



LUT School of Business and Management

Kauppatieteiden kandidaatintutkielma

Talousjohtaminen

Kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen teknologiayritykselle
Developing a cost object system to the technology company

12.5.2019

Tekijä: Teemu Ihantola

Ohjaaja: Kati Pajunen

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Teemu Ihantola
Tutkielman nimi:	Kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen teknologiayritykselle
Akateeminen yksikkö:	School of Business and Management
Koulutusohjelma:	Kauppätiede / Talousjohtaminen
Ohjaaja:	Kati Pajunen
Hakusanat:	kustannuspaikat, kustannuspaikkajärjestelmä, sisäinen laskentatoimi, kehittämisprosessi

Tämän kandidaatintutkielman tavoitteena on teknologia-alalla toimivan Case-yrityksen kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen koko sisäisen laskentajärjestelmän pohjaksi sekä kehittämisprosessin kuvaus aina ongelman ja tarpeen havaitsemisesta valmiin järjestelmän käyttöönottoon ja testaukseen. Case-yritys on kasvanut viimeisimpien viiden vuoden aikana paljon ja sen sisäisen laskennan tarve on lisääntynyt samalla. Vanha kustannuspaikkajärjestelmä ei vastannut yrityksen tarpeita ja tilalle tarvittiin uusi järjestelmä, jotta sisäistä laskentaa kyettäisiin kehittämään tulevaisuudessa.

Teoreettisessa viitekehyksessä esitetään ensin lyhyesti sisäisen laskentatoimen, kustannuslaskennan ja kustannuspaikkojen osalta teoriaa yleisellä tasolla. Tämän jälkeen kolmea muutosprosessin mallia mukailien luotiin kyseistä tutkielmaa varten oma kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessin malli. Tutkielma toteutettiin laadullisena case-tutkimuksena ja tutkielman tekijä on ollut keskeisessä roolissa uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessissa yrityksen työntekijänä. Osallistuvan havainnoinnin lisäksi aineistoa kerättiin yrityksen sisäisistä dokumenteista sekä organisaation työntekijöiden haastattelujen avulla.

Case-yritykselle onnistuttiin kehittämään uusi kustannuspaikkajärjestelmä, joka vastasi prosessin alussa asetettuja tavoitteita. Kehittämisprosessissa noudatettiin teoreettisessa viitekehyksessä muodostettua mallia ja tällä tavoin prosessi kyettiin viemään alusta loppuun onnistuneesti.

ABSTRACT

Author: Teemu Ihantola
Title: Developing a cost object system to the technology company
School: School of Business and Management
Degree programme: Business Administration / Financial Management
Supervisor: Kati Pajunen
Keywords: cost objects, cost object system, management accounting, developing process

The objective of this bachelor's thesis is to develop a new cost object system to the Case company and to describe the developing process from the perception of the problems of the old system to the implementation of the new system. The growth of the Case company has been intense during the latest five years and the company is still growing fast. At the same time, to command the growth and profitability, the need for better management accounting information has increased. The old cost object system did not correspond to the needs of the company and it was inevitable to develop a new system to meet the needs of the future.

The theoretical framework of the thesis begins with a short review of management accounting, cost accounting and cost objects. After that the development process model of the cost object system was created for this thesis by adapting three theoretical change process models. The study was carried out as a qualitative case study and the author of this thesis had a central role in the development process of the new cost object system. Data for the thesis were collected by participant observation as an employee of the Case company, from internal documents and by interviewing the staff members.

As a result of the development process the Case company got a new cost object system that fulfilled company's objectives. The development process was executed by following the theoretical framework and that secured the success of the process from beginning to end.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkielman tausta	1
1.2	Tutkielman tavoitteet ja rajaus	2
1.3	Tutkielman rakenne.....	2
2	TEOREETTINEN VIIITEKEHYS	3
2.1	Sisäinen laskentatoimi	3
2.2	Kustannuslaskenta ja -paikat	4
2.3	Muutosprosessin johtaminen ja laskentajärjestelmän implementointi	6
2.4	Teoreettisen viitekehysten yhteenveto	10
3	TUTKIMUSMENETELMÄ JA -AINEISTO	12
4	EMPIRIA.....	15
4.1	Case-yrityksen esittely	15
4.2	Vanha kustannuspaikkajärjestelmä ja sen ongelmat	18
4.3	Uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessin kulku	23
4.4	Uusi kustannuspaikkajärjestelmä	30
4.5	Toimivuuden arviointi.....	35
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	39
	LÄHDELUETTELO.....	41

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

Liite 2. Hylätty suunnitelma

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta

Johdon laskentatoimen rooli on ensiarvoisen tärkeä kannattavan ja kestävä liiketoiminnan ylläpitämisessä (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 3). Johdon laskentatoimen tutkimus on osoittanut, että johdon formaalisen taloudenohjausjärjestelmän käyttöönotto mahdollistaa paremman menestyksen kasvavalle yritykselle (Lee & Cobia 2013, 1-2). Tämän kandidaatintutkielman kohteena on nopeasti kasvava teknologiayritys, jossa kasvun johdosta on herätty kehittämään johdon laskentatoimen menetelmiä ja raportointia. Yrittäjävetoinen yritys on toiminut lähes kolme vuosikymmentä apunaan laskentajärjestelmä, jonka päätarkoituksena on ollut ulkoisen raportointivelvollisuuden täyttäminen ja yksinkertainen kustannus-seuranta liikekirjanpidon pohjalta. Vahvan innovointitoiminnan johdosta Case-yritys on nykyään oman alansa edelläkävijä ja viime aikaisen voimakkaan kasvun myötä vanha laskentajärjestelmä ei enää tue riittävästi yrityksen johtamista ja päätöksentekoa. Kustannuslaskenta on yksi tärkeä osa johtamista tukevaa laskentatointia (Järvenpää et al. 2010, 3).

Uuden sisäisen laskentajärjestelmän kehittäminen on Case-yrityksessä aloitettu toimimattomaksi havaitun kustannuspaikkajärjestelmän uudistamisesta. Tutkielma toteutetaan case-tutkimuksena ja aineisto kerätään tutkielman tekijän osallistuvalla havainnoinnilla sekä haastatteluilla yrityksessä. Aihe muodostui yrityksen johdon ja tutkielman tekijän yhteisymmärryksessä. Tutkielman tekijän rooli kehittämisprosessin eri vaiheissa on merkittävä yrityksen työntekijänä. Tutkielmassa kehitetty kustannuspaikkajärjestelmä ei ole suoraan käytettävissä muissa organisaatioissa sisäisen laskennan ja etenkin kustannuspaikkajärjestelmän yrityskehittäisyydestä johtuen. Kehittämisprosessin kulun kuvauksesta voi kuitenkin saada viitteitä ja ideoita siitä, millaisia vaiheita yrityksen laskentajärjestelmän muutosprosessi sisältää ja mitä edellytyksiä muutosprosessin onnistumiselle on.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaus

Tämän tutkielman tavoitteena on Case-yrityksen kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen koko sisäisen laskentajärjestelmän pohjaksi sekä kehittämisprosessin kuvaus aina ongelman ja tarpeen havaitsemisesta valmiin järjestelmän käyttöönottoon ja testaukseen.

Tutkielma on rajattu vain tiettyyn case-yritykseen, mikä vaikuttaa tutkielman menetelmiin, kulkuun ja tuloksiin. Tutkielmassa ei haeta vastauksia tiettyihin tutkimuskysymyksiin vaan pyritään luomaan tavoitteeksi asetettu kustannuspaikkajärjestelmä Case-yritykselle. Tutkielman aihepiirinä on yrityksen sisäisen laskentajärjestelmän kehittäminen, mutta tutkielma on kuitenkin rajattu vain järjestelmän kehittämisen alkuvaiheeseen eli kustannuspaikkojen määrittämiseen tulevan kehitystyön pohjaksi.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu viidestä pääluvusta. Johdannon jälkeen luvussa kaksi esitellään tutkielman teoreettinen viitekehys. Luku sisältää sisäistä laskentatoimintaa, kustannuslaskentaa ja -paikkoja sekä muutosprosessin johtamista ja laskentajärjestelmän implementointia käsittelevät alaluvut. Toisen luvun viimeisessä alaluvussa esitetään tutkielman empiiristä osuutta varten koostettu teoreettinen viitekehys. Kolmannessa luvussa kerrotaan tutkielmassa käytettävästä tutkimusmenetelmästä ja -aineistosta. Empiirinen osuus luvussa neljä pitää sisällään Case-yrityksen ja vanhan kustannuspaikkajärjestelmän ja sen ongelmien esittelyn. Tämän lisäksi luvussa kuvataan uusi kustannuspaikkajärjestelmä ja sen kehittämisprosessi sekä arvioidaan järjestelmän toimivuutta. Viimeisessä luvussa esitetään tutkielman yhteenveto ja johtopäätökset.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tässä luvussa esitellään tutkielmassa käytetty teoreettinen viitekehys. Aluksi käydään läpi sisäisen laskentatoimen periaatteita ja sen tarjoaman informaation hyödyntämistä yrityksen päivittäisessä johtamisessa. Sen jälkeen esitellään lyhyesti kustannuslaskennan perusidea, mutta keskitytään lähinnä kustannusten kohdistamisen syihin ja tarkoitukseen osana yrityksen sisäistä laskentaa. Kolmannessa kappaleessa esitellään muutosjohtamisen malli ja laskentajärjestelmän implementointiin kaksi mallia. Viimeisessä kappaleessa on tutkielman koko teoreettisen viitekehyyksen yhteenveto.

2.1 Sisäinen laskentatoimi

Sisäinen laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen johdolle suunnittelun, päätöksenteon, toimeenpanon ja valvonnan tueksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 10). Etenkin kasvuvaiheessa yrityksessä tulee aktiivisesti tarkkailla taloudellista suoriutumista ja kyetä hallitsemaan kasvua kannattavasti. Kasvun myötä organisaatiot monimutkaistuvat ja niiden laskentajärjestelmiltä vaaditaan enemmän. (Pellinen 2017, 160.) Jotta laskennasta saadaan todellista hyötyä, on tärkeää määrittää, millaista informaatiota päättäjät tarvitsevat. Tämän määrittämisessä sisäisen laskennan ammattilaisten ja päätöksentekijöiden tulisi toimia saumattomasti yhteen, sillä informaation tuottaminen on turhaa, jos sitä ei todellisuudessa käytetä päätöksenteossa. Yrityksen taloustietoa on laajasti saatavilla ja yleinen ongelma onkin, että sitä on liikaa ja haasteena on tarvittavan tiedon erottelu raporttien pohjaksi. Informaation tulisi olla relevanttia, luotettavaa ja sen tulisi olla saatavilla silloin, kun sitä tarvitaan. (Järvenpää et al. 2010, 35-36.)

Liiketapahtumia rekisteröivä liikekirjanpito ja reaali-prosessin tapahtumia rekisteröivä valmistuskirjanpito ovat tärkeimpiä tiedon lähteitä sisäiselle laskentatoimelle, joka tuottaa erilaisia johdon raportteja, budjetteja, vaihtoehto-, investointi- ja rahoituslaskelmia (Ihantola & Lepänen 2018, 13). Johdon laskennan ammattilaisten tulee varmistua, että johdolle pystytään tarjoamaan oikeanlaista tietoa päätöksenteon tueksi ja kyetä ottamaan siinä yhteydessä ilmenevät ongelmat huomioon. Laskennassa käytettävät tuotot ja kustannukset voivat erota

liikekirjanpidon luvuista ja niitä määritettäessä kohdataan erilaisia ongelmia. Tähän liittyviä ongelmia ovat mittaus-, laajuus-, arvostus-, kohdistamis- ja jaksotusongelma. Kustannukset ja tuotot tulee voida jaksottaa aiheuttamisperiaatteen mukaan ja kohdistaa yrityksen eri osille ja ajanjaksoille laskennan toimivuuden takaamiseksi. (Riistama & Jyrkkiö, 1980, 40-41.)

Johdon laskentatoimen käytännöistä on tehty paljon tutkimusta ja Hyvönen (2003, 160) esittää usean eri tutkimuksen pohjalta tiivistelmän, joka kategorisoi johdon laskentatoimen ongelmat kolmeen eri ryhmään. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat ongelmat, jotka liittyvät laskentatoimen tiedon keräämiseen ja mittaamiseen, esimerkiksi tiedon yksityiskohtaisuus, kustannusten relevanttius ja tiedonkeruusta aiheutuvat hankaluudet. Toinen ongelmien ryhmä liittyy kustannusten allokontiin, joista puolestaan esimerkkinä yleiskustannusten kohdistaminen eri tahoille sekä poistoihin liittyvät ongelmat. Viimeinen ongelmien ryhmä liittyy laskentajärjestelmien toimivuuteen ja käytettävyyteen. Tästä mainitaan esimerkkeinä raportointijärjestelmän hitaus, epätarkkuus, epäluotettavuus ja joustamattomuus. Ongelmia esiintyy myös budjetoinnin yhteydessä sekä organisaation jäsenten kustannustietoisuudessa.

2.2 Kustannuslaskenta ja -paikat

Kustannuslaskennan perusta on liiketapahtumien rekisteröinti kustannuslajikohtaisesti. Kustannuslaskennan kaksi tehtävää ovat kustannusten selvittäminen vastuualueittain ja kustannusten selvittäminen laskentakohteittain. Kustannuslajilaskennan voidaan ajatella olevan kustannuslaskennan ylin taso, josta voidaan siirtyä kustannuspaikkalaskentaan ja siitä edelleen suoritekohtaiseen laskentaan. (Vehmanen & Koskinen 1998, 85.)

