös yritysten tuotantorakenteet ovat kokeneet muutoksia aiheuttaen suuremmat yleiskustannukset (Alhola 2008, 19). Tämä aiheuttaa ongelmia perinteisiä kustannuslaskentajärjestelmiä käytettäessä, sillä juuri yleiskustannusten kohdistaminen välittömien työtuntien tai materiaalinkäytön perusteella saattaa aiheuttaa sen, että suoritteiden todelliset kustannukset vääristyvät. Siten myös tuotteen hinnoittelu saattaa epäonnistua, millä on vaikutusta tuotteen menekkiin. (Alhola 2009, 13.)



Kuvio 3. Kustannusrakenteissa tapahtuneet muutokset (Alhola 2008, 19).

Tuotteiden väärinhinnoittelu ei ole kuitenkaan ainoa huolenaihe, joka voi aiheutua vääränlaisesta kustannusinformaatiosta (Turney 1992, 17). Turneyn mukaan muita puutteellisesta kustannuslaskennasta aiheutuvia ongelmia voivat olla esimerkiksi

- väärille markkinoille keskittyminen
- väärin asiakkaiden palveleminen
- väärin tuotteiden myyminen
- turhien laitteiden hankkiminen
- turhien prosessien suunnittelu (Turney 1992, 33).

3 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta

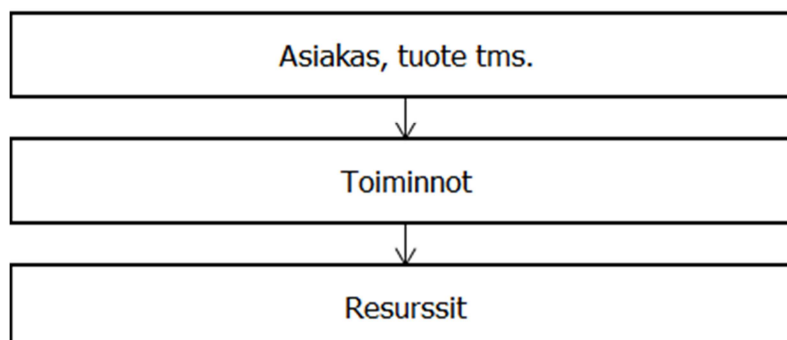
Edellisessä luvussa mainittu kustannusrakenteiden ja informaatiotarpeiden muutos olivat suurimpia syistä siihen, että 1980-luvun lopussa perinteisiä kustannuslaskentajärjestelmiä alettiin kritisoida. Etenkin yleiskustannusten kohdistamiseen alettiin etsiä parempia ratkaisuja. (Neilimo ym. 2005, 143.) Näin alettiin kehittää toimintoperusteista kustannuslaskentamallia. Suurimpina toimintolaskentamallin kehittäjinä voidaan pitää Harvard Business Schoolin professoreita Robin Cooperia ja Robert S. Kaplania (Alhola 2008, 20).

3.1 Toimintoajattelu

Toimintoperusteisen laskentamallin ajattelutapa eroaa selkeästi perinteisten mallien ajattelutavasta. Siinä missä perinteiset kustannuslaskentamallit tarkastelevat kustannuksia tuotteiden kautta, keskittyy toimintoperusteinen malli kustannusten tarkasteluun toimintojen kautta (Neilimo 2005, 145).

Alhola kertoo, että toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan käyttämällä aiheuttamisperiaatetta. Ainoita kuluja, joita toimintolaskennassa ei pystytä kohdistamaan, ovat ylikapasiteetti- ja tuotekehityskustannukset. (Alhola 2008, 41.)

Toimintolaskennan peruslähtökohta on, että asiakas, tuote tai jokin muu laskentakohde tarvitsee toimintoja. Toiminnot taas kuluttavat resursseja, jotta ne voivat toteutua. (Alhola 2009, 28, 31.)



Kuvio 4. Toimintoajattelun lähtökohta (Alhola, 2009, 29).

Toimintoajattelun ensimmäisellä tasolla ovat laskentakohteet. Laskentakohteet kuluttavat tarvitsevat toimintoja toteutuakseen. Toimintoa kuluttava laskentakohde voi olla esimerkiksi asiakas, tuote, projekti, jakelukanava tai vaikkapa markkina-alue. (Alhola 2008, 25.)

Toisella tasolla ovat itse toiminnot, jotka ovat yksinkertaisesti asioita, joita yrityksessä tehdään. Lumijärvi ym. (1995, 19) listaavat yrityksen mahdollisiksi toiminnoiksi esimerkiksi

- asiakaskäynnin
- tarjouksen laadinnan
- tilauksen vastaanoton
- keräilyyn
- lähetyksen
- laskutuksen.

Alhola kuitenkin muistuttaa, että toiminnot ovat eri yrityksillä yksilöllisiä. Toiminnan tyypistä riippuen toiminnot saattavat siis vaihdella paljon. Tämän lisäksi toiminnolla voi olla myös monia erilaisia toteutustapoja. (Alhola, 2008, 25.)

Kolmannella tasolla ovat resurssit. Resursseilla tarkoitetaan lähtökohtaisesti yrityksen erilaisia voimavaroja, joita toiminnot kuluttavat. Myös resurssit saattavat jonkin verran vaihdella yrityskohtaisesti. Alholan mukaan yleisimpiä yritysten resursseja ovat henkilöstö, toimitilat sekä koneet ja laitteet. (Alhola 2008, 43.)

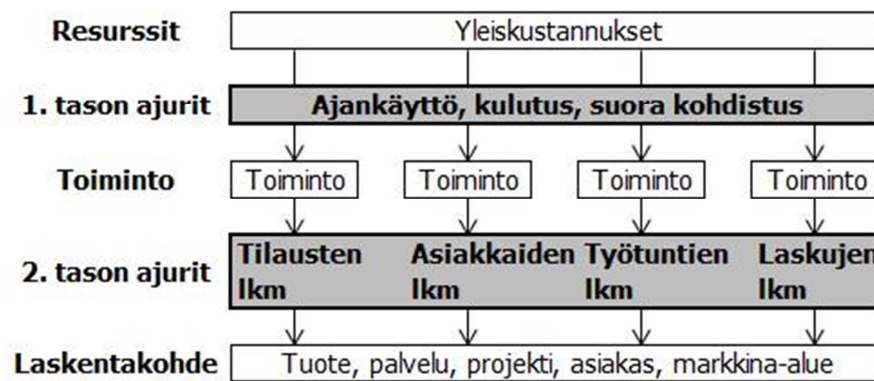
Toimintolaskennassa resurssit kohdistetaan siis ensin toiminnoille, minkä jälkeen ne kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille. Jotta välilliset kustannukset pystytään kohdistamaan oikein, tarvitaan resurssi- ja toimintoajureita. (Alhola 208, 55.) Kustannusajurit käydään tarkemmin läpi myöhemmin.

Välittömien kustannusten kohdistamisessa toimintolaskenta ei eroa muista laskentatavoista. Välittömät kustannukset kohdistetaankin suoraan siihen tuotteeseen tai palveluun, joka on ne aiheuttanut. (Järvenpää ym. 2010, 138.)

3.2 Kustannusajurit

Kuten edellä todettiin laskentakohteet, toiminnot ja resurssit ovat irrallisia toisistaan. Toimintolaskentamallissa käytetäänkin kustannusajureita näiden kolmen välisinä linkkeinä. Lumijärven ym. mukaan kustannusajureilla on kaksi päätehtävää. Ensimmäinen on kertoa, miksi toiminto tehdään ja miksi se vaatii resursseja. Toiseksi tehtäväksi Lumijärvi ym. mainitsevat toimintokustannusten kohdistamisen halutulle laskentakohteelle. (Lumijärvi ym. 1995, 19.)

Kuviossa 5 on havainnollistettu, miten kustannusajureita käytetään kustannusten kohdistamisprosessissa. 1. tason ajureita eli resurssiajureita käytetään kohdistamisessa resursseilta toiminnoille ja 2. tason ajureita eli toimintoajureita kohdistuksessa toiminnoilta laskentakohteille. (Lumijärvi ym. 1995, 53.)



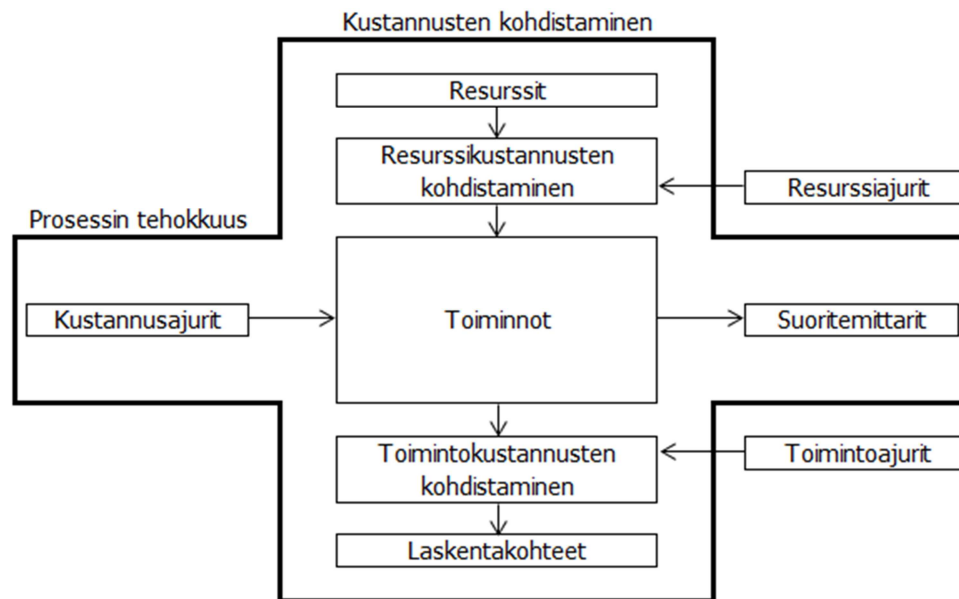
Kuvio 5. Kustannusajureiden käyttö (Lumijärvi ym. 1995, 53).

Kustannusajurien toiminta on helpompi esittää esimerkin avulla. Ostolaskujen käsittelyssä resurssiajurina voi toimia se määrä henkilöstöresursseista, joka kuuluu ostolaskujen käsittelyyn. Käytännössä tämä henkilöstöresurssi on siis se aika, joka työntekijältä kuuluu ostolaskujen käsittelyyn. Hyvänä toimintoajurina ostolaskujen käsittely toiminnolla voisi toimia ostolaskujen määrä. (Alhola 2009, 48.)

Toimintoajurien ohella yritys voi myös hyödyntää yksikköajureita eli laskenta-ajureita. Yksikköajurilla tarkoitetaan sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat suoraan toiminnon kustannuksiin. Ostolaskujen käsittelyssä yksikköajuri voisi olla virheellisten ostolaskujen määrä. Yksikköajurit voivat olla hyödyllisiä esimerkiksi, kun pyritään hahmottamaan onko saman toimintoryhmän toiminnoilla kustannuseroja. (Alhola 2009, 48.)

3.3 Prosessin tehokkuuden näkökulma

Toimintolaskentaa voidaan lähestyä myös toisesta näkökulmasta. Edellä esitetty näkökulma tarkastelee toimintolaskentaa ainoastaan kustannusten kohdistamisen näkökulmasta. Toinen mahdollinen lähestymistapa on ajatella asiaa prosessin tehokkuuden näkökulmasta. (Alhola 2009, 34–35.) Kuviossa 6 on esitetty, miten toimintolaskennan kaksi erilaista näkökulmaa voidaan nähdä suhteessa varsinaisiin toimintoihin.



Kuvio 6. Toimintolaskennan kaksi erilaista näkökulmaa (Alhola 2008, 34).

Prosessin tehokkuuden näkökulma antaa tietoa esimerkiksi työstä, jota toiminto on saanut aikaan. Tätä informaatiota tuottavat kustannusajurit, joita käsiteltiin jo aiemmin. Toinen prosessin tehokkuuteen vahvasti liittyvä käsite on suoritemittari. Suoritemittarien tarkoituksena on pääasiallisesti mitata toiminnon tehokkuutta, käytettyä aikaa ja toiminnon laatua. (Alhola 2008, 50–51.) Käytännössä prosessin tehokkuuden näkökulma liittyy vahvasti siis toiminnan mittaamiseen ja kehittämiseen.

