

PRO GRADU -TUTKIELMA

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

School of Business and Management

Laskentatoimen maisteriohjelma

Olli Piironen

PRO GRADU -TUTKIELMA 2017

SISÄISTEN PALVELUIDEN KUSTANNUSTEN ALLOKOINTI

KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA

Työn ohjaaja/tarkastaja

2. tarkastaja

Professori Pasi Syrjä

Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Tekijä: Olli Piironen	
Tutkielman nimi: Sisäisten palveluiden kustannusten allokointi kansainvälisessä konsernissa	
Vuosi: 2017	Paikka: Espoo
Pro Gradu: Lappeenrannan Teknillinen Yliopisto, laskentatoimi 81 sivua, 2 taulukkoa, 7 kuviota Tarkastajat: Professori Pasi Syrjä & Tutkijaopettaja Helena Sjögrén	
Hakusanat: kustannuslaskenta, toimintolaskenta, aikaperusteinen toimintolaskenta, kustannusten allokointi.	
<p>Työn tavoitteena on tutkia, millaisia haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin toimintolaskentaa käyttäen ja siirtohinnoitteluohjeistus täyttäen. Työ koostuu teoriaosuudesta ja empiirisestä osuudesta. Työssä tarkastellaan, miten toimintolaskentaan perustuva kustannusten allokointimalli sopisi yrityksen kustannusten allokointiin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin liittyvä vero-ohjeistus täyttäen. Työn teoriaosuus rakentuu Robert Kaplanin kehittämän toimintolaskennan teorian ja siihen liittyvän tutkimuksen ympärille.</p> <p>Kohdeyrityksen kustannusten allokointimallin taustalla ei ole ollut selkää kustannuslaskennan teoriaa, vaan se perustuu osin prosentuaalisiin allokointiavaimiin, osin kiinteisiin summiin.</p> <p>Työn tulosten perusteella toimintolaskentaan perustuva kustannusten allokointimalli lisäisi kustannusten allokoinnin läpinäkyvyyttä ja soveltuisi kustannusten allokointiin vero-ohjeet täyttäen. Haasteita ovat eri osastojen toiminnan erilaisuus, osastojen toiminnan jakaminen toimintoihin, toiminnan tuotoksen mittaaminen, allokointiperiaatteiden ymmärtäminen sekä henkilöstön suhtautuminen.</p>	

ABSTRACT

Author: Olli Piironen	
Thesis title: Cost allocation of intra-group services in multinational corporation	
Year: 2017	Place: Espoo
Master's Thesis. Lappeenranta University of Technology, Accounting 81 pages, 2 table, 7 pictures Supervisors: Professor Pasi Syrjä & Associate Professor Helena Sjögrén	
Keywords: cost accounting, activity-based costing, time driven activity-based costing, cost allocation.	
<p>The purpose of this study is to examine what kind of challenges appear related to cost allocation of intra group services using activity based costing fulfilling demands of transfer pricing guidelines.</p> <p>The study consists of theoretical survey and an empirical study. The study examines suitability of company's cost allocation model based on activity-based accounting according to transfer pricing guidelines. Theory is based on Robert Kaplan's activity-based costing literature and research.</p> <p>The company's cost allocation model has not been based on explicit cost accounting model but fixed and variable cost drivers.</p> <p>Based on the results of this study, an allocation model based on activity-based costing would enhance the transparency of cost allocation and is suitable complying with transfer pricing guidelines. Challenges are dissimilarity of the departments, determining activities in the department, measurement of output, understanding of allocation principles and employee attitude.</p>	

ALKUSANAT

Tutkielmaa tehdessä minulle on tarjoutunut ainutlaatuinen tilaisuus päästä tutustumaan mielenkiintoisen yrityksen toimintaan ja syventymään laajaan ja haastavaan aiheeseen. Työn loppuun saattaminen venyi hieman alkuperäisestä suunnitelmasta, mutta hyvällä tuella sen loppuun saattaminen oli mahdollista.

Haluan kiittää tutkielman ohjaajia ja kohdeyrityksen edustajaa hienosta ja kärsivällisestä ohjauksesta ja tutkielman tarkastamisesta. Erityisesti haluan kiittää niitä seitsemäätoista haastateltavaa, jotka antoivat aikaansa haastatteluille ja mahdollistivat näin tutkimuksen teon.

Espoossa 31. lokakuuta 2017

Olli Piironen

Sisällysluettelo

1	JOHDANTO	2
1.1	Tutkimuksen lähtökohdat	2
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	4
1.3	Tutkimusmenetelmä –ja aineisto	6
1.4	Teoreettinen viitekehys ja rajaukset	6
1.5	Tutkimuksen rakenne.....	9
2	TOIMINTOLASKENTA	11
2.1	Toimintolaskennan tarpeen synty	11
2.2	Toimintolaskennan perusajatus	14
2.3	Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa	16
2.4	Toimintolaskennasta saatavat hyödyt	18
2.5	Toimintolaskennan kritiikistä.....	19
2.6	Toimintolaskentamallin käyttöönotto	20
2.7	Aikaperusteinen toimintolaskenta	22
2.8	Toimintojohtaminen.....	26
2.9	Toimintolaskennan edut siirtohinnoittelussa	27
3	TUTKIMUSMENETELMÄT, TUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA KONTEKSTI	29
3.1	Aineisto ja tutkimusmenetelmät	29
3.2	Aineistonhankintamenetelmä	29
3.3	Aineiston analyysimenetelmä	30
3.4	Tutkimuksen toteutus.....	31
3.5	Kohdeyrityksen esittely.....	36
3.6	Vero-ohjeiden vaikutus konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin	37
3.6.1	Konsernin sisäisiä palveluita koskeva verosäätely	38
3.6.2	Vähäisen lisäarvon konsernin sisäiset palvelut	40
3.7	Nykyinen kustannusten allokointi kohdeyrityksessä	43
4	HALLINTOPALVELUIDEN KUSTANNUSTEN ALLOKOINTI KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA	44
4.1	Haasteet.....	44
4.1.1	Osastojen toiminnan erilaisuus	44
4.1.2	Osastojen toiminnan jakaminen toimintoihin.....	48
4.1.3	Tuotoksen mittaaminen	50
4.1.4	Vero-ohjeiden ja kustannusten allokointiperusteiden ymmärtäminen.....	52

4.1.5	Henkilöstön suhtautuminen.....	53
4.2	Kustannusten kohdistusperiaatteet	54
4.2.1	Kustannusten kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti	54
4.2.2	Allokointiavaimet.....	56
4.3	Toimintolaskentamallin käyttöönoton vaikutukset kustannusten allokointiin.....	57
4.4	Tulosten yhteenveto.....	57
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	65
5.1	Vastaukset tutkimuskysymyksiin, keskustelu ja kontribuutio.....	66
5.2	Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset.....	68

LÄHDELUETTELO

LIITTEET:

Liite 1: Haastattelukysymykset

KUVIO -JA TAULUKKOLUETTELO

Kuviot

<i>Kuvio 1: Tutkimuksen viitekehys</i>	s. 7
<i>Kuvio 2. Toimintolaskennan perusasetelma</i>	s. 15
<i>Kuvio 3. Kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja suhteet</i>	s. 17
<i>Kuvio 4. ABC-malli käytännössä</i>	s. 18
<i>Kuvio 5. Toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet</i>	s. 21
<i>Kuvio 6. Aikaperusteinen toimintolaskentamalli</i>	s. 23
<i>Kuvio 7. Kustannusten allokointi toimintolaskentamallin avulla vero-ohjeet huomioiden</i>	s. 63

Taulukot

<i>Taulukko 1: Haastattelujen tiedot</i>	s. 33
<i>Taulukko 2: Osastojen toiminnan jaottelua toimintoihin</i>	s. 48

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Monikansallisten yritysten rooli on kasvanut merkittävästi viimeisten vuosikymmenten aikana (OECD 2010). Yli 60 prosenttia rajat ylittävästä kaupankäynnistä tapahtui konserniyhtiöiden sisällä (Neighbour 2012). Konserniyhtiöiden välistä kaupankäyntiä säädellään kansallisen lainsäädännön lisäksi OECD:n siirtohinnoittelusäädöksillä, joiden tavoitteena on verotulojen jakaantuminen oikeisiin maihin. Konserniyhtiöiden välisessä kaupankäynnissä on noudatettava markkinaehtoperiaatetta, jonka mukaan käytettävien hintojen tulee olla samat kuin mitä ne olisivat transaktion tapahtuessa ulkopuolisen toimijan kanssa.

Monikansallisten yritysten sisäinen kaupankäynti vaikuttaa merkittävästi valtioiden keräämiin verotuloihin. Yritykset pyrkivät minimoimaan verotettavan tulonsa ja näyttämään voittonsa maissa, joissa on edullisempi verotus. (Wray 2015; Stevenson & Cabell 2002) Siirtohinnoittelusäädöksillä pyritään ohjamaan tulon muodostuminen maahan, jossa tulo on todellisesti syntynyt. Olemassa olevista säädöksistä huolimatta valtiot menettävät verotuloja monikansallisten yritysten hyödyntäessä siirtohinnoittelua verosuunnittelussaan. Veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi OECD on uudistanut siirtohinnoittelusäädöksiä vuonna 2013 alkaneella *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* -toimenpideohjelmallaan.

Markkinaehtoperiaatteen noudattamisen kannalta on tärkeää tunnistaa tavaran tai palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, jotta siirtohintaa voidaan määrittää. Tässä apuna voidaan käyttää toimintolaskentaa, jota käytetään perinteisesti yrityksen toiminnan kannattavuuden arviointiin ja tuotteiden hinnoitteluun. Siitä saatavaa tietoa voidaan hyödyntää myös kustannusten kohdentamisesta eri konserniyrityksille. Kuten Alhola (2008, 31) toteaa, on toimintolaskennan käsite laajentunut ja sitä voidaan hyödyntää eri liiketoiminnan osa-alueilla, myös siirtohinnoittelussa. Toimintolaskennan avulla voidaan aiheutuneita kustannuksia allokoida aiheuttamisperusteen mukaan ja näin

hyödyntää sitä markkinaehtoperiaatteen noudattamisessa (Stevenson & Cabell 2002; Kaplan et. al. 1997). Siirtohinnoittelusäädöksille ja toimintolaskennalle on yhteistä, että kustannukset kohdistetaan nimenomaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Tässä työssä tutkitaan kansainvälisen konsernin pääkonttorin hallinto –ja tukipalveluiden kustannusten allokointia konserniyrityksille. Tutkimuksen taustalla vaikuttavat vero-ohjeiden uudistuksen tuomat muutokset siirtohinnoittelun sääntelyyn. Työn tarkoituksena on selvittää, millaisia haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin ja miten tytäryhtiöiltä veloittavat konsernin hallintopalveluiden kustannukset tulisi kohdistaa, jotta yhtiöiden toimintaa voidaan arvioida läpinäkyvästi ja käytetyt periaatteet täyttäisivät myös vero-ohjeistuksen kriteerit.

Työssä käsiteltävä kohdeyritys on suomalainen, yli 30 maassa toimiva rakennusteollisuudessa toimiva konserni, johon kuuluu yli 30 tytäryhtiötä Euroopassa, Aasiassa ja Pohjois-Amerikassa. Yritys valmistaa betonirakenteiden liitososia ja liittorakenteita rakennusteollisuuden käyttöön. Konsernissa on sekä tuotanto- että myyntiyhtiöitä, lisäksi osa tytäryhtiöistä toimii sekä tuotanto- että myyntiyhtiönä. Konserniyrityksien välinen tavaroiden kauppa, jota siirtohinnoittelusäädökset myös koskevat, eivät ole tämän tutkimuksen kohteena. Tässä työssä keskitytään konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin konserniyrityksille.

Työn tarve perustuu vero-ohjeistuksen muutosten aiheuttamiin vaikutuksiin tukitoimintojen siirtohinnoittelussa. Uudet vero-ohjeistukset vaativat entistä tarkempaa kustannusten kohdistamista. Vero-ohjeissa on määritelty erilaisille konsernin sisäisille palveluille erilaiset siirtohinnoittelumenetelmät, joita yrityksen tulee noudattaa. Työssä selvitetään, voidaanko toimintolaskentaa hyödyntää näiden palvelujen siirtohinnoittelussa.

Toimintolaskennan käytöstä siirtohinnoittelussa on julkaistu joitakin tutkimuksia (Stevenson & Cabell 2002, Kaplan et.al. 1997). Eli Stevensonin ja Cabellin (2002)

sekä Kaplan et.al. (1997) tutkimuksissa toimintolaskennasta on todettu olevan hyötyä siirtohinnoitteluun liittyvien ongelmien ratkaisussa. Nämä tutkimukset käsittelevät pääosin tavaroiden siirtohinnoittelua, mutta samoja allokointiperiaatteita voidaan soveltaa myös palvelujen osalta. Uusien vero-ohjeiden vaikutusta nimenomaisesti kansainvälisen konsernin hallintopalvelujen siirtohinnoitteluun ja toimintolaskentaan on tutkittu vähän, jos ollenkaan. Työ on ajankohtainen, sillä siirtohinnoittelusäädösten uudistukset tulevat voimaan lähivuosina ja yritysten tulee täyttää kustannusten allokoinnissa vero-ohjeistuksen kriteerit. Kohdeyrityksessä on pohdittu toimintolaskentamallin käyttöönottoa myös laajemmin ja työn tuloksista odotetaan olevan hyötyä kustannuslaskennan uudistusta varten. Työn merkityksellisyyttä voidaan perustella myös siirtohinnoitteluun yleisesti liittyvällä veroriskillä, jota voidaan pienentää noudattamalla vero-ohjeistuksen kriteerejä. Kustannukset tulee kohdistaa aiheuttamisperusteen mukaisesti ja perustua resurssien todelliseen käyttöön.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Konsernin sisäinen kaupankäynti on kasvanut viime vuosikymmeninä, käsittäen jo noin 60 prosenttia kaikesta yritysten välisestä kaupankäynnistä (OECD 2010; Neighbour 2012). Kasvaneen kaupankäynnin seurauksena tehokkaiden kustannusten allokointiperiaatteiden kehittäminen on muuttunut monimutkaisemmaksi. Kustannusten allokoinnissa tarkka kustannusinformaatio on elintärkeää (Stevenson & Cabell 2002). Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaisia haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten ja miten tytäryhtiöiltä veloittavat konsernin hallintopalveluiden kustannukset tulisi allokoida, jotta kustannukset täyttäisivät myös vero-ohjeistuksen kriteerit.

Työssä selvitetään ensin, miten hallintopalveluiden kustannukset ovat allokoitu tällä hetkellä ja millaisia haasteita kustannusten allokointiin kohdeyrityksessä liittyy. Tämän pohjalta voidaan pohtia uutta kustannusten allokointimalli, joka täyttää myös vero-ohjeistuksen vaatimukset. Työstä on tarkoitus saada pääasiassa tukea hallintopalvelujen kustannusten kohdistamiseen, mutta tietoa voidaan soveltaa

myös laajemmin kohdeyrityksessä toimintolaskentamallin käyttöönottoa suunnitellussa.

Tutkimuksen pääkysymys on:

”Mitä haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin siirtohinnoitteluohjeistus täyttäen?”

Pääkysymystä tukevat alakysymykset voidaan muotoilla seuraavasti:

”Millä periaatteilla kustannukset on kohdistettava, jotta eri yksiköiden suorituskykyä voidaan arvioida läpinäkyvästi ja samanaikaisesti täyttää vero-ohjeistuksen kriteerit?”,

”Miten toimintolaskentamallin mukaisesti jaotellut hallintokustannukset täyttävät vero-ohjeistuksen kriteerit?”, ja

”Millaisia vaikutuksia toimintolaskentamallin käyttöönotto toisi kansainvälisen konsernin hallintokustannusten allokointiin?”.

Pääkysymyksellä tarkoitetaan sekä organisaatiosta nousevia haasteita uuden kustannuslaskentamallin hyödyntämisessä kustannusten allokoinnissa, että kustannuslaskentaperiaatteiden ja vero-ohjeiden yhteensovittamisesta aiheutuvia haasteita. Nämä molemmat tulee huomioida kustannusten allokointiperiaatteita kehitettäessä. Alakysymykset pohjautuvat teoriakirjallisuuteen ja tutkimustietoon toimintolaskennasta ja sen hyödyntämisessä siirtohinnoittelussa, eli kysymysten muotoilussa on huomioitu vero-ohjeet. Kysymyksistä ensimmäisellä ja toisella tarkoitetaan kustannuslaskennan teorian periaatteita, mitä ne ovat ja kuinka niitä voidaan hyödyntää niin, että käytetyt periaatteet täyttävät samanaikaisesti myös vero-ohjeistuksen kriteerit. Toinen tutkimuskysymys on tarkennus edelliseen. Kolmannella apukysymyksellä tarkoitetaan, miten toimintolaskentamallin perusteella tuotettu tieto vaikuttaa kohdeyrityksen hallintokustannusten allokointiin verrattuna nykyisellään käytössä olevaan malliin.

Tutkimuksen tavoitteeseen vastaamiseksi työssä käsitellään toimintolaskennan teoriakirjallisuutta ja aiheesta tehtyä tutkimusta. Lisäksi työssä esitellään lyhyemmin myös siirtohinnoittelusäädöksiä ja niiden vaikutuksia monikansallisen konsernin kustannusten allokointiin. Tutkimuksen pääkysymyksenä on selvittää, millaisia haasteita liittyy konsernin tukipalvelujen kustannusten allokointiin, kun taustalla vaikuttavat myös siirtohinnoittelun vero-ohjeistukset. Alakysymykset ovat pääkysymystä tukevia ja auttavat pääkysymykseen vastaamista.

1.3 Tutkimusmenetelmä – ja aineisto

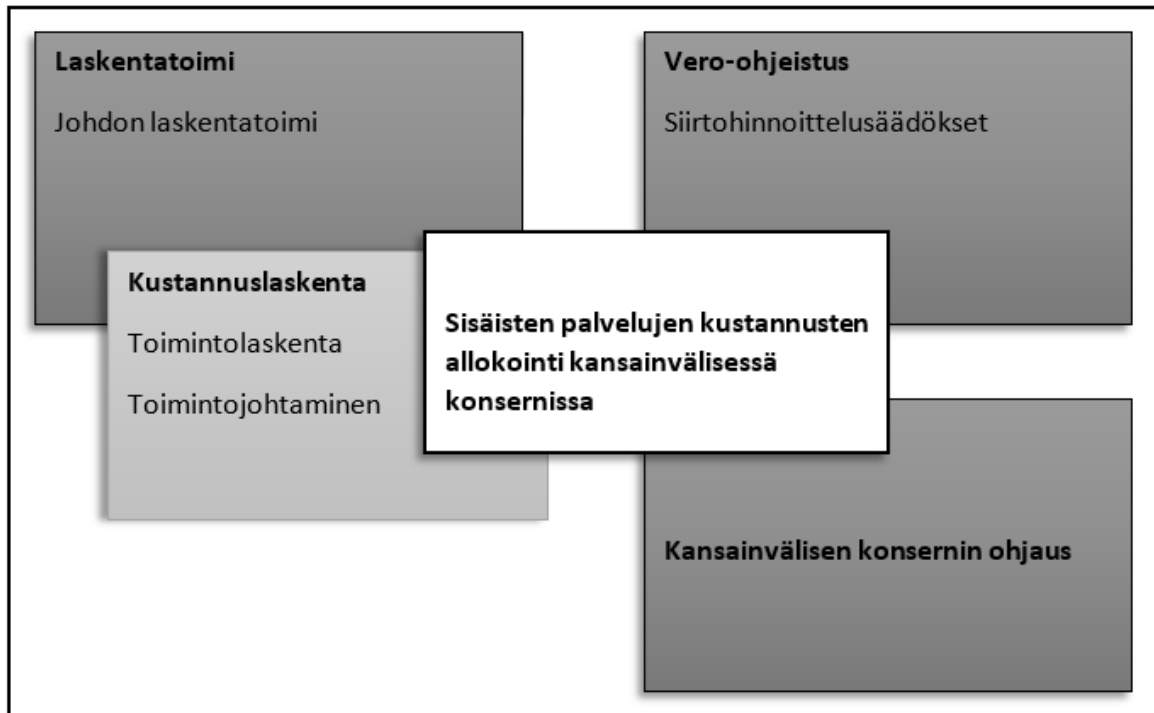
Työ on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Haastattelumenetelmänä on käytetty puolikonstruoitua teemahaastattelua. Se tarkoittaa menetelmää, jossa teemat ja kysymykset on määritelty etukäteen, mutta vastaukset ja keskustelu ilmiön ympärillä eivät ole täysin sidottuja kysymyksiin. Teemahaastattelussa kysymykset voidaan esittää eri järjestyksessä ja eri sanamuotoja käyttäen tiedonantajasta riippuen. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 75). Aineiston analysoinnissa on käytetty sisällönanalyysiä

Empiirinen aineisto koostuu kohdeyrityksessä tehdyistä haastatteluista. Työtä varten haastateltiin 17 kohdeyrityksen pääkonttorin hallintopalvelujen työntekijää. Haastateltavat olivat sekä esimiehiä että työntekijöitä. Kysymyslomakkeella (Liite 1) on 17 kysymystä, jotka jakaantuvat kolmeen osa-alueeseen. Kysymykset 1-5 ovat osaston toimintaa yleisellä tasolla kuvailevia. Kysymykset 6-13 käsittelevät osaston toimintojen määrittelyä. Kysymykset 14-15 kuvaavat vastaajan työtehtävien sisältöä. Lisäksi kahden kysymyksen (16-17) avulla selvitettiin siirtohinnoittelusäädösten vaikutusta osastolla tehtäviin päätöksiin. Haastattelulomake on työn lopussa, liitteenä 1.

1.4 Teoreettinen viitekehys ja rajaukset

Työn teoreettinen viitekehys perustuu kustannuslaskentaan, mutta taustalla vaikuttavat myös vero-ohjeiden vaatimukset. Työssä tarkastellaan sisäisten palvelujen kustannusten allokointia kansainvälisessä konsernissa toimintolaskennan avulla. Näiden taustalla vaikuttavat kustannuslaskenta sekä

vero-ohjeiden asettamat vaatimukset. Työn teoreettinen viitekehys on esitetty kuviossa 1.