Bhimanin, Horngrenin, Datarin ja Rajanin (2015, 124) mukaan kustannusten kohdistamisella on neljä perustarkoitusta, joista ensimmäinen on tarkoitus tuottaa tietoa taloudellisten päätösten tueksi. Kustannusten kohdistamisen on myös tarkoitus motivoida johtoa ja muita työntekijöitä. Kolmas tarkoitus on kustannusten todentaminen. Viimeisenä perustarkoituksena on tulojen ja varojen mittaaminen sidosryhmien informointia varten. Puolestaan Kaplanin ja Cooperin (1998) mukaan kustannuslaskentajärjestelmän kolme päätehtävää ovat (1) varaston

arvostaminen ja myytyjen suoritteiden kustannusten laskeminen, (2) toimintojen, tuotteiden, palveluiden ja asiakkaiden kustannusten määrittäminen sekä (3) taloudellisen informaation tuottaminen johdolle (Uyar & Kuzey 2016, 170).

Kustannuslaskentajärjestelmien toimivuudesta ja niiden tarjoamasta informaatiosta on tehty useita tutkimuksia (Uyar & Kuzey 2016, 170). Pavlatos ja Paggios (2009) määrittivät tutkimuksessaan kustannuslaskentajärjestelmän toimivuuden sen tuottaman kustannusinformaation laadun perusteella. Tärkeitä kriteereitä olivat tiedon yksityiskohtaisuus, tarkkuus ja oikea-aikaisuus. Näiden lisäksi tietoa tulee kyetä käyttämään avuksi kustannusten eroanalyseissä ja jakamisessa esimerkiksi muuttuvien/kiinteisiin tai välittömiin/välillisiin kustannuksiin. (Uyar & Kuzey 2016, 171.) Al-Herby (2017, 6) tunnistaa myös tarkkuuden kriteerin, mutta hän esittää lisäksi muita kustannuslaskentajärjestelmän toimivuuden kriteereitä, joita ovat muun muassa yksinkertaisuus, integroitavuus ja joustavuus.

Perinteisessä kustannuslaskennassa määritellään kustannuspaikat, jotka ovat yrityksen toimintayksiköitä tai vastuualueita, joiden kustannuksia halutaan seurata ja rekisteröidä erikseen (Riistama & Jyrkkiö 1980, 113). Kun kustannuspaikat on jaettu yrityksen eri toimintayksiköiden tai vastuualueiden mukaan, voidaan käyttää termiä osastokohtainen laskenta (Vehmanen & Koskinen 1998, 93). Tällöin saadaan yrityksen eri vastuuyksiköiden kustannukset selville eri ajankohtina. Tätä tietoa voidaan käyttää organisaation eri tasojen päätöksenteon tukena. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 111.) Kustannuslaskennan kohteina voivat olla myös tuotteet, palvelut, projektit, asiakkaat, toiminnot, brändit, jakelukanavat, markkina-alueet, toimittajat ja monet muut kohteet, joiden kustannuksia yrityksessä halutaan seurata (Vehmanen & Koskinen 1998, 85; Horngren, Foster & Datar 2000, 28).

Kustannuspaikoille voidaan nimetä vastuuhenkilöt, jotka varmentavat seurannan tehokkuuden ja nopean poikkeamiin reagoimisen. Kustannuspaikat ovat hyvin yrityskeitaisia, eikä ole mitään yleistä kaikkialla toimivaa jakoa, jonka mukaan tulisi toimia. Kustannuspaikkoja tulisi muokata ja päivittää yrityksen kehittymisen myötä. Jokainen kustannuspaikka tulisi olla helposti tunnistettavissa. Tunnistamisessa käytetään erilaisia kooditunnuksia, esimerkiksi numeroyhdistelmiä. Kustannuspaikkojen tunnuksia lisätään kirjanpitoon tiliöinnin yhteydessä,

jonka jälkeen ne on tarkasteltavissa eri kustannuspaikkojen tulosraporteista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 111-113, 115.)

2.3 Muutosprosessin johtaminen ja laskentajärjestelmän implementointi

Muutoksen johtamisesta on tehty paljon erilaisista näkökulmista johdettuja malleja ja on todettu, että muutoksen johtaminen ja viestiminen ovat tärkeitä onnistuneen muutoksen toteuttamiseksi (Partanen 2007, 303). Osaksi tämän tutkielman teoreettista viitekehystä on otettu Kotterin (1995) kehittämä muutosprojektimalli, jossa kuvataan koko muutosprosessin johtamista. Malli on yleinen muutosprojektiä kuvaava malli, joka soveltuu monenlaisten muutosten johtamiseen. Kotter (1995, 61) on määrittänyt kahdeksan kriittistä vaihetta onnistuneessa muutosprosessin johtamisessa. Mikäli jokin/jotkut näistä kahdeksasta vaiheesta epäonnistuu, voi organisaation muutosprosessin onnistuminen olla vaarassa.

Ensimmäinen vaihe on ongelman ja muutostarpeen havaitseminen. Tämän vaiheen eräs kriittisimmistä tekijöistä on ongelmista viestiminen organisaatiossa. Tämä vaihe on muutosprosessin käynnistymisen ja onnistumisen kannalta keskeinen. Jos muita organisaation jäseniä ei saada vakuutettua ongelman olemassaolosta ja muutoksen tarpeellisuudesta, he eivät sitoudu sen toteuttamiseen. Muutos organisaation toimintatavoissa tarkoittaa aina, että jonkun on poistuttava mukavuusalueeltaan. Muutoksen tarpeellisuuden viestiminen voi olla vaikeaa menestyvässä, hyvää tulosta tekevässä yrityksessä. Taloudellisesti huonommassa tilanteessa olevassa yrityksessä henkilöstö voi olla huomattavasti helpommin vakuutettavissa muutoksen tarpeellisuudesta. (Kotter 1995, 60.)

Toinen vaihe muutoksen johtamisessa on sellaisen muutostiimin perustaminen, jolla on valmiudet ja valta viedä prosessi onnistuneesti loppuun. Jotta tällaisen tiimin perustaminen onnistuu, täytyy muutoksella olla ylimmän johdon tuki. Kun muutostiimissä on mukana arvostettuja ja valtaa omaavia henkilöstön jäseniä, se lisää uskottavuutta. Muutoksen johtamisen kolmannessa vaiheessa luodaan muutosprosessin lopputuloksen visio ja asetetaan tavoitteet

vision toteuttamiseksi. Neljännessä vaiheessa vision ja tavoitteiden avulla pyritään mahdollisimman selvästi konkretisoimaan muutosprosessin tulos organisaation jäsenille. (Kotter 1995, 62-64.)

Viidennessä vaiheessa pyritään sitouttamaan ja kannustamaan organisaation jäseniä toimimaan muutosprosessin tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällä tavoin kyetään vähentämään prosessin kohtaamaa muutosvastarintaa. Mikäli muutosvastarintaa silti on havaittavissa, voi siitä pyrkiä pääsemään eroon kohtelemalla näitä henkilöitä reilusti ja ohjaamalla heitä hienovaraisesti muutoksen tavoitteiden suuntaan. (Kotter 1995, 64-65.) Pitkäaikaisessa suuressa muutosprosessissa tulisi luoda välitavoitteita ja pyrkiä toteuttamaan niitä. Tällä tavoin voidaan yrittää viestiä prosessin edistymisestä konkreettisesti organisaation jäsenille. Välitavoitteisiin pyrkiminen pitää muutosprosessin aktiivisena ja voi parhaassa tapauksessa parantaa koko muutosprosessin lopputulosta. Näistä edellä mainituista asioista koostuu Kotterin (1995, 65-66) mallin kuudes vaihe.

Seitsemäs ja kahdeksas vaihe sisältävät muutoksen viemisen osaksi organisaation järjestelmiä ja päivittäistä toimintaa. Vaikka muutosprosessi olisi saatettu edellä mainittujen vaiheiden kautta tähän pisteeseen, ilman muutoksen jalkauttamista toimintakulttuuriin sen hyödyt katoavat nopeasti. Tällöin prosessin tuloksena saatu muutos ei tule todellisuudessa hyötykäyttöön. (Kotter 1995, 66-67.)

Kotterin malli on yleinen muutosjohtamisen malli, mutta myös uusien johdon laskennan järjestelmien muutosprosessien johtamisesta ja implementoinnista on tehty tutkimusta (Pellinen 2017, 163). Teoreettista viitekehystä on otettu täydentämään onnistunutta laskentajärjestelmän implementointiprosessia kuvaava Shieldsin (1995, 150) malli, jonka mukaan laskentajärjestelmän implementoinnin onnistumiseen vaikuttavat seuraavat seitsemän kohtaa:

1. Järjestelmällä tulee olla johdon tuki.
2. Uuden laskentajärjestelmän täytyy linkittyä yrityksen strategian kanssa ja tukea sen toteuttamista.
3. Uuden laskentajärjestelmän tulee sopia yhteen suoritusten arvioinnin ja palkitsemisen kanssa.

4. Implementoinnille täytyy varata riittävät resurssit.
5. Uuteen järjestelmään tulee tarjota riittävä perehdytys ja koulutus jo suunnitteluvaiheesta lähtien.
6. Järjestelmän omistajuus on ennemmin muualla yrityksessä kuin laskentahenkilöllä.
7. Yrityksen kaikille jäsenille tulee luoda selvä käsitys uuden järjestelmän tarkoituksesta ja tavoitteista.

Shieldsin (1995) malli keskittyy kuvaamaan niitä tekijöitä, jotka takaavat juuri laskentajärjestelmän käyttöönoton onnistumisen mutta ovat myös keskeisiä koko muutosprosessin johtamisessa. Implementoinnin mallin kohdat ovat voimassa myös muutosprosessin alkuvaiheesta lähtien, eikä pelkästään käyttöönottovaiheessa. Shieldsin (1995) malli painottaa käytännönläheisiä asioita laskentajärjestelmän implementoinnin onnistumisen yhteydessä.

Kolmas teoreettiseen viitekehykseen otettu malli on taloushallinnon muutosprojektin johtamisen kymmenen perussääntöä, jotka Järvenpää, Partanen ja Tuomela (2001, 297) ovat kehittäneet Kotterin (1995) kahdeksan kohdan muutoksen johtamisen mallin pohjalta. Muutoksen johtaminen on yhdistetty tässä mallissa nimenomaan taloushallinnon aihepiiriin. Kuviossa 1 esitetään kymmenen perussääntöä (Järvenpää et al. 2001, 297).

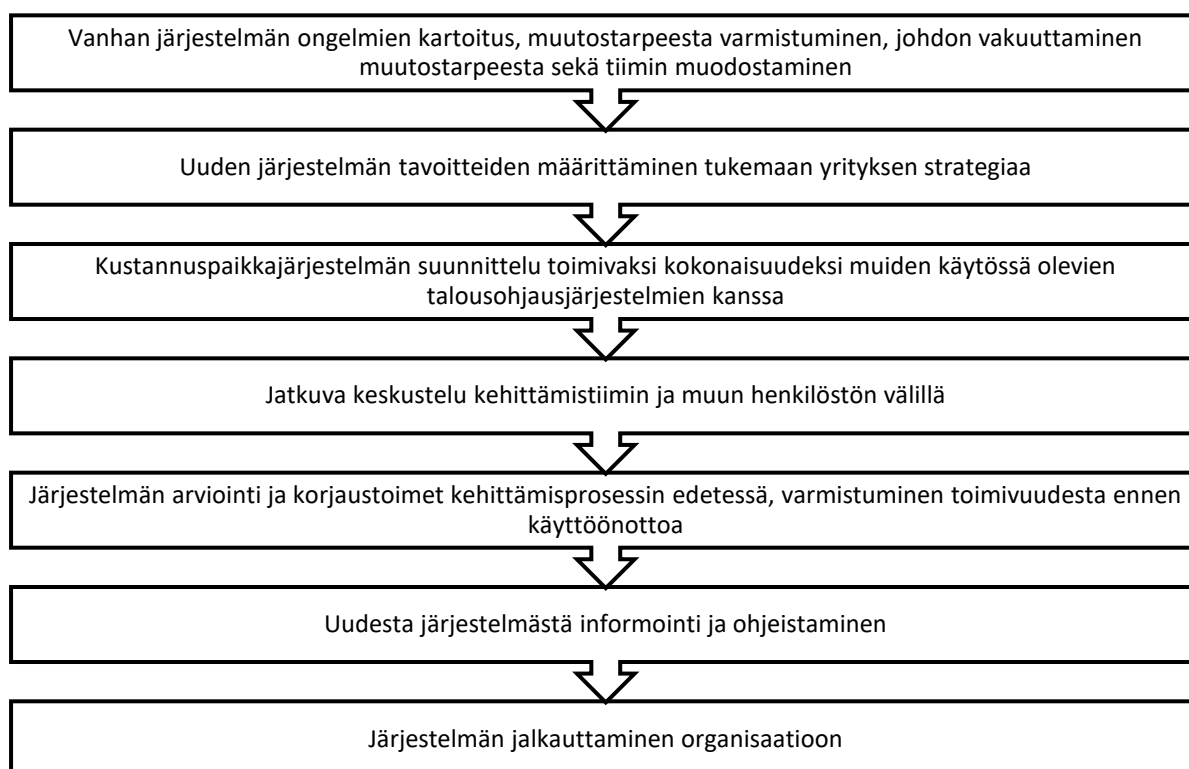
<p>1</p> <p>Innovaation on sovittava yrityksen strategiaan ja tuettava sen kehittämistä tai toteuttamista</p>	<p>6</p> <p>Innovaation käyttöönotossa viestinnän merkitystä ei voi yliarostaa.</p>
<p>2</p> <p>Innovaation on mahdollistettava taloushallinnon johdonmukaista kehittämistä ja tuettava taloushallinnossa muodostettua visiota.</p>	<p>7</p> <p>Innovaatioiden kehittämisessä ja käyttöönotossa on syytä varautua yllätyksiin.</p>
<p>3</p> <p>Innovaation kehittämisessä yrityskulttuurin vaikutukset on otettava huomioon.</p>	<p>8</p> <p>Välitulosten esittäminen projektin eri vaiheissa pitää yllä muutosilmapiiriä ja sitouttaa organisaation muutoksiin.</p>
<p>4</p> <p>Yrityksen toiminnan erilaiset vaiheet vaikuttavat innovaation käyttöönoton ajoituksen lisäksi myös muutosprojektin toteuttamistapaan.</p>	<p>9</p> <p>Laskentainnovaatioiden käyttöönotossa tietojohtamisen haasteiden tunnistaminen ja niihin vastaaminen osaamis pohjaa kehittämällä on avainasemassa.</p>
<p>5</p> <p>Laskentainnovaation käyttöönotossa täytyy panostaa vähintään yhtä paljon ihmisten käyttäytymiseen vaikuttavien tekijöiden huomioon ottamiseen kuin laskentateknisten kysymysten ratkaisemiseen.</p>	<p>10</p> <p>Innovaation käyttöönottoa edistävät selkeät päätökset siitä, milloin aikaisemmasta laskentatavasta luovutaan ja miten tätä luopumista tuetaan.</p>