3.4 Toimintolaskennan hyödyt

Alhola kertoo, että toimintolaskenta on toiminut herättäjänä monille yritysjohtajille historiassa. Sen avulla on pystytty huomaamaan, että perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät eivät tuota tarpeeksi hyvää informaatiota. (Alhola 2008, 77.) Seuraavassa esitetään näkemyksiä siitä, miksi yritysten pitäisi hyödyntää kustannuslaskennassaan toimintoajattelua mutta myös miksi toimintolaskentaa on kritisoitu.

Toimintolaskennasta voidaan saada monenlaista hyötyä verrattuna perinteisiin kustannuslaskentajärjestelmiin. Alhola pitää yhtenä isoimmista eroista, että perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät eivät pysty määrittämään lainkaan asiakkaan tai jakelukanavan kannattavuutta. Tähän kuitenkin pystytään pääsemään toimintolaskentaa hyödyntämällä. (Alhola 2008, 55.) Myös Brimson mainitsee, että yksi toimintolaskennan suurimmista hyödyistä on paremman informaation saaminen asiakas- ja tuotekannattavuuksista (Brimson 1991, 44).

Alhola lisää edelliseen, että toimintolaskennan avulla pystytään myös lisäämään ymmärrystä kustannuksien välisistä suhteista ja hallitsemaan paremmin niiden käytöstä. Lisäksi toimintolaskentaa voidaan hyödyntää organisaation toiminnan kuvaamisessa ja siten myös prosessien parantamiseen saadaan uusia näkökulmia. (Alhola 2008, 8.)

Edellä mainittujen hyötyjen lisäksi toimintolaskenta voi vaikuttaa positiivisesti toimintaan myös muilla tavoin. Alhola määrittelee loput toimintolaskennan mahdolliset hyödyt seuraavasti:

- kannattavuuden oikeat syyt selviävät
- johdon investointienhallinta paranee
- todelliset kokonaiskustannukset selviävät
- yleiskustannuksia ymmärretään paremmin
- osataan mitata asioita, joilla on merkitystä
- laskentajärjestelmän omistus siirtyy omistajalta käyttäjälle. (Alhola 2008, 77–78.)

3.5 Toimintolaskentaprojektin vaiheet

Toimintolaskentaprojektin toteuttaminen pitää sisällään monia työvaiheita. Alhola määrittelee toimintolaskentaprojektin vaiheiden etenemisen seuraavalla tavalla:

1. tavoitteiden asettaminen
2. tiimin muodostaminen
3. projektisuunnitelman laatiminen
4. toimintanalyysi
5. kustannusajureiden määrittäminen
6. toimintokustannusten laskeminen
7. laskentatietojen hyödyntäminen (Alhola 2008, 92).

Lumijärvi ym. kuvaavat toimintolaskentaprojektin etenemisen samankaltaisesti. Kuvaus eroaa vain siltä osin, että aikataulun tekeminen ja tiimin muodostus katsotaan lukeutuvaksi projektisuunnitelman laatimiseen. (Lumijärvi ym. 1995, 28.)

3.5.1 Projektin valmistelu

Valmisteluosuuteen kuuluvat Alholan määrittelemästä listasta kolme ensimmäistä kohtaa. Valmisteluosuus on tärkeä osa toimintolaskentaprojektia, ja ennen kuin itse projekti aloitetaan, on hyvä selvittää muutamia asioita. Yksi tärkeimmistä asioista on saada selville, mikä on projektin tavoite eli mitä projektilla halutaan yrityksessä saada aikaan. Lisäksi on hyödyllistä selvittää, mistä kohteista uutta tietoa tarvitaan ja mitä hyötyä siitä on päätöksenteossa. Lumijärven ym. mukaan kannattaa myös miettiä, kuka projektista saatavaa informaatiota tulee lopulta tarvitsemaan. (Lumijärvi ym. 1995, 24–25.)

Projektin tavoitteen asetteluun liittyen Lumijärvi ym. kertovat myös, että on tärkeää selvittää, miten projekti tullaan yrityksessä toteuttamaan. Mahdollista on tehdä niin sanottu pilottiprojekti, jossa kartoitetaan esimerkiksi vain yhden tulosyksikön kustannukset toimintopohjaisesti. Toinen vaihtoehto on toteuttaa toimintolaskentaprojekti heti niin laajana, että se kattaa koko yrityksen toiminnan. Pilottiprojektin vahvuutena on, että se on nopea ja kustannuksiltaan pieni projekti,

jonka avulla voidaan herättää kiinnostusta toimintolaskentaa kohtaan yleisesti. Koko yrityksen kattava projekti on silloin hyvä, kun johdolla on jokin suuri ongelma, jonka ratkaisemiseen tarvitaan muutoksia yrityksen strategiassa tai toimintatavoissa. (Lumijärvi ym. 1995, 25–26.)

Valmisteluosuuden toisessa vaiheessa muodostetaan toimintolaskentaprojektin tiimi. Tapana on tehdä listaus kaikista henkilöistä, jotka kuuluvat toimintolaskentaprojektiin. (Alhola, 2008, 92.) Tässä vaiheessa myös määritellään, kuka on vastuussa projektin läpiviemisestä ja mitkä muiden osallistuvien henkilöiden työtehtävät (Lumijärvi ym. 1995, 30).

Lumijärvi ym. tarkentavat vielä tiimin muodostamiseen liittyen, että projektin tulee olla koko yrityksen projekti, ja siihen tulisi kuulua edustaja yrityksen joka osa-alueesta. Etenkin kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentamisessa tämä on tärkeää. Laaja tiimi mahdollistaa myös sen, että projektista saatavia tietoja tullaan oikeasti hyödyntämään päätöksenteossa. (Lumijärvi ym. 1995, 28, 30.)

Valmisteluvaiheen kolmas osio, on suunnitella projektille aikataulu. (Alhola, 2008, 92.) Lumijärvi pitää aikataulun laatimista erittäin tärkeänä. Hän toteaa, että aikataulun huonosti tekeminen tai jopa tekemättä jättäminen saattaa pidentää projektiin kuluva aikaa huomattavasti. Lumijärvi ym. varoittavat, että aikataulun tekemättä jättäminen voi pahimmillaan aiheuttaa sen, että projekti ei valmistu ikinä. (Lumijärvi ym. 1995, 28.)

Toimintolaskentaprojektin kestosta Lumijärvi ym. mainitsevat, että sen läpivieminen kestää yleensä noin 3–5 kuukautta. Toimintolaskentaprojektiin kuluva aika jakautuu Lumijärven mukaan keskimäärin seuraavalla tavalla (Lumijärvi ym. 1995, 28 - 29):

- valmistelu 1 viikko
- toimintoanalyysi 4 viikkoa
- kustannusajureiden määrittäminen 2 viikkoa
- toimintokustannusten laskeminen 2 viikkoa
- laskentatietojen hyödyntäminen 3 viikkoa
- tietojen tarkentaminen ja jatkotoimenpiteet 4 viikkoa

Lumijärvi ym. kertovat myös, että projektisuunnitelmaa tehtäessä kannattaa määrittää myös projektista aiheutuvat kustannukset. Lumijärvi toteaa, että tämä auttaa esimerkiksi tavoitteenasettamisessa siten, että projektilta vaadittava minimituotto on helpommin selvitettävissä. (Lumijärvi ym. 1995, 30.)

Näiden kaikkien valmistelutoimenpiteiden jälkeen yritys voi siirtyä toimintoanalyysivaiheeseen. Lumijärvi ym. kuitenkin vielä muistuttavat, että yrityksen tulisi tietää tässä vaiheessa toimintolaskentaprojektin tavoite, laajuus, aikataulu, mukana oleva henkilöstö sekä mahdollisesti projektin kustannukset. (Lumijärvi ym. 1995, 30.)

3.5.2 Toimintoanalyysi

Kun projektin valmisteluvaihe on tehty, on tapana siirtyä toimintoanalyysiin. Toimintoanalyysi on yrityksen työkalu, jonka avulla pystytään selvittämään yrityksen toiminnot sekä niiden kustannukset. Toimintoanalyysi pystyy vastaamaan muun muassa seuraaviin kysymyksiin (Lumijärvi ym. 1995, 32):

- Mitkä ovat yrityksen toiminnot?
- Miten toiminnot kytkeytyvät toisiinsa?
- Mitä lisäarvoa toiminnot tuottavat?

Toimintoanalyysi aloitetaan yleensä kartoittamalla, mitkä ovat yrityksen toiminnot. Alhola kertoo, että paras tapa tehdä kyseinen kartoitus on haastatella keskeisiä henkilöitä yrityksessä. Keskeisillä henkilöillä tarkoitetaan ihmisiä, joilla on tietoa toiminnoista riittävästi. Yleensä katsotaan, että kaikkia ei ole tarpeellista haastatella mutta on kuitenkin hyödyllistä haastatella sekä esimiehiä että alaisia. Tällä tavalla toiminnoista saadaan muodostettua mahdollisimman hyvä kuva. Haastattelut voi toteuttaa joko ryhmässä tai yksilöhaastatteluina. (Alhola 2008, 93–95.)

Lumijärvi ym. kertovat, että toimintojen määrä riippuu siitä, millä tasolla toimintoja halutaan tarkastella. Jos halutaan todella yksityiskohtaista tietoa, on toimintojen määrä noin 80–350. Jos taas tutkimus ei ole niin tarkka, riittää kun toimintoja on noin 15–100. (Lumijärvi ym. 1995, 39.)

Kun toiminnot on määritetty, voidaan tehdä selvitys yrityksen toimintoketjuista. Toimintoketju voidaan nähdä prosessina, jossa monta toimintoa kytkeytyy toisiinsa yhteisen päämäärän saavuttamiseksi. Näin ollen syntyy ketju, jossa jokainen toiminto on käytännössä toisen toiminnon asiakas. (Turney 1992, 101.)

Toimintoketjujen selvittäminen on erityisesti hyödyllistä silloin, kun yrityksessä käytettäviä toimintamalleja halutaan muuttaa (Alhola 2008, 94). Yleistä toimintoketjujen määrittämisessä on, että pyritään myös selvittämään toimintojen kytkökset yrityksen tietojärjestelmiin. Tärkeänä tätä voidaan pitää erityisesti, jos kyseisten järjestelmien avulla halutaan tehostaa yrityksen toimintaa. (Lumijärvi ym. 1995, 40.)

Toimintoanalyysin toisessa vaiheessa on tapana luokitella toiminnot. Tämä johtuu siitä, että tiedon hyväksikäyttö sellaisenaan voi osoittautua haastavaksi. Kun toiminnot on jaoteltu parhaaksi katsotulla tavalla, on myös tiedon hyödyntäminen huomattavasti helpompaa. (Lumijärvi ym. 1995, 45.)

Yleinen tapa on jaotella toiminnot jo toimintohakemistoon eri prosessin mukaisiksi ryhmiiksi. Tämän jaottelutavan mukaan toiminnot jaetaan ryhmiin siis toimintoketjuittain. Toinen yleisesti käytettävä tapa jakaa toiminnot on jaotella ne lisäarvoa tuottaviin, lisäarvoa tuottamattomiin ja lisäarvoa tuhoaviin. Lisäarvoa tuottavalla toiminnolla tarkoitetaan sitä, että toiminto lisää palvelun tai tuotteen arvoa asiakkaalle. Arvoa tuottamaton toiminto ei lisää arvoa asiakkaalle. Arvoa tuhoavat toiminnot puolestaan synnyttävät vain kustannuksia eivätkä tuota asiakkaalle lisäarvoa. (Lumijärvi ym. 1995, 45, 47.)

Toimintoja voidaan jakaa myös ydintoimintoihin sekä tukitoimintoihin. Ydintoiminnolla tarkoitetaan toimintoa, joka vaikuttaa suoraan yrityksen toimintaan. Jos jokin ydintoiminnoista puuttuu, menee yrityksen toimintoketju siis poikki. Tukitoiminnot ovat puolestaan toimintoja, jotka auttavat ydintoimintojen suorittamista. (Lumijärvi ym. 1995, 46.)

Jos ei ole mielekästä seurata kaikkia yksittäisiä toimintoja, on mahdollista hyödyntää toimintoaltaita. Toimintoaltaissa luonteeltaan ja resurssienkulutukseltaan

samankaltaiset toiminnot voidaan yhdistää yhteen. Myös merkityksettömät toiminnot voidaan yhdistää tärkeämpiin toimintoihin ja siten liittää toimintoaltaaseen. (Alhola 2008, 50.)