Kuvio 1: Tutkimuksen viitekehys

Yllä esitettyssä kuviossa on esitetty työssä käytetyt kustannuslaskennan mallit. Mallissa on esitetty työn taustalla vaikuttavat osa-alueet sekä näkökulma, kansainvälisen konsernin ohjaus. Kustannuslaskennan teorioita on useita. Perinteiset kustannuslaskentamallit soveltuvat rakenteeltaan yksinkertaisten tuotantoyritysten kustannusten allokointiin, joissa yleiskustannusten osuus kustannusrakenteesta oli vähäinen (Cooper & Kaplan 1988b). Perinteiset mallit kykenivät mittaamaan volyymiresursseja, mutta tukitoiminnot eivät kuitenkaan ole sidoksissa volyymiin (Alhola 2008). Vastauksena perinteisten mallien ongelmille kehitettiin toimintolaskenta, jonka Kaplan ja Cooper esittelivät 1980-luvun lopulla ilmestyneissä artikkeleissaan (Kaplan & Cooper 1988a; Kaplan & Cooper 1988b). Toimintolaskennan perusajatuksena on, että välilliset kustannukset eivät ole yhteydessä volyymiin vaan toimintojen määrään (Uusi-Rauva et. al. 1994,31)

Toimintolaskennan tutkimuksessa on havaittu sekä hyötyjä että haittoja. Mallin hyötyjä ovat tutkimuksien mukaan esimerkiksi kustannusten alentaminen, hinnoittelu sekä tehokkuuden arviointi (Innes et. al. 2000). Sen on myös havaittu olevan yhteydessä yrityksen parempaan menestymiseen (Cagwin & Bouwman 2002). Kritiikkiä malli on saanut esimerkiksi sen raskaista resurssivaatimuksista, monimutkaisuudesta ja johdon tuen puutteesta (Gosselin 1997; Anderson 1995; Tse & Gong 2009; Abernethy et. al. 2001; Malmi (1997).

90-luvun alussa esiteltiin toimintolaskennasta kehitetty johtamismalli, toimintojohtaminen (Cooper & Kaplan 1991; Kaplan & Cooper 1992; Turney 1992). Tarve toimintojohtamiselle syntyi siitä, ettei toimintolaskentamallista saatava informaatio itsessään johda tehokkuuteen vaan tietoa tulee hyödyntää johdon päätöksenteossa (Kaplan & Cooper 1992).

Toimintolaskentaa voidaan hyödyntää myös siirtohinnoittelussa. Kaplanin (1997) mukaan siirtohinnoittelua voidaan käyttää siirtohintojen määrittelyssä, kun vertailukelpoista markkinahintaa ei ole saatavilla. Stevensonin & Cabellin (2002) tutkimuksessa toimintolaskennan hyöty siirtohinnoittelussa on, että mallista saatavan informaation pohjalta kiinteät kustannukset voidaan kohdistaa tuotetasolle niiden käyttämien toimintojen mukaisesti

Työn taustalla vaikuttavat myös vero-ohjeet, jotka kohdeyrityksen hallintopalveluiden kustannusten allokoinnin tulee täyttää. Työn näkökulmana on kansainvälisen konsernin ohjaus, joten verotukseen keskittyviä siirtohinnoitteluohjeita ei ole käsitelty laajasti, vaan työn kannalta tarkoituksenmukaisin osin. Vero-ohjeisiin liittyen, on tutkimuksesta rajattu pois tuotanto –ja valmistusyhtiöiden välinen tavaroiden ja palveluiden kauppa. Työssä käsitellään vain konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointia konserniyhtiöille.

Työn empiirisen osan pohjalta pohditaan toimintolaskennan periaatteisiin perustuvaa hallintopalveluiden kustannusten allokointimallia ja sen vaikutuksia kustannusten allokointiin. Toimintalaskentamallin varsinainen käyttöönotto on

kuitenkin rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle. Tutkimuksesta on rajattu pois myös konserniyrityksille tehtävä aineettomien oikeuksien kustannusten allokointi ja siihen liittyvä vero-ohjeistus.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Johdantoluvussa esitellään tutkimuksen lähtökohdat, tavoitteet, tutkimuskysymykset, tutkimusmenetelmät sekä teoreettinen viitekehys. Työn teoriaosuudessa esitellään toimintolaskennan kahta mallia, ABC –ja TDABC-mallia, painoarvon ollessa ABC-mallissa. Teoriaosuudessa luodaan katsaus toimintolaskennan tarpeen syntymiseen sekä mallin toimintaan käytännössä. Lisäksi käsitellään toimintalaskennasta saatavia hyötyjä ja siihen kohdistettua kritiikkiä tutkimustietoon perustuen. Kappaleessa esitellään myös toimintolaskennasta johdettua toimintojohtamisen mallia, jonka jälkeen sovitetaan yhteen siirtohinnoittelu ja toimintolaskenta.

Kolmannessa luvussa esitellään työssä käytetyt tutkimusmenetelmät, kuten aineiston hankintaan käytetyt menetelmät sekä aineiston analyysimenetelmät. Tämän jälkeen kuvataan vero-ohjeiden vaikutusta hallintopalveluiden kustannusten allokointiin. Sitä seuraa kohdeyrityksen ja siellä tällä hetkellä käytössä oleva kustannusten allokointiperiaatteiden esittely.

Neljännessä luvussa esitellään työn keskeiset tulokset. Tulokset on ryhmitelty aineistoanalyysin menetelmää käyttäen tutkimuksen pääkysymyksen ja apukysymyksiensä avulla ylä -ja alaluokkiin. Yläluokat ovat kustannusten allokoinnin haasteet, kustannusten kohdistamisperiaatteet, allokointiavaimet ja toimintolaskentamallin käyttöönoton vaikutukset.

Viidennessä luvussa pohditaan työn tuloksia teoriaan ja aikaisempiin tutkimuksiin pohjautuen. Kappaleessa myös pohditaan mahdollista toimintolaskentaan perustuvaa kustannusten allokointimallia, joka täyttäisi myös vero-ohjeiden vaatimukset.

Työn lopuksi yhteenvedossa kootaan vielä yhteen työn tärkeimmät tulokset ja esitetään johtopäätökset sekä mahdolliset jatkotutkimusaiheet.

2 TOIMINTOLASKENTA

Kustannuslaskennan tarkoituksena on kohdistaa tuottoja sekä kustannuksia esimerkiksi ajanjaksoille, osastoille, projekteille tai suoritteille. Kustannuslaskennasta saatavaa tietoa tarvitaan esimerkiksi tuotekohtaisen kannattavuuden selvittämiseksi, valmistusmenetelmien vertailemiseksi, investointipäätösten tukena, budjetoinnissa ja siirtohinnoittelussa. Kustannuslaskennasta saatavaa tietoa käytetään myös strategisen päätöksenteon tukena. (Uusi-Rauva, Paranko & Viloma 1994, 4)

Kustannuslaskennassa tulee tunnistaa laskentatilanne ja kohdistamisperiaate. Ensimmäisellä tarkoitetaan tilannetta, jossa kustannuslaskennan tietoja hyödynnetään päätöksenteossa. Jälkimmäinen on kustannuslaskennan perusajatus, jonka mukaan tuotot ja kustannukset kohdistetaan toimintojen ja ajanjakson mukaisesti tuotteille jaottelun tai vyöryttämisen sijaan. (Uusi-Rauva et. al. 1994, 5)

Toimintolaskenta kehitettiin vastaamaan yritysten muuttuneisiin kustannuslaskennan tarpeisiin. Mallin kehittäjinä pidetään yleisesti Robert Kaplania ja Robin Cooperia, jotka esittelivät mallin artikkeleissaan 1980-luvun lopulla. Samansuuntaisia ajatuksia kustannusten kohdistamisesta esitettiin jo vuosikymmeniä aiemmin, mutta Kaplan ja Cooper toivat toimintolaskennan laajempaan tietoon. Suosituksi noussut laskentamalli sai julkaisunsa jälkeen yrityksiltä ja tutkijoilta myös paljon kritiikkiä. Tästä syystä Kaplan ja Cooper kehittivät mallista edistyneemmän ja kevytrakenteisemmän aikaperusteisen toimintolaskennan mallin.

2.1 Toimintolaskennan tarpeen synty

Sisäisen laskennan periaatteet kehittyivät teollisen vallankumouksen myötä noin 200 vuotta sitten (Alhola 2008, 11). Kysyntä kustannuslaskennalle syntyi tekstiili – ja rautatieyhtiöiden tarpeesta koordinoita useita samanaikaisia prosessejaan. Ensimmäiset kustannuslaskentamallit olivat yksinkertaisia, mahdollistaen kuitenkin

tehokkuuden tarkkailun. Malleilla saatiin tietoa tuotekustannuksista ja työntekijöiden tuottavuudesta. Laskentamenetelmien kehittyessä ne soveltuivat suurempien ja rakenteeltaan yhä monimutkaisempien yritysten käyttöön. Malleja kehitettiin ottamaan huomioon erot kustannusten jakaantumisessa esimerkiksi eri yksiköiden välillä. 1900-luvun alussa kehittyi tieteellisen liikkeenjohdon suuntaus, jossa keskeistä oli prosessien ja ajankäytön analysointi ja työn pilkkominen osiin. Tällöin kustannuslaskennassa myös kiinteitä kustannuksia alettiin kohdistaa tuotteille. 1900-luvun alussa kustannuslaskennan kehitys tapahtui yrityksissä pääosin yritysten johdon toimesta, kehityksen painopisteen siirtyessä myöhemmin tutkijoiden kirjallisuudessa tekemiin uudistuksiin. Yrityksissä tapahtunut kehitys oli syy mallien nopealle käyttöönotolle ja leviämiselle 1900-luvun alussa. (Kaplan 1984a)

Perinteisessä kustannuslaskennassa määritetään ensin kokonaiskustannukset kustannuslajeittain (kustannuslajilaskenta). Tämän jälkeen välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille (kustannuspaikkalaskenta) ja edelleen kohdistamisperusteiden mukaan suoritteille (suoritekohtainen laskenta). (Alhola 2008, 11) Perinteinen kustannuslaskenta sopi aiemmin hyvin yritysten käyttöön tuotannon keskittyessä harvoin tuotteisiin, mutta se ei pystynyt vastamaan yritysten muuttuneisiin tarpeisiin: välittömien palkkojen ja raaka-aineiden osuus kustannuksista oli merkittävä, eikä yleiskustannukset vaikuttaneet merkittävästi laskentaan, sillä niiden osuus kustannusrakenteesta oli vähäinen (Cooper & Kaplan 1988b)

Robert Kaplan kirjoitti jo 1983 julkaistussa artikkelissaan kustannuslaskennan merkityksestä tuotannon tehokkuuden mittaamisessa ja vuotta myöhemässä artikkelissaan kritisoi perinteistä kustannuslaskentaa epätarkasta kustannusinformaatiosta (Kaplan 1983; 1984b). Kaplanin (1983) mukaan kustannusrakenne ja teknologia ovat muuttuneet paljon ajasta, jolloin tuotanto oli stabiilia ja keskittyi vain harvoin tuotteisiin. Jälkimmäisessä artikkelissa todetaan kilpailun luonteen ja tiedon tarpeen muuttuneen merkittävästi 1900-luvun alusta 1980-luvulle tultaessa. Kaplan kritisoi laskentajärjestelmien tiedon paikkansapitävyyttä ja julisti johdon laskentatoimen tarvitsevan uudistuksia.

Muutamia vuosia myöhemmin, 1980-luvun lopulla, Kaplan ja Cooper toivat artikkelissaan vielä tarkemmin esille perinteisen kustannuslaskennan ongelmia. Artikkelissa käsiteltiin kiinteiden kustannusten kohdistamiseen tuotteille liittyviä ongelmia varsin yksityiskohtaisesti. (Cooper & Kaplan 1988b)

Uusi-Rauvan et. al. (1994, 21) perinteisen kustannuslaskennan ongelmana ovat esimerkiksi tuotekohtaiseen kannattavuuteen liittyvät ongelmat tilanteissa, jossa tuotetaan vaikeasti valmistettavaa tuotetta tai valmistetaan tuotteita, joita kilpailijat eivät tee. Laskentajärjestelmän rakenteelliset ongelmat voidaan Uusi-Rauvan et. al. mukaan jaotella seuraavasti:

1. Välittömien työtuntien käyttäminen yleiskustannusten allokointiperusteena.
2. Volyymiin käyttäminen allokointiperusteena kohdistuessa yleiskustannuksia kustannuspaikoilta tuotteille.
3. Liian laajat kustannuspaikat.
4. Laskentajärjestelmän kyvyttömyys huomioida tekijöitä hallinnon ja markkinoinnin yleiskustannusten allokoinnissa.

Yleiskustannusten kohdistaminen välittömiin työtunteihin perustuen saa vähän työtä vaativat tuotteet näyttämään kannattavammilta kuin muut tuotteet (Uusi-Rauva et. al. 1994, 23). Välittömien työtuntien osuus on pienentynyt merkittävästi viime vuosisadan aikana ollen noin 10 prosenttia kokonaiskustannuksista (Alhola 2008, 19). Yleiskustannusten allokointi kustannuspaikoilta tuotteille volyymiin perustuen antaa virheellistä tietoa, sillä osa kustannuksista ei riipu volyymista, vaan toimenpiteiden lukumäärästä. Liian laajat kustannuspaikat voivat sisältää kustannusrakenteiltaan hyvin erilaisia koneita ja kalustoa, joka vääristää tuotekustannuksia. Tukipalvelujen kustannukset vaihtelevat esimerkiksi asiakkaittain tai jakelukanavista riippuen. Näiden kustannusten volyymiperusteinen kustannusten jako antaa edellisten ongelmien tavoin virheellistä kustannustietoa. (Uusi-Rauva et. al. 1994, 23)

Perinteinen kustannuslaskenta sopii volyymiresurssien mittaamiseen. Useat organisaation resursseista, esimerkiksi tukitoiminnot, eivät kuitenkaan ole sidoksissa volyymiin. Laskentajärjestelmän tavoitteena on laskentatavasta

riippumatta oikean informaation tuottaminen päätöksentekoa varten (Alhola 2008, 21). Perinteinen kustannuslaskenta ei tähän pystynyt, joten uudistamisen tarve oli todellinen.

Kaplanin ja Cooperin toimintolaskentaa koskeviin artikkeleihin sisältyi 1980-luvun lopulla usein käytännön esimerkkejä toimintolaskennan implementoinnista, joita he olivat tehneet muutoksen keskellä oleviin tuotantoyrityksiin. Jones ja Dudgeon (2002) kirjoittavat artikkelissaan, että toimintolaskenta syntyi näistä tutkimuksista vastauksena teknologian uudistumiselle, muuttuville markkinoille ja kasvaneelle kilpailulle. Alholan mukaan liiketoimintaympäristön muutoksen lisäksi myös muutokset laskentaympäristössä vaikuttivat toimintolaskennan tarpeeseen. Hänen mukaansa markkinoiden muuttuessa stabiileista dynaamisiksi, muuttui myös tuotanto monimutkaisemmaksi. Tämä toi tarpeen uudelle laskentamallille. Tuotantoteknologian kehittyminen ja tuotteeseen sidotut palvelut ovat kasvattaneet yleiskustannuksia (Alhola 2008, 17-19).

Paineita kustannuslaskennan uudistamiselle aiheutti myös nopeampi tiedonsaannin tarve sekä muuttuneet asiakastarpeet. Myös kustannusrakenteen muutos oli merkittävä osa kustannuslaskennan uudistamisessa. Kustannusrakenteessa välittömän työn osuus on pienentynyt yleiskustannusten ja teknologian suhteellisen osuuden kasvaessa. (Alhola 2008, 18-21)

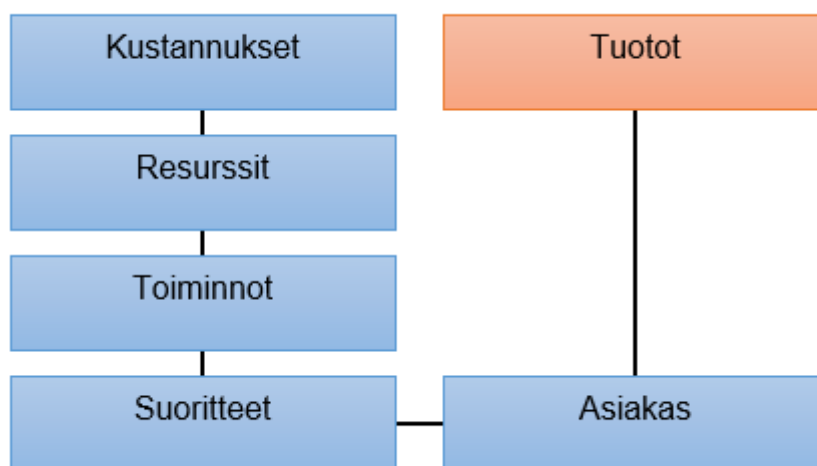
2.2 Toimintolaskennan perusajatus

Edellä esitettiin toimintolaskennan tarvetta. Se pohjautui perinteisen kustannuslaskennan rakenteellisiin ongelmiin, joista keskeisin on kiinteiden kustannusten kohdistamisen ongelma. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaoteltiin volyyymiin perustuen tuotteille, jolloin tuotekohtainen kannattavuus ei ollut todenmukainen.

Toimintolaskennan perusajatus on, että suurin osa välillisistä kustannuksista ei riipu volyyymista vaan toimintojen määrästä. Esimerkkinä tästä Uusi-Rauva et. al. (1994, 31) mainitsee tilanteen koneistuskeskuksen asennuskustannuksista: jokaista valmistettavaa erää kohden tuotantokoneeseen tehdään tietyt säädöt, johon kuluu

työntekijän aikaa. Olennaista on työntekijän säätöihin käyttämä aika ei muutu valmistuserän ollessa sata tai tuhat tuotetta. Asennuskustannukset eivät näin ollen ole sidoksissa volyyymiin vaan toimintojen lukumäärään. (Uusi-Rauva et. al. 1994, 31)

Siinä missä perinteisessä kustannuslaskennassa keskiössä on tuote, toimintolaskennassa keskipisteenä on yrityksen resursseja kuluttavat toiminnot, jotka aiheuttavat kustannuksia. Toiminnot kohdistetaan edelleen suoritteille ja tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti (Kuvio 2).



Kuvio 2. Toimintolaskennan perusasetelma (Uusi-Rauva et. al. 1994, 32).

Resursseilla tarkoitetaan yrityksen käytössä olevia tuotannontekijöitä (Alhola 2008, 43). Resurssit mahdollistavat tuotteiden valmistamiseen sekä niihin liittyvät toiminnot. Perinteisessä kustannuslaskennassa ei välttämättä ilmene resurssien käytön tehokkuus, mutta toimintolaskennassa pyritään selvittämään resurssien teoreettinen kapasiteetti ja toteutunut kapasiteetti. (Uusi-Rauva et. al. 1994, 34-45)

Toiminnot kuvastavat sitä mitä yrityksessä tehdään. Toiminnot voidaan jaotella esimerkiksi myyntiin, markkinointiin ja valmistukseen. Toimintolaskennassa kaikki kulut voidaan ajatella muuttuvina kustannuksia, sillä toimintojen käyttämät kustannukset muuttuvat esimerkiksi tuotantoerien mukaan. Toiminnot voidaan jaotella yksikkö-, -tuotantoerä, tuote –ja palvelutasojen toiminnoiksi. Yksikkötason

toiminnot voidaan kohdistaa suoraan hyödykkeelle ja eräkohtaiset kustannukset volyymin mukaan. Tuotetason toiminnot ovat tiettyä tuotetta tukevia toimintoja, joten kustannukset voidaan kohdistaa vain nimenomaiselle tuotteelle. Palvelutason toiminnot kattavat koko yrityksen, ja ne voidaan jakaa yksiköille järkevän kohdistamisperiaatteen mukaan. (Uusi-Rauva et. al. 1994, 39)

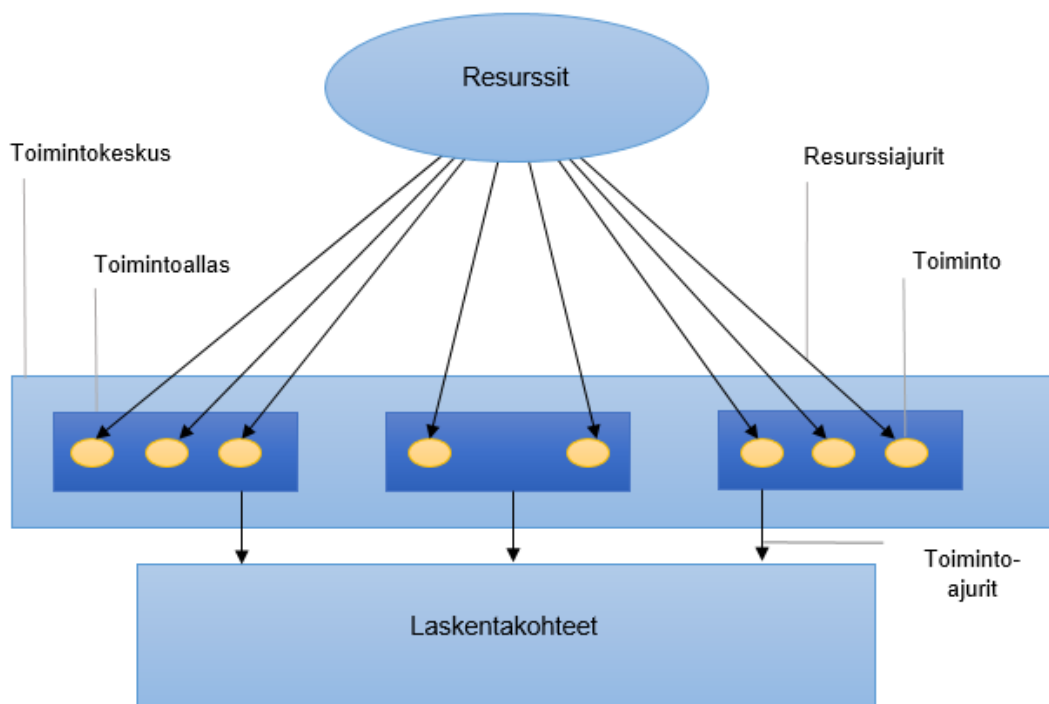
Alhola (2008, 31) tiivistää toimintolaskennan perusajatuksen kustannuslaskennaksi, joka ”seuraa kustannuksia yrityksen operatiivista tiedoista, eli siitä mitä ihmiset ja koneet todella tekevät yhteistyössä”. Se kuvaa hyvin ajatusta kustannusten kohdistamisesta aiheuttamisperiaatteen mukaan toimintoilta tuotteille.

2.3 Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa

Kustannusten kohdistaminen toiminoittain tuotteille aiheuttaa merkittäviä eroa perinteisiin kustannuslaskentamalleihin verrattuna (Cooper & Kaplan 1988a). Perinteisestä kustannuslaskennasta poiketen, toimintolaskennassa aiheutuneet kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskentakohteille jakamisen tai vyöryttämisen sijaan (Alhola 2008, 41).

Toimintolaskennassa kaikki muut paitsi tuotekehitys –ja ylikapasiteetikustannukset kohdistetaan tuotteille. T&K-menoja tulisi Cooperin ja Kaplanin (1988a) mukaan ajatella investointeina joissa tuottoja ja kuluja tulisi mitata toiminnasta syntyvien tuotteiden elinkaaren mukaan.