Kuvio 1. Taloushallinnon muutosprojektien johtamisen perussäännöt (Järvenpää et al. 2001, 297)

Perussäännöt on tehty Kotterin (1995) mallin pohjalta, mutta niissä on havaittavissa paljon yhtäläisyyksiä myös Shieldsin (1995) malliin. Kaikki kolme mallia painottavat vahvasti henkilöstön kanssa viestimisen tärkeyttä muutosprosessin eri vaiheiden yhteydessä. Johdon tuella on muun henkilöstön ohella ensiarvoisen tärkeä merkitys muutosprosessin onnistumisen kannalta. Kaikkien mallien mukaan johdettavan muutoksen on oltava linjassa yrityksen strategian ja tavoitteiden kanssa ja auttaa yritystä niiden saavuttamisessa. Myös Toivanen (2001, 121) on väitöskirjassaan esittänyt laskentajärjestelmän (BSC) implementointiin projektimallin, jossa on hyvin paljon samankaltaisuuksia kaikkein kolmen edellä tarkemmin esiteltyjen mallien kanssa. Toivasen projektimalli sisältää keskeisten perustekijöiden lisäksi Balanced Scorecardin implementointiin liittyviä erityispiirteitä. Toimintokohtaisen kustannuslaskentajärjestelmän implementointia käsittelevissä tutkimuksissa on löytynyt myös samoja keskeisiä implementoinnin onnistumiseen vaikuttavia tekijöitä (Al-Saidi & Gowda 2014; Zarei, Sepehri Rad, Ghapanchi & Hossein Ghapanchi 2015).

2.4 Teoreettisen viitekehksen yhteenveto

Tutkielman tavoitteena on kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen koko sisäisen laskentajärjestelmän pohjaksi Case-yritykseen ja järjestelmän kehittämisprosessin kuvaaminen. Seuraavaksi esitetään yhteen koottuna koko teoreettinen viitekehys tutkielman empiirisen osuuden toteuttamista varten. Kotterin (1995) malli on yleisluontoinen malli muutosprosessin johtamisesta. Shieldsin (1995) ja Järvenpään et al. (2001) mallit puolestaan koskevat lähinnä laajempia laskentajärjestelmän muutos- ja implementointiprojekteja kuin nyt käsillä oleva. Tästä syystä edellä esitetyistä malleista on niitä yhdistelemällä koottu tärkeimmät kohdat tukemaan juuri tutkielman kohteena olevaa kustannuspaikkajärjestelmän muutosprosessia ja sen johtamista (Kuvio 2).



Kuvio 2. Kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessin malli (mukaihen Kotter 1995; Shields 1995; Järvenpää et al. 2001)

Ensimmäisenä tulisi tutustua ja puuttua havaittuun ongelmaan olemassa olevassa järjestelmässä. Muutostarpeen havaitsijan tulee tuoda ongelma esiin yrityksen muulle henkilöstölle.

(Kotter 1995, 60.) Tässä vaiheessa on ensiarvoisen tärkeää saada ylin johto vakuuttuneeksi, että ongelma on todellinen ja siihen tarvitaan muutosta (Kotter 1995, 60; Shields 1995, 150). Alussa tulisi muodostaa muutosprosessia varten tiimi, jonka jäsenet sitoutuvat muutoksen ajamiseen loppuun saakka (Kotter 1995, 62-64).

Kehittämisen prosessin kohteena olevan järjestelmän tulee tulla todelliseen tarpeeseen. Sen tulee tukea yrityksen strategian ja tavoitteiden toteuttamista ja ohjata yritystä kohti sen visiota. (Kotter 1995, 62-64; Shields 1995, 150; Järvenpää et al. 2001, 297.) Kehittäminen tulee tehdä linjassa yrityksen muiden taloushallinnon järjestelmien kanssa. Järjestelmän kehittämisen tulee olla johdonmukaista ja sille tulee esittää selvät tavoitteet prosessin alusta lähtien. Kehittämisen prosessin alusta asti muutostiimin tulee kommunikoida yrityksen henkilöstön kanssa ja kartoittaa myös heidän suhtautumistaan muutokseen. Henkilöstölle tulisi myös viestiä kesken prosessin sen edistymisestä ja tulevista muutoksista. (Kotter 1995, 62-66; Järvenpää et al. 2001, 297.)

Ennen käyttöönottoa tulee varmistua, että kehittämisen prosessin kohteena oleva järjestelmä on ratkaisu ongelmiin, joita on havaittu. Järjestelmää tulee arvioida koko suunnitteluvaiheen läpi ja tehdä tarvittaessa korjaustoimia. (Kotter 1995, 65-66; Järvenpää et al. 2001, 297.) Järjestelmän tulee kyetä tuottamaan luotettavaa ja relevanttia kustannusinformaatiota päätöksenteon tueksi silloin, kun sitä tarvitaan (Järvenpää et al. 2010, 35-36).

Implementointivaihe on kriittinen, jotta saadaan koko henkilöstö muutoksen toteuttajiksi. Ilman henkilöstön sitoutumista muutokseen uutta järjestelmää ei saada osaksi yrityksen päivittäistä toimintaa ja kehittäminen menee hukkaan. Jokaiselle organisaation jäsenelle tulee luoda käsitys uuden järjestelmän tarkoituksesta ja tavoitteista. Käyttöönoton tulee olla selkeä, jotta henkilöstö osaa luopua vanhoista toimintatavoista. Kehittämisen prosessin käynnistämä muutostila ei saa loppua käyttöönottoon, vaan uutta järjestelmää tulee voida käyttää pohjana tulevaisissa sisäisen laskennan kehittämissuunnitelmissa. (Kotter 1995, 60-67; Shields 1995, 150; Järvenpää et al. 2001, 297.)

3 TUTKIMUSMENETELMÄ JA -AINEISTO

Tutkielma toteutettiin laadullisena case- eli tapaustutkimuksena yritykseen. Case-tutkimuksessa on ideana, että tutkija menee organisaatioon havainnoimaan sen prosesseja sekä mahdollisesti osallistuu niihin. (Adams, Hoque & McNicholas 2006, 363.) Tutkielmaa voidaan pitää interventionistisena toimintatutkimuksena, koska tavoitteena on muuttaa kohdeorganisaation olemassa olevaa kustannuspaikkajärjestelmää. Interventionistinen tutkimus voidaan jakaa kahteen ryhmään, toimintatutkimukseen ja konstruktiviseen tutkimukseen. Konstruktivisessa tutkimuksessa tavoitteena on ratkaista yrityksen kohtaama ongelma ja samalla luoda uudenlaista teoriaa. Toimintatutkimuksessa tutkija osallistuu organisaatiossa toteutettavaan muutokseen ja kehittämiseen, mutta tavoitteena ei välttämättä ole luoda uutta teoriaa aihepiiristä. (Malmi 2016, 32.) Interventionistinen toimintatutkimus sopii tämän tutkielman tavoitteeseen, joka on Case-yrityksen kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen koko sisäisen laskentajärjestelmän pohjaksi sekä kehittämisprosessin kuvaus aina ongelman ja tarpeen havaitsemisesta valmiin järjestelmän käyttöönottoon ja testaukseen. Aiheen käytännönläheisyyden vuoksi tutkimusmenetelmän valinta oli ilmeinen. Lisäksi tutkielman tekijä on työskennellyt kohdeorganisaatiossa vuoden 2018 keväästä lähtien sisäisen laskentatoimen kehittämistehtävissä, mikä mahdollisti interventionistisen toimintatutkimuksen. Empiriaosuudessa tutkielman tekijästä käytetään nimitystä laskentahenkilö.

Case-tutkimuksessa etuna on, että tutkijalla on mahdollisuus kerätä aineistoa useasta eri lähteestä, joita ovat muun muassa sisäiset dokumentit, organisaation jäsenten haastattelut, osallistuva havainnointi, johdon palaverit sekä lomakekyselyt (Adams et al. 2006, 363). Tämän tutkielman aineiston hankinnassa käytettiin osallistuvaa havainnointia, joka vaatii tutkielman tekijän tiivistä läsnäoloa ja osallistumista organisaation toimintaan (Eriksson & Kovalainen 2008, 86). Osallistuvan havainnoinnin lisäksi tutkielman tekijällä oli vapaa pääsy Case-yrityksen sisäisiin materiaaleihin. Aineisto koostuu Case-yrityksen liikekirjanpidosta, tilinpäätöksistä, johdon laskentatoimen raporteista sekä laskentahenkilön havainnoista kehittämisprosessin kuluessa. Havainnoinnin kohteena oli laskentahenkilön päivittäinen työskentely sisäisen laskennan parissa sisältäen muun muassa runsaasti palavereita ja keskusteluja johtoryh-

män, reskontran hoitajan, kirjanpitäjän, kustannusvastuullisten työntekijöiden ja taloushallinnon ohjelman edustajien kanssa. Tärkeimmän osan aineistosta muodostavat laskentahenkilön havainnot vanhan laskentajärjestelmän testauksesta ja ongelmien kartoituksesta sekä uuden laskentajärjestelmän kehittämisprosessista, esittelystä, käyttöönotosta ja testauksesta sekä kaikkiin näihin liittyvästä dokumentaatiosta.

Yksi tärkeä esimerkki kerätystä kirjallisesta dokumentaatiosta on laskentahenkilön tekemä päiväkirja uuden laskentajärjestelmän kehittämisprosessin kulusta. Kehittämisprosessin tärkeät päivämäärät ja kokouksissa käsitellyt asiat sekä muistiinpanot on kirjattuna ylös dokumenttiin. Päiväkirjaa on käytetty tutkielman empiirisessä osuudessa, jossa kehittämisprosessi kuvataan alusta loppuun aikajanana ja sanallisesti.

Tärkeä osa tutkielman aineistoa on kehittämisprosessin lopuksi toteutetut organisaation eri työntekijöiden haastattelut. Haastattelut tuovat aineistoon muidenkin kuin kehittämisprosessin päätekijän mielipiteitä ja havaintoja prosessin tuloksena saadusta uudesta kustannuspaikkajärjestelmästä ja sen toimivuudesta. Järjestelmä koskee suurinta osaa yrityksen työntekijöistä ja haastattelujen pohjalta saadaan eri näkökulmia järjestelmän käyttökokemuksista ja todellisesta toimivuudesta eri käyttötilanteissa. Kaikkien haastateltujen henkilöstön edustajien käyttötarpeet kustannuspaikkajärjestelmälle eroavat toisistaan, mikä tuo tutkielman aineistoon monipuolisuutta. Osallistuva havainnointi auttoi tutkielman tekijää valitsemaan oikeat henkilöt haastateltaviksi.

Haastattelut suoritettiin puhelinhaastatteluina, jotka nauhoitettiin. Haastateltavina olivat kohdeyrityksen toimitusjohtaja, liiketoiminnan johtaja/varatoimitusjohtaja ja reskontran hoitaja. Kyseiset henkilöt olivat myös kehittämisprosessissa tiiviisti mukana. Heille esitettiin vanhaan ja uuteen kustannuspaikkajärjestelmään liittyviä kysymyksiä, joiden pohjalta käytiin laajempaa keskustelua. Viidestä kysymyksestä koostuva haastattelurunko, joka löytyy liitteestä 1, toimi haastattelutilanteessa lähinnä haastattelijan tukena. Lisäksi aineistoon saatiin havainnot uuden henkilöstöpäällikön haastattelusta, jolle vanha järjestelmä ei ollut tuttu. Henkilös-

töpäällikölle oli muokattu haastattelurunko, joka sisälsi kaksi kysymystä liittyen uuden järjestelmän toimivuuteen, käyttökokemukseen ja ohjeistukseen henkilöstölle. Henkilöstöpäällikölle suunnatut haastattelukysymykset löytyvät liitteestä 1.

Vaikka haastattelulle oli laadittu rungoksi valmiit kysymykset, haastattelutilanteet olivat kuitenkin enemmän puolistrukturoituja teemahaastatteluja. Teemahaastattelu antoi mahdollisuuden ohjata keskustelua sopivammaksi haastateltavan vastausten ja kokemusten perusteella. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 65-66.)