Kun toimintoja luokitellaan, on tärkeää tajuta, että toimintolaskennassa toiminnot ovat eritasoisia. Näin ollen puhutaan toimintojen kustannushierarkiasta. Toimintojen kustannushierarkian tasoja ovat muun muassa yksikkö-, erä-, tuote- ja yritystason toiminnot. (Lumijärvi ym. 1995, 49.)

Yksikkötason toiminnot vaikuttavat tuotteen tai palvelun kustannuksiin. Tuotannon volyyymi on siis suorassa suhteessa yksikkötason kustannuksiin. Erätason toiminnot puolestaan aiheuttavat kustannuksia tuotannon erämäärän mukaan. Tuotetason toimintojen tehtävä on ylläpitää tuotteita. Tuotetason kustannuksiin ei siis vaikuta esimerkiksi tuotteen volyyymi vaan uusien tuotteiden lukumäärä ja sen muutos. Yritystason toiminnot voidaan nähdä toimintoina, jotka tukevat yrityksen toimintaa. Yritystason toiminnoista syntyy kustannuksia jo pelkästään siitä, että yritys on olemassa. (Lumijärvi ym. 1995, 50–51.)

Lumijärvi ym. muistuttavat, että tärkeä osa toimintoanalyysiä on dokumentointi. Ilman dokumentointia toimintoanalyysistä voi lopulta muodostua todella epäselvä. Dokumentteina toimintojen ja toimintoketjujen selvityksen jälkeen yritykseltä pitäisi löytyä ainakin toimintohakemisto sekä kuvaukset erilaisista toimintoketjuista. (Lumijärvi ym. 1995, 38, 42.)

3.5.3 Kustannusajurien määrittäminen

Kun toiminnot ja toimintoketjut on määritetty ja luokiteltu, on seuraava vaihe määrittää kustannusajurit. Kustannusajurit määritetään, että kustannukset pystytään kohdistamaan resursseilta toiminnoille ja niiltä edelleen laskentakohteille.

Kustannusajureiden määrittämiseen vaikuttaa moni asia. Esimerkiksi toiminnan luonne, määrittelyn tarkkuus ja kustannusajurien saatavuus ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat ajurien valintaan. Järvenpää ym. huomauttavat, että mitä enemmän kustannusajureita otetaan käyttöön, sitä monimutkaisempi toimintolaskentamallista muodostuu. Siksi

suositeltavaa onkin, että malli pyritään pitämään mahdollisimman yksinkertaisena. (Järvenpää ym. 2010, 140, 142.)

Kuten jo aiemmin tässä tutkimuksessa on todettu, kustannusajurit jaetaan resurssi- ja toimintoajureihin. Tämän lisäksi ne voidaan luokitella kolmeen eri tyyppiin myös luonteensa perusteella. Järvenpää ym. määrittelevät, että nämä kolme jaottelutapaa liittyvät volyymiin, ajankäyttöön ja suorittamisen vaativuuteen. (Järvenpää ym. 2010, 139.)

Volyymistä riippuvainen kustannusajuri liittyy nimensä mukaisesti tehtävän suoritusmäärään. Esimerkiksi laskutuksessa ja taikka tavaran vastaanotossa on yleistä käyttää volyymisidonnaista kustannusajuria. Laskutuksessa volyymiperusteinen ajuri olisi laskujen määrä ja tavaran vastaanotossa tilausrivien määrä. (Järvenpää ym. 2010, 139.)

Toinen kustannusajurityyppi perustuu toiminnon ajankäyttöön. Järvenpää ym. mainitsevat, että kestoa jäsentävää kustannusajuria hyödyntämällä voidaan kohdistaa kustannukset mahdollisesti tarkemmin kuin suoritusmääriin perustuvilla kustannusajureilla. (Järvenpää ym. 2010, 140.)

Järvenpää ym. pitävät kolmatta kustannusajurityyppiä tarkimpana tapana kustannusten kohdistuksessa. Kolmas tyyppi pyrkii mittaamaan toimintoja niiden suorittamisen vaativuuden kautta. Vaikka tämäntyyppisiä kustannusajureita käyttämällä kustannukset voidaan kohdistaa todella tarkasti, voi tarvittavan tiedon hankkiminen olla haastavaa. Järvenpää ym. varoittavat, että tarvittavaa tietoa ei välttämättä ole edes saatavilla. (Järvenpää ym. 2010, 140.)

Lumijärvi ym. toteavat, että kustannusajureiden oikea valinta on todella tärkeää yritykselle, sillä väärät kustannusajurit johtavat myös väriin laskentatuloksiin (Lumijärvi ym. 1995, 53). Myös Alhola on asiasta samaa mieltä ja mainitsee, että ajureiden kartoitus ja valinta on yksi kriittisimmistä kohdista koko toimintolaskentaprojektissa (Alhola 2008, 44).

3.5.4 Toimintokustannusten laskeminen

Kun toimintoanalyysi on tehty ja kustannusajurit on määritetty, seuraava vaihe toimintolaskentaprojektissa on laskea toimintokustannukset. Lumijärvi ym. kertovat, että tässä vaiheessa pyritään laskemaan toimintojen kustannukset, selvittämään kustannusrakenteet sekä määrittämään valitun laskentakohteen kustannukset ja kannattavuus. (Lumijärvi ym. 1995, 65.)

Tämä vaihe on yleistä aloittaa selvittämällä toimintojen resurssikulutus. Lumijärvi kertoo, että yleisin tapa tehdä toimintojen resurssikartoitus on tehdä yrityksen sisällä ajankäyttöselvitys. Ajankäyttöselvitys toteutetaan jakamalla kaikille yrityksen työntekijöille hakemisto toiminnoista sekä lomake, johon merkitään kuhunkin toimintoon käytettävä työaika. Selvitys perustuu työntekijöiden omaan näkemykseen ajankäytöstään, mutta silti lopputulokseksi saadaan riittävän luotettava kuva yrityksen resurssien käytöstä. (Lumijärvi ym. 1995, 42.)

Ajankäyttöselvityksen perusteella toiminnoille pystytään kohdistamaan henkilösidonnaiset kustannukset. Henkilösidonnaisia kustannuksia ovat seuraavat: palkka, sosiaalikulut, työsuhteauton kustannukset, työhuoneen kustannukset, atk-kustannukset, puhelinkustannukset, toimistokustannukset, koulutuskustannukset sekä matkustuskustannukset. Aina ei kuitenkaan pureuduta näin syvälle, vaan riittää, että tarkastellaan vain palkkakustannuksia ja sosiaalikulut. (Lumijärvi ym. 1995, 43.)

Ajankäyttöselvitys ei ole kuitenkaan ainoa tapa selvittää, miten työaika henkilöstöllä jakautuu. Järvenpää ym. kertovat, että työaika voidaan kohdistaa myös siten, että esimerkiksi esimies määrittelee näkemyksensä perusteella työajan jakautumisen. Lisäksi työajan seuraaminen 1–4 viikon ajan on yksi tapa selvittää asiaa. Tähän tyyppiin liittyen käytössä voi olla myös jatkuva työaikaseuranta, jossa ajan jakautuminen kirjautuu tietojärjestelmään. (Järvenpää ym. 2010, 143.)

Järvenpää ym. näkevät, että työajan väärä kohdistus voi aiheuttaa laskentatuloksiin merkittäviä virheitä. He varoittavatkin, että ajankäyttöä ei tulisi hyödyntää työntekijöiden valvontaan. Jos työntekijät kokevat, että heidän työsuoritustaan pyritään arvioimaan ajankäytön perusteella, voivat he yrittää mahdollisuuksiensa mukaan antaa

virheellistä informaatiota työajan jakautumisesta, mikä puolestaan peilaa suoraan laskennasta saataviin tuloksiin. (Järvenpää ym. 2010, 143–144.)

Kun ajankäyttöselvitys ja kustannusten jako niiden perusteella on tehty, tulisi yritykseltä löytyä dokumentit kustannuksista toiminnoittain ja toimintoketjuittain, luettelo toimintoja suorittavista henkilöistä sekä toiminnoista kalleusjärjestyksessä (Lumijärvi ym. 1995, 44).

3.5.5 Laskentatietojen hyödyntäminen

Viimeinen vaihe toimintolaskentaprojektissa on laskentatietojen hyväksikäyttö. Tämän vaiheen vuoro on, kun yrityksessä on toteutettu toimintoanalyysi, kustannusajureiden määrittäminen sekä kustannusten laskeminen. (Lumijärvi ym. 1995, 88.)

Tässä vaiheessa on kolme pääasiaa, joita tulisi miettiä. Ensinnäkin pitää pystyä tekemään johtopäätökset siitä, mihin toimenpiteisiin ryhdytään. Toiseksi pohditaan, miten kustannustehokkuutta on mahdollista parantaa. Kolmas mietinnän kohde on, pitääkö jotakin toiminnoista tai toimintoketjuista muuttaa. Jos pitää, niin miten? (Lumijärvi ym. 1995, 88.)

Lumijärven ym. mukaan kustannusten analysointi kannattaa toteuttaa siten, että ensin tarkastellaan toimintoja, minkä jälkeen siirrytään kustannusajurien analysointiin. Mahdollisia kysymyksiä, joiden avulla näitä asioita voidaan tarkastella, ovat esimerkiksi seuraavat:

- Mitkä toiminnoista ovat välttämättömiä?
- Tuottaako toiminto lisäarvoa asiakkaalle?
- Olisiko mahdollista tehdä toiminto jotenkin toisin?
- Olisiko joitain toimintoja mahdollista yhdistää?

Lumijärvi ym. huomauttavat kuitenkin, että ei ole järkevää lähteä analysoimaan jokaista toimintoa. Tämä johtuu siitä, että yleensä noin 20 prosenttia yrityksen toiminnoista synnyttää 80 prosenttia kokonaiskustannuksista. Siten onkin järkevintä

keskittää tarkastelu lähinnä niihin 20 prosenttiin, jotka oikeasti aiheuttavat yritykselle kustannuksia (Lumijärvi ym. 1995, 90.)

Oikeisiin toimintoihin keskittymistä helpottavat tässä vaiheessa Lumijärven ym. mukaan myös toimintoanalyysivaiheessa tehdyt toimintojen luokittelut. Esimerkiksi lisäarvoa tuottaviin ja tuottamattomiin toimintoihin tehty jako voi olla hyödyllinen jakotapa laskentatietojen hyväksikäytön kannalta. (Lumijärvi ym. 1995, 90.)

4 Toimintolaskentaprojektin toteuttaminen

Bufab Finlandin toimintolaskentaprojekti toteutettiin siten, että se koostui valmisteluvaiheesta, toimintojen kartoittamisesta ja luokittelusta, resurssien kohdistustekijöiden valinnasta sekä toimintokustannusten laskemisesta. Vaiheissa pyrittiin siis pääosin noudattamaan viitekehyyksessä esitettyä toimintamallia.

Tämän luvun tarkoituksena on kertoa varsinaisen tutkimuksen etenemisestä ja kuvailla työvaiheita, joiden avulla varsinaiset tutkimuksen tulokset saatiin aikaan. Tarkoituksena on kertoa myös mahdollisista ongelmista, joita tutkimuksen edetessä tuli eteen. Ennen kuin siirrytään tämän tutkimuksen työvaiheisiin, on hyvä kuitenkin esitellä toimeksiantajayritys Bufab Finland Oy.

4.1 Kohdeyrityksen perustiedot

Bufab Finland Oy on osa vuonna 1977 perustettua Bufab-konsernia, jonka päätoimipaikka sijaitsee Ruotsissa. Bufab toimii teollisen tukkukaupan alalla ja liiketoiminta on pääosin kaupankäyntiä erilaisilla kiinnitystarvikkeilla ja pienosilla. Bufab konserni on ollut vuodesta 2005 lähtien Nordic Capital -nimisen sijoitusyhtiön omistuksessa. (Haahti 2011.)

Bufabin palveluksessa työskentelee maailmanlaajuisesti noin 700 työntekijää, joista Suomen toimipisteessä 55 henkilöä. Suomen toimipisteen työntekijät on jaettu varaston, myynnin, oston, talouden ja IT:n osastoihin. Lisäksi muutama työntekijöistä toimii myöhemmin esiteltävän hyllytyspalvelun parissa. Ylivoimaisesti suurimmat osastot Bufab Finlandissa ovat varasto sekä myynti. (Lyyra 2011.) Siksi nimenomaan

myynti- ja logistiikkaprosessien kustannuksista halutaan uutta tietoa tässä tutkimuksessa.