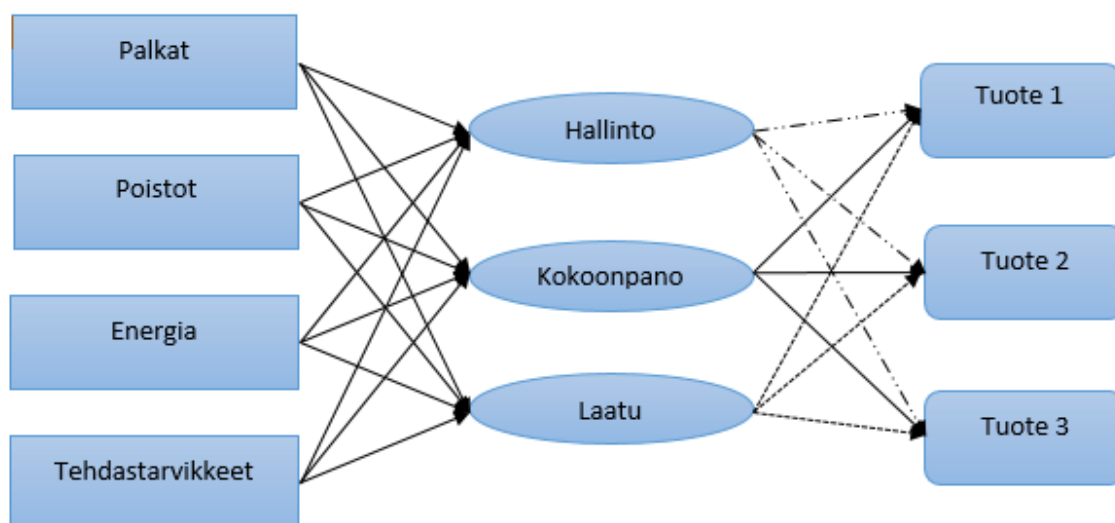
Kokonaiskustannuksista suoran työn osuus on pienentynyt samalla kun tukitoimintojen osuus on kasvanut. Tukitoimintojen kustannukset on perinteisessä kustannuslaskennassa kohdistettu tuotteille työtunteihin perustuen. Toimintolaskentamallissa kaikki kustannukset, poissulkien ylikapasiteetti –ja T&K –kustannukset kohdistetaan tuotteille, sillä kaikkien yrityksen toimintojen ajatellaan olevan tuotantoa tukevia. Tutkimus- ja tuotekehitysmenoja tulisi Cooperin ja Kaplanin mukaan ajatella investointeina, tuottoja ja kuluja tulisi mitata toiminnasta syntyvien tuotteiden elinkaaren mukaan. (Cooper & Kaplan 1988a)



Kuvio 3. Kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja suhteet (Alhola 2008, 43)

Kuviossa 3 on esitetty kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja niiden väliset suhteet toimintolaskennassa. Edellä resurssit määriteltiin tuotannontekijöiksi, jotka mahdollistavat toimintojen olemassaolon. Kustannusten allokointiperusteena olevat kustannusajurit voidaan jakaa resurssiajureihin ja toimintoajureihin. Resurssiajurilla tarkoitetaan allokointiperustetta, jolla resurssikustannukset kohdistetaan toiminnoille. Toimintoajureilla puolestaan tarkoitetaan allokointiperustetta kohdistettaessa kuluja toiminnoilta laskentakohteille. (Alhola 2008, 44) Resurssien aiheuttamat kustannukset voidaan kohdistaa suoraan toiminnoille tai toimintoaltaan avulla eli yhdistämällä tietyn toiminnon kokonaiskustannukset (Alhola 2008, 50).

Kuviossa 4 on esitetty toimintolaskentamalli käytännössä. Mallissa resurssit eli palkat, poistot, energia ja tehdastarvikkeet jaotellaan resurssiajureilla toiminnoille, joita esimerkissä ovat hallinto, kokoonpano ja laatu. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan edelleen tuotteille toimintoajureiden avulla.



Kuvio 4. ABC-malli käytännössä (Mukaillen Tse & Gong 2009)

Resurssiajurin määrittäminen riippuu resurssin luonteesta. Palkat voidaan kohdistaa työtunteihin perustuen, tehdasrakennuksen poistot käytettyjen neliömetrien mukaan, energia kulutettujen yksiköiden mukaan ja tehdastarvikkeet (raaka-aine) painoon perustuen. Toimintoajureilla kohdistetaan toimintojen kustannukset tuotteille sen perusteella, kuinka monta yksikköä kukin tuote toimintoja käyttää. Esimerkiksi kokoonpano tai laadunvalvonta voivat viedä eri verran aikaa eri tuotteilta, joten tuotteille tulee kohdistaa vain sille kuuluva osa kustannuksista. (Tse & Gong 2009)

2.4 Toimintolaskennasta saatavat hyödyt

Mallin kehittäjien mukaan tieto toimintojen yhteydestä resursseihin antaa johdolle selkeän kuvan tuottojen ja kustannusten muodostumisesta ja mahdollistaa keskittymisen tuloksen kannalta tärkeimpiin toimintoihin. Lisäksi mallista saatavalla tuotekohtaisella kustannustiedolla erotetaan kannattamattomat tuotteet ja keskittyä kannattavien valmistukseen (Cooper & Kaplan 1991).

Innesin, Mitchellin ja Sinclairin (2000) englantilaisille yrityksille 1994 ja 1999 tekemän kyselytutkimuksen mukaan tärkeimmät toimintolaskennan käyttökohteet ovat kustannusten alentaminen, tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu sekä tehokkuuden arviointi ja kehittäminen. Vastaajat myös kokivat onnistuneensa mainituilla osa-alueilla erittäin hyvin.

Cagwinin ja Bouwmanin (2002) tutkimuksessa puolestaan havaittiin toimintolaskentamallin käytön olevassa yhteydessä yrityksen parempaan taloudelliseen menestykseen. Mallista hyötyvät eniten yritykset, joissa kustannusten merkitys on suhteellisen suuri ja vähän konsernin sisäistä kaupankäyntiä. Uusi-Rauvan et. al. (1994, 50) mukaan toimintolaskenta on organisaatiossa helposti ymmärrettävä, konkreettinen malli jonka avulla voidaan osoittaa työtehtävien vaikutus toiminnan tehokkuuteen ja mahdollistaa työn tulosten tarkastelu. Heidän mukaansa se myös parantaa yhteistyötä organisaatiossa sen selventäessä prosessien välisiä yhteyksiä.

Keskeiset havaitut hyödyt toimintolaskennasta ovat tehokkuuden saavuttaminen todellisten kustannusten ymmärtämisen avulla. Kun kustannukset on määritelty tarkasti, voidaan tietoa käyttää hinnoittelun perustana.

2.5 Toimintolaskennan kritiikistä

Vaikka ABC-mallista tuli julkaisunsa jälkeen nopeasti suosittu laskentamalli yrityksissä, on se kohdannut paljon kritiikkiä sekä sitä käyttäviltä yrityksiltä, että tutkijoilta. Osa tutkimuksista kritisoi mallin hyödyllisyyttä ja toimintaa (Gosselin 1997; Anderson 1995; Tse & Gong 2009), osa taas suosittelee jopa mallin hylkäämistä (Abernethy et. al. 2001). Malmin (1997) tutkimuksessa puolestaan selvitettiin ongelmien lisäksi myös syitä mallin epäonnistumiselle. Myös mallin kehittäjät myöntävät ABC-mallin ongelmat: se on kallis ottaa käyttöön eikä toimi yritysten monimutkaisessa toimintaympäristössä (Kaplan & Anderson 2004; Kaplan & Anderson 2007).

Andersonin (1995) case-tutkimuksessa selvitettiin ABC-mallin implementointia General Motorsilla seitsemän vuoden ajan. GM:n eri tehtailla kokeiltiin useaa erilaista kustannuslaskentamallia, jonka seurauksena ABC-malli levisi yrityksessä laajempaan käyttöön osaksi strategiaa. ABC-mallin käyttö ei kuitenkaan muodostunut osaksi rutiineita. Mallia varten kerättiin tietoa, mutta sitä ei osattu hyödyntää päätöksenteossa, sillä käyttäjien mukaan malli ei vastannut heidän tarpeisiinsa. Mallin ylläpitämistä pidettiin liian kalliina siitä saatavaan hyötyyn nähden. Lisäksi työntekijät katsoivat sen aiheuttavan tulospainetta

tuotantolaitoksella, vaikka se johtaisikin kustannusten alentumiseen. Kokonaisuutena, työntekijät eivät ymmärtäneet mallin hyödyllisyyttä ja vastustivat mallin käyttöönottoa. (Anderson 1995)

Gosselinin (1997) tutkimuksessa havaittiin, että merkittävä osa ABC-mallin valinneista yrityksistä ei onnistu sen toimeenpanossa. Mallin implementoinnin onnistuminen on yhteydessä keskitettyyn organisaatiomalliin ja korkeampaan muodollisuuden asteeseen. Barret (2005) puolestaan kritisoi ABC-mallia siitä, ettei siinä huomioida, että työntekijät ovat osan työajastaan toimeettomia, eikä kapasiteettia näin hyödynnetä täysin. Tämä aiheuttaa mallissa ongelmia tilanteissa, joissa pyritään optimoimaan tuottoja ja kustannuksia poistamalla ylimääräistä kapasiteettia.

Innes, Falconer & Sinclair (2000) selvittivät vuosina 1994 ja 1999 tehdyissä kyselytutkimuksissaan ABC-mallin käyttöä englantilaisissa yrityksissä. ABC-mallin käyttöönottajista ensimmäisessä tutkimuksessa 13 prosenttia, jälkimmäisessä 15 prosenttia oli luopunut sen käytöstä. Syinä olivat mallin monimutkaisuus ja suuret kustannukset.

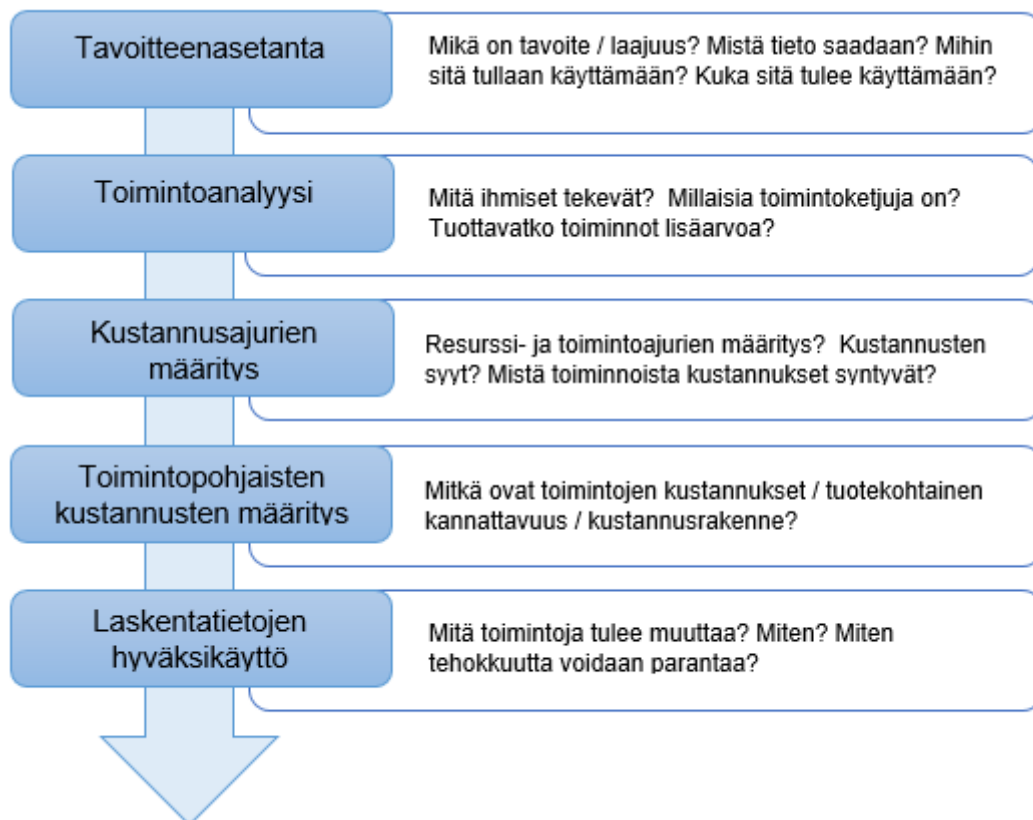
Tse ja Gong (2009) ovat koonneet useammassa tutkimuksessa havaittuja syitä ABC-mallin käyttöönoton epäonnistumiseen. Niitä ovat mallin vaatimat mittavat aika- ja resurssipanostukset, puutteet laskentamallin ja muiden IT- järjestelmien yhtenäisyydessä. Lisäksi ongelmina nähtiin mallin monimutkaisuus suuressa organisaatiossa sekä johdon tuen puute.

Tiedon keräämiseen kuluva aika ja sen vaatimat resurssit johtivat yrityksissä mallin hylkäämiseen tai muokkaamiseen. Puutteellisilla ja vanhoilla tiedoilla kustannusten arviointi on epätarkkaa. Kehittymättömät tietojärjestelmät olivat osasy syy mallin toimimattomuuteen. (Kaplan & Anderson 2007)

2.6 Toimintolaskentamallin käyttöönotto

Kun laskentamallia suunnitellaan, kerätään aluksi tietoa suorien ja epäsuorien resurssien kulutuksesta laskentakohteittain, keskittyen määrältään merkittäviin ja

laskentakohteittain huomattavasti vaihteleviin resursseihin (Kaplan ja Cooper 1991). Alholan (2008, 93) mukaan toimintolaskentamallin käyttöönotto on pitkäaikainen prosessi, joka voidaan jakaa eri vaiheisiin. Se alkaa tavoitteenasetannasta ja päättyy mallista saatavan tiedon hyödyntämiseen (Kuvio 5).



Kuvio 5. Toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet (Mukaiillen Alhola 2008, 92)

Tavoitteenasetannassa määritellään, mihin toimintolaskennasta saatavaa informaatiota tullaan käyttämään ja kuinka laajaa mallia ollaan tekemässä. Toimintolaskentamallissa keskeistä on toimintoanalyysi. Sen tavoitteena on kertoa mitä organisaatiossa tehdään ja mitä resursseja havaittuihin toimintoihin sitoutuu. Toimintoanalyysissä selvitetään toimintojen suorittamistiheys sekä eri toimintojen liittyminen toisiinsa. Lisäksi selvitetään, mikä aiheuttaa toiminnon suorittamisen, mitä toiminnon suorittamisesta seuraa ja kuka tarvitsee toimintoa. (Alhola 2008, 94) Toimintoanalyysin pohjalta saatavaa tietoa voidaan hyödyntää toimintolaskentamallin lisäksi myös toimintojohtamisessa.

Toimintoanalyysi suoritetaan haastattelemalla toiminnoista vastaavia avainhenkilöitä, sekä esimiehiä että alaisia, riittävän laaja-alaisesti. Toimintojen kartoittamisen jälkeen määritellään, kuinka paljon eri toimintoja käytetään. (Alhola 2008, 95) Toimintoanalyysissä haastatellaan ensin osastojen johtajia. Haastatteluilla pyritään ymmärtämään toimintoja ja tekijöitä, jotka aiheuttavat tietyn toiminnon tapahtumisen (Kaplan & Cooper 1991).

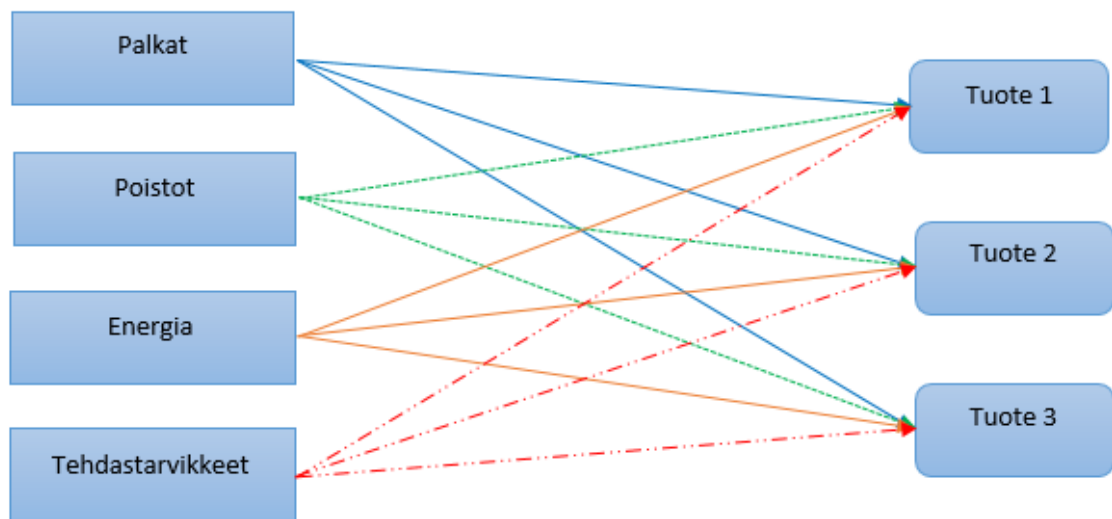
Toimintoanalyysin pohjalta määritellään kustannusajurit sekä resursseilta toiminnoille, että toiminnoilta laskentakohteille. Kustannusajurit vaihtelevat toimintojen luonteen mukaisesti (Tse & Gong 2009). Tämän jälkeen voidaan laskea toimintopohjaiset kustannukset tuotteille (Alhola 2008, 93). Toimintolaskentamallista saatavaa laskentatietoja hyödyntämällä voidaan pohtia, kuinka yrityksen toimintoja tulee muuttaa ja miten tehokkuutta voidaan parantaa. Tarkemman kustannusinformaation valossa voidaan tehdä myös strategisia päätöksiä, kuten luopua kannattamattomien tuotteiden valmistuksesta tai muuttaa hinnoittelua (Kaplan & Cooper 1991).

Työn empiirinen osa perustuu toimintolaskennan käyttöönoton toiseen vaiheeseen (Kuvio 5). Toimintoanalyysin avulla pyritään selvittämään, mitä eri osastoilla tehdään, miten osastojen toiminta on linkittynyt toisiinsa ja millaista lisäarvoa osastojen toiminnot tuottavat.

2.7 Aikaperusteinen toimintolaskenta

Kun huomattiin, ettei ABC-malli soveltunut odotetulla tavalla yritysten käyttöön, alettiin 1990-luvulla kehittää uusia kustannuslaskennan malleja (Tse & Gong 2009). Barretin (2005) mukaan ajankäyttöön perustuvia kustannuslaskentamalleja esiteltiin jo vuonna 1997, mutta mallin kehittäjänä pidetään kuitenkin Robert Kaplania, joka esitteli 2000-luvun alkupuolella aikaperusteisen toimintolaskennan (Time-Driven Activity-Based Costing, TDABC). Aikaperusteinen toimintolaskenta ei hylkää perinteistä toimintolaskentaa, vaan uusi malli perustuu edelliseen ollen tästä kehittyneempi versio (Kaplan & Anderson 2007).

Siirtyminen TDABC-malliin ei ole työlästä, sillä tietoja, johon ABC-mallin käyttö perustuu, voidaan sellaisenaan käyttää resurssi-toimintoajureiden määrittämisessä. Kun ABC-mallissa kustannukset kohdistettiin resursseilta toiminnoille ja toiminnoilta tuotteille, TDABC-mallissa resurssikustannukset on ohjattu suoraan tuotteille resurssi-toimintoajureiden avulla. (Tse & Gong 2009) Kuviossa 6 on esitetty mallin toiminta käytännössä:



Kuvio 6: Aikaperusteinen toimintolaskentamalli (Mukaillen Tse & Gong 2009)

TDABC-mallissa määritetään tarvittavat resurssivaatimukset transaktioittain, tuotteittain tai asiakkaittain (Kuvio 6). Jokaiselle resurssille määritellään kapasiteetikustannus eli kustannus aikayksikköä kohden sekä kapasiteetin käyttö transaktioittain. Se kuvaa kuinka monta kertaa yksikkö käyttää resurssia tuotteittain, palveluittain ja asiakkain. (Kaplan & Anderson 2007; Kaplan & Anderson 2004)

Aikayksikkökohtaisen kustannuksen määrittelemisessä lasketaan aluksi teoreettisesta käytettävistä olevasta kapasiteetista todellinen kapasiteetti. Peukalosääntönä Kaplan mainitsee todellinen kapasiteetin olevan noin 80 prosenttia teoreettisesta, sillä esimerkiksi työtunneista osa ajasta kuluu työntekijöiden väliseen kommunikointiin ja taukoihin. (Kaplan & Anderson 2004) Kapasiteetikustannusajuri lasketaan jakamalla käytetyt kokonaiskustannukset todellisesti käytössä olevalla kapasiteetillä, jolloin saadaan aikayksikköperusteinen hinta (Kaplan & Anderson 2007).

Yksikköjen toimintojen käyttämän ajan laskemiseksi määritetään aika, jota yksi yksikkö kuluttaa toiminnoittain. Tämä voidaan selvittää haastattelemalla tai tarkkailemalla. (Kaplan & Anderson 2004) Osalle toiminnoista voidaan saada luotettavaa tietoa tietojärjestelmistä, mutta johdon subjektiivinen arviointi on tarpeellista tilanteissa, joissa tietoa ei ole saatavilla (Barret 2005).

TDABC-malli mahdollistaa kustannusten raportoinnin sekä toiminnoittain että niihin kohdistuvan ajankäytön perusteella (Kaplan & Anderson 2004). Mallista saadaan tietoa toiminnon vaatiman toteutuneesta ja teoreettisesta kapasiteetista, mikä on tärkeää kapasiteetin johtamisen kannalta (Barret 2005). Mallin ottaessa huomioon käyttämättömän kapasiteetin, voidaan myös laskea käyttämättömälle kapasiteetille kustannus ja karsia turhia kustannuksia. Laskentamallilla voidaan näin esimerkiksi välttää turhien kapasiteetti-investointien tekeminen. Vastaavasti tyhjäkäytöllä oleva kapasiteetti voidaan täyttää laajentamalla toimintaa. (Kaplan & Anderson 2004)

Tuotannossa tapahtuvat muutokset on helppo ottaa laskentamallissa huomioon ennustamalla yksikön käyttämän ajan uusille toiminnoille. Myös kustannusajureiden päivittäminen resurssien kustannusten, kuten esimerkiksi työntekijäpalkkojen, muuttuessa on helppoa. Toiminto-resurssiajuriin voi vaikuttaa myös muutos toiminnon tehokkuudessa esimerkiksi laatuohjelmien tai muiden toimintaa tehostavien toimenpiteiden johdosta. (Kaplan & Anderson 2004)

Resurssien allokoinnin perustuessa työntekijöiden käyttämään aikaan, saavutetaan TDABC-mallista merkittäviä hyötyjä yrityksissä, joissa on henkilöstöresurssit ovat suhteellisesti suuret ja toiminnot ovat standardimuotoisia (Tse & Gang 2009). Malli ei kuitenkaan sovellu toiminnoille, joissa ajankäyttö vaihtelee merkittävästi –kuten esimerkiksi markkinointi –ja tuotekehityspalveluille. ABC –ja TDABC –malleja tulisi Garretin (2005) mukaan käyttää yhdessä, jotta molemmista saadaan paras hyöty. Kaplanin (2014) mukaan aikaperusteisesta toimintolaskennasta on hyötyä esimerkiksi terveydenhuollon prosessien kustannusten määrittämisessä ja alentamisessa, joka johtaa parempaan palvelun laatuun. Kaplanin ajatusta tukee

useat tutkimukset TDABC-mallin käytöstä terveydenhuollossa, kuten esimerkiksi Chenin et. al. (2015) ja Frenchin et. al. (2013) tutkimukset.