4 EMPIRIA

Tutkielman empiriaosuuden ensimmäisessä kappaleessa esitellään Case-yritys ja sen talouden tärkeimmät luvut viimeisimmiltä viideltä tilikaudelta kasvun havainnollistamiseksi. Yrityksen kovalla kasvulla oli suuri rooli kehittämisprosessin aloittamisessa. Case-yritykseen tutustumisen jälkeen esitellään vanha kustannuspaikkajärjestelmä ja sen käytössä ilmenneet ongelmat, jotka olivat perimmäinen syy, minkä takia uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessi ylipäättään aloitettiin. Tämän jälkeen kuvataan koko prosessin kulku ongelmien havaitsemisesta aina valmiin kustannuspaikkajärjestelmän käyttöönottoon asti, jonka jälkeen esitellään kattavasti uusi kustannuspaikkajärjestelmä. Uuden järjestelmän esittelyn jälkeen arvioidaan käyttöönotetun järjestelmän toimivuutta suhteessa sille asetettuihin tavoitteisiin. Arvioinnissa on hyödynnetty eri henkilöstön edustajien havaintoja ja kokemuksia uudesta järjestelmästä.

4.1 Case-yrityksen esittely

Tutkielman kohteena on keskisuuri yritys, joka toimii mittaus-, testaus- ja navigointilaitteiden valmistuksen alalla. Yrityksestä käytetään tutkielmassa nimeä Case-yritys, sillä yrityksen johdon toiveesta oikeaa nimeä ei mainita. Case-yrityksen liiketoiminta on monipuolista ja sen tuotevalikoima on laaja. Liiketoiminta ei rajoitu pelkästään tuotteisiin vaan yritys tarjoaa lisäksi erilaisia palveluja asennus- ja huoltotyöstä aina asiantuntija- ja koulutuspalveluihin. Yritys on erittäin aktiivinen tuotekehityksessä ja on panostanut siihen paljon yrityksen resursseja. Yritys myös valmistaa itse ison osan tuotteistaan lähes alusta loppuun asti. Yritys myy kotimaassa pääasiassa suoraan käyttäjille, mutta ulkomailla myynti tapahtuu pitkälti jälleenmyyjien kautta. Case-yritys on yrittäjävetoinen ja osakkeista enemmistön omistavat suomalaiset yksityishenkilöt ja vähemmistöosan omistaa ulkomaalainen samalla alalla toimiva yritys.

Yrityksen kasvu on ollut todella kiivasta viimeisimpien vuosien aikana. Kasvu ei ole keskittynyt pelkästään myynnin määrään vaan yritys on kokonaisuudessaan kasvanut taseen loppusum-

malla, liikevaihdolla, liikevoitolla sekä henkilöstön lukumäärällä mitattuna. Alla olevassa taulukossa on esitetty yrityksen keskeisimpiä tilinpäätöksen lukuja viimeisimmiltä viideltä päättyneeltä tilikaudelta. Kaikki tilikaudet ovat olleet kaksitoista kuukautta pitkiä ja ovat alkaneet tammikuun alusta ja päättyneet joulukuun viimeiseen päivään. Luvut ovat miljoonia euroja ja pyöristetty lähimpään sataantuhanteen lukuun ottamatta henkilöstöä keskimäärin.

Taulukko 1. Case-yrityksen keskeiset tilinpäätösluvut vuosilta 2014-2018

Tilikausi	2014	2015	2016	2017	2018
Taseen loppusumma	4,2	4,7	10,2	11,8	17,4
Liikevaihto	5,0	6,0	10,1	13,3	17
Liikevoitto	0,9	1,1	2,3	3,2	4,7
Henkilöstö keskimäärin	32	37	44	64	89

Taseen loppusumma kasvoi tarkasteluvälillä 4,2 miljoonasta eurosta 17,4 miljoonaan euroon, joka tarkoittaa 314 prosentin kasvua. Suurin muutos tapahtui tilikausien 2015 ja 2016 välillä, jolloin taseen loppusumma yli kaksinkertaistui 4,7 miljoonasta eurosta 10,2 miljoonaan euroon. Toinen merkittävä nousu taseen loppusummassa tapahtui vuosien 2017 ja 2018 välillä, jolloin kasvu oli 47 prosenttia. Taseen koon kasvua selittää muun muassa toisen yrityksen osakkeiden osto sekä tonttien ja kiinteistöjen hankkiminen yrityksen käyttöön, jotka on rahoitettu osittain velan nostolla ja osittain omalla pääomalla.

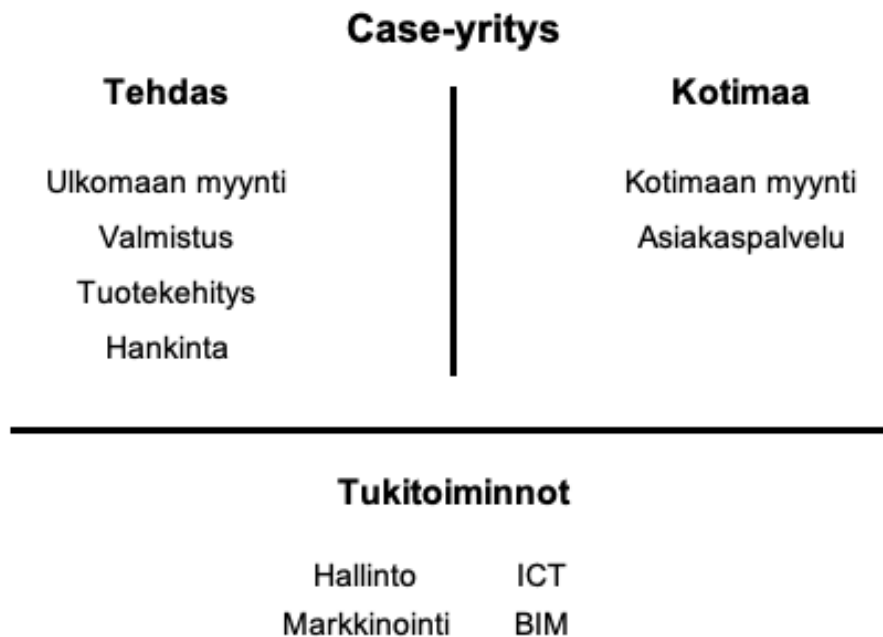
Liikevaihto on kasvanut viimeisimpien viiden vuoden aikana keskimäärin 37 prosenttia vuosittain. Kokonaisuudessaan liikevaihto on viiden vuoden aikana kasvanut 5,0 miljoonasta 17,0 miljoonaan euroon, joka tarkoittaa 240 prosentin kasvua. Suurin kasvu tapahtui vuosien 2015 ja 2016 välillä, jolloin liikevaihto kasvoi 68 prosenttia, joka tarkoitti kasvua kuudesta miljoonasta 10,1 miljoonaan euroon. Vuoden 2016 jälkeen liikevaihdon kasvu on ollut noin 30 prosentin luokkaa vuosittain.

Samaan aikaan, kun liikevaihto on kasvanut, on myös liikevoitto kasvanut runsaat 422 prosenttia, joka prosentuaalisena muutoksena on huomattavasti enemmän kuin liikevaihdon vastaava muutos. Tilikaudella 2014 liikevoitto oli 0,9 miljoonaa euroa ja liikevoitto-% oli 18

prosenttia, kun taas vuonna 2015 vastaavat olivat 1,1 miljoonaa euroa ja sama 18 prosentin liikevoitto-%. Paitsi taseen loppusumman ja liikevaihdon myös liikevoiton kasvu oli suurin vuosina 2015-2016, jolloin liikevoitto kasvoi 109 prosenttia. Vuoden 2016 liikevoitto oli 2,3 miljoonaa euroa, jolloin liikevoitto-% oli 23 prosenttia. Seuraavana vuonna vastaavat luvut olivat 3,2 miljoonaa euroa ja 24 prosenttia. Vuonna 2018 puolestaan liikevoittoa kertyi 4,7 miljoonaa euroa ja liikevoitto-% kohosi 28 prosenttiin, joka oli jo 10 prosenttiyksikköä parempi kuin vuosina 2014 ja 2015. Yritys on siis kasvanut ja lisännyt myyntiä, mutta samalla on pitänyt kasvun kannattavana, sillä kannattavuus on parantunut liikevoittoprosentilla mitattuna.

Henkilöstöä Case-yrityksellä oli vuonna 2014 noin 32 henkilöä. Liiketoiminnan kasvun myötä myös henkilöstön määrä ja tarve ovat kasvaneet. Taulukossa 1. esitetyt henkilöstön määrät ovat tilikauden keskimääräisiä lukuja. Vuoden 2016 ja 2017 välillä tapahtui suurin kasvu henkilöstömäärässä keskimäärin, joka tarkoitti noin kahtakymmentä henkilöä. Vuoden 2018 henkilöstömäärä oli keskimäärin 89 henkilöä, mutta tilikauden päättyessä henkilöstöä oli jo noin sata henkeä.

Case-yrityksen ajatellaan koostuvan kahdesta eri osasta, kotimaan liiketoimintayksiköstä sekä tehtaasta. Nämä yrityksen osat eivät ole juridisesti erillisiä, vaan ne erotellaan vain yrityksen sisällä esimerkiksi sisäisessä laskennassa. Organisaatiokaaviosta on osoitettavissa, mitkä yrityksen osat kuuluvat kotimaan liiketoimintayksikölle ja mitkä tehtaalle. Tukitoiminnot puolestaan palvelevat yrityksen molempia osia. Kuviossa 3. on esitetty Case-yrityksen yksinkertaistettu organisaatiokaavio.



Kuvio 3. Yksinkertaistettu organisaatiokaavio

Kotimaan liiketoimintayksikkö hoitaa liiketoimintaa kotimaassa eli myy, asentaa, huoltaa, kouluttaa ja tarjoaa tukipalveluita, kun taas tehtaan osa koostuu tutkimus- ja tuotekehitystii-
meistä, ulkomaan myynnistä, valmistuksesta ja hankinnasta. Hallinto, ICT, markkinointi sekä tietomalliasiantuntijat (BIM) puolestaan palvelevat sekä kotimaan liiketoimintayksikköä että tehdasta.

4.2 Vanha kustannuspaikkajärjestelmä ja sen ongelmat

Kappaleessa esitetään ensin vanhan kustannuspaikkajärjestelmän pääpiirteet. Tämän jälkeen tuodaan esiin vanhan kustannuspaikkajärjestelmän ongelmat käytännön esimerkkien avulla, mikä samalla myös havainnollistaa kustannuspaikkajärjestelmän käyttöä. Kappaleessa esitel-
lyt ongelmat ovat havaintoja vanhan järjestelmän käyttöönottamisen ajalta vuoden 2017 alusta aina vuoden 2018 loppuun asti, jolloin aloitettiin uuden kustannuspaikkajärjestel-
män kehittäminen.

Case-yritys otti tilikaudella 2016 käyttöön sähköisen taloushallinnon ohjelman toiminnanohjausjärjestelmän rinnalle, jolloin kirjanpitoakin siirtyi sähköiseen muotoon. Yrityksen kasvu edellytti tämän muutoksen, sillä sähköisessä muodossa olevasta kirjanpidosta informaatio oli paljon nopeammin hyödynnettävissä yrityksen johtamista ja päätöstentekoa varten. Tämä helpotti huomattavasti myös kirjanpitoaineiston hyödyntämistä sisäisessä laskennassa. Tilikaudella 2017 yritys otti käyttöön tilitoimiston konsultin määrittelemät kustannuspaikat, joiden oli tarkoitus vastata yrityksen nykyisiä ja tulevia tarpeita liiketoiminnan seuraamisen mahdollistamiseksi. Nämä kustannuspaikat mahdollistivat ensimmäisen kerran kustannusinformaation tarkastelun yritystasoa pienempien osien osalta.

Vanha kustannuspaikkajärjestelmä oli muodostettu organisaatiokaavion mukaan ja tarkoitus oli, että yrityksen eri osien ja tiimien kustannuksia kyettäisiin erottamaan toisistaan ja seuraamaan helposti suoraan taloushallinnon ohjelmassa olevasta liikekirjanpitoaineistosta saatavista valmiista raporttipohjista. Tällöin yrityksen sisäisestä laskennasta vastasi lähinnä toimitusjohtaja muiden töiden ohella. Pääkustannuspaikkojen lisäksi kustannuksia alettiin kohdistaa muillekin dimensioille, kuten henkilöille, erilaisille projekteille ja kohteille, joiden kustannuksia haluttiin seurata. Taulukossa 2. on ulkopuolisen konsultin kehittämät vanhat pääkustannuspaikat.

Taulukko 2. Vanhat kustannuspaikat

P Ä Ä K U S T A N N U S P A I K A T	
(40010) Myynti, kotimaa	(40060) ICT
(40020) Myynti, tehdas	(40070) Asiakaspalvelu
(40030) Markkinointi ja myynninedistäminen	(40080) Hallinto
(40040) Tuotekehitys	(40090) Hankinta ja logistiikka
(40050) Valmistus	(40100) Kiinteistö

Kotimaan ja tehtaan myyntien kustannuksia seurattiin erillisillä kustannuspaikoilla. Markkinointi ja myynninedistämisen (40030) sekä asiakaspalvelun (40070) kustannuspaikkojen

kanssa piti käyttää aina myös Kohde-dimensiota. Kohteita oli valittavana Kotimaa (20010) sekä Tehdas (20020). Niiden väliltä piti valita sen mukaan, oliko kustannus kotimaan liiketoimintayksikölle vai tehtaalle kuuluva. Vaikka markkinointi mielletään yrityksen tukitoiminnoksi (Kuvio 3) se pyrittiin kohdistamaan jo tässä vaiheessa kotimaalle tai tehtaalle. Tuotekehityksen kustannuspaikan yhteydessä monesti käytettiin myös aiemmin mainittua projektidimensiota, joilla erotettiin esimerkiksi eri tuotekehityksen projektit toisistaan. Lisäksi oli käytössä valmistuksen, ICT:n, hallinnon, hankinnan sekä kiinteistön kustannuspaikat.