Bufab Finlandin asiakkaat toimivat monilla eri markkinasektoreilla. Suurimpana sektorina ovat kone- ja laitavalmistajat. Tämän lisäksi toimintaa on muun muassa elektroniikka- ja kodintekniikkasektoreilla. Yhteensä toiminta synnyttää noin 20 miljoonan liikevaihdon vuositasolla. Koko Bufab-konsernin liikevaihto on noin 220 miljoonaa euroa vuodessa. (Haahti 2011.)

Bufab Finlandin tuotevalikoima on todella laaja. Valikoimaan kuuluu paljon perustuotteistoa, mutta suurin osa kaupasta tapahtuu erikoistuotteilla. Lisäksi kaupankäynti perustuu pitkälti sopimuskauppaan. Se mahdollistaa suurien tavaramäärien hankinnan yhdellä kertaa, mikä tarkoittaa samalla myös sitä, että varastoja joudutaan pitämään suhteellisen isoina. (Helenius 2011.)

Bufab Finlandin toiminnassa on mainitsemisen arvoista myös se, että yrityksellä ei ole lainkaan omaa valmistusta. Toiminta perustuu siis täysin tuotteiden ostamiseen ja niiden edelleenmyyntiin palveluineen. (Lyyra 2011.) Tämä helpottaa toimintolaskentamallin käyttömahdollisuuksien arvioimista jonkin verran.

Arvioiminen helpottuu lähinnä siksi, että valmistukseen liittyviä toimintoja ja kustannuksia ei tarvitse lainkaan määritellä. Tilaus-toimitusketju alkaakin siitä, kun tavara ostetaan valmiina sisään. Eräät tuotteet ovat kuitenkin poikkeuksellisia ja niitä pitää jatkojalostaa. Tämä voidaan tehdä joko jalostamalla tuotteet itse tai teettää työ ulkopuolisella toimijalla (Nirkkonen 2011). Tuotteiden jalostaminen onkin eräs niistä kustannuseristä, josta halutaan tietää enemmän.

4.2 Hyllytyspalvelu osana kohdeyrityksen toimintaa

Bufab Finlandin toimintaa voidaan pitää yksilöllisenä muihin konsernin yrityksiin verrattuna. Toiminnan luonne eroaa muista konsernin yrityksistä siinä, että toiminta ei perustu pelkkään perinteiseen tukkukauppaan, vaan mukana on myös vahvasti palvelutoiminta. Tämä palvelutoiminta muodostuu pitkälti Bufab Finlandin käyttämästä VMI-toimintamallista. (Lyyra 2011.)

VMI tulee englannin kielen sanoista Vendor Managed Inventory. Sillä tarkoitetaan toimintamallia, jossa tilaus-toimitusketjua tehostetaan siten, että myyjä hallinnoi ostajan varastoa, tarkkailee varastoarvoja ja pitää huolta siitä, että tavara ei pääse loppumaan kesken. (Vendor Managed Inventory 2011.) Järjestelmän toiminnallisuus luodaan yleensä siten, että uudelle hyllytyspalveluasiakkaalle rakennetaan aina toimitiloihin tarvittavat hyllyt. Tämä mahdollistaa sen, että asiakkaan ei tarvitse joka kerta tehdä erikseen tilausta tavaran ollessa vähissä, vaan toimittaja, tässä tapauksessa Bufab Finlandin hyllyttäjä, käy lukemassa asiakkaan hyllyt, mistä syntyy tietojärjestelmien kautta automaattisesti tilaus. (Viitanen 2011.)

Hyllytyspalvelua ei kuitenkaan aina toteuteta samalla tavalla, vaan Bufab Finlandilla on käytössä pääasiallisesti kolme erilaista palvelumallia. Nämä ovat Bufab Easy, Bufab Standard ja Bufab Online. (Nirkkonen 2011.) Nämä kolme palvelumallia eroavat toisistaan jonkin verran, mutta tutkimuksen kannalta ei ole oleellista käydä läpi mallien välisiä eroavaisuuksia.

Haasteita hyllytyspalvelun osalta tutkimukselle luo varsinkin se, miten palveluiden aiheuttamat kustannukset voidaan kohdistaa toiminnoille luotettavasti. Palvelujen aiheuttamilla kustannuksilla tarkoitetaan tässä yhteydessä lähinnä Bufab Finlandin hyllytyspalvelumallin synnyttämiä kustannuksia. Kuten tutkimuskysymyksissäkin jo mainittiin, kiinnostavaa on selvittää, voidaanko hyllytyspalvelun todellisiin kustannuksiin päästä käsiksi toimintolaskennan avulla.

4.3 Valmisteluvaihe

Kuten sanottu, toimintolaskentaprojektia lähdettiin toteuttamaan pääosin teoriaosuudessa esitetyn mallin mukaan. Sen ensimmäisenä vaiheena oli valmisteluvaihe. Valmisteluvaiheessa tarkoituksena oli selvittää projektin tavoite, aikataulu, osallistuvat henkilöt sekä mahdolliset projektin aiheuttamat kustannukset.

Ensimmäisenä ja ehkä kaikista tärkeimpänä asiana määritettiin projektille tavoite. Vaihtoehtoja oli käytännössä kaksi, joista ensimmäinen oli tehdä pilottiprojekti, jossa tehdään selvitys toimintopohjaisista kustannuksista lyhyeltä ajanjaksolta. Toinen vaihtoehto oli rakentaa kattava toimintolaskentajärjestelmä. Paremmaksi vaihtoehdoksi

katsottiin, että tässä vaiheessa ei vielä rakenneta laajaa toimintolaskentajärjestelmää. Sen sijaan todettiin riittäväksi selvittää tässä vaiheessa toimintopohjaiset kustannukset yhden kuukauden ajalta ja verrata niitä jo olemassa oleviin kustannustietoihin.

Toimintokohtaisten kustannusten selvittäminen katsottiin riittäväksi kahdesta eri syystä. Ensimmäinen päädyttiin siihen, että toimintokustannusten avulla pystytään jo analysoimaan yrityksen prosesseja riittävän tarkasti ja todennäköisesti löytämään myös kehityskohteita. Tämän lisäksi pilottiprojektin tekeminen mahdollistaa sen, että kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentamisesta saatavia hyötyjä voidaan arvioida luotettavammin.

Toinen valmisteluvaiheen vaihe oli päättää henkilöt, jotka olisivat mukana projektin toteuttamisessa. Tämä pilottiprojekti oli pääosin talousosaston toteuttama tutkimus, joten pääasialliset linjaukset tehtiin talousosaston näkemyksen perusteella. Kuitenkin jokaiselta osastolta valittiin henkilö, joka voisi avustaa projektin toteutumisessa tarpeiden mukaan. Hyödyllisiksi henkilöiksi projektin kannalta todettiin toimitusjohtaja, myyntipäällikkö, ostopäällikkö, talouspäällikkö, varastopäällikkö, palvelupäällikkö sekä IT-päällikkö.

Kyseisiin henkilöihin päädyimme, sillä valituilla henkilöillä on kaikilla paljon tietoa oman osastonsa toiminnasta. Esimerkiksi palvelupäällikkö oli hyödyllistä ottaa mukaan projektiin, sillä hän vastaa hyllytyspalvelusta. IT-päällikkö katsottiin tarpeelliseksi, sillä työn edetessä eteen saattaisi tulla myös mahdollisesti järjestelmiin liittyviä haasteita ja ongelmia. Kattavamman toimintolaskentaprojektin yhteydessä henkilöitä olisi pitänyt ottaa mukaan projektin toteuttamiseen huomattavasti enemmän. Katsottiin kuitenkin, että toteutettavan projektin laajuus ei tässä vaiheessa edellyttänyt kovinkaan ison tiimin muodostamista.

Kolmas valmisteluvaiheen aihe oli luoda projektille alustava aikataulu. Päädyttiin ratkaisuun, että projektin eri vaiheille ei luoda erillistä aikataulua, mutta työn teoriaosuudessa esitettyä ajankäytön jakautumista pyritään noudattamaan. Sovittiin myös, että projektin on valmistuttava viimeistään keväällä. Myös projektin kustannukset käytiin läpi, mutta nopeasti tultiin johtopäätökseen, että tästä

pilottiprojektista ei vielä aiheutuisi yritykselle erillisiä kustannuksia normaalien henkilöpalkkojen lisäksi.

4.4 Toimintojen kartoittaminen ja luokittelu

Kun projektin tavoitteet, tiimi ja aikataulu oli määritetty, voitiin siirtyä seuraavaan vaiheeseen, joka oli toimintoanalyysin tekeminen. Toimintoanalyysissä ensimmäinen tehtävä asia oli toimintojen kartoittaminen. Pohdinnan aiheena oli aluksi se, miten toiminnot kannattaisi kartoittaa. Järkevimmäksi ratkaisuksi katsottiin selvittää toiminnot aluksi osastoittain. Päätettiin myös, että paras tapa selvittää toiminnot on tehdä haastatteluja yrityksen sisällä. Haastattelut päätettiin tehdä niiden ihmisten kanssa, jotka tuntevat hyvin osastonsa toiminnan. Näin ollen haastateltaviksi valikoituivat jokaisen osaston johtajat.

Ennen kuin varsinaiset haastattelut alkoivat, lähetettiin haastateltaville henkilöille vielä sähköpostiviesti, jossa kerrottiin projektin tavoitteista ja toimintolaskennasta tarkemmalla tasolla. Tämän lisäksi viestissä pyydettiin miettimään jo etukäteen oman osaston toimintaa sekä siitä, millaisia toimintoja osaston toiminnasta voitaisiin kenties muodostaa. Tällä pyrittiin saamaan haastateltavat jo valmiiksi miettimään, miten toimintolaskenta lähestyy asioita. Haastatteluiden tavoitteena oli kartoittaa jokaisen osaston päävastualueet ja työtehtävät sekä siten saada aikaiseksi alustava listaus yrityksen ydinprosesseista ja toiminnoista.

Lisäksi piti määrittää vielä, kuinka tarkasti yrityksen toiminnot halutaan kuvata. Asiaa käytiin läpi ja todettiin, että riittävää on se, että määritetään jokaiselle osastolle 5–10 päätoimintoa. Tällä pyrittiin välttämään sitä, ettei yrityksen toimintokartasta tule tehtävälistaa. Toimintoja ei siis haluttu määrittää määrällisesti paljoa, noin 20–40, mutta silti todettiin, että se olisi riittävä määrä kustannusten jakamiseen ja toiminnan analysoimiseen.

Haastattelut koostuivat pääasiassa samoista kysymyksistä. Haastattelupohja on esitetty liitteessä 1. Ensin määritettiin osaston henkilömäärä sekä työtehtävien jakautuminen työntekijöiden kesken. Seuraavaksi pyrittiin määrittämään, mitä asioita osaston henkilöt konkreettisesti tekevät työpäivänsä aikana. Lisäksi kartoitettiin, oliko

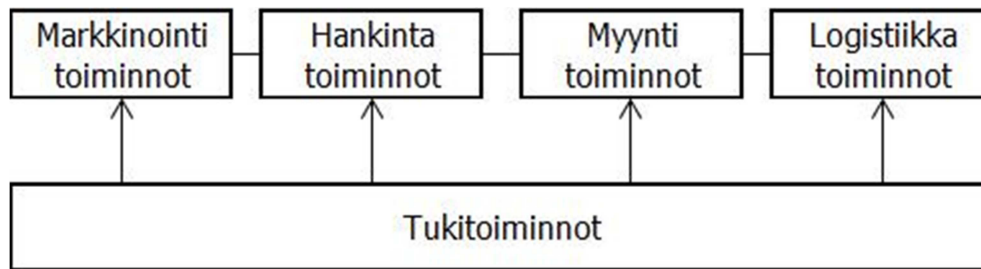
ajankäytöstä luotu osaston sisällä jokin virallinen ohje. Näiden kysymysten pohjalta pyrittiin muodostamaan haastattelun lopuksi 5–10 alustavaa toimintoa osastokohtaisesti.