Chen et. al. (2015) mukaan erään lontoolaisen sairaalan polvileikkausten kustannuksia saatiin tehostettua aikaperusteisen toimintolaskennan avulla. TDABC-mallilla määritettiin kustannukset, jotka aiheutuivat ennen operaatiota, operaatioon liittyvästä hallinnosta, itse leikkaustarvikkeista, työvoimasta sekä leikkauksen jälkeisistä kustannuksista. Lisäksi leikkaukselle kohdistettiin sille kuuluvat yleiskustannukset. Kustannusten määrittelyn jälkeen voitiin toimintoja tehostaa esimerkiksi pienentämällä potilaan sairaalassa viettämää aikaa ja tehostamalla leikkauksessa tarvittavien implanttien hankintaa. Lisäksi yleiskustannuksiin voitiin kohdistaa enemmän huomiota. French et. al. (2013) puolestaan tutkivat, millaisia hyötyjä TDABC-mallilla saadaan terveydenhuollon yksikössä. Tavoitteena oli TDABC-mallin avulla saada selville tekijöitä, joista voidaan vähentää kustannuksia ja samanaikaisesti parantaa laatua. Kahden tehostuskierroksen seurauksena henkilöstön ajankäyttö potilasta kohden väheni 33 prosenttia vaikuttaen kustannusten alenemiseen 46 prosentilla yksikössä.

Edellä esitetyt tutkimukset tukevat Kaplanin ajatuksia TDABC-mallin käytön eduista terveydenhuollosta. Edellisten lisäksi mallin käytöllä on saavutettu tehokkuusetuja myös kirjastossa. Kahta tiedekirjastojen toiminnan tehostamista käsittelevässä tutkimuksessa havaittiin TDABC-mallin sopivan parhaiden käytäntöjen löytämiseksi ja tehokkuusetujen saavuttamiseksi. (Siguenza-Guzman et. al. 2016)

ABC-mallin tavoin, myös TDABC-malli on saanut kritiikkiä. Gervais et. al. (2010) kritisoivat mallia esimerkiksi yksikkökustannusten määrittämisestä ja ajankäytön mittaamisen ongelmallisuudesta. Yksikkökustannusten määrittämisessä ei kirjoittajien mukaan olla yksimielisiä siitä, käytetäänkö määrittämisessä standardikustannusta vai toteutunutta kustannusta. Ajankäytön oletukset ovat myös ongelmallisia, sillä kaikkea ajankäyttöä ei voida mitata vaan ne perustuvat johdon määrityksiin ja oletuksiin. Mallia tulisi myös päivittää jatkuvasti ajankäytön ja arvioidun ajankäytön muuttuessa ja mikäli näin ei tehdä, ei malli anna todellista kuvaa kustannuksista.

2.8 Toimintojohtaminen

Toimintojohtamisella tarkoitetaan toimintolaskennasta saatavaan informaatioon perustuvaa johtamista. Cooper ja Kaplan toivat jo vuonna 1991 artikkelissaan esille toimenpiteet, joita johdon tulisi tehdä toimintolaskennan pohjalta. Vuotta myöhemmin julkaistuissa artikkeleissa esiteltiin toimintojohtaminen. (Cooper & Kaplan 1991; Kaplan & Cooper 1992; Turney 1992)

ABC-mallin pohjalta tehtävät toimenpiteet olivat tuotteiden uudelleenhinnoittelu sekä kustannussäästöt pienentämällä resurssien kulutusta yrityksen eri toiminnoissa (Cooper & Kaplan 1991). Artikkelissaan "From ABC to ABM" he kirjoittivat toimintolaskennasta saatavan informaation hyödyistä yrityksen johtamisessa. Koko yrityksen toiminnot kattavasta kustannustiedosta saadaan tukea sekä strategiseen että operatiiviseen päätöksentekoon. Turneyn (1992) mukaan toiminnot ovat seurausta strategisista päätöksistä, jotka taas voidaan perustaa toimintolaskennasta saatavaan informaatioon.

Kaplan ja Cooper (1992) tuovat myös esille, ettei ABC-mallista saatava informaatio itsessään johda tehokkuuteen ja tuottavuuden parantamiseen, vaan yrityksessä on tehtävä mallista saatavan tiedon pohjalta tietoisia muutoksia hyötyäkseen kerätystä tiedosta. Turneyn (1992) mukaan kaikkia liiketoiminnan osa-alueita tulee jatkuvasti parantaa ja määrittellä mitkä toiminnot ovat kannattavia ja mitkä kannattamattomia. Määrittelyn pohjalta voidaan turhista luopua turhista toiminnoista ja löytää organisaatiosta parhaat käytännöt.

Toimintojohtamisen tavoitteena on lisätä tuotteiden arvoa asiakkaalle ja täten parantaa yrityksen kannattavuutta (Turney 1992). Alholan (2008, 85) mukaan toimintojohtamisessa yhdistellään useita johtamisen suuntauksia, kuten laatujohtamista ja aikaperusteista johtamista, laskentatiedon perustuessa toimintolaskentamallista saatavaan informaatioon. Toimintojohtaminen ei näin ole irrallinen tai muita poissulkeva kokonaisuus, vaan sitä on pidettävä mukana toimintolaskentamallia kehitettäessä.

2.9 Toimintolaskennan edut siirtohinnoittelussa

Toimintolaskennassa tavoitteena on kohdistaa kustannukset tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Siirtohinnoittelussa keskiössä on markkinaehtoperiaatteen noudattaminen. Se tarkoittaa, että konsernin sisällä tapahtunut transaktio on vertailukelpoinen kahden riippumattoman yrityksen väliseen vastaavaan transaktioon nähden. Myös siirtohinnoittelussa tulee kustannukset kohdistaa tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan, joten toimintolaskennan käyttö on perusteltua siirtohintojen määrittämisessä.

Toimintolaskentaa ja siirtohinnoittelua käsitteleviä artikkeleita on vähäisesti mutta olemassa oleva tieto osoittaa mallin hyödyt. Stevensonin ja Cabellin (2002) mukaan toimintolaskentamalli kohdistaa kustannukset tarkemmin kuin perinteinen kustannuslaskentamalli. Artikkelissaan he integroivat toimintolaskennan osaksi yrityksen siirtohinnoittelua. Artikkelissa verrataan perinteisen kustannuslaskentamallin eroa toimintolaskentamalliin kustannusten kohdistamisessa eri liiketoiminta-alueilla. Esimerkissä kohdistetaan aluksi kustannukset perinteisellä laskentatavalla. Siinä yleiskustannukset on jaettu työtunteihin perustuen ja kohdistettu tuotteen valmistukseen käytettävän ajan perusteella. Käytettäessä toimintolaskentaa kustannusten allokoinnissa, pysyvät suoraan tuotteelle kohdistettavat työ – ja materiaalikustannukset ennallaan, mutta kiinteät kustannukset kohdistetaan tuotetasolle niiden todellisen toimintojen kulutuksen mukaan. (Stevenson & Cabell 2002)

Kaplanin et. al. (1997) tutkimus tukee Stevensonin & Cabellin (2002) ajatuksia toimintolaskennan hyödyistä siirtohinnoittelussa. Artikkelissa kohdeyrityksen siirtohinnoittelussa perinteiset menetelmät eivät olleet toimivia: vertailukelpoista markkinahintaa ei ollut saatavilla, kokonaiskustannusten laskenta ei ottanut huomioon todellista kustannusrakennetta eikä kokonaiskustannusten jakaminen tuotantoyhtiöille ei ollut mielekästä, sillä yksittäisen yhtiön oman tuotannon optimointitavoitteet heikensivät konsernin kokonaistulosta. Myös neuvoteltujen siirtohintojen katsottiin olevan käyttökelvottomia sen johtaessa konsernin sisäisiin

ristiriitihin hinnoittelupäätöksissä. Yrityksessä otettiin vaiheittain käyttöön toimintolaskentamalli, jonka perusteella myös siirtohinnat alettiin määrittellä. Jokaiselle toiminnolle laskettiin standardikustannusajuri, joka kohdistettiin tuotteelle todellisen valmistusmäärän ja toiminnon käytön perusteella. Siirtohinnoittelussa laskettiin ensin tuote- ja eräkohtaiset suorat yksikkökustannukset, joiden lisäksi laskettiin tuotekohtaiset ja tehdastason kustannukset. Toimintolaskennan käyttöönotto ratkaisi paitsi siirtohinnoitteluongelman, myös lisäsi tietoa kapasiteetin käytöstä ja tuotekohtaisista kannattavuuksista mahdollistaen keskittymisen strategian kannalta tärkeisiin ja tuottaviin tuotteisiin. Lisäksi toimintolaskennan käyttöönotto tehosti tuotantoa ja auttoi kustannusten karsimisessa tuotantoyhtiöissä .(Kaplan et al. 1997)

Toimintolaskennalla saatava hyöty siirtohinnoittelussa on kustannusten allokoiminen todellisen aiheuttamisperusteen mukaan, jolloin siirtohinnoitteluun liittyvä veroriski pienenee. Kuten kahdessa edellä esitetyssä artikkelissa osoitettiin, voidaan toimintolaskennalla saavuttaa hyötyjä siirtohintojen määrittämisessä. Tässä tutkielmassa käsitellään konsernin hallintopalvelujen kustannusten allokointia. Allokoitavat kustannukset ovat yritystasolla kiinteitä kustannuksia, joten toimintolaskentamalli hyvin niiden jaotteluun.

3 TUTKIMUSMENETELMÄT, TUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA KONTEKSTI

3.1 Aineisto ja tutkimusmenetelmät

Työssä käytettävä aineisto koostuu kohdeyrityksen eri osastojen työntekijöille tehdyistä haastatteluista ja yrityksen nykyisestä kustannusten allokointimallista. Tutkimuksessa on haastateltu sekä esimiehiä että työntekijöitä. Haastattelut toteutettiin kasvokkain kesällä 2016 yrityksen pääkonttorin toimitiloissa.

Tutkimusmenetelmillä tarkoitetaan tutkimuksessa käytettävää strategiaa, joka mahdollistaa tutkimuksen arvioinnin ja toistettavuuden. Tutkimusmenetelmä ohjaa paitsi tiedon keräämistä, myös sen analysointia (Lapan et. al. 2012, 69-70). Tutkimusmenetelmiä valittaessa lähtökohta on ollut, millä keinoin tutkimusongelmaan on mielekkäintä etsiä vastausta ja millaiset tutkimusmenetelmät vastaavat tutkimusongelmaan ja sopivat parhaiten aineiston analysointiin. Aineistonhankintamenetelmänä on käytetty teemahaastattelua. Aineiston analyysimenetelmänä on käytetty sisällönanalyysia.

3.2 Aineistonhankintamenetelmä

Tämä tutkimus on tyypiltään laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus. Laadulliselle tutkimukselle tyypillisiä aineistonhankintamenetelmiä ovat esimerkiksi haastattelut, kyselyt ja havainnointi. Tässä tutkimuksessa aineistonhankintamenetelmäksi on valittu haastattelu. Haastattelun etu on muun muassa joustavuus, sillä haastattelukysymykset voidaan esittää haastattelijan valitsemassa järjestyksessä, kysymysten sanamuotoja voidaan selventää ja mahdollisia väärinkäsityksiä voidaan oikaista. Lisäksi haastattelu menetelmänä mahdollistaa aiheeseen liittyvän keskustelun käymisen. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 71–73). Aineistonhankintamenetelmää valittaessa on pyritty valitsemaan menetelmä, joka sopii ilmiön tarkasteluun ja jolla vastauksista saataisiin mahdollisimman kattavia.

Haastattelumenetelmiä valittaessa on pohdittava tutkimuskyselyn strukturoinnin tasoa. Kvalitatiivisen tutkimuksen haastattelumenetelmiä ovat esimerkiksi lomakehaastattelu, syvähaastattelu ja teemahaastattelu. Lomakehaastattelu

soveltuu parhaiten kvantitatiivisen aineiston keräämiseen, syvä – ja teemahaastattelu soveltuvat puolestaan kvalitatiivisen aineiston keräämiseen. (Tuomi & Saarijärvi 2009,74)

Teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu tarkoittaa menetelmää, jossa teemat ja kysymykset on määritelty etukäteen, mutta vastaukset ja keskustelu ilmiön ympärillä eivät ole täysin sidottuja kysymyksiin. Teemahaastattelussa kysymykset voidaan esittää eri järjestyksessä ja eri sanamuotoja käyttäen tiedonantajasta riippuen. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 75) Teemahaastattelu sopii esitellyistä menetelmistä parhaiten tämän tutkimuksen tiedonhankintaan, sillä tarkasteltava ilmiö on monimutkainen ja on odotettavaa, että haastateltavien käsitys ja ymmärrys aiheesta eroavat keskenään. Näin eri haastateltavien kanssa kysymyksiä voidaan tarkentaa tarpeen vaatiessa ja käydä selventävää keskustelua ilmiön ymmärtämiseksi.

Kvalitatiivisen tutkimuksen tarkoituksena ei ole tilastollinen yleistettävyyys, vaan ilmiön kuvaaminen ja ymmärtäminen. Haastattelujen määrän sijasta on tärkeää, että haastateltavat tuntevat tarkasteltavan ilmiön mahdollisimman hyvin. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 86) Haastateltavia valittaessa pohdittiin kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa, keillä vastaajista olisi mahdollisimman paljon tietoa ilmiöstä, keitä tulisi haastatella ymmärryksen saavuttamiseksi.

3.3 Aineiston analyysimenetelmä

Aineiston keräämisen jälkeen tutkijan on perehdyttävä huolellisesti keräämäänsä aineistoon. Aineiston analyysimenetelmiä on monia. Tämän tutkimuksen tutkimusongelman asettelun näkökulmasta tarkoituksenmukaisin analyysimenetelmä on sisällönanalyysi.

Sisällönanalyysi mahdollistaa kerätyn aineiston objektiivisen ja systemaattisen analysoinnin. Menetelmällä pyritään tiivistämään aineistosta tutkittavan ilmiön kannalta olennaiset asiat luettavaan muotoon. Kun aineisto on saatu järjestettyä, voidaan sen perusteella tehdä johtopäätöksiä tutkittavasta ilmiöstä. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 108)

Menetelmänä sisällönanalyysi voidaan jaotella aineistolähtöiseen, –teorialähtöiseen –ja teoriaohjaavaan sisällönanalyysiin. Tässä tutkimuksessa on käytetty teorialähtöistä sisällönanalyysia, jossa aineiston luokittelun taustalla on aikaisempi teoria. Menetelmässä muodostetaan analyysirunko, johon luokitellaan aineistosta ne tekijät, jotka liittyvät analyysiin ja toisaalta erotella siihen kuulumattomat asiat. Analyysirunko voi olla strukturoitu tai strukturoimaton. Teoriaohjaava sisällönanalyysi on muutoin aineistolähtöisen menetelmän kaltainen, mutta abstrahoidessa tietoa, liitetään empiirinen aineisto teoreettisiin käsitteisiin. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 116-117).

Tässä tutkimuksessa aineiston analyysissa lähtökohtana on käytetty teorialähtöistä sisällönanalyysia, sillä tarkasteltavan ilmiön taustalla on teoria, jonka soveltuvuutta työn empiirisessä osassa testataan. Lisäksi työssä on käsitelty myös muita aineistosta nousevia tekijöitä. Kuten Tuomi & Saarijärvi (2009, 113) toteavat, teorialähtöisessä sisällönanalyysissa analyysirunko voi olla väljä ja siihen voidaan sisällyttää myös teorian ulkopuolelta nousevia tekijöitä.

3.4 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus toteutettiin haastattelemalla 17 henkilöä kohdeyrityksen eri osastoilta. Haastateltavat työskentelivät sekä esimiehinä että työntekijöinä. Haastattelujen kestot vaihtelivat noin 20 minuutista tuntiin. Yhteensä haastattelumateriaalia kertyi noin 9,5 tuntia.

Haastateltavien valinnat

Haastateltavat henkilöt valittiin yhdessä kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa. Tutkimuksessa ei haastateltu koko pääkonttorin henkilöstöä, vaan rajattiin otos tutkimuksen kannalta tarkoitustenmukaisten henkilöiden haastatteluihin. Haastateltavien valintoja tehdessä pohdittiin, kuinka hyvin kyseiset henkilöt tunsivat osaston toiminnan ja keneltä saataisiin luotettavinta tietoa osaston toiminnasta. Henkilöitä valittaessa käytiin läpi eri osastojen henkilöstöä ja pyrittiin valitsemaan osastoilta sekä esimiehiä että työntekijöitä jotta tutkittavasta ilmiöstä saataisiin

kattavuutta läpi osaston. Alun perin haastateltavia valittiin yhteensä 20, mutta kolme haastateltavista eivät eri syistä olleet tavoitettavissa haastatteluja tehtäessä, joten lopullinen määrä haastateltavia oli 17.

Myynti ja markkinointiosastolta haastateltiin yhteensä seitsemää ihmistä eri asemista. Osaston toiminta jakaantuu edelleen myyntiin ja markkinointiin. Haastateltavat valittiin niin, että molemmilta osastoilta saatiin kattavuutta sekä esimiehiltä että työntekijöiltä. Lisäksi haastateltiin osaston johtajaa. Kahden haastateltavan fyysiset työpaikat sijaitsevat ulkomailla. Näiden henkilöiden osalta haastattelut suoritettiin poikkeuksellisesti puhelimitse, muut haastattelut tehtiin kasvokkain.

Tuotanto-osastolta haastateltiin kahta henkilöä, osaston johtajaa sekä yhtä asiantuntijatehtävissä toimivaa työntekijää. Haastateltavia pohdittaessa tultiin siihen johtopäätökseen, että osaston johtajalla on kattava kuva osaston toiminnasta. Yhden ostajana toimivan asiantuntijan haastattelulla pyrittiin saamaan näkemystä myös osaston erillisestä osa-alueesta.

Laatuosastolta päädyttiin haastattelemaan ainoastaan osaston johtajaa, sillä osaston toiminta on jakaantunut hyvin erilaisiin osa-alueisiin sekä tehtävittäin että maantieteellisesti, osaston johtajalla katsottiin olevan paras ymmärrys osaston toiminnasta kokonaisuutena. Myös tutkimus -ja tuotekehitysosastolta haastateltiin vain osaston johtajaa, sillä osaston toiminnan luonne huomioiden valintoja tehdessä arvioimme, että osaston johtajan haastatteleminen riittää tutkimuksen kannalta.

Taloulosastolta haastateltiin talousjohtajan lisäksi kolmea asiantuntijatehtävissä toimivaa henkilöä. Taloulosaston katsottiin olevan merkityksellinen kustannusten allokoinnin kannalta, lisäksi taloulosastolla tehtävät on jaoteltu siten, että kattavan käsityksen saamiseksi katsottiin olevan perusteltua haastatella eri tehtävissä toimivia työntekijöitä. Valitut työntekijät työskentelivät controllereina sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen tehtävissä.

Lisäksi haastateltiin kahta henkilöä IT-osastolta, joilla on yhdessä kaikki toiminnot kattava käsitys osastosta. IT-osastolla työskentelee lisäksi asiantuntijatehtävissä useita henkilöitä, mutta tutkimusta varten päädyttiin haastattelemaan vain osaston johtoa, sillä he tekevät osastolla päätökset, jotka ovat tutkimuksen kannalta olennaisia.

Otos on tarkoituksenmukainen tutkimuskysymysten kannalta, sillä he edustavat eri osastoja sekä esimiesten että työntekijöiden osalta. Haastatteleamalla osastojen johtoa pyritään saamaan koko osastoa koskevaa informaatiota. Yksittäisiltä työntekijöiltä voidaan saada tarkempaa tietoa osaston tietyn tehtävän kuvan näkökulmasta. Perustiedot haastatteluista on esitetty taulukossa 1.

Taulukko 1: Haastattelujen tiedot

NIMIKE	OSASTO	ASEMA	KESTO
H1	Myynti ja markkinointi	Johtaja	38:17:00
H2	Myynti ja markkinointi	Tuotepäällikkö	27:12:00
H3	Myynti ja markkinointi	Tuotepäällikkö	26:29:00
H4	Myynti ja markkinointi	Tuotepäällikkö	38:33:00
H5	Myynti ja markkinointi	Tuotepäällikkö	21:33:00
H6	Myynti ja markkinointi	Tuotepäällikkö	51:39:00
H7	Myynti ja markkinointi	Johtaja	23:21:00
H8	Tuotanto	Päällikkö	19:18:00
H9	Tuotanto	Ostaja	24:38:00
H10	Laatu	Johtaja	32:13:00
H11	Tutkimus ja tuotekehitys	Johtaja	21:42:00
H12	Talous	Talousjohtaja	25:02:00
H13	Talous	Controller	49:46:00
H14	Talous	Controller	49:54:00
H15	Talous	Controller	49:54:00
H16	IT	Johtaja	35:15:00
H17	IT	Päällikkö	31:13:00
		YHTEENSÄ	9:25:59

Edellä olevaan taulukkoon on koottu haastateltavien perustietoja, kuten osasto, asema sekä haastattelun kesto aika. Lisäksi kukin haastateltava on nimetty koodilla haastateltavan anonyymiteetin säilyttämiseksi. (Taulukko 1).

Haastattelulomake

Haastattelulomake (Liite 1) koostuu 17 kysymyksestä, jotka jakaantuvat neljälle eri osa-alueille. Ensimmäinen osa-alue, ”yleiskuva osaston toiminnasta”, sisältää viisi kysymystä, joiden tarkoituksena on selvittää, mitä osastolla tehdään, mitkä ovat osaston työntekijöiden päävastuualueet, miten osasto on organisoitu ja millainen on yleinen työnkulku osastolla. Lisäksi kysyttiin, voiko haastateltavan mielestä osaston toimintaa jakaa edelleen toimintoihin.

Toinen osa-alue käsitti kahdeksan kysymystä toimintojen määrittämisestä. Kysymysten avulla pyrittiin selvittämään esimerkiksi, mitä lisäarvoa kyseinen toiminto tuottaa, ketkä osallistuvat sen tuottamiseen ja millaisia resursseja toiminnon suorittaminen vaatii. Kysyttiin myös, voidaanko toiminnolle nimetä toimittajaa ja asiakasta. Lisäksi kysyttiin, onko olemassa toistuvia tehtäviä ja eroaako ajankäyttö tehtäviin eri asiakkaiden osalta. Haastattelulomakkeella on myös yksi yleinen kysymys, ”mitä muuta haluat sanoa”.

Lomakkeella kysymykset 14 ja 15 käsittelivät vastaajan työtehtävien sisältöä. Kysymyksillä pyrittiin selvittämään, onko vastaajalla työssään rutiininomaisia tehtäviä. Tätä seuraavassa kysymyksessä selvitettiin, vaihteleeko vastaajan ajankäyttö mahdollisiin rutiininomaisiin tehtäviin, ja mikäli vaihtelee, niin miksi.