Vuonna 2017 käyttöön otetut kustannuspaikat olivat yrityksen ensimmäinen mahdollisuus päästä tarkemmin käsiksi yrityksen kustannustietoihin. Kustannuspaikkajärjestelmä tarjosi mahdollisuuden seurata eri kustannuspaikkojen, projektien sekä henkilöstön kustannuksia uudella tavalla. Kustannuspaikkajärjestelmää kehitettäessä ei vielä tarkemmin ollut tiedossa, minkälaista sisäisen laskennan tarvetta järjestelmän tulisi palvella tulevaisuudessa. Tästä syystä vanhan järjestelmän perustaksi ja tärkeimmäksi tavoitteeksi oli otettu yrityksen kahden kokonaisuuden eli kotimaan liiketoimintayksikön sekä tehtaan kustannuksien erottaminen toisistaan. Lisäksi haluttiin pystyä erottamaan yrityksen pienempien osien esimerkiksi hallinnon tai tuotekehityksen kustannukset toisistaan. Haastattelussa toimitusjohtaja mainitsi, että järjestelmästä tuli niin sanottu harjoitteluversio, sillä järjestelmä koettiin heti käyttöönoton jälkeen hyvin raskaaksi ylläpitää. Toimitusjohtajan ja liiketoiminnan johtajan mukaan henkilöstölle oli ilmaantunut ongelmia kustannuksien oikein kohdistamisessa kustannuspaikkajärjestelmän käytön alusta asti. Järjestelmästä oli tullut liian monimutkainen, siihen nähden, että se oli yrityksen ensimmäinen järjestelmä kustannusten kohdistamiseen.

Vanha kustannuspaikkajärjestelmä havaittiin siis monilta osin jo pian käyttöönoton jälkeen ongelmalliseksi. Kustannuspaikkajärjestelmän ongelmien todellinen mittakaava tuli paremmin esiin, kun johdon laskennan menetelmiä yrityksessä oli tarkoitus alkaa kehittää uuden laskentahenkilön eli tutkielman tekijän avulla keväällä ja kesällä 2018. Silloin vasta paljastui järjestelmän suurimmat ongelmat, jotka liittyivät kustannusinformaation hyödyntämiseen sisäisessä laskennassa. Järjestelmässä oli lisäksi yhteensopivuusongelmia taloushallinnon oh-

jelman kanssa, mikä puolestaan vaikutti kustannustiedon saamisen vaikeuteen, käytettävyyteen sekä luotettavuuteen. Kustannuspaikkajärjestelmästä ei saatu toivottua tietoa kohtuullisella työllä, sillä järjestelmä ei toiminut toivotulla tavalla.

Jokaiselle pääkustannuspaikalle ja projektille oli nimetty oma vastuhenkilö. Vastuuhenkilöt eivät kuitenkaan välttämättä itse tienneet, millaisia kuluja heidän vastuukustannuspaikoilensa olisi kuulunut kohdistaa. Ohjeistus oli tältä osin epäonnistunut. Työntekijöiden tuli valita kohdistaaessaan, mitä kustannuspaikkaa lähimpänä kyseinen ostolasku oli, jolloin järjestelmä jätti joissakin tapauksissa liikaa tulkinnanvaraa kohdistajalle. Henkilöstölle ei ollut erikseen määritelty heille sallittuja dimensioiden yhdistelmiä. Pahimmillaan työntekijän tuli valita kaikki neljä dimensioita yhdessä kohdistuksessa. Etenkin Kohde-dimensio aiheutti ongelmia, sillä sitä tuli käyttää vain tiettyjen kustannuspaikkojen kanssa. Erilaisia valintojen mahdollisuuksia ja yhdistelmiä oli valittavana liikaa. Esimerkkinä ongelmallisista kohdistuksista oli jonkin työntekijän luottokorttilasku. Laskulla saattoi olla paljon erilaisia kustannuksia, jotka kuuluivat eri pääkustannuspaikoille. Osa näistä kustannuksista saattoi mennä pääkustannuspaikalle, jonka yhteydessä tuli käyttää Kohde-dimensioita ja osa taas sellaiselle, että Kohde-dimensiota ei saanut käyttää. Luottokorttilaskujen yhteydessä työntekijän tuli käyttää myös omaa henkilönumeroa ja osa kustannuksista saattoi vielä kuulua myös jollekin projektille. Lisäksi liiketoiminnan johtaja mainitsi, että hänen alaisensa kokivat esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin kustannuspaikkojen erillisyyden hankalaksi, sillä rajanveto näiden kahden välille saattoi olla välillä vaikeaa.

Kustannusten kohdistaminen eri dimensioille tehtiin taloushallinnon ohjelmassa ostolaskujen asiatarastuksen yhteydessä. Yksi suurimmista syistä kustannuspaikkajärjestelmän toimimattomuudelle oli sen yhteensopivuuden ongelmat taloushallinnon ohjelman kanssa. Kustannuspaikkajärjestelmä ei toiminut tarkoitetulla tavalla taloushallinnon ohjelmassa. Kustannuksia tarkasteltaessa taloushallinnon ohjelmassa ei voinut esimerkiksi valita kahta dimensiota samaan aikaan tarkasteluun. Pystyttiin siis tarkastelemaan vain yhtä dimensiota kerrallaan, mikä teki Kohde-dimensiosta aivan turhan, vaikka Kohde-dimensiolla oli tarkoitus jakaa tiettyjen kustannuspaikkojen kustannuksia kotimaan liiketoimintayksikön ja tehtaan välillä. Tätä ongelmaa ei tilitoimiston konsultti ollut ottanut huomioon kehitystyötä tehdessään, vaikka

taloushallinnon ohjelma oli kyseisen tilitoimiston oma järjestelmä. Esimerkiksi, jos haluttiin saada tietää kotimaan markkinointiin käytetyt kustannukset, tieto ei ollut saatavissa käytössä olleesta kustannuspaikkajärjestelmästä. Markkinoinnin kustannukset löytyivät kustannuspaikalta Markkinointi ja myyninedistäminen (40030), mutta siellä oli sekä kotimaan että tehtaan (ulkomaan) markkinoinnin kustannukset, joita ei kyennyt erottelamaan. Jos puolestaan yritti saada tietoa Kohde-dimensiolta kotimaan markkinoinnin kustannuksista, siellä oli lisäksi myös kustannuspaikan Asiakaspalvelu (40070) kustannukset. Ainoa tapa saada järjestelmästä kyseinen informaatio oli kirjaus ja lasku kerrallaan erotella kustannukset toisistaan.

Vanhassa kustannuspaikkajärjestelmässä oli käytössä ylimääräisiä järjestelmää monimutkais-tavia pääkustannuspaikkoja, joihin ei todellisuudessa kohdistettu lähes mitään. Tällaisesta tilanteesta esimerkkinä oli pääkustannuspaikka Hankinta ja logistiikka (40090). Sinne ei kohdistettu muuta kuin muutaman työntekijän henkilöstökulut, jotka olivat löydettävissä helposti myös henkilönumeroiden takaa. Yrityksen varsinaista liiketoimintaa varten tehdyt ostot ja esimerkiksi kaikki niistä aiheutuneet rahtikustannukset kohdistettiin Valmistuksen (40050) kustannuspaikalle, mikä teki hankinnan kustannuspaikasta turhan.

Kustannusinformaation kerääminen sisäisen laskennan raporteja varten vaati liikaa manuaalista työtä sen hetkiselällä kustannuspaikkajärjestelmällä. Yksi kustannuspaikkajärjestelmän käyttöönottamisen suurimmista syistä oli tarve jakaa yrityksen kustannukset kotimaan ja tehtaan liiketoiminnalle. Se osoittautui lähes mahdottomaksi olemassa olleella järjestelmällä. Et-sittäessä mahdollisuuksia jakamiseen havaittiin, että kustannusten kohdistamisessa oli paljon virheitä ja puutteita, jotka johtuivat liian monimutkaisesta järjestelmästä. Kaikkien kustannusten olisi pitänyt olla kohdistettuna jollekin pääkustannuspaikalle, ja laskettaessa yhteen kaikkien kustannuspaikkojen kustannukset, olisi niiden pitänyt vastata koko yrityksen kirjanpidon osoittamia määriä. Erojen syitä tutkittaessa havaittiin, että ostolaskuja oli mennyt läpi ilman kohdistusta pääkustannuspaikalle, jolloin nämä kustannukset eivät olleet millään tavoin mukana johdon raportoinnissa.

Eri kohdistusvalintojen yhdistelmiä oli myös käytetty väärin. Yleisin virhe oli se, että kustannuspaikkojen Myynti, kotimaa (40010) tai Myynti, tehdas (40020) kanssa oli käytetty lisäksi

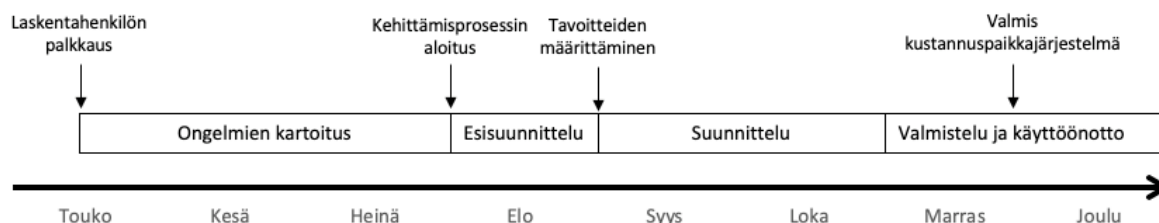
vielä Kohde-dimensioita eli valintoja Kotimaa (20010) tai Tehdas (20020). Myynnin pääkustannuspaikat määrittivät jo sen, kuuluiko kustannus kotimaalle vai tehtaalle. Tällainen valinta aiheutti sen, että raportoinnissa nämä kustannuserät saattoivat tulla kahteen kertaan mukaan laskelmiin. Myynnin kustannuspaikkoja käyttävät henkilöt olivat tottuneet käyttämään myös Markkinoinnin ja myyinnedistämisen (40030) ja Asiakaspalvelun (40070) kustannuspaikkoja ja puolestaan niiden yhteydessä tuli käyttää Kohde-dimensiota. Sitä oli käytetty ylimääräisenä valintana tilanteissa, jossa se ei ollut sallittua ja puolestaan sitä ei ollut käytetty tilanteissa, jolloin se olisi ollut pakollinen.

Virheiden korjaaminen tuotti ylimääräistä työtä kirjanpitäjälle, laskentahenkilölle sekä reskontran hoitajalle. Virheet täytyi korjata, sillä muuten järjestelmästä saatava informaatio olisi ollut virheellistä ja käyttökelvotonta. Virheellisiä kohdistuksia oli kuitenkin niin paljon, että kaikkia ei pystytty korjaamaan. Lisäksi virheitä tuli koko ajan lisää loppuvuoden liikekirjanpitoon, joten kohdistusten korjaamiseen ei kannattanut käyttää enempää resursseja. Teoreettisessa viitekehyksessä mainittiin, että sisäisen laskentatoimen informaation tulisi olla relevanttia, luotettavaa ja sen tulisi olla saatavilla silloin, kun sitä tarvitaan. Case-yrityksen vanha kustannuspaikkajärjestelmä oli kustannusinformaation tärkein lähde tilikausilla 2017 ja 2018. Ottaen huomioon edellä mainitut virheet, puutteet sekä ongelmat voidaan todeta, että kustannuspaikkajärjestelmä ei kyennyt tuottamaan etenkin luotettavaa tai relevanttia informaatiota päätöksen teon tueksi. Myöskään informaation saatavuutta silloin, kun sitä tarvittiin, ei voitu pitää itsestään selvyytenä. Lähtökohtaisesti kustannuspaikkajärjestelmä ei toiminut yhteen taloushallinnon ohjelman kanssa, mikä teki siitä liian raskaan ylläpitää ja käyttää hyväksi kustannusten seurannassa ja raportoinnissa. Kun kustannuspaikkajärjestelmää ei kyetty todellisuudessa käyttämään raportoinnissa, se teki kustannusten kohdistamisesta turhaa.

4.3 Uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessin kulku

Tässä kappaleessa kuvataan kehittämisprosessin kulku alusta loppuun. Tärkeä syy muutosprosessin aloittamiseen oli, että muutokselle koettiin olevan todellinen tarve ja se nähtiin

mahdollisuutena auttaa yritystä toteuttamaan strategiaansa. Yrityksessä koettiin, että strategian toteuttamista tulevaisuudessa ja tätä kautta taloudellisiin tavoitteisiin pääsyä helpottaisi huomattavasti, jos yrityksen johdon raportointi olisi entistä kehittyneempää. Kuviossa 4 on esitettyä aikajana, jonka mukaan kehittämisprosessi eteni.