Monissa haastatteluissa tuli ilmi monia samantyyppisiä toimintoja taikka työtehtäviä. Siitä huomasi hyvin, että kun yrityksen toimintaa tarkkaillaan toimintojen kautta, on helppoa huomata, miten monet yrityksen eri osastot osallistuvat jonkin tietyn asian tekemiseen. Toisaalta tämä oli jo etukäteen tiedossa, koska toiminnot päätettiin alustavasti määrittää osastoittain.

Logistiikkatoimintojen kuvaaminen oli suhteellisen suoraviivaista, mutta myynnin ja oston haastattelujen edetessä muodostui ongelmaksi, ettei toimintokuvauksesta muodostuisi liikaa tehtävälistan mallinen. Liika yksityiskohtaisuus haluttiin jättää pois, sillä se ei palvelisi tutkimuksen tarkoitusta millään tavalla. Kaikki osastoilla tehtävät asiat kuitenkin dokumentoitiin haastatteluissa, mutta varsinaisten toimintojen määrittämisestä tuli yllättävän haastavaa. Työlästä tässä vaiheessa oli päättää, millaisin perustein yksittäisiä työtehtäviä yhdistettäisiin toiminnoiksi. Alustava toimintokartta saatiin kuitenkin aikaiseksi.

Toimintokartta oli kuitenkin tässä vaiheessa vielä puutteellinen, ja se tarvitsi jalostusta ennen kuin se olisi valmis. Katsottiin, että paras tapa siihen oli rakentaa toimintoketjumallinen kuvaus yrityksen pääprosesseista. Toimintoketjukuvaus oli erittäin hyvä valinta, sillä sen avulla oli helpompi hahmottaa toimintojen riippuvuussuhteita toisiinsa. Sen avulla pystyttiin myös näkemään joitain puutteita ja muokkaamaan varsinainen toimintokartta lopulliseen muotoonsa.

Toimintojen määrittelyn jälkeen päätettiin, millä tavalla ne luokitellaan tarkastelua varten. Selkeimmäksi lajittelutavaksi katsottiin, että toiminnot järjestetään yrityksen pääprosessien mukaisesti. Toiminnot jaettiin myyntitoimintoihin, logistiikkatoimintoihin, markkinointitoimintoihin ja hankintatoimintoihin. Tämän lisäksi kuvattiin vielä yhdeksi ryhmäksi tukitoiminnot. Sinne sijoitettiin kaikki toiminnot, jotka tukevat toimintaa tai sitoutuvat useampaan kuin vain yhteen toimintoryhmään. Kuviossa 7 on havainnollistettu, millaisiin ryhmiin Bufab Finlandin toiminnot luokiteltiin.



Kuvio 7. Toimintojen luokittelutapa.

Lopulliseen kuvaukseen Bufab Finlandista löydettiin yhteensä 31 toimintoa. Kaikki löydetty toiminnot on esitetty liitteessä 2. Siinä toiminnot on lisäksi luokiteltu yrityksen pääprosessien mukaisiksi ryhmiksi. Ei ole kuitenkaan riittävä, että toiminnot vain luokitellaan. Lisäksi täytyy ymmärtää mitä niillä tarkoitetaan.

4.5 Toimintojen esittely

Seuraavassa Bufab Finlandin toiminnoista kerrotaan yksityiskohtaisemmin. Läpi käydään vuorotellen kaikki kuvatut toimintoryhmät. Toimintoryhmien sisällä tarkastelu on keskitetty lähinnä niihin toimintoihin, jotka eivät nimensä puolesta ole selkeitä sisällöltään.

4.5.1 Myyntitoiminnot

Myyntiprosessin selkeitä toimintoja olivat uusasiakashankinta, myyntitilausten vastaanotto ja käsittely, tarjousten tekeminen sekä asiakassuhteiden hoito asiakaskäyntien osalta. Tarkempaa määrittelyä tarvitsevat sen sijaan sopimusten teko ja muu asiakassuhteiden hoito.

Sopimusten tekeminen pitää sisällään työn, joka joudutaan tekemään, jotta saadaan sopimus aikaiseksi asiakkaan kanssa. Esimerkiksi ennen sopimuksen syntyä käydyt neuvottelut kuuluvat sopimuksen laatimisen piiriin. Yleensä sopimuksen tekemiseen kuluu huomattavasti aikaa. Siksi se on haluttu kuvata myös omaksi toiminnokseen.

Asiakaskäynneillä tarkoitetaan toimintona pelkästään niitä asiakaskäyntejä, kun asiakassuhde on jo olemassa. Mikäli asiakassuhdetta ei ole vielä olemassa,

kohdistetaan kulu joko sopimuksen tekemisen toiminnolle tai uusasiakashankinnan toiminnolle. Uusasiakashankinnalle kuuluvat lähtökohtaisesti kaikki sellainen, joka liittyy uusien asiakkaiden etsimiseen.

Muulla asiakassuhteiden hoidolla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa yleistä yhteydenpitoa ja muuta tavanomaista toimintaa asiakkaan kanssa. Esimerkiksi sähköpostit ja puhelut ovat asioita, jotka voidaan nähdä asiakassuhteiden hoitoon kuuluvaksi. Myös jotkin asiakastapaamiset voidaan nähdä kuuluvaksi tähän ryhmään, jos ne ovat luonteeltaan tietynlaisia.

4.5.2 Hankintatoiminnot

Hankintaprosessin toiminnot koostuivat tuote- ja tarjouskyselyiden tekemisestä, ostotilausten tekemisestä sekä tuotteiden jatkojalostuksesta. Tuote- ja tarjouskyselyiden tekeminen eroteltiin kahdeksi eri toiminnoksi, erikoistuotteisiin ja standardituotteisiin liittyväksi. Tämä jaottelu on tärkeä, sillä erikoistuotteisiin liittyvä tuotekyselyiden tekeminen vie huomattavasti enemmän aikaa kuin standardituotteistoon liittyvät kyselyt. Erikoistuotteisiin liittyy usein lisätyötä kuten piirustusten tarkistamista ja mallin lähettämistä toimittajalle.

Tuotteiden jatkojalostus pitää toimintona sisällään käytännössä tuotteiden pinnoituksen sekä pussituksen. Hankinnan toiminnoksi tämä nähdään, koska tavaraa ei tilata valmiina suoraan myytäväksi. Toiminnon voisi nähdä myös logistiikan ryhmään kuuluvana, mutta koska tuotteet olisi mahdollista tilata myös valmiina kalliimmalla hinnalla, nähdään tämä toiminto enemmän hankintaan liittyvänä.

Ostotilausten tekeminen toimintona koostuu monesta pienestä tehtävästä. Näitä tehtäviä ovat uuden ostotilauksen luominen järjestelmään, tuotteiden määrien ja hintojen rekisteröinti, arkistointi, hinnan tarkistukset ja lopulta ostotilauksen vahvistaminen. Lisäksi varaston seuranta voidaan nähdä osaksi ostotilausten tekemistä.

4.5.3 Logistiikkatoiminnot

Logistiikkatoiminnot koostuivat käytännössä kahdesta eri kokonaisuudesta. Toinen on varaston toiminnot ja toinen hyllytyspalvelun toiminnot. Lisäksi varaston toiminnoissa on tehty lähtökohtainen jako lähetystoimintojen ja vastaanottotoimintojen välillä.

Vastaanottotoimintoja oli kaksi, hyllytys omaan varastoon sekä dokumentaatio. Tuotteiden vastaanoton dokumentaatiolla tarkoitetaan tavaramäärien ja kunnan tarkistuksia, tavaran syöttämistä saldoille varastoon ja muuta vastaanottoon liittyvää työskentelyä, joka ei ole hyllyttämistä. Hyllytyksellä tarkoitetaan tässä tapauksessa tuotteiden hyllyttämistä omaan varastoon säilytykseen.

Lähetystoiminnoiksi valikoituivat tuotteiden pakkaaminen, tuotteiden keräily, dokumentaatio sekä tuotteiden toimittaminen asiakkaalle. Lähetysten dokumentaatioon katsotaan kuuluvaksi kaikki lähettämiseen liittyvä valmistelutyö, joka ei ole keräilyä tai pakkausta.

Hyllytyspalveluun liittyviä toimintoja logistiikan toimintoryhmään kuvattiin kaksi. Ensimmäinen eli tuotteiden hyllyttäminen asiakkaalla pitää sisällään kaiken toiminnan, jota tehdään kun joko ulkopuolinen hyllyttäjä tai Bufab Finlandin oma hyllyttäjä käy hyllyttämässä tavaraa asiakkaan varastolla ja lukemassa hyllyt. HyPa-managerointitoiminnolla tarkoitetaan kaikkia niitä työtehtäviä, joita vaaditaan hyllytyspalvelumallin ylläpitoon ja hallinointiin asiakkaan tiloissa. Esimerkiksi tarvittavien hyllytyspalvelutarrojen tulostaminen, uusien hyllyjen rakentaminen ja palvelun ylläpidosta aiheutuvat järjestelmäkustannukset katsotaan kuuluvaksi HyPa-managerointiin.

4.5.4 Markkinointitoiminnot

Bufab Finlandin toimintojen joukossa markkinoinnin toiminnot eivät korostu laajoina aktiviteetteinä, sillä yhtiön markkinointistrategia perustuu teollisuuden B-2-B-asiakkaille tehtäviin suoramarkkinointitoimenpiteisiin. Tästä syystä markkinointitoimille löydettiin vain kaksi toimintoa, jotka ovat messut sekä muut aktiviteetit. Messutoimintoon liittyväksi katsotaan kaikki se toiminta, joka millään tavalla liittyy messujen

suunnitteluun, järjestämiseen tai muuhun samankaltaiseen. Muut aktiviteetit toiminto pitää sisällään kaiken muun markkinointitoiminnan, esimerkiksi tunnettavuuden parantamiseksi tehdyt asiat sekä kohderyhmäviestinnän olemassa oleville ja potentiaalisille asiakkaille.

4.5.5 Tukitoiminnot

Tukitoimintojen ryhmästä muodostui lopulliseen toimintokuvaukseen suhteellisen suuri kokonaisuus. Tukitoiminnot pitävät sisällään kaikki sellaiset toiminnot, jotka eivät yksiselitteisesti kuulu minkään pääprosessien mukaisen toimintoryhmän toimintaan. Ne voivat olla luonteeltaan joko osastorajat ylittäviä toimintoja taikka yleisesti toimintaa tukevia toimintoja.

Ostolaskujen käsittely -toimintoon katsottiin lukeutuvaksi seuraavat työtehtävät: postin avaaminen ja lajittelu, toimittajanumeroiden haku, laskujen skannaaminen, laskujen rekisteröinti, laskujen hyväksymisprosessi sekä laskun maksaminen. Ostolaskujen käsittely on toimintona hyvin laaja, sillä siihen osallistuu ihmisiä yrityksen jokaiselta osa-alueelta.

Laskutustyö-toiminnon katsottiin olevan pääasiassa myynnin sekä talousosaston toiminto. Myös laskutustyöhön sisältyy monia pieniä tehtäviä kuten laskutusajojen tekeminen, laskutuskieltojen poisto, nollarivien poistaminen sekä hintojen tarkistaminen.

Kirjanpidon toiminto kertoo jo itsessään paljon sisällöstään. Siihen katsottiin lukeutuvaksi osto- ja myyntireskontran seuranta ja päivittäminen, varsinaisten kirjausten tekeminen, kirjanpidon ajantasaisuuden seuraaminen sekä monia muita talousosaston päivittäisiä tehtäviä. Kirjanpito on lakisääteistä, joten sen katsottiin olevan selkeästi toiminnan tukitoiminto.

Tietojen tallentamisella IT-järjestelmiin tarkoitetaan tässä tutkimuksessa yleistä tietojen tallentamista, jota tapahtuu kaikilla yrityksen osastoilla. Esimerkkinä tämän toiminnon sisällöstä voidaan pitää uusien asiakkaiden, tuotteiden taikka koodien

perustamista järjestelmiin. Myös toimittajatietojen päivittäminen tai korjaaminen on toimintaa, jonka katsotaan kuuluvan tähän toimintoon.

Palautteiden käsittely on toiminto, joka tuli esille jokaisessa kartoittavassa haastattelussa. Palautteiden käsittely toiminto sisältää niin asiakaspalautteiden kuin toimittajapalautteiden vastaanoton, käsittelyn sekä tarvittavat jatkotoimenpiteet. Tämä toiminto liittyy jossain määrin myös seuraavaksi läpikäytävään laadunvarmistus-toimintoon.