Lopuksi esitettiin vielä kaksi kysymystä liittyen siirtohinnoitteluun. Vastaajilta kysyttiin, vaikuttavatko siirtohinnoitteluperiaatteet vastaajan mielestä osastolla tehtäviin päätöksiin, ja jos vaikuttavat niin millaisissa tilanteissa. Lisäksi kysyttiin, ovatko siirtohinnoitteluperiaatteet vastaajan mielestä ymmärrettäviä ja selkeitä.

Haastattelulomakkeen lisäksi haastateltavia pyydettiin jaottelemaan työaikansa jakauma erilliseen Excel-taulukkoon, joka lähetettiin kullekin vastaajalle haastattelun jälkeen sähköpostitse. Excel-taulukossa oli jaoteltuna valmiiksi eri liiketoimintakategoriat, maantieteelliset alueet sekä tuotekategoriat, joiden perusteella mahdollinen jaottelu oli tehtävä.

Haastattelutilanne

Haastattelut tehtiin heinä-elokuussa vuonna 2016 kohdeyrityksen pääkonttorilla, jossa sijaitsevat myös kahta lukuun ottamatta kaikkien vastaajien työpaikat. Ennen haastatteluja vastaajia lähestyttiin sähköpostitse haastattelupyynnöllä, jonka liitteenä oli haastattelukysymykset etukäteen tutustuttaviksi. Jokaisen vastaajan kanssa sovittiin henkilökohtainen tapaaminen neuvotteluhuoneessa. Tästä poikkeuksena olivat kaksi ulkomailla sijaitsevaa työntekijää, joiden kanssa haastattelut tehtiin puhelimitse. Myös he saivat englanniksi käännetyn kysymyspatteriston tutustuttavaksi etukäteen.

Haastattelutilanteessa vastaajille kerrottiin vielä tarkemmin tehtävästä tutkimuksesta ja mitä tutkimuksella oli tarkoitus selvittää. Haastateltavien kanssa käytiin läpi kysymyslomakkeen rakenne ja kerrottiin että vastaukset nauhoitetaan litterointia varten. Itse haastattelussa haastattelijä esitti vastaajille ennalta tutustuttaviksi lähetetyt kysymykset numerojärjestyksessä. Mikäli esitetty kysymys oli epäselvä, sitä selvennettiin suullisesti ja kirjallisten esimerkkien kanssa. Mikäli vastaaja ei osannut vastata kysymykseen eikä kysynyt tarkentavaa kysymystä, siirryttiin seuraavaan kysymykseen. Kun kaikki kysymykset oli käyty läpi, kysyttiin vastaajilta vielä muita mahdollisia mieleen tulevia asioita aihepiiriin liittyen.

Haastattelujen kesto vaihteli alle 20 minuutista lähes tuntiin vastaajasta riippuen. Haastattelujen kesto vaihteli henkilöittäin, selkeää eroa osaston johtajien ja työntekijöiden välillä ei ollut. Yhteensä haastattelusta saatua materiaalia oli noin 9,5h edestä. (Taulukko 1). Kaikki tehdyt haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin.

Aineiston analysointi

Kun haastattelujen ääninauhat olivat litteroitu, luettiin tekstimuotoinen aineisto huolellisesti läpi. Tämän jälkeen aineistosta ryhmiteltiin esiin nousevia teemoja johdantokappaleessa määriteltyjen tutkimuskysymysten alle noudattaen sisällönanalyysin menetelmää. Lisäksi aineistoa tarkasteltiin sen havaitsemiseksi, nouseeko sieltä esiin muita tutkimuksen kannalta olennaisia vastauksia. Tulokset on esitelty kappaleessa neljä.

3.5 Kohdeyrityksen esittely

Kohdeyritys on keskisuuri, noin 30 maassa toimiva perheyritys, jonka pääkonttori sijaitsee Suomessa. Yrityksellä on toimintaa Euroopan ja Pohjois-Amerikan lisäksi Aasian ja Tyynenmeren sekä Persianlahden talousalueilla. Kohdeyritys tuottaa betonirakenteiden liitososia ja liittorakenteita rakennusteollisuuteen. Yrityksen liiketoiminta voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen. Yritys sekä valmistaa että myy tuotteitaan. Konserniin kuuluu valmistus- ja myyntiyhtiöistä, joiden yhteismäärä on noin 30. Asiakkaita ovat rakennusteollisuuden yritykset sekä rakennusmateriaalien tuottajat.

Yrityksen toimiessa useissa eri maissa, tulee sen noudattaa rajat ylittävissä konsernin sisäisessä kaupankäynnissä siirtohinnoittelusäädöksiä. Siirtohinnoittelusäädökset koskevat sekä yrityksen tuotteiden että sisäisten palvelujen hinnoittelua. Tässä työssä käsitellään ainoastaan palvelujen hinnoittelua.

Kohdeyhtiössä konsernin sisäiset palvelut veloitetaan konserniyhtiöiltä rojaltili –ja palveluveloituksina. Rojaltili-veloitukset koostuvat patenttien ja muiden aineettomien oikeuksien käytöstä. Palveluveloitus koostuu konsernin tytäryhtiöilleen tarjoamista tukitoiminnoista. Niitä ovat myynti-, markkinointi-, tutkimus- ja tuotekehitys-, toiminnanohjaus-, tuotanto-, laatu- ja hallintopalvelut. Sekä rojalteista että palveluveloituksista konsernin ja tytäryhtiöiden välillä säädetään rojaltili –ja palvelusopimuksissa, joissa on määritelty veloitusten perusteet.

Veloitusten perusteet ovat tämän työn keskiössä. Tällä hetkellä konsernin tarjoamissa tukitoiminnoissa ei ole käytössä kustannuslaskentamallia, josta saatavan tiedon perusteella toteutuneet kustannukset veloitettaisiin tytäryhtiöiltä. Kustannusten allokointi perustuu määriteltyihin kustannusajureihin, joilla kustannukset kohdistetaan eri osastoille. Kohdistuksessa käytetyt kustannusajurit ovat osin kiinteitä prosentiosuuksia perustuen tuotannon eri volyymeihin, osin kustannukset jaotellaan resurssien todellisen kulutuksen mukaan vuoden lopulla. Osa kustannuksista on myös jaoteltu yrityksen taloudellisen kantokyvyn perusteella, joka ei täysin mukaile aiheuttamisperiaatetta.

Yrityksessä on käytössä analytiikkaratkaisu, joka yhdistää talouden, myynnin ja tuotannon raportoinnin. Laskentajärjestelmä on teknisesti mahdollista integroida toimintolaskennan kanssa, joten lähtökohdat kustannusten allokointimallin uudistamiselle toimintolaskentaa hyödyntäen ovat hyvät.

3.6 Vero-ohjeiden vaikutus konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan konserniyhtiöiden välillä tapahtuvien liiketoimien hinnoittelua. Tällaisilla liiketoimilla tarkoitetaan kauppaa tavaroilla ja palveluilla. Lisäksi siirtohinnoittelun kohteena ovat esimerkiksi konsernin sisäiset lainat, rahoitus ja korvaukset aineettomien oikeuksien käytöstä. (Holtzman & Nagel 2014; Vero 2015) Siirtohinnoittelusäädöksillä pyritään siihen, että konsernin sisäinen kaupankäynti tapahtuisi markkinaehtoisesti eli lopputuleman tulisi olla sama kuin jos liiketoimi tapahtuisi kahden riippumattoman yrityksen välillä. Konserniyhtiöiden keskinäisissä liiketoimissa tämä ei yleensä lähtökohtaisesti toteudu, joten hinnoittelussa on määriteltävä hinta, joka vastaa riippumattomien osapuolten välistä transaktiota. (Vero 2015a)

Kansainvälisen konsernin siirtohinnoittelun sääntely perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksiin. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* on OECD:n julkaisema siirtohinnoitteluohjeistus monikansallisten yritysten sisäiseen kaupankäyntiin. Ohjeistus on julkaistu vuonna 1979 ja siihen on tehty päivityksiä 1995 ja 2010. (OECD 2015, 9)

OECD:n mukaan olemassa oleva siirtohinnoittelusäädäntö ei ole pystynyt estämään yritysten voitonsiirtoa matalamman verotuksen maihin. OECD:n ja G-20 maiden *Base erosion and profit shifting* -projektin (BEPS) tavoitteena on veropohjan rapautumisen estäminen. (OECD 2013, 13) BEPS-säännökset ovat päivitettyjä versioita OECD:n aikaisemmin julkaisemista siirtohinnoittelusäädöksistä. Paikallisiin lakeihin sovellettavat uudistetut säännökset tulevat vaikuttamaan monikansallisten yritysten kokonaisveroasteeseen (PwC 2015).

Uudistetut siirtohinnoitteluohjeistukset korvaavat osin OECD:n vuonna 2010 julkaisemat ohjeistukset. BEPS-ohjeistukset koostuvat 15 toimintasuunnitelmasta (*action plan*). Toimintasuunnitelmissa on osin suoraan siirtohinnoitteluun tehtyjä uudistuksia, mutta myös muita pitkällä aikavälillä kansainväliseen verotukseen vaikuttavia tekijöitä. Toimintasuunnitelmiin sisältyvät myös käytännön ohjeistus siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimuksista. (OECD 2014)

3.6.1 Konsernin sisäisiä palveluita koskeva verosäätely

Palvelu – ja hallintoveloitukset ovat olleet suuri ongelma sekä siirtohinnoittelua tekevien yritysten, että niitä valvovien veroviranomaisten kannalta. OECD:n BEPS-ohjelman kymmenes toimintasuunnitelma käsittelee konsernin sisäisten palveluiden siirtohinnoittelua. Toimintasuunnitelmassa määritellään, mitä vähäisen lisäarvon konsernin sisäisillä palveluilla tarkoitetaan ja ohjeistetaan kustannusten allokointiperusteen valinnassa. Lisäksi ohjeistuksessa käsitellään tällaisten palveluiden siirtohinnoitteluun liittyviä dokumentointivaatimuksia. Ohjeistuksen tavoitteena, että konserniyhtiöiden tarjoamia palveluita ei ylihinnoitella, vaan veloituksen tulee koostua todellisista kustannuksista ja voittomarginaalista. (OECD 2015, 141-142)

Lähes kaikki monikansalliset yritykset tarjoavat tytäryhtiöilleen erilaisia palveluja. Palvelut ovat usein sellaisia, jotka voidaan joko järjestää itse, konsernin sisäisesti tai ostaa ulkopuoliselta toimijalta. Esimerkkejä tällaisista palveluista ovat hallinto, -IT -ja rahoituspalvelut. Kustannukset voivat kohdistua koko konsernille, yhdelle tai useammalle tytäryhtiöille tai tarkoitusta varten perustetulle palvelukeskukselle. (OECD 2015, 143)

Tarjottuihin palveluihin liittyy usein tuotteiden ja aineettomien hyödykkeiden vaihdantaa. Esimerkkinä tästä ovat tietotaitoa ja palvelun luontoisia elementtejä sisältävät sopimukset, jossa rajanveto aineettomien oikeuksien ja provision välinen ero on vaikeaa. Avustavat palvelut ovat usein sidoksissa teknologian vaihdantaan. Tarjotut palvelut voivat vaihdella merkittävästi yritysten välillä. (OECD 2015, 143)

Konsernin sisäisten palveluiden hinnoittelussa on määriteltävä, onko palvelu todellisuudessa suoritettu ja mikä on oikea hinta verotuksen kannalta, markkinaehtoisuus huomioiden. Määriteltäessä onko palvelu todellisuudessa suoritettu, on arvioitava, onko suoritettu toiminto tuonut palvelun ostajalle taloudellista tai kaupallista arvoa. Tämän arvioimiseksi on pohdittava, olisiko riippumaton yritys valmis maksamaan samasta toiminnosta. Palvelut, jotka tehdään vastamaan tiettyyn konserniyhtiöiden tarpeeseen, ovat helposti todennettavissa suoritetuiksi. Tällaisia ovat esimerkiksi tuotannossa käytettävien tarvikkeiden korjaus. (OECD 2015, 144)

Kun palvelujen vaihdannassa on mukana useita tai kaikki konserniyhtiöt, tulee tilannetta arvioida tarkemmin. Joissain tapauksissa palvelu voidaan suorittaa tytäryhtiölle, joka ei tarvitse sitä –eikä näin ollen olisi riippumattomana yrityksenä valmis maksamaan palvelusta. Ainoastaan omistussuhteesta johtuen tarjottavaa palvelua ei katsota konsernin sisäiseksi palveluksi eikä sitä voi veloittaa tytäryhtiöltä. Tällaista kutsutaan osakkeenomistajan toiminnaksi (*eng. shareholder activity*). Tällaisia ovat esimerkiksi yhtiön juridiseen muotoon perustuvat kulut, kuten emoyhtiölle aiheutuvat kulut osakeannista. Myös konsernitilinpäätöksen koostaminen ja verolakien noudattamisesta aiheutuvat kustannukset ovat kuluja, joita ei voida veloittaa tytäryhtiöltä. Eri tilanne olisi, jos edellä mainitut toimet tehtäisiin tytäryhtiön puolesta. (OECD 2015 146)

On mahdollista, että tietylle konserniyritykselle tarjottava palvelu hyödyttää tahattomasti myös muita konserniin kuuluvia yhtiöitä. Tahatonta hyötyä ei katsota konsernin sisäiseksi palveluksi, sillä riippumaton yhtiö ei olisi valmis suorittamaan vastaavassa tilanteessa palvelusta maksua. Myöskään konserniin kuulumisesta aiheutuvaa hyötyä ei käsitellä konsernin sisäisenä palveluna. Konserniin kuuluva yhtiö voi esimerkiksi saada paremman luottoluokituksen kuuluessaan konserniin kuin mitä se saisi siitä erotettuna yksittäisenä yrityksenä. Kuitenkin, mikäli konserniyhtiön tarjotessa takausta tytäryhtiön lainasta, on kyseessä konsernin sisäinen palvelu. (OECD 2015, 146)

Konsernin sisäisiä palveluja ovat myös keskitetyt kuten palvelut, esimerkiksi konsernin palvelukeskuksesta käsin konserniyhtiöille tarjotut hallinto-, rahoitus- ja taloushallinnon palvelut. Keskitetyt palvelut voivat olla hyvin monimuotoisia. Yleisesti niitä käsitellään konsernin sisäisinä palveluina, sillä myös riippumaton yritys olisi valmis maksamaan vastaavasta palvelusta. (OECD 2015, 146)

Markkinaehtoperiaatteen määrittelyssä sisäisten palveluiden siirtohinnoittelussa on määriteltävä hinta, jonka riippumattomat yritykset maksaisivat vastaavasta palvelusta. Palvelusta veloitetun hinnan määrittämiseksi on tunnistettava mitä mahdollisia järjestelyjä tilanteeseen liittyy. Veloitukset voivat olla suoriin tai epäsuoriin hinnoittelumenetelmiin perustuvia. Suora hinnoittelumenetelmä voi olla vaikea toteuttaa käytännössä, mutta se yksilöi paremmin kaupan kohteena olevan palvelun. Epäsuorissa hinnoittelumenetelmissä kustannusten jakamisessa käytettävän allokointiperusteen tulee olla sopiva tilanteeseen nähden ja perustua helposti varmennettavaan, palvelun käyttöön perustuvaan mittariin, kuten liikevaihtoon, henkilöstömäärään tai toiminnan laajuuteen. (OECD 2015, 149)

3.6.2 Vähäisen lisäarvon konsernin sisäiset palvelut

Vähäisen lisäarvon konsernin sisäiset palvelut, (*eng. low value-adding intra-group services*) ovat konsernin tarjoamia, luonteeltaan liiketoimintaa tukevia palveluja, jotka eivät kuulu konserniyrityksen ydinliiketoimintaan (OECD 2015, 153). Vähäisen lisäarvon konsernin sisäisille palveluille tunnuksenomaista on:

1. Ne ovat luonteeltaan tukitoimintoja
2. Ne eivät kuulu konsernin ydinliiketoimintaan
3. Ne eivät vaadi arvokkaiden aineettomien hyödykkeiden käyttöä eivätkä johda sellaisen syntymiseen
4. Ne eivät sisällä merkittävää riskiä palvelun tarjoajalle tai palvelun saajalle

.(OECD 2015, 153)

Matalan lisäarvon konsernin sisäisiä palveluita ovat OECD:n mukaan esimerkiksi:

1. Kirjanpito ja sisäisen tarkastuksen palvelut. Esimerkiksi tiedon kerääminen tilinpäätöstä varten sekä budjetin valmistelu ja neuvonta

2. Myyntisaamisten ja ostovelkojen prosessointi ja hallinta
3. Henkilöstöpalvelut, kuten rekrytointi ja siihen liittyvät toiminnot, uuden työntekijän perehdyttäminen ja suorituksen arvioiminen, työntekijöiden koulutus ja kehittäminen, palkitsemisjärjestelmät sekä työterveyden, turvallisuuden ja ympäristöstandardien seuranta ja kehitys.
4. Työterveyteen, turvallisuuteen ja ympäristö –ja muihin standardeihin liittyvän tiedon kerääminen ja seuranta
5. IT-palvelut siltä osin kun ne eivät ole yrityksen ydinliiketoimintaa
6. Sisäinen ja ulkoinen kommunikaatio ja *public relations support*
7. Lakipalvelut
8. Verotukseen liittyvät palvelut, kuten tiedonkeruu
9. Yleiset hallinto –ja toimistopalvelut

Ohjeistuksen mukaan määritelmän ulkopuolelle jäävät seuraavat palvelut:

1. Konsernin ydinliiketoimintaan perustuvat palvelut
2. Tutkimus –ja tuotekehitys
3. Valmistus ja tuotanto
4. Ostotoiminnot, jotka liittyvät valmistuksessa käytettäviin raaka-aineisiin tai tuotantoprosessiin
5. Myynti -, markkinointi -ja jakelutoiminnot
6. Rahoitustapahtumat
7. Luonnonvarojen louhinta, etsintä ja käsittely
8. Vakuutuspalvelut
9. Hallintopalvelut

Vaikka palvelua ei lueteltaisi matalan lisäarvon palveluksi, ei se tarkoita että palvelu toisi tarjoajalle korkeita voittoja. Tarjotun toiminnon kuuluminen matalan lisäarvon konsernin sisäisiin palveluihin riippuu kontekstista, kuulumista yhtiön ydinliiketoimintaan tulee arvioida kokonaisuuden kannalta. Näin esimerkiksi IT-palvelukeskuksen tarjoamat tukipalvelut ovat palvelun ostajan sekä koko konsernin kannalta matalan lisäarvon palveluita, sillä ne eivät ole konsernin *ydinliiketoimintaa* –vaikka palvelukeskus nimenomaan sitä varten onkin perustettu. (OECD 2015, 156) Vähäisen lisäarvon palvelujen vertaaminen riippumattomien yritysten välisiin liiketoimiin on hankalaa palvelujen luonteen vuoksi.

3.6.2 Vähäisen lisäarvon sisäisten palveluiden kustannusten allokointi

Vero-ohjeen mukaan kustannusten allokoinnissa ensimmäinen vaihe on vuosittain arvioida palvelujen tarjoamisesta aiheutuvat kokonaiskustannukset, sisältäen sekä suorat että epäsuorat kustannukset. Kustannukset tulee jaotella kategorioihin, läpikulkuerät tulee erotella erikseen. Myös kustannukset, jotka aiheutuvat vain palveluntarjoajaa hyödyttävästä toiminnasta, tulee erotella kokonaiskustannuksista. Tämän jälkeen kustannuksista tulee erotella kustannukset, jotka ovat aiheutuneet vain yhden konserniyhtiön palvelemisesta. Tämän jälkeen tulisi olla kategorioittain selvillä kokonaiskustannukset vähäisen lisäarvon palveluista, joita on tarjottu useille konserniin kuuluville yrityksille. (OECD 2015, 157).

Kolmas vaihe on allokoita kustannukset konserniyrityksille allokointiavaimien avulla. Allokointiavain riippuu palvelusta, mutta sen on oltava sama kaikkien saman kategorian kustannusten jakamisessa. Valitun avaimen on kuvastettava palvelusta saatavaa hyötyä oikeassa suhteessa. Henkilöstöön liittyvien kustannusten allokoinnissa jakoperusteena on esimerkkinä henkilöstön suhteellinen osuus, IT-palveluilla taas käyttäjämäärä ja laskentatoimen avustavissa palveluissa transaktioiden määrä. Usein osuus liikevaihdosta on pätevä jakoperuste. Tilanteesta riippuen, myös muita jakoperusteita voidaan käyttää. Niiden tulee kuitenkin olla käytännöllisiä. Useiden allokointiavaimien käyttöä ei välttämättä tarvita, jos voidaan perustella yhden jakoperusteen toimivan. (OECD 2015, 158)

Markkinaehtoperiaatteen saavuttamiseksi tulee vähäisen lisäarvon palveluiden kustannuksiin lisätä viiden prosentin voittolisä. Käytettäessä yksinkertaistettua mallia, ei vertailutietoa tarvita. Yksinkertaistetun mallin voittolisää ei myöskään pidä käyttää vertailuarvona arvioitaessa muiden kuin vähäisen lisäarvon sisäisten palveluiden markkinaehtoisuutta. Veloitus koostuu kahdesta osasta:

1. Kustannuksista mitkä aiheutuvat konserniyhtiöille toimitetusta palvelusta + 5 prosentin voittolisä
2. Osuus konserniyhtiölle kohdistetuista kokonaiskustannuksista

. (OECD 2015, 158)

3.7 Nykyinen kustannusten allokointi kohdeyrityksessä

Kohdeyrityksen tuki- ja hallintopalveluiden kustannusten allokointi aiheuttamisperiaatteen mukaan on tärkeää, jotta konserniyritysten tuloksentuottamiskykyä voidaan arvioida läpinäkyvästi ja samanaikaisesti täyttää vero-ohjeiden vaatimukset. Epätarkka kustannusten allokointi antaa virheellistä tietoa johdon päätöksenteon tueksi ja lisää siirtohinnoitteluun liittyvää veroriskiä. Työssä kehitettävän toimintolaskentaan pohjautuvan kustannusten allokointimallin tulee näin antaa samaan aikaan totuudenmukaista tietoa resurssien käytöstä johdon päätöksentekoa varten sekä täyttää uudistuvat vero-ohjeistuksen kriteerit siirtohinnoittelun näkökulmasta.