Kuvio 4. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessin kulku

Uuden järjestelmän kehittämisprosessi alkoi elokuun alkupuolella 2018. Tätä edelsi vanhan järjestelmän ongelmien havaitseminen ja kartoittaminen, joka on kuvattuna kappaleessa 4.2. Laskentahenkilön havaitsemat ja muun henkilöstön esiin tuomat ongelmakohdat saatettiin johtoryhmän tietoisuuteen. Tämän jälkeen tehtiin päätös, että vanhan kustannuspaikkajärjestelmän tilalle täytyi saada uusi järjestelmä, jonka varaan voitaisiin alkaa kehittää johdon laskentaa kattavammin. Kehittämisprosessin liikkeellepanijana toimi yrityksen toimitusjohtaja. Tilikauden 2018 kohdistusten korjaamiseen ei haluttu käyttää enempää aikaa, sillä uusia virheitä tuli jatkuvasti lisää. Myöskään uusia kustannusraportteja ei enää kehitetty loppuvuonna vanhan kustannuspaikkajärjestelmän varaan. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämistyö saatiin nopeasti liikkeelle ja vastuu sen kehittämisestä annettiin laskentahenkilölle. Uudet kustannuspaikat haluttiin saada käyttöön heti seuraavan tilikauden alusta, jotta koko vuoden 2019 ajalta olisi saatavissa käyttökelpoista kustannusinformaatiota sisäiseen laskentaan.

Osa vanhan järjestelmän ongelmista johtui suoraan taloushallinnon ohjelman kankeudesta kustannusinformaation tarkastelun yhteydessä. Ohjelman yhteensopivuudessa oli myös on-

gelmia yrityksen toiminnanohjausjärjestelmän kanssa, jota käytettiin esimerkiksi myyntilaskutuksessa. Taloushallinnon ohjelmassa oli kuitenkin paljon myös tarvittavia ja toimivia ominaisuuksia, jotka arvotettiin ongelmia korkeammalle. Uusi kustannuspaikkajärjestelmä päätettiin suunnitella käytössä olleen taloushallinnon ohjelman varaan. Kehityksessä otettiin kuitenkin huomioon rajoitukset, joita sen käytössä oli. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittäjä oli tällä kertaa yrityksen laskentahenkilö, joka käyttää työssään järjestelmää päivittäin. Keväällä ja alkukesästä laskentahenkilö oli tutustunut yrityksen käytössä oleviin ohjelmistoihin ja toimintatapoihin sekä kartoittanut tarpeita ja ongelmia, jotta nämä seikat kyettiin ottamaan huomioon uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessissa.

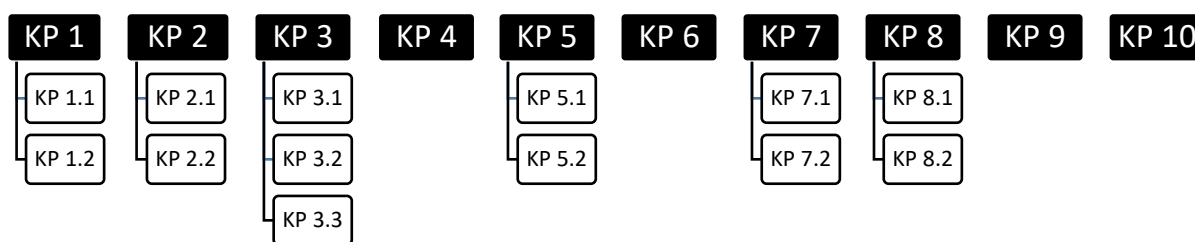
Päätöstä uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisestä seurasi esisuunnittelun vaihe, jonka aikana määriteltiin tulevan järjestelmän ominaisuuksia ja tavoitteita. Tämän vaiheen loppuksi pidettiin elokuun loppupuolella 2018 ensimmäinen palaveri aiheeseen liittyen. Palaveriin osallistui toimitusjohtajan nimeämä kehittämissiimi, joka koostui toimitusjohtajan lisäksi, liiketoiminnan johtajasta, asiakaspalvelupäälliköstä, reskontran hoitajasta ja laskentahenkilöstä. Valitut henkilöt toivat suunnittelutiimiin oman vastualueidensa asiantuntemuksen. Suunnittelun vastuuhenkilöksi nimettiin laskentahenkilö. Palaverissa käytiin läpi vanhan järjestelmän ongelmat kattavasti sekä asetettiin uudelle kustannuspaikkajärjestelmälle tavoitteet. Tavoitteiden täytyminen oli tärkeää, jotta muutos korjaisi edellisen järjestelmän yhteydessä havaitut ongelmat mahdollisimman hyvin. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän tuli täyttää taulukossa 3 esiteltävät tavoitteet.

Taulukko 3. Tavoitteet uuden kustannuspaikkajärjestelmän kehittämiseksi

Yksinkertaisuus	Yksinkertaisuus ja helppokäyttöisyys ovat tavoitteina lähellä toisiaan. Turhat dimensiot tulisi jättää pois järjestelmästä, jotta henkilöstön olisi helpompi ymmärtää ennen kaikkea, minkä takia kohdistamista kustannuspaikoille tehdään. Tärkeää olisi myös, että järjestelmästä tulisi helppokäyttöinen, jotta kohdistaminen ei vie turhaan työntekijöiden resursseja. Järjestelmän ollessa yksinkertainen ja helppokäyttöinen työntekijät olisivat motivoituneempia tekemään kohdistukset kunnolla ohjeiden mukaan, jolloin virheetkin vähenevät. Yksinkertaisen järjestelmän käyttäminen ei vaatisi läheskään yhtä paljoa panostusta kuin vaikean ja monimutkaisen järjestelmän käyttäminen. Kustannuspaikkajärjestelmän ylläpitämisen kustannukset eivät saisi myöskään kohota yli siitä saatavien hyötyjen.
Helppokäyttöisyys	Uuden järjestelmän tulisi toimia käytössä olevan taloushallinnon ohjelman kanssa yhteen, jotta johdon laskentatoimen raportointia varten olisi saatavissa tarpeellinen informaatio kohtuullisella työmäärällä. Järjestelmän täytyisi myös vastata tämän hetken raportointitarpeisiin ja tarjota myös pohja raportoinnin kehittämiseksi.
Toimivuus	Järjestelmä tulisi saada otettua kerralla onnistuneesti käyttöön, jotta kustannusraportointia pystytään tekemään heti seuraavan tilikauden alusta lähtien.
Käyttöönotto	Henkilöstölle tulisi laatia kattava ja ymmärrettävä ohjeistus, jotta jokaisella olisi valmiudet käyttää järjestelmää oikein.
Kattava ohjeistus	

Yksinkertaisuus, helppokäyttöisyys, onnistunut käyttöönotto ja kattava ohjeistus olivat tavoitteita, joiden tarkoitus oli tehdä koko henkilöstön käyttökokemuksesta parempi, kustannusten kohdistamisesta tehokkaampaa ja varmistaa järjestelmästä saatavan informaation luotettavuus. Toimivuuden tavoitteen tarkoitus oli puolestaan parantaa järjestelmän tarjoaman informaation käyttäjän ja hyödyntäjän käyttökokemusta. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän täyttäessä nämä viisi tavoitetta, varmistaisi se kehittämisprosessin onnistumisen. Järjestelmästä saisi relevanttia ja luotettavaa informaatiota tehokkaasti ja lisäksi sen käyttäminen olisi helppoa ja yksinkertaista.

Esisuunnitteluvaiheessa tavoitteiden määrittämisen lisäksi laskentahenkilö esitteli muille prosessissa mukana olleille uuden järjestelmän mahdollisia ominaisuuksia ja kaksi vaihtoehtoista kustannuspaikkajärjestelmän mallia. Kahdessa vaihtoehdossa erona oli järjestelmässä käytettävien dimensioiden määrä. Edellisessä järjestelmässä oli ollut käytössä yhteensä neljä dimensiota, henkilönumerot, projektinumerot, pääkustannuspaikat sekä Kohde-dimensio. Ensimmäinen vaihtoehto oli malli, jossa käytettäisiin myös neljää dimensiota, kuten vanhassa järjestelmässä. Kuviossa 5 on esitettyä pääkustannuspaikat KP1 – KP10 sekä alakustannuspaikat KP1.1 – KP8.2. Lisäksi käytössä olisi dimensiot henkilönumeroille sekä projektinumeroille.



Kuvio 5. Esisuunnitteluvaiheessa esitetty neljän dimension malli

Ehdotuksessa alakustannuspaikat korvaisivat aiemman järjestelmän Kohde-dimension. Samalla sen toimintaperiaate muuttuisi. Alakustannuspaikoilla ei eroteltaisi toisistaan vain kotimaan liiketoimintayksikölle tai tehtaalle kuuluvia kustannuksia, vaan sillä voitaisiin täydentää myös pääkustannuspaikkojen jaottelua pienimmiksi osiksi. Seuraavat esimerkit selventävät ideaa. Esimerkiksi kuviossa 5 voisi olla tuotannon pääkustannuspaikka KP5 ja sitten vielä ala-

kustannuspaikoilla KP5.1 ja KP5.2 erotettaisiin valmistus ja hankinta toisistaan. Toisena esimerkkinä pääkustannuspaikalla KP1 olisi kotimaan myynti & markkinointi. Se voitaisiin jakaa vielä alakustannuspaikoilla KP1.1 ja KP1.2 kotimaan myynniksi sekä kotimaan markkinoinniksi. Toisaalta KP2 olisi ulkomaan (tehtaan) myynti & markkinointi ja se jaettaisiin KP2.1:lla ja KP2.2:lla ulkomaan/tehtaan myynniksi ja ulkomaan (tehtaan) markkinoinniksi.

Toinen vaihtoehtoinen malli oli kolmen dimension versio. Se sisälsi henkilönumerot, projekti-numerot sekä pääkustannuspaikat. Alakustannuspaikoista tai Kohde-dimensiosta luovuttaisiin kokonaan ja tämä näkyisi pääkustannuspaikkojen lisääntymisenä. Ero kuviossa 5 esitettyyn malliin siis olisi, että kaikki alakustannuspaikat KP1.1 – KP 8.2 siirtyisivät pääkustannuspaikoiksi. Vaikka pääkustannuspaikkojen määrä lisääntyisi merkittävästi, malli puolestaan vähentäisi yhteensopivuusongelmaa taloushallinnon järjestelmän rajoittavien ominaisuuksien kanssa.

Esisuunnitteluvaiheen lopussa tiimi päätyi kuviossa 5 esiteltyyn malliin, jonka pohjalta laskentahenkilö alkoi suunnitteluvaiheessa suunnitella tarkemmin uutta järjestelmää ja sen ominaisuuksia. Varsinainen suunnitteluvaihe alkoi syyskuun alusta. Lokakuun puolivälissä pidetyssä palaverissa laskentahenkilö esitteli kuvion 5 perustalle suunnitellun neljän dimension kustannuspaikkajärjestelmän. Esitellyn version tarkempi rakenne löytyy liitteestä 2. Siinä oli mukana yhdeksän pääkustannuspaikkaa ja 11 alakustannuspaikkaa. Jokaiselle työntekijälle oli määrätty oma pääkustannuspaikka, johon kyseisen henkilön tuli kohdistaa kustannukset asiatar- kastuksen yhteydessä. Henkilöt oli jaettu kustannuspaikoille organisaatiokaavion mukaan. Tämä oli suuri muutos vanhaan kustannuspaikkajärjestelmään verrattuna. Palaverissa arvioitiin ennalta määritettyjen tavoitteiden täyttymistä ja yksimielisellä päätöksellä todettiin, että yksinkertaisuuden ja helppokäyttöisyyden tavoitteet eivät täytyneet halutulla tavalla kyseisessä neljän dimension järjestelmässä. Alusta suunnittelua ei kuitenkaan tarvinnut aloittaa, sillä suunnittelun pohjaksi tuli nyt esisuunnitteluvaiheessa esillä ollut kolmen dimension malli. Lisäksi uuden kustannuspaikkajärjestelmän idea pysyi muuten samana, mutta dimensioiden määrä vain vaihtui.

Marraskuun alussa pidetyssä palaverissa laskentahenkilö esitteli järjestelmästä suunnittelemansa uuden päivitetyn kolmen dimension version, joka koostui pääkustannuspaikoista, henkilönumeroista ja projektinnumeroista. Palaverissa todettiin, että järjestelmällä on paremmat mahdollisuudet täyttää uudelle järjestelmälle asetetut tavoitteet (taulukko 3). Palaverissa hyväksyttiin kolmen dimension järjestelmä kaikkien prosessissa mukana olleiden henkilöiden yksimielisenä päätöksenä. Kehittämisprosessin lopputuloksena saatu uusi kustannuspaikka-järjestelmä esitetään kokonaisuudessaan tutkielman kappaleessa 4.4. Käyttöön otettavan version päätöstä seurasi marraskuun alussa alkanut valmistelun ja käyttöönoton vaihe. Valmistelu tässä yhteydessä tarkoitti uuden järjestelmän testausta ja valmistautumista sen käyttöönottoon. Jokainen tiimin jäsen vielä mietti ja testasi, millaisia erilaisia kohdistustilanteita he itse tai heidän alaisensa kohtaavat työssään. Tällä tavoin pyrittiin löytämään aukkoja uuden järjestelmän toimivuudessa, sillä tässä vaiheessa niihin olisi ehditty reagoimaan vielä ennen käyttöönottoa.