Laadunvarmistus-toiminto liittyy Bufab Finlandin laatuprosessiin, joka on sertifioitu. Näin ollen se myös edellyttää tiettyjä toimintamalleja yrityksessä, joista aiheutuva työ katsotaan kuuluvaksi laadunvarmistus-toiminnolle. Näin ollen laadunvarmistuksen tekemä työ sekä hänen teettämänsä työ muilla yrityksen työntekijöillä laatuasioihin liittyen on laadunvarmistuksen kuuluvaa. Muilla työntekijöillä teetetävä työ saattaa pitää sisällään esimerkiksi auditointiin liittyviä asioita.

Järjestelmien ylläpito -toiminto pitää sisällään lähinnä yrityksen tietojärjestelmistä aiheutuvia kustannuksia sekä IT-henkilöstön tekemää työtä. Johtamisen toimintoon kirjautuu osa johdon palkkioista sekä yleisistä asioista, jotka voidaan nähdä liittyvän selkeästi organisaation johtamiseen. Raportointi-toiminnolla puolestaan tarkoitetaan niin sisäistä kuin ulkoista raportointia. Se pitää sisällään siis niin lakisäätöisen talousraportoinnin, konsernille raportoinnin kuin myös osastojen sisäiset raportointitehtävät.

4.6 Resurssien kohdistamisperusteet

Jotta toimintojen resurssien käytön pystyy määrittämään, pitää sille olla jokin jakoperuste. Seuraavassa käydään läpi, millaisin perustein Bufab Finlandin resurssien kulutusta kohdistettiin toimintojen kesken. Tässä työvaiheessa aikaa kuluttivat erityisesti henkilöstökustannuksien ja toimitiloista aiheutuvien kustannuksien kohdistamisperusteiden löytäminen. Yleisenä ohjeena resurssien kohdistamisperusteita mietittäessä pidettiin Alholan määritelmää, jonka mukaan parempi vaihtoehto on olla suurin piirtein oikeassa kuin täysin väärässä (Alhola 2008, 15).

Henkilöstöressurssien kohdistusperiaatteena käytettiin suoraa ajankäyttöä. Koska yrityksen henkilöstö on suhteellisen suuri, jouduttiin henkilöstöressursseista laatimaan erillinen laskentapohja Exceliin. Kyseisessä pohjassa jokaiselle yksittäiselle työntekijälle luotiin taulukko, johon määritettiin yksilölliset kohdistamisprosentit toimintoille kohdistamista varten. Koska kattavan työaikakyselyn tekeminen olisi vienyt huomattavan paljon aikaa, päädyttiin siihen, että sellaista ei tulla tässä tutkimuksessa tekemään. Kaikki ajankäyttöön perustuva kohdistaminen tehtiinkin tässä tutkimuksessa johdon tekemien arvioiden perusteella. Liitteestä 3 löytyy esimerkki siitä, miten yhden henkilön kustannukset jaettiin toimintojen kesken.

Toimitilaresurssit olivat kokonsa takia toinen resurssi, jonka kohdistamisen avuksi jouduttiin laatimaan erillinen laskentapohja. Toimitilaresurssien kohdalla kohdistamisperusteena toimi tilankäyttö eli käytännössä neliömäärät. Kokonaisneliömäärät saatiin selville vuokrasopimuksen tiedoista. Kokonaisneliömäärien pohjalta laskentataulukkoon määritettiin jakoprosentti eri toimintoryhmien välille. Käytännössä laskentapohjaan siis määritettiin, miten neliömäärät jakautuivat hankinnan, myynnin, logistiikan, markkinoinnin ja tukitoimintoryhmien kesken. Tämän jälkeen määritettiin vielä kohdistamisprosentit sille, miten resurssienkäyttö jakautuu toimintoryhmän sisällä toimintojen välillä. Kohdistusperusteena toimintojen välillä toimi suhteellinen tilankäyttö. Joidenkin toimintojen kohdalla ei ollut mahdollista määrittää selkeää resurssinkäyttöä, joten niiden kohdalla kohdistaminen jouduttiin tekemään perustuen varovaisiin arvioihin.

Matkoihin liittyvät resurssit muodostuivat käytännössä matkalaskuista. Tarvittava tieto matkalaskujen sisällöstä saatiin Internet-pohjaisesta raportointipalvelusta, johon matkalaskut kirjautuvat. Kohdistusperusteena matkakulujen osalta toimi suora kohdistaminen eli käytännössä matkan tarkoitus. Näin ollen normaaleille kulutileille kirjautuneet kustannukset osattiin kohdistaa oikeille toiminnoille. Esimerkiksi jokin kulukorvauksista osattiin kohdistaa asiakassuhteiden hoidon toiminnolle.

Kuljetusvälineiden resurssikokonaisuus muodostui henkilöautojen, kuorma-autojen sekä trukkien kustannuksista. Henkilöautojen kustannukset jaettiin siten, että niistä aiheutuvat kustannukset jaettiin ensin henkilöauton haltijan perusteella. Tämän avulla pystyttiin määrittämään, mitkä toiminnot kuluttivat kyseistä resurssia. Kuorma-autojen

osalta kohdistamisperusteen löytäminen oli helppoa, sillä kuorma-autoja käytetään vain tuotteiden kuljettamiseen asiakkaille. Trukkeihin liittyvissä resursseissa kohdistamisperusteena käytettiin kulutusta. Tässä vaiheessa määritettiin siis, missä suhteessa logistiikan toiminnot kuluttavat kyseistä resurssia.

Liiketoiminnan muiden kulujen osalta kohdistusperiaatteet olivat moninaisia. Useimmat kuluista jouduttiin käymään yksi kerrallaan läpi ja siten määrittämään, mihin toimintoon kyseisen kustannus kohdistuu. Suurimmassa osasta muita resursseja kohdistusperusteena toimi siis aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistaminen jollekin toiminnolle.

Materiaalikustannuksien osalta kohdistamista ei tarvinnut tehdä. Tämä johtuu siitä, että materiaalikustannukset pystytään aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistamaan suoraan asiakkaille tai tuotteille. Suoriksi materiaalikustannuksiksi katsottiin Bufab Finlandissa tavaraostot, saapuvan rahdin kustannukset sekä tullauksen kulut. Tämä kuluerä on tämän tutkimuksen kannalta nimellinen, koska asiakas- tai tuotekannattavuuksiin asti ei vielä pureuduta.

4.7 Toimintokustannusten laskeminen

Kun resurssikohdistimet oli mietitty, voitiin siirtyä varsinaiseen toimintokustannusten laskemiseen. Toimintokustannusten laskeminen aloitettiin sillä, että haettiin tarvittava kustannusinformaatio yrityksen kirjanpitojärjestelmän pääkirjasta. Yksityiskohtaisemmin sanottuna järjestelmästä haettiin kaikki valitun aikajakson tositteet. Tositteista kuitenkin karsittiin pois kaikki tuotot ja kulut, jotka pystytään suoraan kohdistamaan asiakkaalle tai tuotteelle. Kuten jo edellä mainittiin, esimerkiksi kaikki tavaralaskujen, saapuvan rahdin ja tullauksen tositteet poistettiin listalta. Näin ollen lopuksi jäljelle jäivät vain yleiskustannukset eli tositteet, joiden kuluja ei pystynyt suoraan kohdistamaan asiakkaalle tai tuotteelle ja jotka täytyi näin ollen ensin kohdistaa toiminnoille.

Kun tositelista yleiskustannuksista oli valmis, piti selvittää kulujen luonne kohdistamisprosessia varten. Kulun luonteen pystyi selvittämään vain hakemalla kyseistä kustannusta koskevan laskun yrityksen ostolaskujärjestelmästä. Jokainen lasku pitikin yksitellen etsiä ja sitä kautta määrittää, mistä kustannus todellisuudessa

aiheutui. Tämän tekeminen helpotti huomattavasti kulun kohdistamista oikeille toiminnoille varsinaisessa laskuvaiheessa. Kaikki kerätty kustannusinformaatio syötettiin erilliseen Excel-työkirjaan, jota kutsumme tässä tutkimuksessa laskenta-aineistoksi. Tieto järjestettiin siten, että jokaiselta riviltä löytyi tositteen numero, kirjanpidon tili, tilin nimi, kustannuksen määrä sekä selite kustannukselle.

Ennen kuin varsinaisia kustannuksia voitiin alkaa jakaa toimintojen kesken, lisättiin Excel-taulukkoon vielä tyhjiä sarakkeita, joihin oli mahdollista määrittää, mille toiminnoille kustannus kohdistuu. Tämän jälkeen pystyttiin aloittamaan varsinainen kustannuksien jakaminen aiemmin määriteltyjen resurssien kohdistustekijöiden perusteella. Ensimmäisenä kohdistettiin kaksi suurinta kustannuserää, henkilöstökulut ja toimitilojen kulut. Tämän jälkeen kohdistettiin kaikki jäljelle jääneet yleiskustannukset.

Palkkakulujen ja muiden henkilösivukulujen kohdistaminen toiminnoille piti aloittaa siten, että kaikki henkilöstökuluihin liittyvät tositteet kerättiin yhteen. Sitten kulut jaettiin henkilöiden kesken palkanlaskennasta saatujen tietojen mukaisesti. Tämän jälkeen jokaisen henkilön yhteiskustannus syötettiin jo aiemmin mainittuun laskentapohjaan, joka laskee automaattisesti kyseessä olevan henkilön eri toiminnoille kohdentuvat kustannukset. Tämän jälkeen toiminnoittain syntynyt kustannusjako piti viedä takaisin alkuperäiseen laskenta-aineistoon henkilöstökuluihin liittyvien tositteiden kohdalle.

Toimitilakulujen osalta kohdistaminen tapahtui pitkälti samalla tavalla kuin henkilöstökulujen. Tässä vaiheessa tarvitsi enää kerätä tositteiden joukosta ne tositteet, jotka katsottiin toimitiloihin liittyviksi. Kun kaikki toimitilakulut oli saatu kasattua, ei tarvinnut muuta kuin syöttää kyseinen yhteissumma valmiiseen laskentapohjaan, joka osasi kohdistaa kustannukset toimintojen välille halutuun kohdistamisperusteeseen. Tämän jälkeen syntyneet kustannusjaot toimintojen välillä siirrettiin laskenta-aineiston toimitilaan liittyvien tositteiden kohdalle.

Muiden tositteiden osalta kohdistamista helpotti huomattavasti aikaisemmin tehty kulujen luonteen selvitystyö, jossa tositteen kuluille oli haettu selite ostolaskujärjestelmästä. Selitteen perusteella pystyttiin näkemään, mitä kustannus

koski. Sitten aiemmin mietittyjen kohdistamisperusteiden mukaisesti jokaiselle riville merkittiin, mille toiminnoille kustannus kuuluu.

Toimintokustannusten laskemisen lopputuloksena syntyi siis laskenta-aineisto, josta löytyi tarkastellun ajanjakson kaikki tositteet, niiden kirjanpidon kulutili, kustannuksen määrä sekä toiminnot, joille kustannus kohdistuu. Tämän aineiston perusteella pystyttiin luomaan toimintopohjainen tuloslaskelma. Kyseinen tuloslaskelma esitellään seuraavassa luvussa.

5 Tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset

Tämän luvun tarkoituksena on esitellä tutkimuksessa aikaan saadut tulokset. Lisäksi aikaan saatuja tuloksia pyritään analysoimaan mahdollisimman tarkasti. Tarkoituksena on siis osoittaa tuloksista kohtia, joita voidaan pitää mielenkiintoisena tutkimuksen tavoitteiden kannalta. Läpi käydään myös tutkimuksesta tehdyt johtopäätökset sekä jatkotutkimusehdotukset.

Kuten jo edellisessä luvussa kerrottiin, tämän toimintolaskentaprojektin varsinainen tuotos oli toimintopohjainen kustannusraportti, joka laadittiin tuloslaskelman tapaisiksi. Toimintopohjaisen raportin ohella laadittiin myös tilipohjainen tuloslaskelma, johon uutta kustannustietoa vertaillaan.