Nykyinen hallintopalvelulasku perustuu osin osastoittain määriteltyihin allokointiavaimiin ja osin volyymiperusteiseen jakoon. Markkinointikustannukset jaotellaan kohdistamalla jokaiselle tytäryhtiölle kiinteä summa, jonka lisäksi laskutetaan loppuasiakaslaskutuksen määrään perustuva veloitus. Myyntiosaston kulut perustuvat myyntiprosessin osalta loppuasiakaslaskutuksen määrään ja tuotehallinnon osalta tuotantomäärään. Toiminnanohjausjärjestelmän kulut kohdistetaan puolestaan käyttäjämääriin perustuen. Eri käyttäjätyypeille on määritetty yksikköhinnat, joiden perusteella veloitus muodostuu. IT-osaston kulut on jaoteltu kolmen eri allokointiavaimen avulla. It-infrastruktuurin kulut jaetaan päätteiden määrän perusteella, samoin yhtiön IT-tuesta aiheutuvat kulut. Servereiden ylläpitokustannukset jaotellaan käyttäjille servereiden määrän mukaan. Ohjelmistojen kulut kohdistetaan käyttäjätunnusten määrän perusteella. Tuotannon ja laadun tukipalvelujen kulut kohdistetaan tuotantomäärään perustuen. Hallinto -ja talousosaston kustannukset jaotellaan liikevaihtoon perustuen. HR-kulut jaotellaan palkkojen perusteella.

4 HALLINTOPALVELUIDEN KUSTANNUSTEN ALLOKOINTI KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA

Tässä kappaleessa esitellään työn tulokset. Aineistoanalyysin tulokset on jaoteltu kappaleessa 1.2 esitettyjen tutkimuskysymysten avulla eri teemoihin. Kustannusten allokointiin liittyvät haasteet on jaettu osastojen toiminnan erilaisuuteen, osaston toiminnan jakamiseen toimintoihin, tuotoksen mittaamiseen, vero-ohjeiden ymmärtämiseen sekä henkilöstön suhtautumiseen. Muita teemoja ovat kustannusten kohdistusperiaatteet ja toimintolaskentamallin käyttöönoton vaikutuksiin kustannusten allokointiin.

4.1 Haasteet

Aineiston perusteella kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokoinnin haasteet jaettiin edelleen seuraaviin teemoihin: Osastojen toiminnan erilaisuus, osaston toiminnan jakaminen toimintoihin, osaston tuotoksen mittaamiseen, vero-ohjeiden ja kustannusten allokointiperusteiden ymmärtämiseen sekä henkilöstön suhtautumiseen laskentamenetelmien uudistukseen.

4.1.1 Osastojen toiminnan erilaisuus

Osastojen toiminnan erilaisuus tekee kustannusten allokoinnista haastavaa, sillä samat allokointiperiaatteet eivät toimi kaikilla osastoilla. Lisäksi osastojen toiminnan luonne on erilaista joka vaikeuttaa toiminnan mittaamista ja osaston toiminnan jakamista toimintoihin. Tulosten perusteella osastojen toiminta on hyvin erilaista. Myynti -ja markkinointiosaston toimintaa kuvattiin haastatteluissa seuraavasti:

”Myynti -ja markkinointiosaston perimmäisenä tarkoituksena on edistää ja mahdollistaa tytäryhtiöiden myyntiä” (H7).

”Osasto vastaa tuotehallinnasta. Me ollaan groupin funktio, joka ohjaa myyntiä ja markkinointia, vastaa hinnoittelusta ja siirtohinnoittelusta. Sitten pitäisi keksiä vielä myyntiargumentteja ja seurata myynnin toteutumista” (H2)

”Me tuotetaan työkaluja, jonka avulla myyntiä voidaan tehdä. Manuaaleja, tuotekuvia ja muuta dokumentaatiota myynnin tueksi. Sit me seurataan myynnin kehitystä ja tehdään päätöksiä, että mitä myydään ja mitä ei myydä”

”Myyntiosasto vastaa tuotteiden hinnoittelusta ja markkinoinnista. Osana hinnoittelua me tietysti vastaan myös siirtohinnoittelusta” (H2).

Kuten edellisistä lainauksista ilmenee, jakaantuu osaston toiminnot varsin laajalle käsittäen niin hinnoittelun, markkinoinnin kuin siirtohinnoittelunkin. Myös markkinointiosastolla on useita eri toimintoja:

”Markkinointiosaston vastuulla on vastata konsernin ja konsernin erillisyhtiöiden markkinointiviestinnästä, yrityskuvasta ja maineesta. Me tuotetaan erilaista markkinointimateriaalia, vastataan nettisivujen sisällöstä. (H7).

”Me tuotetaan erityyppisiä asioita toimintaskaalan sisällä, esim. tehdään paikallista mainontaa, messuja, visuaalisia asioita, konsernitason materiaalien lokalisointi. Ja sitten tietysti vastata konsernin laajuisesta viestinnästä. Erilaiset markkinoinnin tuottaminen (sähköinen media, printtaviestintä, messut) tässä on mitä tehdään suurimmalla haarukalla” (H7)

Edellisestä poiketen, IT-osaston toiminta on selkeämmin määritettävissä ja jaoteltavissa tunnistettaviin toimintoihin, kuten infrastruktuurista ja tietohallinnosta huolehtiminen sekä sovellusten ylläpito. IT-osastolta haastatellut vastaajat kommentoivat osaston toiminnan luennetta seuraavasti.

”IT-osaston tehtävänä on vastata konsernin tietohallinnosta tarjoamalla tekninen infrastruktuuri sekä tarvittavat sovellukset” (H17)

”Meidän tehtävänä on kaikki konsernin tietohallintoon liittyvät asiat, kuten tekninen infra ja sovellukset. Teknisen infran puoli ei ota kantaa niinkään sisältöön niinku ERP-tiimi. Mun tiimi vastaa infrastruktuurin toiminnasta ja ohjelmistoista” (H16)

Osaston toiminta on järjestetty osin yrityksessä, osin ulkoistettuna palveluna. Muut toiminnot tehdään yrityksessä, mutta IT-lähituki on ulkoistettu (H16).

Laatu, -tuotanto -ja tutkimus -ja tuotekehitysosasto poikkeavat toiminnan luonteeltaan myynti, markkinointi- ja IT-osastojen toiminnasta, sillä osaston toimintaa on vaikeampi kohdistaa tiettyä konserniyritystä hyödyntäväksi. Laatuosaston toiminta hyödyttää koko konsernia. Toimintoja ovat esimerkiksi erilaiset luvat ja hyväksynät ja niiden ylläpito. Laatuosaston toimintaa kuvattiin seuraavasti:

”Laatuosasto hyödyttää koko konsernia, sillä osaston päätehtävinä on erilaisten sertifikaattien hankkiminen ja ylläpito, tuotehyväksynät ja CE-merkinnät jotka tehdään tuotteittain tai maittain, mutta hyödyt jakaantuvat useille konserniyhtiöille. Lisäksi meidän osaston vastuulla on konsernin ympäristö -ja turvallisuusasiat. (H10)

”Me vastataan esimerkiksi tuotesertifioinneista ympäristöasioista. Sit ollaan mukana turvallisuuspuolella, tehdään esimerkiksi paikallisilla kielillä ohjeita, riskianalyyseja ja koulutuksia” (H10). Lisäks tehdään sisäisiä auditointeja laatuun, ympäristöön ja turvallisuuteen liittyen”. (H10)

Laatuosaston kustannuksia ei voida selkeästi kohdistaa tietylle yhtiölle, sillä suuri osa toiminnasta hyödyttää kaikkia konserniin kuuluvia yhtiöitä. Tämä poikkeaa esimerkiksi IT-osastosta, jossa toiminnot kohdistuvat selkeämmin tiettyihin käyttäjiin tai käyttäjäryhmiin.

Kuten laatuosaston, myös tuotanto-osaston toiminta on suurilta osin koko konsernia hyödyttävää. Tuotanto-osaston tavoitteena on tuotannon kehittäminen sekä konsernin hankintatoimesta huolehtiminen. Tehtäviin kuuluvat esimerkiksi raaka-aineiden hankinta ja niihin liittyvät sopimukset. Osaston toimintaa kuvattiin seuraavasti:

”Meille kuuluu hankinta, tuotehyväksynät ja investoinnit. Hankinnassa tehdään vuosisopimukset ja hankitaan raaka-aineita tuotannon tarpeisiin. Konserniyrittäjillä on omat laatuhenkilönsä mutta me katsotaan, että konsernilla on eritasot tuotehyväksynät kunnossa” (H8)

Tutkimus- ja tuotekehitysosasto, joka vastaa tuotekehityksen lisäksi teknisen tiedon ja immateriaalioikeuksien ylläpidosta sekä suunnittelutyökalujen kehittämisestä, on edellisten tavoin tukifunktio koko konsernille, eikä osasto niinkään palvele yksittäisiä konserniyhtiöitä vaan sen toiminta hyödyttää koko organisaatiota (H11).

”Meidän osaston päätehtävät on tuotteiden kehittäminen ja teknisen tiedon ylläpito, immateriaalioikeudet, suunnittelutyökalujen kehittäminen sekä tuotteisiin liittyvät hyväksynät” (H11)

Konsernin taloushallinto vastaa sisäisestä ja ulkoisesta laskennasta (H14). Ulkoinen laskenta käsittää erilaisista viranomaisvaatimuksista johtuvat raportoinnit, kuten tilinpäätös ja verotukseen liittyvät asiat. Sisäinen laskenta on tiedon tuottamista johdon päätöksentekoa varten (H13). Osaston toiminta on varsin laaja-alaista. Talousosaston controller luonnehtii osaston toimintaa seuraavasti:

”Sisäinen ja ulkoinen laskenta. Johdon raportointi, tilinpäätöksen teko. Erilaiset rahoituskuviot” (H13)

Osastojen toiminnan erilaisuus tuo haasteita kustannusten allokoimiseen. Allokoinnissa on otettava huomioon paitsi osastojen toiminnan erilaisuus, myös vero-ohjeiden vaikutus eri tyyppisten toimintojen kustannuksiin. Esimerkiksi IT-osastojen kustannukset ovat selkeästi jaettavissa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti käyttämällä sopivaa allokointiavainta, mutta tutkimus- ja tuotekehityskulut tulee jyvittää koko organisaation kannettavaksi. Osastojen toiminta on arvioitava toiminnoittain kiinnittäen huomiota siihen, mitkä toiminnot ovat kohdennettavissa suoraan laskentakohteelle ja mitkä ovat koko konsernille jaettavia kustannuksia.

4.1.2 Osastojen toiminnan jakaminen toimintoihin

Toinen haaste kustannusten allokoimisessa on osastoilla tehtävän toiminnan jakaminen toimintoihin. Tulokset vaihtelevat osastoittain mutta myös osastojen sisällä. Haastattelujen perusteella saatiin seuraavia toimintoja (Taulukko 2)

Taulukko 2. Osastojen toiminnan jaottelua toimintoihin

Osasto	Toiminnot
Myynti ja markkinointi	Tuotedatan validointi, myynnin tuki, (siirto)hinnoittelu, myynnin seuranta, markkinointiviestintä (sähköinen -ja printtimedia, messut), laatureklamaatiot, koulutus
IT	-
Taloushallinto	Tilinpäätös, verotus, rahoitus, budjetointi, projektit, liiketoiminnan tukeminen
Laatu	-
Tutkimus ja tuotekehitys	Tuotteiden kehittäminen, suunnittelutyökalujen kehittäminen, immateriaalioikeudet ja lokalisoinnit
Tuotanto	Sopimukset, hankinta, testaus.

Yllä olevaan taulukkoon on kerätty haastattelujen perusteella osastoilla tehtäviä tyypillisiä toimintoja. Markkinointiosaston toiminta käsittää esimerkiksi tuotetiedon validointia, myynnin tukena toimimista ja myynnin seuranta. Lisäksi osasto vastaa laatureklamaatioista ja myyjien koulutuksesta. Osasto lisäksi vastaa tuotteiden hinnoittelusta sekä ulkoisille asiakkaille että sisäisille asiakkaille. Muita osaston toimintoja ovat markkinointiviestinnän eri toiminnot kuten mainostus sähköisessä ja printtimediassa sekä messut ja koulutukset. Markkinointiosaston myyntipäällikön mukaan osaston toiminnan jakaminen toimintoihin ei ole selkeää:

”Eri liiketoimintakategoriat eroavat prosessiltaan, osa on projektityyppistä myyntityötä ja osa on standardituotteita”. Tästä johtuu, että myyntiprosessi on erilainen. On paljon harmaita alueita joille ei ole määritelty tekijää, työaika myös jakaantuu ulkoisen ja sisäisen asiakkaiden välillä. Tällä hetkellä ei voida yksilöidä tietynlaisia asioita mitä me tehdään” (H4)

Taloushallinnon toimintaa jaoteltiin esimerkiksi tilinpäätöksen tekoon, verotukseen, rahoitukseen liittyviin tehtäviin (esimerkiksi cash pool), budjetointi ja liiketoiminnan tukeminen (H12; H13; H14; H15). Tutkimus- ja tuotekehitysosasto kehittää tuotteita ja suunnittelutyökaluja sekä ylläpitää immateriaalioikeuksia ja niiden lokalisoiteja (H11).

Vastaajien kesken oli eroavaisuuksia toimintojen määrittelyssä osastojen sisällä. Tuotanto-osaston johtajan mukaan osaston toimintaa ei voi jaotella toimintoihin:

”Mun mielestä toimintoihin jakamista ei voida tehdä, ehkä ennemmin jaottelu voitaisiin tehdä projekteihin” (H8)

Samalta osastolta haastatellun työntekijän mukaan osaston toimintaa voidaan jaotella toimintoihin:

”Yks toiminto on souracus, yks on testaus. Lisäksi on hintojen seuranta ja informoiminen” (H9)

Myös IT-osastolla työskentelevien vastaajien mielipiteet toimintoihin jakamisesta poikkesivat toisistaan:

”Ei ole oikeen sellaista toimintonippua. Varmaan löytyis sellasia vakioasioita tottakai. Mut siitä tulee helposti sellainen mössö”
(H16)

”Kyllä voidaan jakaa. Esimerkiks varmuuskopioinnit, koulutus, lähituki. Kehitystehtävät kans mut ne on kyllä enemmän projekteja” (H17)

Kuten edellä on esitetty, toimintoihin jakaminen vaihteli niin osastoittain kuin osastojen sisällä. Näin ollen selkeää vastausta osastojen jakamisesta toimintoihin ei saatu, mutta vastauksista esiin nousseita toimintoja voidaan hyödyntää allokontimallin sopivuutta pohdittaessa.

4.1.3 Tuotoksen mittaaminen

Kolmantena haasteena saatiin osaston tuotoksen mittaaminen. Tällä tarkoitetaan sitä, kuinka määritellään, mitä osaston toiminta tuottaa ja kuinka toiminnan hyöty on mitattavissa, jotta toiminnolle voidaan määrittää hinta. Konsernin eri osastojen ja toimintojen hyöty tytäryhtiöille vaihtelee, jolloin haasteena on kustannuksen kohdistaminen oikealle konserniyhtiölle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Osastojen tuotoksen mittaamista käsittelevään kysymykseen vastattiin myyntiosastolla seuraavasti:

”Myyntiosasto hyödyttää yleisesti konsernin myyntiyhtiöitä tuottamalla niille argumentteja loppuasiakasmyynnin tueksi. Tuotantoyhtiöt eivät käytä osaston panostuksia yhtä paljoa. Konserniyhtiölle on haasteellista perustella palvelusta veloittua hintaa koska syy-seuraussuhteen osoittaminen tehdyn mainonnan ja toteutuneen myynnin välillä on haastavaa” (H4)

”Mun mielestä meidän lisäarvo on se, että me mahdollistetaan se että niillä on jotain myytävää ja ne saa tukea hinnoitteluun” (H6)

Myyntiosaston toiminta kohdistuu myyntiyhtiöihin, mutta hyödyttää luonnollisesti koko konsernia edistämällä tuotteiden myyntiä. Tuotanto-osaston ja laatuosaston toiminta on hankalammin kohdistettavissa tietyille laskentakohteelle. Tuotanto-osaston ja laatuosaston toimintaa kuvattiin seuraavasti:

”Tuotanto-osaston lisäarvo on, että asiakas saa tuotteen oikean laatuksena mahdollisimman halvalla hinnalla oikeaan aikaan” (H8)

”Että saadaan raaka-ainetta tehtaille mahdollisimman hyvään hintaan. Lisäksi lisäarvoa on se, että myynti tietää hinnat ja osaa perustella myyntihinnat oikein” (H9)

”Suurin lisäarvo on se, että me voidaan kertoa suunnittelijoille mikä tuote kestää ja miten se käyttäytyy siinä rakenteessa, jotta suunnittelijan on helppo valita oikeat tuotteet rakenteeseen” (H11)

Myynti-, tuotanto- ja laatuosaston toiminnan ollessa hankalasti kohdistettavaa, on IT-osaston toiminnan mittaaminen yksinkertaisempaa. IT-osaston tavoitteena on tarjota häiriötön it-järjestelmä ja mahdollistaa näin tehokas työn tekeminen (H16; H17) Vaikka IT-osaston toimintaa ei pystytty jaottelemaan täysin selkeästi toimintoihin, on kustannusten kohdistaminen silti yksinkertaista muihin osastoihin verrattuna IT-kulujen luonteesta johtuen. Ohjelmistokulut voidaan jaotella suoraan esimerkiksi käyttäjälisenssien mukaan ja lähituen kautta suoritettuihin toimeksiannon voidaan kohdistaa toimeksiannon tilaajan perusteella.

Osastojen toiminnan erilaisuudesta johtuen on toiminnan tuotoksen mittaus haastavaa. Kustannusten allokoinnin kannalta tämä tarkoittaa, että allokointiperusteita pohdittaessa tulee ottaa huomioon osaston erityispiirteet,

voidaanko osaston toiminta kohdistaa tietylle käyttäjälle tai käyttäjäryhmälle vai tuleeko kustannukset kohdistaa laajemmin konserniyhtiöiden kannettavaksi.

4.1.4 Vero-ohjeiden ja kustannusten allokointiperusteiden ymmärtäminen

Neljäntenä haasteena on vero-ohjeiden ja kustannusten allokointiperusteiden ymmärtäminen organisaation eri osioissa. Haastatelluista seitsemän mukaan siirtohinnoitteluperiaatteet vaikuttavat osastolla tehtäviin päätöksiin. Siirtohinnoitteluperiaatteet vaikuttavat tulosten mukaan vain myynti -ja markkinointiosaston sekä talousosaston toimintaan. Vastaajat eivät pääsääntöisesti pidä siirtohinnoitteluperiaatteita kovinkaan selkeinä eikä läpinäkyvinä:

”Siirtohinnoitteluperiaatteet ovat selkeitä. Eivät kaikille, mutta kaikille ei tarvitsekaan. Oikeudenmukaisuus ei toteudu siirtohinnoittelussa. Esimerkiksi jos tuote on kalliimpi tehdä Suomessa kuin Liettuassa ja pakotetaan ostamaan Liettuasta niin pitäisikö tuote silloin saada halvemmalla.” (H10)

”Siirtohinnoitteluperiaatteet ovat selkeitä konsernille mutta eivät tytäryhtiöille.” (H3)

Vaikka suurin osa haastatelluista pitää siirtohinnoittelua epäselvänä, esimerkiksi talousosastolla työskentelevät haastatellut kokevat siirtohinnoittelun periaatteet. Useissa vastauksissa toistui myös, että siirtohintaperiaatteet eivät ole yksittäisen konserniyhtiön päätettävissä vaan ne ovat annettuja, eikä niihin voi vaikuttaa.

”Meillä on olemassa tietyt siirtohinnoitteluperiaatteet. joita ollaan valmiita muuttamaan, jos on pakko. Siirtohinnoittelussa on tää verotusnäkökulma eli tehtaalta lähtevässä tavarassa pitää olla 20% kate ettei verottaja hikeenny. Sitten myyntiyhtiöillä pitää jäädä 20% kate kaikesta mitä ne myyvät. Ja sitten on olemassa konsernin näkökulma. Siihen yhdistetään vielä markkinahinta. Nämä näkökulmat ovat selkeitä konsernille. mutta ei tytäryhtiöille” (H2)

”Hinnoitteluperiaatteet ovat jossain määrin tuttuja ja koen että ne ovat niin reiluja kuin ne voivat olla” (H11)

”Siirtohinnoitteluperiaatteet ovat periaatteessa ihan selkeitä mutta ei ne vaikuta meidän toimintaan” (H1)

Myyntiosaston johtajan (H1) mukaan osa hallintopalveluiden kustannuksista tulisi kohdistaa konserniyhtiön taloudellisen kantokyvyn perusteella, sillä hänen mukaansa erityisesti uusilla konserniyrityksillä kestää muutamia vuosia ennen kuin ne ovat taloudellisesti tuottavia. Myyntiosaston johtajan mukaan konsernin kannalta ei ole merkitystä, kuka kulun maksaa.

Vastaajista monen mielestä siirtohinnoitteluperiaatteet eivät vaikuta mitenkään heidän työhönsä, osan vastaajien mielestä siirtohinnoittelu jää talousosaston tehtäväksi.

”Me ei tarkkaan tiedetä mitä velotetaan ja kuinka paljon. Se on puhtaasti talousosaston asia, mä pesen käteni siitä koska mä koen helpommaksi tuottaa palvelua niin että mä en laita hintalappua siihen asiaan” (H7)

”Meidän osaston toimintaan ne ei vaikuta millään tavalla” (H9)

Kuten toimintoihin jakaminen, myös siirtohinnoitteluohjeiden ymmärtäminen vaihteli osastoittain tai vastaajittain. Toisaalta vastauksista myös ilmeni, ettei kaikilla osastoilla välttämättä ole yhtä paljon vaikutusta siirtohinnoitteluun.

4.1.5 Henkilöstön suhtautuminen

Haastatellut kokivat huolta tarkemmasta kustannusten seurannasta, sillä mahdollinen tuntien tarkempi kirjaus ja toimintojen mittaaminen nähtiin liikana tehokkuuden tavoitteluna ja lisääntyvänä byrokrationa.

”Tehtävät muuttuu joka päivä. Jos päivittäin puhelimesta puhuu vartin ja hoitaa siinä sosiaaliset suhteet ja työasiat samalla niin miten sen hinnoittelee – se on sula mahdottomuus” (H4)

”Mä haluisin mun työn osalta sen et ei tarviis kirjata viikottain tai päivittäin mitään. Mä nään et se on hirveen vaikeeta” (H9)

Haastattelulomakkeen lisäksi vastaajia pyydettiin kuvailemaan heidän ajankäyttönsä jakaantumista konserniyritysten kesken tai maantieteellisesti. Vastaajista seitsemän (41 prosenttia) jätti vastaamatta tähän. Enemmistö, 10 vastaajaa (59 prosenttia) pystyi arvioimaan ajankäyttönsä jakautumista joko liiketoimintakategorioittain tai maantieteellisesti. Vastaamatta jättäminen työajan jakaantumista kuvaavaan erittelyyn voi johtua siitä, että erittely on yksinkertaisesti hankalaa. Toisaalta näin suuren osan (41 prosenttia) vastaamatta jättäminen ja usean vastaajan toteamus siitä, ettei työaika seurattaisi tunneittain, kertoo myös osaltaan henkilöstön kielteisestä suhtautumisesta tarkempaan tuntiseurantaan. On siis mahdollista, että työajan jakaantumisesta voitaisiin mitata vieläkin selkeämpiä eroja, mikäli työaika kirjattaisiin eri konserniyritysten palvelemiseen käytetyn ajan perusteella.