Marraskuun puolivälissä oli varmistuttu, että kehitetyllä kustannuspaikkajärjestelmällä olisi valmius täyttää yrityksen tarpeet ja tavoitteet, mikäli sen ohjeistus ja käyttöönotto sujuisi suunnitellulla tavalla. Marraskuun alkupuolella laskentahenkilö valmisteli koko henkilöstölle suunnattuja käyttöohjeita järjestelmää varten. Ohjeiden tekemisessä käytettiin apuna yrityksen vanhan kustannuspaikkajärjestelmän ohjeita ja pyrittiin oppimaan sen ongelmakohtia. Laskentahenkilö hyväksytti ohjeet vielä muilla tiimin jäsenillä, jonka jälkeen ne lisättiin yrityksen toimintaohjeisiin koko henkilöstön nähtävillä hyvissä ajoin ennen uuden järjestelmän käyttöönottopäivää. Vielä muutamaa päivää ennen tiimi kokoontui ja kävi vielä läpi ohjeet ja varmisti, että kaikki oli valmista käyttöönottopäivää varten. Käyttöönoton ajankohdaksi oli päätetty joulukuun ensimmäinen arkipäivä eli kolmas päivä. Vuoden 2018 raportointi oli jo valmiiksi ongelmallinen, joten koettiin järkeväksi ottaa uusi järjestelmä käyttöön jo kuukautta ennen uuden tilikauden alkua. Päätös vaikeutti joidenkin yrityksen käytössä olleiden raporttien tekoa joulukuun osalta, mutta sen koettiin olevan pienempi harmi. Käyttöönoton jälkeen kyettiin vielä kuukauden ajan varmistamaan siitä, että uusi järjestelmä oli varmasti toimintakuntoinen tilikauden vaihtuessa. Uuden järjestelmän toimivuutta ja käyttöönoton onnistumista arvioidaan enemmän luvussa 4.5, kun uusi järjestelmä on ensin esitelty.

4.4 Uusi kustannuspaikkajärjestelmä

Case-yrityksen kasvaessa organisaatio on monimutkaistunut jo kahdessa vuodessa runsaasti ja sinne on tullut entistä enemmän hierarkiatasoja. Yrityksen ollessa pienempi saattoi joidenkin työntekijöiden työ koostua hyvin monenlaisista ja laaja-alaisemmista työtehtävistä. Nyt organisaatio on jakautunut selvemmin eri funktionaalsiin osiin, joiden mukaan myös pääkustannuspaikat on muodostettu. Lisäksi henkilöstö on työtehtäviensä mukaan helpommin sijoitettavissa eri pääkustannuspaikoille. Edellisessä kustannuspaikkajärjestelmässä työntekijän tuli arvioida kustannusten luonteen mukaan, minne se kohdistetaan. Pahimmillaan työntekijän tuli osata kymmenen pääkustannuspaikan kohdistamisen periaatteet. Uudessa kehittämisprosessin tuloksena saadussa kustannuspaikkajärjestelmässä on tarkasti määritelty jokaiselle henkilöstön jäsenelle, mitä kustannuspaikkoja he saavat käyttää. Nyt työntekijällä on korkeintaan kaksi pääkustannuspaikkaa valittavana ja suurimmalla osalla henkilöstöstä on vain yksi.

Uudessa kustannuspaikkajärjestelmässä päädyttiin lopulta siihen, että siinä on valittavana vain kolme eri dimensiota. Henkilöstöllä on valittavana pääkustannuspaikka, henkilönnumero sekä projektinnumero. Pääkustannuspaikka on aina valittava kohdistusta tehdessä ja joissakin tilanteissa tulee käyttää myös henkilönnumeroa ja/tai projektinnumeroa. Edelleen Case-yrityksessä on tarkoituksena pyrkiä jakamaan kustannukset kotimaan liiketoimintayksikölle, tehtaalle ja tukitoiminnoille, kuten kappaleessa 4.1 olleessa kuviossa 3 näytettiin. Tätä ajattelua on hyödynnetty myös uusien kustannuspaikkojen järjestämisessä. Taulukossa 4 on esitettyjä uudet pääkustannuspaikat. Seuraavissa kappaleissa esitellään tarkemmin uuden kustannuspaikkajärjestelmän toimintaperiaatteita dimensio kerallaan.

Taulukko 4. Uudet pääkustannuspaikat

PÄÄKUSTANNUSPAIKAT			
Tunniste	Kustannuspaikan nimi	Tunniste	Kustannuspaikan nimi
9101	Myynti & Markkinointi, kotimaa	9600	Tuotanto
9102	Myynti & Markkinointi, tehdas	9701	ICT laitteet
9201	BIM, kotimaa	9702	ICT palvelut
9202	BIM, tehdas	9800	Hallinto
9301	Asennus & Huolto, kotimaa	9901	Toimitila A
9302	Asennus & Huolto, tehdas	9902	Toimitila B
9401	Etätuki, kotimaa	9903	Toimitila C
9402	Etätuki, tehdas	9904	Toimitila D
9500	Tuotekehitys		

Kaikki pääkustannuspaikkojen tunnisteet alkavat numerolla yhdeksän ja ovat nelinumeroisia eli muotoa 9X0X. Tunnisteita muutettiin johdonmukaisemmiksi kuin edellisessä järjestelmässä. Myynnin & Markkinoinnin, BIM:in, Asennus & Huollon sekä Etätuen kustannuspaikoille sijoitetuilla henkilöillä on valittavana kaksi vaihtoehtoista kustannuspaikkaa kohdistuksia tehtäessä. Näillä kustannuspaikoilla on valittavana kotimaan tai tehtaaseen vaihtoehto, joissa kotimaa on aina muotoa 9X01 ja tehdas on muotoa 9X02. ICT:n kustannuspaikoille (9701 ja 9702) sijoitetuilla työntekijöillä on myös kaksi vaihtoehtoista kustannuspaikkaa valittavana, mutta jako niissä menee laitteiden ja palveluiden mukaan. ICT on yrityksen tukitoiminto eikä sen takia ole suoraan kohdistettavissa kotimaan liiketoimintayksikölle eikä tehtaalle. Tuotekehityksen (9500) ja Tuotannon (9600) kustannuspaikkojen ajatellaan olevan aina tehtaaseen puolen liiketoimintaa, joten näiden työntekijöillä on valittavissa vain yksi pääkustannuspaikka. Hallinnon (9800) kustannuspaikka on puolestaan taas tukitoiminto eikä sitä tarvitse kohdistuksen yhteydessä jakaa kotimaalle ja tehtaalle. Hallinnon kustannuspaikalla sijaitsevilla henkilöillä on siis valittavana vain yksi kustannuspaikka. Toimitilojen kustannuspaikat on

tutkielmassa nimetty Toimitiloiksi A, B, C ja D, mutta todellisuudessa kirjaimen kohdalla on toimitilan sijainti. Näille kustannuspaikoille ei ole sijoitettuna ketään henkilöstöstä.

Uudessa kustannuspaikkajärjestelmässä yhdistettiin myynnin ja markkinoinnin kustannuspaikat. Niiden erillisuus oli aiheuttanut ongelmia kohdistuksissa edellisessä järjestelmässä ja lisäksi Kohde-dimension käyttö lisäsi monimutkaista kokonaisuutta. Sama kokonaisuus oli ennen siis kolmella eri pääkustannuspaikalla (40010,40020 ja 40030) sekä vielä kahdella eri kohdeella (20010 ja 20020). Nyt käytössä on Myynti & Markkinointi, kotimaa (9101) sekä Myynti & Markkinointi, tehdas (9102). Kotimaan myynnin ja markkinoinnin kustannukset kohdistetaan kustannuspaikalle (9101) ja ulkomaille kohdistetut myyntitoimet ja markkinointi kohdistetaan kustannuspaikalle (9102). Vaikka sekä myynti että markkinointi ovat samalla kustannuspaikalla, niiden kustannukset ovat erotettavissa kustannusraportoinnissa, eikä henkilöstön tarvitse tehdä tätä kustannuspaikalle kohdistamisen yhteydessä.

Tietomalliasiantuntijat (BIM) olivat ennen sijoitettuna yhdessä etätuen, asennuksen ja huollon kanssa samalle kustannuspaikalle Asiakaspalvelu (40070). Asiakaspalvelun kustannuspaikka oli liian suuri kokonaisuus, joka haluttiin jakaa enemmän organisaatiokaavion mukaiseksi. Lisäksi asiakaspalvelun kustannuspaikan kanssa käytettiin neljättä dimensiota Kohde, joka oli aiheuttanut paljon virheitä kohdistuksissa, joten tämän kokonaisuuden uusimisen tarve oli selvä uudessa järjestelmässä. Asiakaspalvelun kustannuspaikka jaettiin uudessa järjestelmässä yhteensä kuudelle eri kustannuspaikalle (9201, 9202, 9301, 9302, 9401 ja 9402). Nyt kyetään tarkastelemaan asiantuntijoiden, etätuen sekä asennuksen & huollon kustannuksia helposti omilta pääkustannuspaikoiltaan. Lisäksi kotimaan liiketoimintayksikölle ja tehtaalle kuuluvat kustannukset näiltä osastoilta erotellaan jo kohdistusvaiheessa omilla kustannuspaikoilla ilman ylimääräistä neljättä dimensiota.

Tuotekehityksen osalta edelliseen järjestelmään ei tullut muutoksia, sillä se havaittiin kehittämisprosessin ja sitä edeltävän ongelmien kartoituksen aikana täysin toimivaksi kokonaisuudeksi. Ainoastaan tunniste vaihtui 40040:sta 9500:ksi. Tuotekehitys on kokonaan tehtaan liiketoiminnan alaista ja tämän takia sillä ei ole kuin yksi pääkustannuspaikka. Tuotekehityksen kustannuspaikka on iso kokonaisuus, mutta siellä vain harvat henkilöt tekevät hankintoja,

minkä takia kohdistuksissa ei ollut ongelmia vanhassa järjestelmässäkään. Tuotekehityksen kustannuksia jaetaan pienempiin osiin projektinumeroilla, jotka esitellään tarkemmin tämän kappaleen lopussa.

Uusi kustannuspaikka Tuotanto (9600) sisältää vanhat kustannuspaikat Valmistus (40050) ja Hankinta ja logistiikka (40090). Näiden kahden osaston erittelylle ei ollut Case-yrityksessä mitään tarvetta. Kuten vanhan järjestelmän ongelmista mainittiin, ei kustannuspaikalla Hankinta ja logistiikka (40090) ollut mitään muita kohdistuksia kuin muutaman työntekijän kuukausittaiset henkilöstökustannukset. Kaikki hankintatiimin tekemät ostot oli kohdistettu vanhalle Valmistuksen (40050) kustannuspaikalle. Edellä mainituista syistä uudessa järjestelmässä molemmat siirtyivät yhden pääkustannuspaikan alle.

Case-yrityksen tukitoiminnon ICT:n kustannukset kohdistetaan uudessa järjestelmässä kahdelle pääkustannuspaikalle ICT laitteet (9701) ja ICT palvelut (9702). Vanhassa järjestelmässä nämä kohdistettiin yhdelle ICT:n kustannuspaikalle ja lisäksi eroteltiin laitteet ja palvelut projektinumeroinnilla. Uudessa järjestelmässä ne haluttiin kuitenkin omille pääkustannuskustannuspaikoilleen lisääntyneen kustannusseurannan vuoksi.

Kaikki yrityksen hallinnoinnista aiheutuneet kustannukset kohdistetaan Hallinto (9800) pääkustannuspaikalle. Kustannuspaikalle on sijoitettuna Case-yrityksen johto ja muu hallinnon henkilökunta. Suurin ero vanhaan Hallinnon (40080) kustannuspaikkaan on, että uuteen pääkustannuspaikkaan ei kohdisteta enää ollenkaan toimitilojen aiheuttamia ylläpitokustannuksia. Vanhassa kustannuspaikkajärjestelmässä oli käytössä kustannuspaikka Kiinteistö (40100), joka kattoi vain yrityksen päätoimitilat. Nopean kasvun johdosta Case-yritys on avannut myös uusia toimipisteitä. Uudessa kustannuspaikkajärjestelmässä tämä on otettu huomioon perustamalla jokaiselle omat pääkustannuspaikat (Toimitilat 9901-9904), joihin kohdistetaan kaikki näihin liittyvät kustannukset. Toimitiloille kohdistetaan niiden vuokra, vesi, sähkö, siivous, korjaus ja ynnä muut kustannukset.

Jokaisella työntekijällä on oma henkilönnumero kustannuspaikkajärjestelmässä. Henkilönumeroita on tällä hetkellä 1-122. Henkilönumerot kasvavat työsuhteen aloittamisajankohdan mukaan. Työntekijän työsuhteen loppuessa jää hänen numeronsa silti järjestelmään, sillä sitä ei voi ottaa kukaan muu enää käyttöön. Henkilönumeroille kohdistetaan kaikkien työntekijöiden henkilöstökustannukset. Työntekijöiden henkilöstökustannukset kohdistetaan samalla heille määrätuille pääkustannuspaikoille. Henkilöstökustannusten kohdistus henkilönumeroille ja pääkustannuspaikoille tapahtuu automaattisesti ulkoistetun palkanlaskennan yhteydessä. Näin ollen henkilöstökustannuksia kyetään tarkastelemaan joko pääkustannuspaikoittain tai henkilöittäin. Mikäli työntekijällä on kaksi pääkustannuspaikkaa valittavana, kohdistuu hänen henkilöstökustannuksensa aina laskentateknisistä syistä 9X01-tunnisteiselle kustannuspaikalle.

Työntekijöiden tulee itse kohdistaa aiheuttamansa liiketoiminnan muut kustannukset omalle henkilönumerolleen asiatarastuksen yhteydessä. Esimerkkinä tällaisista kustannuksista ovat työntekijöiden matkalaskut, luottokorttilaskut sekä henkilökohtaisesta koulutuksesta aiheutuneet kustannukset. Edellä mainittujen kohdistusten johdosta kyetään seuraamaan työntekijätasolla esimerkiksi koti- ja ulkomaan matkakustannuksia ja edustuskustannuksia. Myynti- ja asiantuntijahenkilöstö matkustaa hyvin paljon ja se on suuri osa heidän työtään, minkä takia näiden kustannusten seuraaminen on tärkeä osa uutta kustannuspaikkajärjestelmää. Suurimmalla osalla henkilöstöstä ei kuitenkaan henkilönumeron takaa löydy muuta kuin kirjanpidossa henkilöstökuluiksi luokitellut kustannukset.