Tämän tutkimuksen huomio kiinnittyy kuitenkin toimintopohjaiseen tuloslaskelmaan, koska se oli näistä kahdesta raportista se, joka tämän tutkimuksen avulla haluttiin saada aikaan. Tilipohjainen tuloslaskelma oli luonnollisesti olemassa jo ennen tutkimuksen toteuttamista. Se haluttiin esittää toimintopohjaisen tuloslaskelman rinnalla lähinnä sen takia, että olisi helpompi hahmottaa, miten toimintolaskenta muuttaa raportoinnista saatavaa tietoa. Seuraavalla kahdella sivulla on esitelty varsinaiset tuloslaskelmat. Ensimmäisellä sivulla on esitelty tilipohjainen tuloslaskelma ja toisella toimintokustannuksiin perustuva tuloslaskelma.

Taulukko 1. Tilipohjainen tuloslaskelma.

LIKEVAIHTO		<u>1 654 817</u>
Materiaalit ja palvelut		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot	<u>-1 064 601</u>	
Rahdit ja tullaus	<u>-87 888</u>	
Ulkoiset palvelut	<u>-38 786</u>	<u>-1 191 275</u>
Vuokratilojen kulut		
Vuokra	<u>-56 514</u>	
Toimitilakulut	<u>-42 251</u>	
Korjaukset ja ylläpito	<u>-3 593</u>	
Muut vuokratilojen kulut	<u>-4 064</u>	<u>-106 422</u>
Kuljetusvälineet		
Henkilöautot	<u>-17 052</u>	
Kuorma-autot	<u>-3 799</u>	
Trukit	<u>-8 784</u>	<u>-29 635</u>
Matkakulut		
Matkaliput	<u>-1523</u>	
Kulukorvaukset	<u>-1567</u>	
Muut matkakulut	<u>-466</u>	<u>-3 556</u>
Henkilöstökulut		
Palkat ja palkkiot	<u>-193 830</u>	
Henkilösivukulut	<u>-62 457</u>	<u>-256 287</u>
Liiketoiminnan muut kulut		
Muut hallinnon kulut	<u>-10 926</u>	
Toimistotarvikkeet	<u>-164</u>	
Puhelin	<u>-1 967</u>	
Postin palvelut	<u>-2 922</u>	
Vakuutukset	<u>-8 969</u>	
Huolto ja tuki, muut	<u>-1 099</u>	
Pankin palvelumaksut	<u>-840</u>	
Lehdet	<u>-558</u>	
Jäsenmaksut	<u>-6 287</u>	
Lounassetelit	<u>-983</u>	
Koulutus	<u>-170</u>	
Työvaatteet	<u>-453</u>	
Terveystieteiden huolto	<u>-999</u>	
Kahvitus	<u>-395</u>	<u>-36 732</u>
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkokulut ja muut rahoituskulut	<u>-2 042</u>	<u>-2 042</u>
VOITTO (-TAPPIO)		<u>28 868</u>

Taulukko 2. Toimintopohjainen tuloslaskelma.

LIKEVAIHTO		<u>1 654 817</u>
Materiaalit ja palvelut		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot	<u>-1 064 601</u>	
Saapuva rahti ja tullaus	<u>-68 149</u>	<u>-1 132 750</u>
Hankintatoiminnot		
Ostotilausten tekeminen	<u>-3 996</u>	
Tuote- ja tarjouskyselyt, standardituote	<u>-5 880</u>	
Tuote- ja tarjouskyselyt, erikoistuote	<u>-10 894</u>	
Tuotteiden jatkojalostus	<u>-27 582</u>	<u>-48 352</u>
Myyntitoiminnot		
Uusiasiakashankinta	<u>-11 071</u>	
Tarjousten tekeminen	<u>-10 735</u>	
Sopimusten tekeminen	<u>-1 416</u>	
Myyntitilausten vastaanotto ja käsittely	<u>-67 012</u>	
Asiakassuhteiden hoito, muut	<u>-23 517</u>	
Asiakassuhteiden hoito, asiakaskäynnit	<u>-20 185</u>	<u>-133 936</u>
Markkinointitoiminnot		
Markkinointi, messut	<u>-4 243</u>	
Markkinointi, muut aktiviteetit	<u>-2 472</u>	<u>-6 715</u>
Logistiikkatoiminnot		
Tuotteiden vastaanotto, hyllytys	<u>-72 737</u>	
Tuotteiden vastaanotto, dokumentaatio	<u>-6 886</u>	
Tuotteiden varastointi	<u>-23 739</u>	
Tuotteiden lähetys, pakkaaminen	<u>-7 376</u>	
Tuotteiden lähetys, dokumentaatio	<u>-6 082</u>	
Tuotteiden lähetys, keräily	<u>-52 313</u>	
Tuotteiden toimittaminen asiakkaalle	<u>-28 484</u>	
Tuotteiden hyllyttäminen asiakkaalla	<u>-17 034</u>	
HyPa managerointi	<u>-11 837</u>	
Inventointi	<u>-697</u>	<u>-227 185</u>
Tukitoiminnot		
Ostolaskujen käsittely	<u>-6 248</u>	
Laskutustyö	<u>-4 680</u>	
Kirjanpito	<u>-10 826</u>	
Tietojen tallentaminen IT-järjestelmiin	<u>-8 008</u>	
Palautteiden käsittely	<u>-2 454</u>	
Laadunvarmistus	<u>-10 577</u>	
Järjestelmien ylläpito	<u>-5 969</u>	
Johtaminen	<u>-21 393</u>	
Raportointi	<u>-6 856</u>	<u>-77 011</u>
VOITTO (-TAPPIO)		<u>28 868</u>

5.1 Kustannusraporttien analysointi

Kuten edellisiltä sivuilta voi huomata, tuloslaskelmat eroavat toisistaan huomattavasti, vaikka pitävät sisällään täysin saman kustannusinformaation. Perinteisellä tavalla rakennetussa tuloslaskelmassa kulut on jaoteltu kirjanpidon tileihin perustuen. Lisäksi samaa kustannustyyppiä edustavat tilit on pyritty lajittelemaan saman otsikon alle. Tämäntyyppinen tuloslaskelma ei kuitenkaan anna tietoa siitä, mitä yrityksessä oikeasti tehdään. Raporttia olisi siis haastavaa käyttää pohjatietona tehtäessä päätöksiä yrityksen toiminnasta ja etenkin sen kehittämistä.

Toimintoperusteinen tuloslaskelma jaottelee kustannukset puolestaan toimintoryhmiin, jotka määritettiin työn toimintoanalyysivaiheessa. Toimintoperusteinen jaottelu kertoo selkeästi, millaiseen toimintaan yrityksen kustannukset oikeasti kohdistuvat. Informaation sisällöltään toimintopohjaista raporttia pystytään siis hyödyntämään toiminnan kehittämiseen paljon paremmin kuin kirjanpidon tileihin perustuvaa kustannusraporttia.

Raporttien vertailu on hyvä aloittaa käymällä läpi asiat, jotka ovat raporteissa samankaltaisia. Oikeastaan ainoat yhteiset asiat raporteilla ovat liikevaihto sekä materiaalikustannukset. Tämä johtuu siitä, että materiaalikustannuksia ei pysty kohdistamaan toiminnoille, vaan ne pitäisi kohdistaa suoraan laskentakohteille. Tätä ei kuitenkaan tehdä, koska tutkimus rajattiin koskemaan vain toimintokustannusten selvittämistä.

Raporttien eroavaisuuksia puolestaan on turhaa lähteä käymään läpi yksi kerrallaan, sillä ne eroavat toisistaan kaikessa muussa paitsi materiaalikustannuksissa. Mielenkiintoisempaa onkin lähteä tutkimaan pääkohtia toimintopohjaisesta kustannusraportista. Ensimmäisenä toimintopohjaista raporttia katsoessa huomio kiinnittyy siihen, että suurimmat yrityksen kustannukset kohdistuvat logistiikka- ja myyntitoimintojen ryhmiin. Se ei itsessään ole yllättävää, koska Bufab Finland toimii teknisen tukkukaupan alalla. Kiinnostavampaa on sen sijaan tutkia, mitkä toiminnoista aiheuttavat suuret kustannukset kyseisten toimintoryhmien sisällä.

Otetaan tarkastelun alle ensin Bufab Finlandin myyntitoiminnot. Silmiinpistävän suuren osan myyntiprosessin kustannuksista aiheuttaa myyntitilausten vastaanotto- ja

käsittelytoiminto. Sen kustannukset ovat noin puolet koko myyntitoimintojen kokonaiskustannuksista. Toiminto on oleellinen osa myyntiprosessia, mutta sen toteuttaminen ei saisi kuluttaa nykyistä rahamäärää. Toimintoa tehostamalla pystyttäisiin myös vapauttamaan resursseja muiden toimintojen käyttöön, kuten uusasiakashankintaan, jonka kustannuksia ei voida pitää suurina verrattuna muihin myyntitoimintoihin.

Logistiikan toimintoryhmän kustannukset puolestaan muodostavat ylivoimaisesti suurimman osan yleiskustannuksista. Suuren varaston takia tiedettiin kustannusten olevan todella suuret, joten toimintolaskennan tuoma näkökulma auttoi lähinnä näkemään mitkä toiminnot logistiikan toimintoryhmässä ovat kalleimmat. Suurimpana kustannusten aiheuttajina toimivat tuotteiden hyllyttäminen sekä keräily. Samalla ne ovat toimintoja, joista kustannussäästöjä pystyttäisiin hakemaan. Tämän tyyppistä tietoa ei perinteisistä raporteista kuitenkaan saada selville. Hyödyllisintä informaatiota logistiikkatoimintojen osalta tarjoaisivat rivikustannukset, mutta ne edellyttäisivät laskentakohteille asti kohdistamista.

Logistiikan toimintoryhmästä löytyy myös toinen merkillinen pantava kustannuserä. Bufab Finlandin käyttämä hyllytyspalvelumalli oli nimittäin yksi asioista, josta toivottiin saatavan lisätietoa toimintolaskennan avulla. Lisätietoa haluttiin, sillä tilipohjaisessa kustannusraportissa hyllytyspalvelu on ollut vain osa ulkopuolisten palveluiden tiliryhmää eikä sen todellisista kustannuksista ole ollut tietoa. Toimintopohjaisessa laskelmassa tuotteiden hyllyttäminen asiakkaalla ja HyPa-managerointi muodostivat hyllytyspalvelun kustannuskokonaisuuden. Yhteensä hyllytyspalvelun kustannukset olivat noin 15 prosenttia logistiikkakustannuksista. Näin ollen myös hyllytyspalvelun todellisiin kustannuksiin päästiin paremmin kiinni toimintolaskennan avulla.

Myös markkinointiasioiden osalta toimintopohjainen kustannusraportti tarjoaa paljon uutta tietoa. Esimerkiksi messutoimintaan kuluva rahamäärä pystytään määrittelemään tarkemmin, kun sille kohdistetaan myös henkilöistä aiheutuvat kustannukset. Tämä puolestaan helpottaa budjetointia, joka täytyy tehdä myös markkinointikustannuksien osalta. Huomioitavaa markkinointitoimintojen osalta oli se, että niille kohdistui vain hyvin vähän kustannuksia.

Myös hankintatoimintojen ryhmästä löytyi hyvin mielenkiintoinen kustannuserä. Tuotteiden jatkojalostamiseen kohdistuva kustannus oli nimittäin peräti 55 prosenttia kaikista hankintatoimintojen kustannuksista. Tätä näkökulmaa tosin vääristää hieman se, että iso osa hankintaan liittyvästä työstä on kohdistettu yrityksen tukitoiminnoille. Se ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että tuotteiden jatkojalostamiseen kuuluva rahamäärä on todella iso.

Tukitoimintojen ryhmästä merkittävimmät kustannusten aiheuttajat olivat kirjanpito, laadunvarmistus sekä johtaminen. Kirjanpidon suhteellisen suuren kustannuksen selittää se, että sille on kohdistettu paljon talousosastolla tehtäviä asioita. Näin ollen kirjanpito toimintoa on vaikeaa tehostaa. Johtamisen ja laadunvarmistuksen kustannukset ovat myös suhteellisen kiinteät ja niihin on vaikeaa vaikuttaa. Kehitettäviä toimintoja onkin siis enemmän muissa toimintoryhmissä.

5.2 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tutkimusongelmana oli selvittää, pystytäänkö toimintolaskennan avulla tuottamaan hyödyllistä informaatiota johdolle päätöksenteon tueksi. Jotta tätä pystyttiin arvioimaan, asetettiin tutkimuksen tavoitteeksi toimintojen määrittäminen, toimintokustannusten laskeminen sekä toimintopohjaisen kustannusraportin luominen.