4.2 Kustannusten kohdistusperiaatteet

Periaatteet joilla kustannukset ovat kohdistettava, jotta eri yksiköiden suorituskykyä voidaan arvioida läpinäkyvästi ja samanaikaisesti täyttää vero-ohjeistuksen kriteerit, on jaoteltu vastausten perusteella kahteen teemaan. Teemat ovat kustannusten kohdistamiseen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti sekä allokointiavaimet, joiden perusteella kustannukset käytännössä kohdistetaan.

4.2.1 Kustannusten kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti

Kustannusten kohdistamisella aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tarkoitetaan, että syntynyt kulu kohdistetaan sille, kuka kulun on aiheuttanut. Nykyisessä mallissa

hallintopalveluveloitus tehdään osin volyymiperusteisesti, osin erilaisia allokointiavaimia käyttäen. Esimerkiksi IT-osaston kulut kohdistetaan osin käyttäjämäärään ja lisenssien määrään perustuen.

Vaikka kustannukset tulisi kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tutkimuksen tulokset osoittavat että, lähes kaikkien osastojen osalta resurssien käyttö jakaantuu epätasaisesti konserniyhtiöiden kesken. Erään myyntiosaston tuotepäälliköiden mukaan ajankäyttö jakaantuu selkeästi siten, että osa konserniyrityksistä käyttää osaston palveluita selkeästi enemmän (H3). Toisen tuotepäällikön mukaan ajankäytön jakaantumisessa on nähtävissä maantieteellisiä eroja (H6). Myyntiosaston johtajan mukaan sisäiset asiakkaat on jaoteltu asteikolle A:sta D:hen, jossa A -ja B-luokkien asiakkaat muodostavat noin 80 prosenttia konsernin liikevaihdosta (H1). Myyntiosaston jakautuminen riippuu vastaajien mielestä yrityksen koosta, kulttuurillisista eroista ja henkilöiden osaamisesta. Markkinointijohtajan mukaan ajankäyttö vaihtelee konserniyhtiöiden kesken osan ollessa aktiivisempia markkinointiviestinnässään kuin toisten (H7).

Myös muilla osastoilla on eroja ajankäytön jakaantumisessa. Tutkimus -ja tuotekehitysosaston johtajan mukaan paikallisen lainsäädännön ja erityisvaatimusten vaikutus on merkittävä esimerkiksi tuotehyväksyntöjen lokalisoinnissa. Talousosaston toiminta kohdistuu enemmän myyntiyhtiöihin kuin valmistusyhtiöihin. Lisäksi ERP-järjestelmää käyttävät konserniyhtiöt vievät enemmän osaston resursseja.

Myynti- ja ,markkinointiosaston ja tutkimus- ja tuotekehitysosaston lisäksi myös IT-osastolla resurssien jakautuminen vaihtelee. IT-osaston johtajan mukaan toimihenkilöihin kohdistuu enemmän osaston resursseja kuin työntekijöihin. Hänen mukaansa jaottelu ”valkokauluksisiin ja sinikauluksisiin” on merkittävä. Toimihenkilöt kuluttavat IT-resursseja huomattavasti enemmän kuin työntekijät, sillä heillä on henkilökohtaiset tietokoneet ohjelmistoineen, kun työntekijöillä tarve on pienempi ja käytössä on yhteiskäyttötietokoneita.

Haastattelulomakkeen lisäksi vastaajia pyydettiin erittelemään työtehtäviinsä käyttämää ajankäyttöä oman käsityksensä mukaisesti annettuun Excel-pohjaan. Vastaajista seitsemän ei pystynyt erittelemään ajankäyttöään. Samaan aikaan jokainen vastaaja kuitenkin totesi haastattelussa, että ajankäyttö kohdistuu enemmän tiettyihin konserniyhtiöihin tai maantieteelliselle alueelle.

Ajankäytön jakautumista pystyttiin määrittelemään liiketoimintakategorioittain tai maantieteellisen alueen perusteella. Erot ovat merkittäviä. Esimerkiksi ostajana toimivan vastaajan ajankäyttö jakaantuu kahteen liiketoimintakategoriaan 95 prosenttisesti. Myyntiosaston tuotepäällikkö puolestaan työskentelee vain yhden liiketoimintakategorian parissa käyttäen 90 prosenttia ajastaan Euroopassa toimivien konserniyritysten palvelemiseen. Myös IT-osaston päällikön työaika kohdistui selkeästi Eurooppaan (80 %), loput 20 prosenttia Tyynenmeren ja Aasian alueille. Laatuosaston johtajan aika puolestaan kohdistui 40 prosenttisesti konsernin yleisiin tehtäviin, loput 60 prosenttia jakaantui eri konserniyritysten kesken.

Tulokset ovat vastaajien omia arvioita työaikansa jakautumisesta, eivätkä välttämättä ole tarkkoja. Niiden perusteella voidaan kuitenkin todeta, että resurssit kohdentuvat enemmän tietyille konserniyhtiöille kuin toisille, jolloin kustannusten tulisi kohdistua vastaavassa suhteessa näille yrityksille.

4.2.2 Allokointiavaimet

Kuten kappaleessa 4.1.1 todetaan, on osastojen toiminta hyvin erilaista. Jotta kustannukset voitaisiin kohdistaa niiden aiheuttajalle, tulee ottaa huomioon kunkin osaston toiminnan luonne. Tämän perusteella tulee valita allokointiavaimet, jotka sopivat kyseisen toiminnon kustannusten allokoimiseen.

Tutkimusaineisto tarjoaa useita käyttökelpoisia allokointiavaimia kustannusten kohdistamiseen osastoilta laskentakohteille. Esimerkiksi IT-osaston kustannusten jaottelussa mahdollisia allokointiavaimia ovat servereiden määrä tai käyttäjätunnusten määrä. Servereiden määrällä voidaan jaotella servereiden

ylläpidosta aiheutuvat kulut, kun taas käyttäjämäärään perustuen voidaan jaotella esimerkiksi ohjelmistojen lisensseistä aiheutuvat kustannukset.

4.3 Toimintolaskentamallin käyttöönoton vaikutukset kustannusten allokointiin

Kappaleessa 1.2 tutkimuksen apukysymyksessä kysytään, millaisia vaikutuksia toimintolaskentamallin käyttöönotto toisi kustannuksen allokointiin kohdeyrityksessä. Tulosten perusteella toimintolaskennan käyttöönotto lisäisi läpinäkyvyyttä konserniyhtiöiden taloudellisen menestymisen arviointiin ja mahdollistaisi toiminnan tehokkuuden mittaamisen sekä kustannusten tarkemman allokoinnin konserniyrityksille. Toimintolaskentamallin käyttöönotto muuttaisi allokointiperusteita tarkemmiksi. Usean eri allokointiavaimen käyttö ottaisi paremmin huomioon eri osastojen toimintojen väliset erot, jotka tutkimuksessa havaittiin.

4.4 Tulosten yhteenveto

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaisia haasteita liittyy konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin niin, että ne täyttävät vero-ohjeiden vaatimukset. Tässä luvussa pohditaan saatujen tutkimustulosten suhdetta aikaisempiin tutkimuksiin, jotka esiteltiin työn toisessa luvussa. Seuraavien tutkimusten mukaan yritykset hyötyvät toimintolaskennasta: Innes et. al. 2000; Cagwin & Bouwman 2002; sekä Uusi-Rauva et. al. 1994, 50. Lisäksi esitellään tutkimuksia, jotka kritisoivat toimintolaskentaa (Gosselin 1997; Anderson 1995; Tse & Gong 2009; Abernethy et. al. 2001). Lisäksi kappaleessa esitellään Stevensonin & Cabellin (2002) ja Kaplanin et. al. (1997) tutkimuksia, joiden mukaan toimintolaskennasta saadaan hyötyä siirtohinnoitteluun.

Nykyisen kustannusten allokointimallin suhde tutkimustuloksiin

Tutkimuksen tulosten perusteella yrityksessä on tarve uudistaa kustannusten allokointiperiaatteita ja uusissa allokointiperiaatteissa voidaan hyödyntää

toimintolaskentaa. Haastattelukysymykset on muodostettu toimintolaskennan käyttöönottoa edellyttävän toimintanalyysin pohjalta. Lisäksi haastattelulomakkeella kysyttiin kahta kysymystä liittyen siirtohinnoitteluohjeiden vaikutuksista osaston toiminnan kannalta.

Tarve kustannuslaskennan uudistamiselle perustuu tutkimuksen tulokseen, jonka perusteella työntekijöiden ajankäyttö jakaantuu epätasaisesti konserniyritysten kesken. Näin ollen myös kustannukset tulee kohdistaa konserniyrityksille niiden resurssien käytön mukaan.

Mallista saatavien hyötyjen ja haasteiden suhde aikaisempiin tutkimustuloksiin

Selkeimpänä hyötynä toimintolaskentamallin käyttöönotosta on sen mahdollistama kustannusten tarkempi kohdistaminen konserniyrityksille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella määritettiin seuraavia haasteita kustannusten kohdistamisessa siirtohinnoitteluohjeet huomioiden: osastojen toiminnan erilaisuus, osastojen toiminnan jakaminen edelleen toimintoihin, osaston toiminnan tuotoksen mittaus, henkilöstön suhtautuminen mahdolliseen uuteen kustannuslaskentamalliin, kustannusten kohdistusperiaatteiden määrittäminen sekä toimintolaskentamallin käyttöönoton vaikutukset. Havaitut haasteet eivät ole esteitä toimintolaskentamallin käyttöönotolle, mutta ne on otettava huomioon kehitettäessä mallia.

Eri osastojen toiminnat poikkeavat luonteeltaan toisistaan. Esimerkiksi laatu- ja tutkimus- ja tuotekehitysosastojen toiminta keskittyy paljolti koko konsernin palvelemiseen, eikä toiminnoista aiheutuvia kustannuksia voida selkeästi kohdistaa tietylle konserniyhtiölle. IT-osaston kustannukset puolestaan ovat selkeästi jaoteltavissa, sillä impulssi toimintaan tulee konserniyhtiöiltä. Toimintolaskentamallia kehitettäessä tulee huomioida osastojen luonteiden väliset erot ja palveleeko osastojen toiminnot tiettyä konserniyritystä vai koko konsernia.

Osastojen toisistaan poikkeavien toimintojen lisäksi toinen haaste on osastojen toiminnan tuotoksen mittaus. Jotta konserniyhtiöiltä tehtävän veloituksen peruste

olisi selkeä ja läpinäkyvä, tulisi toiminnon tuotos pystyä määrittelemään selkeästi. Tällä tarkoitetaan sitä, mitä konserniyritys saa veloitusta vastaan. Myös tässä osastokohtaiset erot ovat merkittäviä: IT-osaston antaessa lisenssin tiettyyn ohjelmistoon, käyttäjä saa ohjelmiston käyttöönsä ja laskutuksen peruste on selkeästi todennettavissa. Vaikeampaa on perustella esimerkiksi markkinointikustannusten kohdistamista pienelle konserniyhtiölle, joka ei itse käytä markkinointipalveluja, vaan hyötyy koko konsernia koskevasta markkinointiviestinnästä.

Muita haasteita olivat henkilöstön suhtautuminen kustannuslaskennan uudistamiseen. Tämä johtuu pitkälti mallin raskaudesta. Ylläpito vaatisi henkilötasolla tapahtuvaa työajanseurantaa eri toiminnoille.

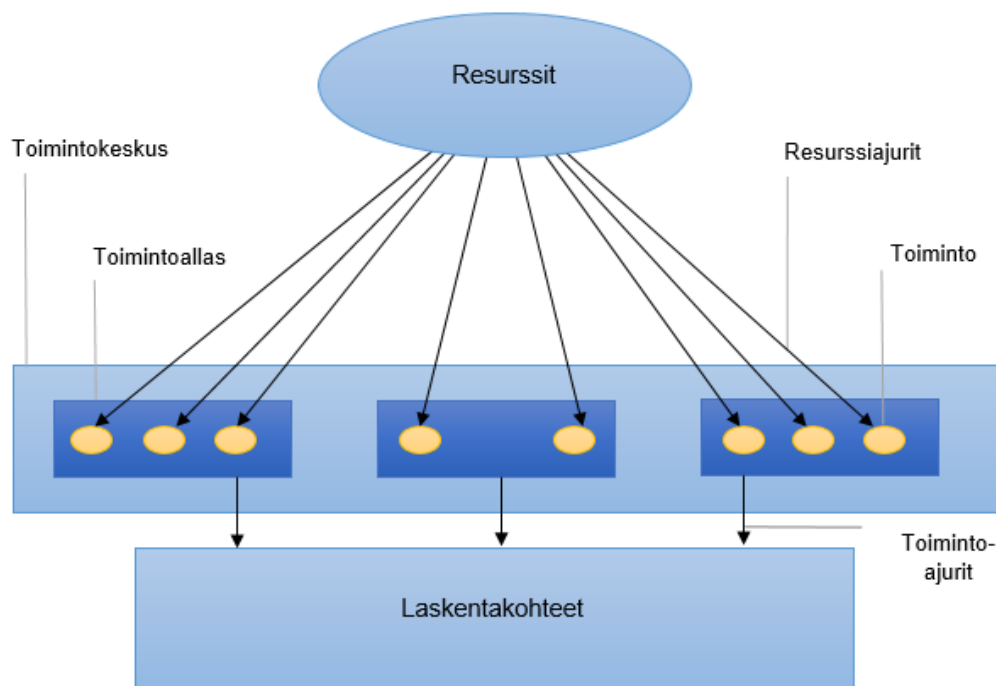
Innesin et. al. (2000) tutkimuksessa toimintolaskennan hyötyinä on kustannusten alentaminen, tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu sekä tehokkuuden arviointi ja kehittäminen. Cagwinin ja Bouwmanin (2002) kytkevät toimintolaskennan parempaan taloudelliseen menestykseen, mutta hyödyt tulivat selkeimmin esiin yrityksissä, joissa oli vain vähän konsernin sisäistä kaupankäyntiä. Uusi-Rauvan (1994,50) mukaan toimintolaskentamallin avulla voidaan osoittaa työtehtävien vaikutus toiminnan tehokkuuteen ja mahdollistaa työn tulosten tarkastelu.

Edellä esitetyt tutkimukset käsittelevät yrityksiä, jotka ovat ottaneet toimintolaskennan jo käyttöönsä. Tästä syystä mallin hyötyjä ei voida suoraan verrata toisiinsa, sillä kohdeyrityksessä vasta pohditaan mallin mahdollista hyödyntämistä. Toimintolaskennan käyttöönotto lisäisi läpinäkyvyyttä konserniyhtiöiden taloudellisen menestymisen arviointiin ja mahdollistaisi toiminnan tehokkuuden mittaamisen sekä kustannusten tarkemman allokoinnin konserniyrityksille. Aikaisempiin tutkimuksiin nähden mallin hyödyt olisivat siis varsin saman kaltaisia, kuin esimerkiksi Innesin et. al. (2000) tutkimukseen. Cagwinin ja Bouwmanin (2002) tutkimukseen tuloksia ei voida verrata, sillä toimintolaskentamallia ei ole otettu käyttöön.

Toimintolaskentamallia kritisoivien tutkimusten mukaan mallia varten kerättävää tietoa ei osattu hyödyntää, mallia pidettiin liian kalliina siitä saataviin hyötyihin nähden ja sen katsottiin aiheuttavan tulospainetta (Anderson 1995). Barretin (2005) mukaan ABC-malli ei huomioi työntekijöiden toimeettomana olevaa aikaa. Tulospainet ja toimeettomana oleva aika ovat varsin samankaltainen tämän tutkimuksen tulosten kanssa, kun vastaajat suhtautuvat kielteisesti työtuntien tarkkaan mittaamiseen liiallisen tehokkuuden tavoittelun pelossa. Työajan systemaattisella mittamisella saataisiin kuitenkin tietoa toimintoihin käytetystä ajasta ja apua kustannusten kohdistamisen tueksi. Myös Innesin et. al. (2000) mukaan mallin vaatimat mittavat aika -ja resurssipanostukset ovat yhteneväisiä haastattelujen tulosten kanssa.

Kustannusten allokointi toimintolaskentaa hyödyntäen ja vero-ohjeistus täyttäen

Toisessa kappaleessa, kuviossa 2 esitetään toimintolaskentamalli seuraavasti: yritystasolla olevat resurssit jaotellaan osastoiden eri toiminnolle resurssiajurien avulla. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan edelleen laskentakohteille eli konserniyrityksille.



Kuvio 3. Kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja suhteet (Alhola 2008, 43)

Haastatteluiden avulla selvitettiin toimintoaltaiden, eli osastojen, välisiä suhteita ja osastojen mahdollisia toimintoja. Tulosten perusteella paitsi osastot, osastojen toiminnot ja niiden jaottelussa käytettävät ajurit ovat varsin erilaisia. Ne vaativat käyttökelpoisten resurssi- ja toimintoajurien määrittelyn osastoittain ja toiminnoittain.

Tulosten perusteella yrityksen resurssit ovat osastoittain hyvin samankaltaiset. Resurssit muodostuvat pääasiassa työvoimasta, koneista ja laitteista, kiinteistöstä sekä kiinteistön ylläpitoon liittyvistä kuluista. Näiden kulujen kohdistamiseksi osastoille on määritettävä tarkoitukseen sopivat resurssiajurit. Haastattelujen perusteella ei saatu selville yksittäisiä resurssiajureita, mutta jaottelu voidaan tehdä resurssittain sopivin ajurein. Työvoimasta aiheutuvat kustannukset on järkevintä kohdistaa suoraan osastolle, sillä työntekijäkohtainen tarkka tieto on saatavissa. Myös koneet ja laitteet voidaan puolestaan jaotella käyttäjämäärän mukaisesti. Kiinteistöstä aiheutuvat kustannukset puolestaan voidaan jaotella esimerkiksi käytössä olevien neliömetrien mukaan tai käyttäjämäärän mukaisesti. Haastatteluista ei ilmennyt, että tietty osasto vaatisi merkittävästi enempää tilaa toimintaansa kuin muut osastot.

Haastattelujen perusteella havaittiin, että toiminnot ovat hyvin erilaisia paitsi osastojen välillä, myös osastojen sisällä. Taulukkoon 1 on koottu esimerkkejä osastoilla tehtävistä toiminnoista. Taulukosta ilmenee, että osastoilla tehtävät toiminnot vaihtelevat sen mukaan, kuinka selkeää niiden kohdistaminen on aiheuttamisperiaatteen mukaan. Tuotekehitystyön ja tuotedatan validointi on huomattavasti vaikeaa kohdistaa tietylle laskentakohteelle, kuin esimerkiksi tilinpäätöksen tekeminen tai tietyn ohjelmistolisenssin veloittaminen käyttäjältä. Toimintojen erilaisuudesta johtuen yksi ainoa toimintoajuri ei sovi kaikille toiminnoille, vaan ajureita tulee määritellä useita, jotta ne sopivat kaikille eri toiminoille.

Mikäli kustannusten allokointi tehdään toimivaa toimintolaskentamallia hyödyntäen, täyttää se lähtökohtaisesti vero-ohjeistuksen kriteerit, jos mallissa huomioidaan

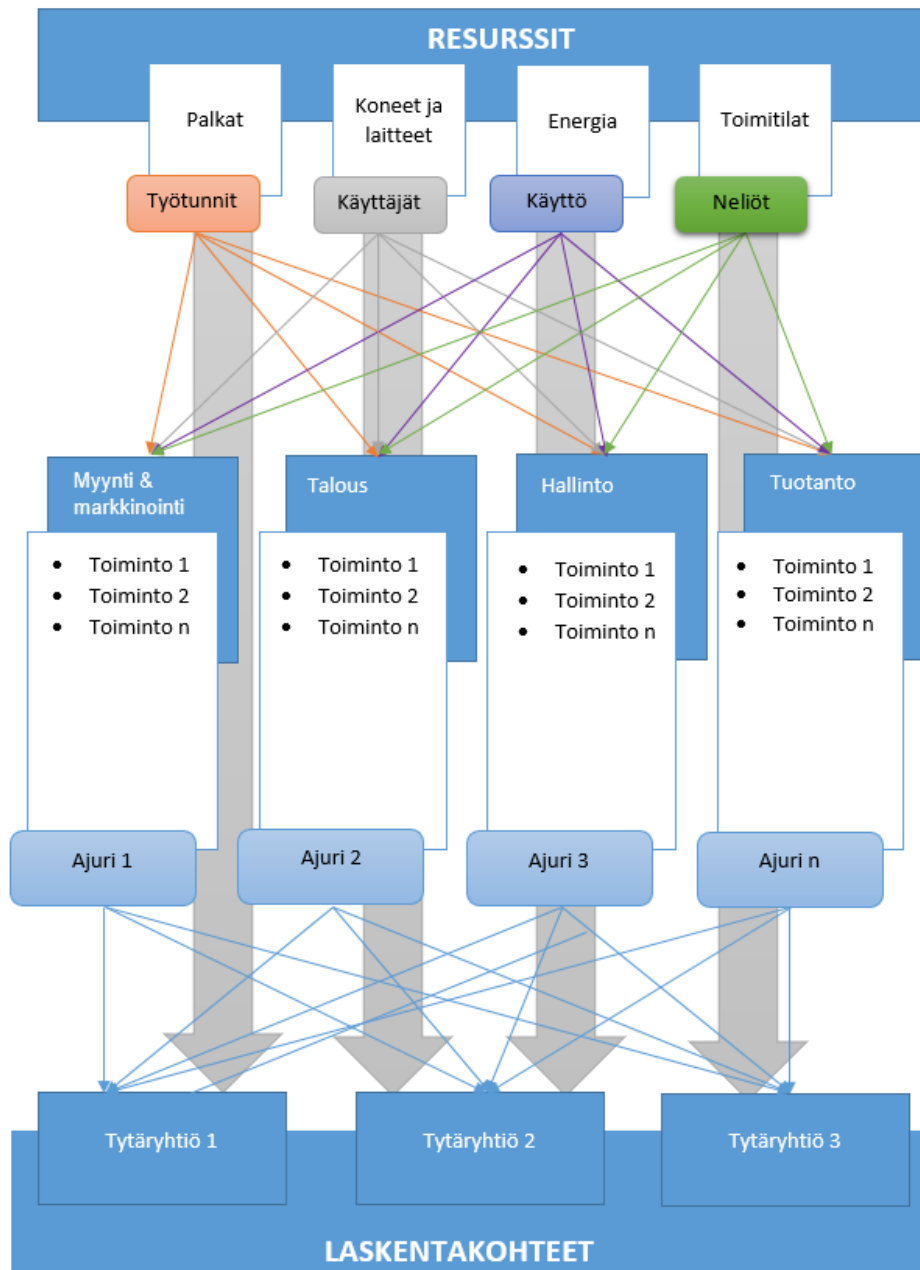
vero-ohjeiden perusteet veloitusten perusteille ja siirtohintaa määritettäessä huomioidaan vero-ohjeissa määritetyt matalan lisäarvon palvelut. Vero-ohjeiden näkökulmasta on pohdittava, onko palvelu kohdennettavissa tietyille laskentakohteelle vai onko se koko konsernia hyödyttävää. Lisäksi on voitava todentaa, että palvelu on todellisuudessa suoritettu ja onko palvelun ostaja saanut taloudellista arvoa liiketoimesta. Tämän arvioimiseksi on pohdittava, olisiko riippumaton yritys valmis maksamaan samasta toiminnosta. Mikäli yritys ei olisi valmis maksamaan suoritteesta ulkopuoliselle toimittajalle, ei tätä katsota konsernin sisäiseksi palveluksi.