Tutkimuskysymyksien muodossa työlle asetettiin myös muita selvitettäviä asioita. Tieto haluttiin siitä, pystytäänkö toimintolaskennalla saamaan lisätietoja hyllytyspalvelumallin kustannuksista. Lisäksi haluttiin tietää, pystytäänkö jo tämän tutkimuksen avulla löytämään kehityskohteita toiminnasta ja kannattaako kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen.

Tutkimus pyrittiin suorittamaan viitekehyksessä esitettyjen toimintavaiheiden avulla. Kyseisiä vaiheita pystyttiin noudattamaan mielestäni suhteellisen hyvin. Ensin suoritettiin valmisteluvaihe, johon sisältyi projektisuunnitelman tekeminen. Tämän jälkeen siirryttiin toimintoanalyysiin, jossa määritettiin toiminnot ja luokiteltiin ne. Viimeiseksi määritettiin resursseille kohdistustekijät sekä laskettiin toimintokustannukset. Näin ollen voidaan sanoa, että tutkimuksen viitekehys toimi hyvänä pohjana tutkimuksen toteuttamiselle.

Tutkimuksen päätavoitteet saavutettiin hyvin, sillä yrityksen toiminnot saatiin kuvattua loppujen lopuksi sellaisella tarkkuustasolla, että niistä voidaan saada hyödyllistä tietoa. Myös yrityksen resursseista saatiin hyödyllistä lisätietoa ja kaikki kustannukset pystyttiin kohdistamaan toiminnoille luotettavasti käyttämällä järkeviä kohdistusperusteita.

Tutkimuksen lopputuloksena syntyikin toimintopohjainen kustannusraportti. Informaatioisällöltään kyseinen kustannusraportti täytti kaikki odotukset ja auttoi näkemään Bufab Finlandin kustannusrakenteen täysin uudesta näkökulmasta.

Näin ollen varsinaiseen tutkimusongelmaan pystytään antamaan selkeä vastaus. Se on, että toimintolaskennan avulla pystytään tuottamaan uutta hyödyllistä informaatiota johdolle päätöksenteon tueksi.

Myös tutkimuskysymyksiin saatiin vastauksia. Yhdeksi tutkimuskysymykseksi listattiin, voidaanko hyllytyspalvelusta saada lisätietoja tutkimuksen avulla. Tuloksia katsellessa on selkeää, että toimintolaskennan avulla pystytään tarkastelemaan tarkemmalla tasolla myös hyllytyspalveluun sitoutuvia kustannuksia.

Toinen tutkimuskysymyksistä oli selvittää, voidaanko jo tämän tutkimuksen perusteella löytää kehityskohteita yrityksen toiminnasta. Koska tutkimusaineisto kerättiin tähän tutkimukseen niin lyhyeltä ajanjaksolta, ei tämän tutkimuksen perusteella kannata alkaa tehdä vielä radikaaleja toimenpiteitä toiminnan kehittämiseksi. Tämä tutkimus antoi kuitenkin jo luotettavia viitteitä siitä, missä kohdeyrityksen prosesseissa kehittämisen varaa olisi.

Tästä päästään kolmanteen tutkimuskysymykseen, joka oli selvittää, kannattaisiko kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen. Tutkimuksesta saatujen tietojen perusteella voidaan sanoa, että kattavamman toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen olisi yritykselle kannattavaa. Vaikka sen rakentaminen aiheuttaisikin huomattavia kustannuksia, mielestäni toimivan toimintolaskentajärjestelmän avulla pystyttäisiin saamaan niin paljon hyödyllistä tietoa, että sen toteuttaminen olisi ehdottomasti kannattavaa.

5.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tämä tutkimus jätti vielä paljon mahdollisuuksia toteuttaa jatkotutkimuksia aiheeseen liittyen. Koska tutkimus toteutettiin toimintolaskennan mahdollisuuksia kartoittavana, ei se pitänyt sisällään vielä tässä vaiheessa laskentakohteille kohdistamista.

Kuten jo aiemmin mainitsin, kattavan toimintolaskentajärjestelmän rakentaminen olisi mielestäni kannattavaa. Sen avulla laskenta pystyttäisiin viemään myös laskentakohteille asti. Käytännössä myös asiakas- ja tuotekannattavuuksista pystyttäisiin saamaan siten tarkempaa informaatiota. Toimintolaskennasta saatava hyöty kannattavuuksien laskemisessa on se, että se pystyisi kertomaan tarkasti myös, mistä kyseinen kannattavuus koostuu.

Tässä vaiheessa on jo mahdollista eritellä, millaisia asioita jatkotutkimuksissa kannattaisi tarkastella. Ensimmäisenä asiana mieleen tulee toimintoajureiden määrittäminen. Jotta kustannukset pystyttäisiin kohdistamaan luotettavasti esimerkiksi asiakkaille tai tuotteille, täytyisi toimintoajurit määrittää erikseen jokaiselle toiminnolle. Hyvien toimintoajureiden avulla päästäisiin käsiksi esimerkiksi vastaanotettavan tavaran rivikustannuksiin. Se tarjoaisi kallisarvoista informaatiota muun muassa tilausrakenteiden kehittämiseen.

Myös työajan jakoperusteisiin voitaisiin tehdä tarkennuksia jatkotutkimuksissa. Tämän tutkimuksen työajan jakaminen perustui täysin johdon arvioihin. Vaikka näitä arvioita voidaankin pitää luotettavina, ei olisi kovinkaan työlästä rakentaa jonkinlaista työajan seurantajärjestelmää. Sen avulla pystyttäisiin seuraamaan työajan jakautumista halutulta ajanjaksolta paljon tarkemmalla tasolla. Tämä puolestaan parantaisi tutkimuksista saatavien tuloksien tarkkuutta.

Kaikista oleellisista asioista, joka tulisi selvittää jatkotutkimuksissa, liittyisi kuitenkin järjestelmiin. Täytyisi tutkia, miten yrityksen tietojärjestelmät pystyvät tukemaan toimintolaskentajärjestelmän rakentamista. Käytännössä tähän olisi kaksi mahdollisuutta. Ensimmäinen vaihtoehto olisi rakentaa toimintolaskentajärjestelmä osaksi nykyisiä järjestelmiä. Toinen vaihtoehto olisi ottaa käyttöön erillinen ohjelmisto ja saada vietyä siihen kustannustiedot yrityksen nykyisistä järjestelmistä. Sitä, kumpi malli olisi parempi, on kuitenkin vaikeaa arvioida tässä vaiheessa.

Lähteet

Alhola, Kari 2008. Toimintolaskenta - Perusteet ja käytäntö. WSOY, Helsinki.

Brimson, James A. 1991. Toimintolaskenta. Activity-based accounting. Suom. Riistama, Veijo & Lydman, Kari. Weilin+Göös.

Haahti, Petri 2011. Yrityksen perustiedot. Powerpoint esitys. Bufab Finland Oy, Vantaa.

Helenius, Erik 2011. Ostopäällikkö. Bufab Finland Oy, Vantaa. Haastattelu 14.1.2011.

Järvenpää, Marko & Länsiluoto, Aapo & Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. WSOY, Helsinki.

Kinnunen, Juha & Laitinen, Erkki K. & Laitinen, Teija & Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa 2005. Mitä on yrityksen taloushallinto? Otava, Helsinki.

Lumijärvi, Olli-Pekka & Kiiskinen, Satu & Särkilahti, Tuija 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. WSOY, Helsinki.

Lyyra, Markus 2011. Talouspäällikkö. Bufab Finland Oy, Vantaa. Haastattelu 7.1.2011.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2005. Johdon laskentatoimi. Edita, Helsinki.

Nirkkonen, Reijo 2011. Varastopäällikkö. Bufab Finland Oy, Vantaa. Haastattelu 25.1.2011.

Turney, Peter B.B. 1992. Toimintolaskenta. Avain tuottavampaan toimintaan. Suom. Lehmusvirta, Maija & Malmi, Teemu. 2. painos. Tietosanoma, Helsinki.

Vendor Managed Inventory 2011. Definition.

[Http://www.vendormanagedinventory.com/definition.php](http://www.vendormanagedinventory.com/definition.php). Luettu 28.2.2011.

Viitanen, Timo 2011. Myyntipäällikkö. Bufab Finland Oy, Vantaa. Haastattelu 13.1.2011.

Liite 1: Haastattelupohja toimintojen kartoittamisessa

Aihe:

Osasto:

Haastateltava:

Päivämäärä:

1. Kuinka monta työntekijää osastolla työskentelee ja miten työtehtävät on jaettu?
2. Minkälainen on työpäivän yleinen kulku?
3. Onko työntekijöiden ajankäytöstä virallinen ohje?
4. Voidaanko osastolle määrittää helposti 5 – 10 toimintoa?
5. Onko jokin näistä toiminnoista turha \ Voidaanko jotain toiminnoista tehostaa?
6. Muuta?

Liite 2: Bufab Finlandin toiminnot

Hankintatoiminnot
Ostotilausten tekeminen tavarantoimittajille
Tuote- ja tarjouskyselyt, standardituote
Tuote- ja tarjouskyselyt, erikoistuote
Tuotteiden jatkojalostus

Myyntitoiminnot
Uusasiakashankinta
Tarjousten tekeminen
Sopimusten tekeminen
Myyntitilausten vastaanotto ja käsittely
Asiakassuhteiden hoito, muut
Asiakassuhteiden hoito, asiakaskäynnit

Markkinointitoiminnot
Markkinointi, messut
Markkinointi, muut aktiviteetit

Logistiikkatoiminnot
Tuotteiden vastaanotto, hyllytys
Tuotteiden vastaanotto, dokumentaatio
Tuotteiden varastointi
Tuotteiden lähetys, pakkaaminen
Tuotteiden lähetys, dokumentaatio
Tuotteiden lähetys, keräily
Tuotteiden toimittaminen asiakkaalle
Tuotteiden hyllyttäminen asiakkaalla
HyPa managerointi
Inventointi

Tukitoiminnot
Ostolaskujen käsittely
Laskutustyö
Kirjanpito
Tietojen tallentaminen IT-järjestelmiin
Palautteiden käsittely
Laadunvarmistus
Järjestelmien ylläpito
Johtaminen
Raportointi

Liite 3: Laskentapohja henkilöstöressurssien jakamiseen

		1	1
MYYNТИ / KENTTÄMYYNТИ			
HENKILÖ		Hlö Nimi	Hlö Nimi
PALKKA		3 000 €	3 000
TOIMINNOT /			
KUSTANNUSPAIKAT			
	TOIMINTONRO	%	€
Markkinointi, muut aktiviteetit	1	0 %	0
Markkinointi, messut	2	1 %	30
Uusiasiakashankinta	3	5 %	150
Tuote- ja tarjouskyselyt, erikoistuote	4	0 %	0
Tuote- ja tarjouskyselyt, standardituote	5	0 %	0
Tarjousten tekeminen	6	5 %	150
Sopimuksen tekeminen	7	1 %	30
Tietojen tallentaminen IT-järjestelmiin	8	0 %	0
Ostotilausten tekeminen tavarantoimittajille	9	0 %	0
Myyntitilausten vastaanotto ja käsittely	10	57 %	1 710
Tuotteiden vastaanotto, dokumentaatio	11	0 %	0
Tuotteiden vastaanotto, hyllytys varastoon	12	0 %	0
Tuotteiden varastointi	13	0 %	0
Tuotteiden jatkojalostus	14	0 %	0
Tuotteiden lähetys, keräily	15	0 %	0
Tuotteiden lähetys, pakkaaminen	16	0 %	0
Tuotteiden lähetys, dokumentaatio	17	0 %	0
Tuotteiden toimittaminen asiakkaalle	18	0 %	0
Tuotteiden hyllyttäminen asiakkaalla	19	0 %	0
Asiakassuhteiden hoito, asiakaskäynnit	20	10 %	300
Asiakassuhteiden hoito, muut	21	15 %	450
HyPa managerointi	22	5 %	150
Ostolaskujen käsittely	23	0 %	0
Laskutustyö	24	0 %	0
Kirjanpito	25	0 %	0
Palautteiden käsittely	26	1 %	30
Järjestelmien ylläpito	27	0 %	0
Laadunvarmistus	28	0 %	0
Johtaminen	29	0 %	0
Raportointi	30	0 %	0
Inventointi	31	0 %	0
CHECK		100 %	3 000