Vero-ohjeissa on määritetty erikseen myös matalan lisäarvon palvelut. Tämä vaikuttaa siihen, miten kustannukset tulee allokoida vero-ohjeet noudattaen. Matalan lisäarvon palvelut ovat luonteeltaan tukitoimintoja. Ne eivät kuulu ydinliiketoimintaan, eivätkä ne vaadi arvokkaiden aineettomien hyödykkeiden käyttöä, eivätkä johda sellaisen syntymiseen eivätkä ne sisällä merkittävää riskiä palvelun tarjoajalle tai ostajalle.

Tulosten perusteella kohdeyritysten toiminnoista matalan lisäarvon palveluja ovat esimerkiksi tilinpäätökseen ja budjettiin liittyvät työt sekä erilaisiin standardeihin liittyvät työt sekä IT-palvelut. Ulkopuolelle jääviä, ydinliiketoimintaan kuuluvia toimintoja ovat puolestaan esimerkiksi tutkimus -ja tuotekehitystoiminnot, hankinta, vakuutuspalvelut.

Erottelu konsernin matalan lisäarvon palveluihin vaikuttaa siihen, miten kustannukset allokoidaan vero-ohjeiden mukaan, joten allokointimallin on otettava eri tyyppiset palvelut huomioon kustannuksia allokoidessa. Matalan lisäarvon palvelujen allokoinnissa arvioidaan palvelujen tarjoamisesta aiheutuvat kokonaiskustannukset, sisältäen sekä suorat että epäsuorat kustannukset. Kustannukset tulee jaotella kategorioihin. Läpikulkuerät tulee erotella erikseen. Myös kustannukset, jotka aiheutuvat vain palveluntarjoajaa hyödyttävästä toiminnasta, tulee erotella kokonaiskustannuksista. (OECD 2015, 157). Matalan lisäarvon palveluiden kohdistamisessa tulee kohdistaa suoraan kohdistettavat kulut lisättynä viiden prosentin marginaalilla. Kustannukset, joita ei voida kohdistaa

suoraan, kohdistetaan sopivalla ajurilla. Muut kuin matalan lisäarvon konsernin sisäiset palvelut veloitetaan käyttäen valittua siirtohinnoittelumenetelmää, kuten esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmää (CUP) tai liikevoitonnettomarginaalimenetelmää (TNMM). Kuviossa 7 on esitetty graafisesti toimintolaskentamallin ja vero-ohjeiden yhdistelmä kustannusten allokoinnissa.



Kuvio 7: Kustannusten allokointi toimintolaskentamallin avulla vero-ohjeet huomioiden

Kuviossa 7 on esitetty toimintolaskentamallin perusajatus, jossa resurssit kohdistetaan ensin toiminnoille ja siitä edelleen kustannusajureiden avulla laskentakohteille eli tytäryhtiöille. Laskentamalli voi olla myös kappaleessa 2 esitetyn aikaperusteisen toimintolaskentamallin mukainen, jossa erikseen määritettävät resurssi -ja toimintoajurit korvataan resurssi-toimintoajureilla ja yritystason resurssikustannukset kohdistetaan näin suoraan laskentakohteille (Kuvio 6).

Vero-ohjeet tulee huomioida mallissa siten, että suoraan kohdistettavissa olevat kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille. Suoraan kohdistettavat kustannukset on esitetty kuviossa harmailla nuolilla. Muille kustannuksille sovelletaan toimintolaskentaa kustannusten erittelemiseksi. Kohdistettaessa kustannuksia toiminnoilta laskentakohteille toimintolaskentaa hyödyntäen, valitaan tarkoitukseen sopiva siirtohinnoittelumenetelmä. Aikaperusteisessa toimintolaskentamallissa siirtohintaa lisätään suoraan resurssi-toimintoajurilla määritellyn kustannuksen päälle. Haasteina aikaperusteisen toimintolaskennan käytössä kustannusten allokoinnissa on, ettei malli sovellu toiminnoille, joissa ajankäyttö vaihtelee merkittävästi. Tällaisia ovat esimerkiksi markkinointi- ja tuotekehityspalvelut. Kuten Garret (2005) toteaa, että perinteistä toimintolaskentamallia ja aikaperusteista toimintolaskentamallia yhdessä käyttämällä saadaan molemmista paras hyöty.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Työn tarkoituksena oli selvittää, millaisia haasteita liittyy monikansallisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin. Työn tarve liittyy muuttuvien vero-ohjeiden tuomiin vaikutuksiin kustannusten allokoinnissa. Työssä tutkittiin kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointia konserniyrityksille. Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, millaisia haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin ja miten tytäryhtiöiltä veloittavat konsernin hallintopalveluiden kustannukset tulisi kohdistaa, jotta kustannukset täyttäisivät myös vero-ohjeistuksen kriteerit. Työn tarve perustuu vero-ohjeistuksen muutosten aiheuttamiin vaikutuksiin tukitoimintojen siirtohinnoittelussa.

Toimintolaskennan tarkoituksena on kohdistaa tuotot ja kustannukset laskentakohteille, kuten osastoille tai suoritteille. Kustannuslaskennasta saatavaa tietoa tarvitaan esimerkiksi tuotekohtaisen kannattavuuden selvittämiseksi, valmistusmenetelmien vertailemiseksi, investointipäätösten tukena, budjetoinnissa ja siirtohinnoittelussa.

Toimintolaskenta kehitettiin vastaamaan yritysten muuttuneisiin kustannuslaskennan tarpeisiin. Mallin kehittäjinä pidetään yleisesti Robert Kaplania ja Robin Cooperia, jotka esittelivät mallin artikkeleissaan 1980-luvun lopulla. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaoteltiin volyyymiin perustuen tuotteille, jolloin tuotekohtainen kannattavuus ei ollut todenmukainen. Toimintolaskennan perusajatus on, että suurin osa välillisistä kustannuksista ei riipu volyymista vaan toimintojen määrästä. Siinä missä perinteisessä kustannuslaskennassa keskiössä on tuote, toimintolaskennassa keskipisteenä on yrityksen resursseja kuluttavat toiminnot, jotka aiheuttavat kustannuksia. Toiminnot kohdistetaan edelleen suoritteille ja tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Resursseilla tarkoitetaan yrityksen käytössä olevia tuotannon tekijöitä. Toiminnot kuvastavat sitä mitä yrityksessä tehdään. Toiminnot voidaan jaotella esimerkiksi myyntiin, markkinointiin ja valmistukseen. Toimintolaskennassa kaikki kulut voidaan ajatella muuttuvina kustannuksina, sillä toimintojen käyttämät kustannukset muuttuvat esimerkiksi tuotantoerien mukaan.

Aikaisemmissa tutkimuksissa tulokset ovat sekä toimintolaskennan puolesta, että vastaan. Keskeiset havaitut hyödyt toimintolaskennasta ovat tehokkuuden saavuttaminen todellisten kustannusten ymmärtämisen avulla. Kun kustannukset on määriteltä tarkasti, voidaan tietoa käyttää hinnoittelun perustana. Toimintolaskenta sai kritiikkiä, sillä sen katsottiin olevan kallis käyttöönottaa, eikä sen katsottu toimivan yritysten monimutkaisessa toimintaympäristössä. Epäonnistumisen syitä olivat esimerkiksi johdon tuen puute ja mallin vaatimat mittavat aika -ja resurssipanostukset.

ABC-mallista edistyneempänä mallina esiteltiin aikaperusteinen toimintolaskenta, TDABC (Time-Driven Activity Based Costing). Mallissa määritetään tarvittavat resurssivaatimukset transaktioittain, tuotteittain tai asiakkaittain. Jokaiselle resurssille määritellään kapasiteetikustannus eli kustannus aikayksikköä kohden sekä kapasiteetin käyttö transaktioittain.

Kolmannessa luvussa esiteltiin työssä käytettyjä tutkimusmenetelmiä sekä aineiston analyysimenetelmiä. Lisäksi esiteltiin myös konsernin hallintopalveluihin liittyvää verosäätelyä tarkoituksenmukaisin osin.

Työn empiirinen osio toteutettiin haastattelututkimuksena. Haastattelut tehtiin teemahaastatteluina, työtä varten haastateltiin 17 työntekijää eri osastoilta käsittäen sekä esimiehiä että työntekijöitä. Haastattelut kestivät 20 minuutista tuntiin. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Aineiston analysoinnissa käytettiin sisällönanalyysin menetelmää.

5.1 Vastaukset tutkimuskysymyksiin, keskustelu ja kontribuutio

Tutkimuksen pääkysymykseksi määriteltiin, *”mitä haasteita liittyy kansainvälisen konsernin hallintopalveluiden kustannusten allokointiin siirtohinnoitteluohjeistus täyttäen”*. Tätä tukevat alakysymykset määritettiin seuraavasti:

”Millä periaatteilla kustannukset on kohdistettava, jotta eri yksiköiden suorituskykyä voidaan arvioida läpinäkyvästi ja samanaikaisesti täyttää vero-ohjeistuksen kriteerit?”

”Millaisia vaikutuksia toimintolaskentamallin käyttöönotto toisi kansainvälisen konsernin hallintokustannusten allokointiin?”

”Miten toimintolaskentamallin mukaisesti jaotellut hallintokustannukset täyttävät vero-ohjeistuksen kriteerit?”

Empiirisessä osiossa aineistonanalyysissä haastattelujen tulokset jaoteltiin tutkimuksen pää -ja apukysymysten alle, ja tuloksista muodostettiin ala -ja yläluokkia, jotka vastaavat tutkimuskysymyksiin. Yhdistämällä empiirisessä osiossa saatu tieto teoriaosuudessa käsiteltyyn kirjallisuuteen ja tutkimustietoon, voidaan vastata tutkimuksen pääkysymykseen.

Suurin haaste kustannusten allokointiin on osastojen toiminnan erilaisuus. Työn tulosten perusteella tiedetään, että osastojen toiminnan luonne ja toiminnot vaihtelevat paitsi osastojen kesken, myös osastojen sisällä. Vero-ohjeissa määritetään, että jotta kustannukset voidaan veloittaa konserniyhtiöltä, täytyy pystyä todentamaan, että palvelu on todellisuudessa suoritettu, ja että konserniyhtiö olisi valmis maksamaan vastaavasta työstä myös ulkopuoliselle toimittajalle. Tähän liittyy myös toinen tuloksista esiin noussut haaste, tuotoksen mittaamisen vaikeus.

Haasteena on myös osastojen toiminnan jakaminen toimintoihin. Tulosten perusteella toimintojen erittely ei ole yksiselitteistä eikä selkeää. Toimintojen erilainen luonne tulee huomioida kustannusten allokointimallissa, sillä matalan lisäarvon palvelut käsitellään vero-ohjeissa erikseen. Ensimmäisessä apukysymyksessä kysytään, millä periaatteilla kustannukset on kohdistettava, jotta suoriutumista voitaisiin arvioida läpinäkyvästi ja samaan aikaan täyttää vero-ohjeistuksen kriteerit. Tulosten ja teorian perusteella periaatteet ovat yhdistelmä toimintolaskentaa ja vero-ohjeita. Toimintolaskennan periaatteet ovat tehokas keino kustannusten allokointiin vero-ohjeet täyttäen, kun mallissa huomioidaan

toimintojen erilaisuus ja sen tuomat vaatimukset sekä vero-ohjeiden vaatimukset, kuten erittely matalan lisäarvon konsernin sisäisiin palveluihin. Tämä vastaa myös kolmanteen apukysymykseen.

Toinen apukysymys on, millaisia vaikutuksia toimintolaskentamallin käyttöönotto toisi kansainvälisen konsernin hallintokustannusten allokoimiseen? Kysymykseen vastaten, vaikutukset voidaan jaotella rahallisesti mitattaviin vaikutuksiin ja muihin vaikutuksiin. Rahallisesti mitattavat vaikutukset liittyvät siihen, millaisia resurssi -ja toimintoajureita kustannuksille määritellään ja kuinka hyvin ne ottavat huomioon eri osastojen ja toimintojen erilaisuuden. Aikaisemmissa tutkimuksissa mallin käyttöönotosta on saatu tehokkuushyötyjä, kun kustannuksia ymmärretään entistä tarkemmin.

Tutkimuksen tulokset ovat merkityksellisiä kohdeyritykselle, sillä saatua tietoa voidaan hyödyntää pohdittaessa toimintolaskentamallin käyttöönottoa. Tutkimuksesta saatiin selville, millaisia haasteita kustannusten allokointiin liittyy, ja mitä mallissa tulisi ottaa huomioon, jotta rakennettava malli täyttäisi myös vero-ohjeet. Tiedon pohjalta kohdeyrityksessä voidaan pohtia sopivaa kustannusten allokointikeinoa, jossa hyöty olisi sopiva suhteessa mallin ylläpitoon liittyviin resursseihin. Toimintolaskentamallin käyttöönotto sellaisenaan kohdeyrityksessä mahdollistaisi tarkemman kustannusten allokoinnin, mutta lisäisi työtaakkaa, sillä toimintolaskentaan perustuva allokointimalli on raskas ylläpidettäväksi.

Työn tuloksia ei kuitenkaan vielä sellaisenaan voida siirtää käytäntöön kohdeyrityksessä, vaan päätettäessä siirtyä kustannuslaskennassa toimintolaskentamalliin, on tämän toimintoanalyysia varten kerättävä vielä tarkempaa tietoa osastoilta.

5.2 Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset

Tutkimusta varten haastateltiin 17 henkilöä kohdeyrityksen pääkonttorin eri osastoilta. Määrää voidaan pitää varsin suurena, mikä parantaa tutkimuksen luotettavuutta. Lisäksi haastateltavat olivat kokeneita henkilöitä, joilla on hyvä

tietämys osaston toiminnasta. Haastateltavia valittaessa pohdittiin heidän sopivuuttaan haastatteluun pohjautuen esimerkiksi asemaan ja työkokemukseen perustuen. Koulutustaustaa ei erikseen pohdittu, mutta haastatteluja tehdessä ilmeni, että osalla vastaajista oli paremmat lähtötiedot kustannuslaskennasta ja kustannusten allokoinnista kuin toisilla. Tämä vaikuttaa vastausten luotettavuuteen, sillä joillakin vastaajilla oli haasteita ymmärtää mitä kysymyksillä tarkoitettiin. Esimerkiksi kysymys joka käsitteli osaston toiminnan jakamista edelleen toimintoihin, oli selkeästi haasteellinen vastausten eroista johtuen. Myös saman osaston sisällä oli eroja toimintoihin jakamisessa.

Tutkimuksen perusteella saatiin tietoa osastojen toiminnasta ja eri osastojen toimintojen erilaisuudesta. Lisäksi saatiin ymmärrystä haasteista, mitkä liittyvät kustannusten allokointimallin uudistamiseen organisaatiosta. Toimintolaskennan näkökulmasta ajatellen, osastojen toimintaa tulisi tutkia tarkemmin ja yksityiskohtaisemmin, jotta kustannusten allokointi toimintolaskentamallia käyttäen voitaisiin ottaa käyttöön. Toisaalta samaa tutkimuskysymystä voitaisiin tulevissa tutkimuksissa lähestyä eri näkökulmasta. Esimerkiksi kansainvälisen verotuksen näkökulmasta olisi mielenkiintoista pohtia, miten toimintolaskentamallin käyttöönotto yrityksessä laajemmin vaikuttaisi verotukseen ja millaisiin tekijöihin sillä olisi vaikutusta.

LÄHDELUETTELO

Abernethy, M.A., Lillis, A.M., Brown, P., Carter, P. 2001. Product diversity and Costing System Design Choice: Field Study Evidence. *Management Accounting Research*, 12, pp. 261-248.

Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta, perusteet ja käytäntö. WSOYpro, Helsinki. 4. painos

Anderson, S.W. 1995. A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors 1986-1993. *Journal of Management Accounting*, 7, pp. 1-51.

Barret, R. 2005. Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New Abc. *Business Performance Management Magazine*, 3, pp. 35-39.

Cagwin, D., Bouwman, M.J. 2002. The Association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, pp. 1-39.

Chen, A., Sanjeeve, S., Akhtar, K., Makaram, N., Gupte., C. 2015. Time-Driven Activity Based Costing of Total Knee Replacement Surgery at a London Technical Hospital. *The Knee*, 22, pp.640-645.

Cooper, R., Kaplan, R.S. 1988a. Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*. September-October, pp. 96-103.

Cooper, R., Kaplan, R.S. 1988b. How Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, 69,10. pp. 20-27.

Cooper, R., Kaplan, R.S. 1991. Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*. May-June, pp. 130-135.

Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, S., Eileen, M., Oehm., R.M. 1992. From ABC to ABM. *Management Accounting*, 74,5 pp. 54-57

French, K., Albright, H.W., Frenzel, J.C., Incalcaterra, J., Rubio, A., Jones, J., Feeley, T. 2013. Measuring the Value of Process Improvement Initiatives in a Preoperative Assessment Center Using Time-Driven Activity Based Costing. *Healthcare*, 1, pp. 136-142.

Gervais, M., Levant, Y., Ducrocq, C. 2010. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal Through a Longitudinal Case Study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8, 2 pp. 1-20.

Gosselin, M. 1997. The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2 pp. 105-122.

Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. 2000. Activity-Based Costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11, pp. 349-362.

Jones, C.T., Dugdale, D. 2002. The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity. *Accounting, organizations and Society*, 27, pp. 121-163.

Kaplan, R.S. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. *The Accounting Review*, vol LVIII, 4, pp. 686-705.

Kaplan, R.S. 1984a. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59, 3, pp. 390-418.

Kaplan, R.S. 1984b. Yesterday's Accounting Undermines Production. *Harvard Business Review*, 62, pp. 95-101.

Kaplan, R.S, Weiss, D., Deshes, E. 1997. Transfer pricing with ABC. *Management Accounting*, 78, 11 pp. 20-28.

Kaplan, R.S., Anderson, S.R. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 11, pp. 131-138.

Kaplan, R.S., Anderson., S.R. 2007. The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21,2 pp. 5-15.

Lapan, S.D., Lapan, M.T, Quatroli, F., Riemer, J. 2012 Qualitative Research. Jossey-Bass. 1. painos

Malmi, T. 1997. Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization. *Management Accounting Research*, 8, pp. 459-480.

Neighbour, J. 2008 Transfer Pricing: Keeping it at arm's length. OECD Centre For Tax Policy and Administration. Pp. 29 [Verkkodokumentti] [Viitattu 14.7.2016]

Saatavilla:

http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html

OECD 2015. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD Publishing.

OECD 2010 Transfer Pricing Guidelines for Multinational enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing

OECD 2013 Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing.

OECD 2014 Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country File Reporting

PwC 2015. 10 Minutes on the OECD BEPS Project [Verkkodokumentti] [Viitattu 14.6.2016] Saatavilla: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html>

Siguenza-Guzman, L., Auquilla, A., Van den Abbeele, A., Cattrysse, D. 2016. Using Time-Driven-Activity-Based Costing to Identify Best Practises in Academic Libraries. *The Journal of Academic Librarianship*, 42, pp. 232-246.

Stevenson, T.H., Cabell, W.E. 2002. Integrating transfer pricing policy and activity based costing. *Journal of International Marketing*, 10,4 pp. 77-88.

Tse, M.S.C., Gong, M.Z. 2009. Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7,2, pp. 41-54.

Tuomi, J., Sarajärvi, A. 2009 Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Tammi, 11. painos.

Turney, P.B.B. 1992. Activity-Based Management. *Management Accounting*, 73,7. pp. 20-25.

Uusi-Rauva, E., Paranko, J., Viloma, H. 1994 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta – Activity Based Costing. Tampereen teknillinen korkeakoulu, opetusmonisteita 3/94.

Vero 2015. Siirtohinnoittelu [Verkkodokumentti]. [Viitattu 14.6.2016]. Saatavilla: https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Siirtohinnoittelu

Wray, B. 2015. Transfer pricing: Increasing tension Between Multinational Firms and Tax Authorities. *Accounting and taxation*, 7,2 pp. 65-73.

Liite 1: Haastattelukysymykset

HAASTATTELURUNKO

PVM:

HAASTATELTAVA:

OSASTO:

TEHTÄVÄ ORGANISAATIOSSA:

Haastattelukysymykset

Yleiskuva osaston toiminnasta

1. Mitkä ovat osaston päävastualueet?
2. Mitkä ovat osaston työntekijöiden päätehtävät?
3. Miten osasto on organisoitu? (Kuinka paljon & millaista henkilökuntaa)
4. Minkälainen on yleinen työnkulku – kuka tekee ja mitä?
5. Voidaanko osaston toiminta jakaa edelleen toimintoihin – onko löydettävissä 5-10 toimintoa joihin osaston toiminta voidaan jakaa?
 - a. Toiminnon kuvaus – mikä on toiminnon nimi?
 - b. Kuka on toiminnon vastuuhenkilö?
 - c. Mitä toiminto tuottaa?

Toimintojen määrittäminen

6. Mitä lisäarvoa toiminto tuottaa käyttäjälle?
7. Ketkä henkilöt osallistuvat toiminnon suorittamiseen?
8. Mitä muita resursseja toiminnon suorittaminen edellyttää kuin henkilöresursseja ja kuinka paljon? (Tilat, koneet & laitteet –aika tai suhteellinen osuus ajasta)
9. Onko olemassa toimintoja, jotka tehdään tietyn väliajoin, esimerkiksi kerran kuukaudessa tai kerran vuodessa?
10. Mikä on kyseistä toimintoa edeltävä toiminto ja mitä vastaavasti sitä seuraava toiminto (toiminnon "toimittaja" ja "asiakas")
11. Voidaanko asiakkaat jaotella ryhmiin sen mukaan, kuinka paljon aikaa heidän palvelemiseensa kuluu aikaa? (Maantieteellisesti, muu peruste?)
12. Onko tietyt toiminnot sellaisia, että niiden suorittaminen vie tietyllä asiakkaalla huomattavasti enemmän aikaa kuin muilla?
13. Mitä muuta haluat sanoa?

Työtehtävien sisältö

14. Onko työssäsi toistuvia, rutiininomaisia tehtäviä? Millaisia?
15. Vaihteleeko ajankäyttö näihin tehtäviin? Jos niin miksi

Siirtohinnoittelu

16. Vaikuttaako siirtohinnoitteluperiaatteet jollakin tavalla osastolla tehtäviin päätöksiin ja jos vaikuttavat, niin minkälaisissa tilanteissa?
17. Ovatko siirtohinnoitteluperiaatteet osaston näkökulmasta oikeudenmukaisia ja ymmärrettäviä?