Tärkeää henkilönumeroiden käytössä on, ettei sinne kohdisteta ylimääräisiä kustannuksia. Henkilönumeroilta saatavaa informaatiota on tarkoitus hyödyntää sisäisessä laskennassa tullevaisuudessa esimerkiksi myyjäkohtaiseen katelaskentaan ja tätä kautta soveltaa myös palkitsemisjärjestelmiin. On siis ensiarvoisen tärkeää, että jokaisen työntekijän henkilönumeron takaa löytyy sama informaatio. Tämä tarkoittaa, että henkilönumeron takaa ei saisi löytyä koko yritykselle kuuluvia kustannuksia. Edellisen kustannuspaikkajärjestelmän yhteydessä oli havaittavissa, että osa työntekijöistä laittoi henkilönumeronsa kaikkiin asiatarastamiinsa osistolaskuihin, joka heikensi huomattavasti henkilönumeroilta saatavan informaation luotettavuutta. Tätä on pyritty nyt estämään uuden kustannuspaikkajärjestelmän ohjeistuksessa.

Projektinumeroilla täydennetään pääkustannuspaikkoihin kohdistettavaa tietoa. Projektinumeroiden kanssa tulee aina käyttää lisäksi pääkustannuspaikkaa. Projektien tunnisteen ovat muotoa 10XXX. Projektinumeroiden tärkein tehtävä on erotella tuotekehityksen eri tiimien ja tuotekehitysprojektien kustannuksia toisistaan. Projektinumeroilla voi olla kohdistettuna kustannuksia monelta eri pääkustannuskustannuspaikalta. Osassa projekteista saattaa olla mukana työntekijöitä eri puolilta yritystä esimerkiksi BIM-asiantuntijoiden kustannuspaikoilta (9201 tai 9202) ja Tuotekehityksen kustannuspaikalta (9500).

Projekti-dimensiolla voidaan erottaa myös muita laskentakohteita, joiden kustannuksia on tarve seurata. Case-yrityksessä on esimerkiksi käytössä projektinnumero, jolla voidaan seurata työkykyä ylläpitävään toimintaan (TYKY) käytettyjä kustannuksia. Projekti-dimension käytön hyvä puoli on siinä, että uusia projektinumeroita voidaan luoda tarpeen vaatiessa kesken tilikaudenkin. Uudesta kustannuspaikkajärjestelmästä karsittiin turhia projektinumeroita pois, jotta niitä olisi mahdollisimman yksinkertaista käyttää.

4.5 Toimivuuden arviointi

Tässä kappaleessa arvioidaan kehittämisprosessin lopputuloksena saadun uuden kustannuspaikkajärjestelmän toimivuutta suhteessa kehittämisprosessin alussa määritettyihin tavoitteisiin. Toimivuuden arviointi perustuu laskentahenkilön omaan arviointiin järjestelmän toimivuudesta sisäisen laskennan raportoinnin työssään. Toimivuutta arvioidaan myös kehittämisprosessin jälkeen tehtyjen toimitusjohtajan, liiketoiminnan johtajan, reskontran hoitajan ja henkilöstöpäällikön haastattelujen perusteella (Liite 1). Toimivuutta arvioitaessa Case-yrityksen uusi kustannuspaikkajärjestelmä on ehtinyt olla käytössä ensimmäisen neljänneksen tilikaudesta 2019. Järjestelmä ehti olla käytössä myös yhden testikuukauden vuonna 2018. Uuden järjestelmän ominaisuuksista ja käyttämisestä on kertynyt riittävästi käyttökokemuksia ja dataa sen toimivuuden arviointiin. Uudella kustannuspaikkajärjestelmällä oli viisi päätaavoitetta yksinkertaisuus, helppokäyttöisyys, toimivuus, onnistunut käyttöönotto ja ohjeistuksen kattavuus.

Yksinkertaisuus ja helppokäyttöisyys paranivat huomattavasti uuden järjestelmän yhteydessä verrattuna edelliseen. Työntekijöiltä poistui valinnan vaikeus kustannusten kohdistamisesta. Aikaisemmin työntekijöiden piti miettiä, minkälainen kustannus oli kyseessä ja mille kustannuspaikalle se saattaisi kuulua. Uuden kustannuspaikkajärjestelmän suurin muutos olikin juuri se, että on ennalta määrätty, ketkä henkilöt kohdistavat millekin kustannuspaikoille. Yhdellä työntekijällä on valittavana korkeintaan vain kaksi pääkustannuspaikkaa. Kohde-dimension pois jääminen ratkaisi monta edellisen järjestelmän ongelmaa, sillä sen käyttäminen oli ollut vaikeaa henkilöstön mielestä. Haastateltavat olivat kaikki sitä mieltä, että kustannuspaikkajärjestelmä oli huomattavasti yksinkertaisempi kuin edellinen järjestelmä. Haastateltavat kommentoivat muun muassa seuraavasti uutta järjestelmää:

Vaikea kuvitella kustannuspaikkarakennetta, joka olisi vielä yksinkertaisempi kuin tämä.

Uusi järjestelmä on korjannut vanhan ongelmia, käyttö on selkeää, helpompaa ja oletettavasti siitä saadaan hyviä raportteja.

Uuden henkilöstöpäällikönkin mielestä järjestelmää on ollut helppo alkaa käyttää ja hyödyntää omassa työssä, vaikka hänellä ei ollutkaan vertailukohtana käyttökokemusta Case-yrityksen vanhasta kustannuspaikkajärjestelmästä.

Minulla on vain yksi kustannuspaikka, jota käytän ja eteeni ei ole tullut mitään ongelmia.

Muutkaan haastateltavat eivät olleet omassa työssään havainneet tai kuulleet muualta henkilöstöstä, että järjestelmän käyttöön liittyisi epäselvyyksiä.

Nyt ei ole tullut sellaisia kommentteja ihmisiltä, että he eivät tietäisi, mille kustannuspaikalle kustannukset kuuluvat.

Hyvin toimii, helppo käyttää ja itse en ole törmännyt työssäni ongelmiin. En ole kuullut myöskään mitään valitusta tai rutinaa aiheesta muualta.

Toimivuuden tavoite liittyi lähinnä havaittujen yhteensopivuusongelmien korjaamiseen, joita vanhan kustannuspaikkajärjestelmän ja taloushallinnon ohjelman välillä oli. Tämän tavoitteen toteutuminen koskee lähinnä yrityksen sisäisestä laskennasta vastaavan laskentahenkilön työtä. Dimensioiden määrän väheneminen kolmeen helpottaa kustannusinformaation keräämistä kustannusraportointia varten. Neljään dimensioon liittyi suuria ongelmia, sillä yksinkertaistenkin asioiden selvittäminen vaati paljon manuaalista työtä. Eri dimensioille kohdistettuja kustannuksia ei pystynyt tarkastelemaan taloushallinnon ohjelmasta samanaikaisesti, mutta nyt kustannuspaikkarakenteen uudelleen muodostamisen johdosta tämä ongelma on poistunut. Taloushallinnon ohjelman ja entisen kustannuspaikkajärjestelmän yhteensopivuusongelmasta esimerkkinä oli kotimaan ja ulkomaan markkinointikustannusten erittelemisen mahdottomuus.

Vaikka uusi järjestelmä onkin nyt yksinkertaisempi, niin siitä saatava kustannusinformaatio vastaa Case-yrityksen tämän hetken tarpeita paljon paremmin kuin aikaisempi järjestelmä. Yrityksen sisäinen laskenta on vielä kehitysvaiheessa, mutta sitä on jo alettu kehittää uuden kustannuspaikkajärjestelmän päälle. Tällä hetkellä näyttää siltä, että järjestelmä tarjoaa yhdessä muiden yrityksen tietolähteiden kanssa tarvittavaa dataa sisäisen laskennan kehittämiseksi. Yksi tämän hetken sisäisen laskennan suurimmista tarpeista on saada eroteltua kotimaan liiketoimintayksikön ja tehtaan tulokset toisistaan, jotta niiden kannattavuutta kyettäisiin arvioimaan entistä paremmin. Tähän laskentaan liittyy paljon muutakin informaatiota, mutta uudesta kustannuspaikkajärjestelmästä saatava informaatio on nyt paljon tarkempaa ja käyttökelpoisempaa tätäkin laskentaa varten.

Henkilöstön tekemien virheellisten kohdistuksien määrä näyttäisi olevan nyt huomattavasti pienempi, jos verrataan tilikauteen 2018, jolloin laskentahenkilö kävi läpi vuoden 2018 ensimmäisellä puoliskolla tehtyjä kohdistuksia. Tilikauden 2019 ensimmäisen neljänneksen perusteella näyttää siltä, että uusi kustannuspaikkajärjestelmä pystyy vastaamaan huomattavasti paremmin laskentatoimen informaation perusvaatimuksiin.

Uuden kustannuspaikkajärjestelmän käyttöönotto onnistui hyvin aikataulussa. Suunnitteluvaiheessa päätettiin, että järjestelmä tulee saada käyttöön jo kuukautta ennen tilikauden

2019 alkua. Järjestelmä otettiin käyttöön 3.12.2018. Ennen käyttöönottamista ohje saatettiin henkilöstön saataville sekä järjestettiin henkilöstölle tilaisuus, jossa uusi järjestelmä esiteltiin. Ennen tilaisuutta henkilöstöllä oli ollut aikaa tutustua ohjeistukseen. Tilaisuudessa työntekijät saivat esittää kysymyksiä kehittämisprosessissa mukana olleille henkilöille liittyen uuteen järjestelmään. Implementoinnin onnistumiseen liittyi vahvasti myös viides tavoite, joka oli ohjeistuksen onnistuminen. Kustannuspaikkajärjestelmän ohje on jokaisen työntekijän saatavilla helposti. Ohje on koettu henkilöstön keskuudessa riittävän kattavaksi, jotta osaa toimia uuden kustannuspaikkajärjestelmän olettamalla tavalla. Haastateltavat mainitsivat, että järjestelmän ohjeistus riitti hyvin, jotta ymmärsi, kuinka sitä tulee käyttää.

Ohjeet olivat hyvät ja selkeät, niistä ymmärsi idean. Luin ohjeen ja sen jälkeen minulle ei jäänyt mitään epäselvää.

Ohje on selkeä, mutta sinne voisi lisätä vielä enemmän esimerkkejä.

Ohjetta on järjestelmän implementoinnin jälkeen täydennetty liitteellä, johon on tarkoitus kerätä henkilöstöä askarruttaneita kohdistustilanteita. Alkuvuodesta ohjeistukseen lisättiin esimerkiksi tarkennus edustuskustannusten kohdistamisesta kotimaan liiketoimintayksikölle ja tehtaalle.

Kehittämisprosessin viisi tavoitetta huomioon otettaessa, voidaan todeta, että Case-yrityksessä on oltu tyytyväisiä uuden kustannuspaikkajärjestelmän toimivuuteen ja käytettävyyteen. Asenne muutosta kohtaan oli positiivinen, sillä henkilöstö oli kokenut aiemman järjestelmän ongelmalliseksi. Uusi järjestelmä näyttää korjanneen kaikki korjattavissa olleet vanhan järjestelmän ongelmat.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tavoitteena oli Case-yrityksen kustannuspaikkajärjestelmän kehittäminen koko sisäisen laskentajärjestelmän pohjaksi sekä kehittämisprosessin kuvaus aina ongelman ja tarpeen havaitsemisesta valmiin järjestelmän käyttöönottoon ja testaukseen. Case-yritys on suomalainen nopeasti kasvava teknologiayritys. Nopean kasvun johdosta yrityksellä on ollut kasvava tarve hyödyntää kustannusinformaatiota ja kehittää sisäistä laskentaa yrityksen johtamisen ja päätöksenteon avuksi. Yrityksen käytössä ollut vanha kustannuspaikkajärjestelmä oli monilta osin puutteellinen eikä se tuottanut luotettavaa ja relevanttia tietoa silloin, kun sitä tarvittiin. Lisäksi sen käytettävyydessä oli ongelmia johtuen järjestelmän monimutkaisuudesta sekä yhteensopimattomuudesta käytössä olevan taloushallinnon ohjelman kanssa.

Kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisen tueksi rakennettiin teoreettinen viitekehys, jossa yhdistettiin Kotterin (1995) muutosjohtamisen malli sekä Shieldsin (1995) ja Järvenpään et al. (2001) laskentajärjestelmän muutos- ja implementointiprojekteja koskevat mallit. Kustannuspaikkajärjestelmä muodostettiin noudattaen teoreettisessa viitekehyksessä esitettyjä sisäisen laskentatoimen ja kustannusten kohdistamisen peruseriaatteita. Tätä tutkielmaa varten rakennettu teoreettinen viitekehys koostui seuraavista keskeisistä muutosprosessin onnistumiseen vaikuttavista tekijöistä:

1. Vanhan kustannuspaikkajärjestelmän ongelmien kartoitus ja muutostarpeesta varmistuminen, johdon vakuuttaminen muutostarpeesta, kehittämistiimin muodostaminen.
2. Uuden järjestelmän tavoitteiden määrittäminen tukemaan yrityksen strategiaa.
3. Kustannuspaikkajärjestelmän suunnittelu toimivaksi kokonaisuudeksi muiden käytössä olevien talousohjausjärjestelmien kanssa.
4. Jatkuva keskustelu kehittämistiimin ja muun henkilöstön välillä suunnitteluvaiheessa.
5. Suunnitellun järjestelmän arviointi ja korjaustoimet kehittämisprosessin edetessä, varmistuminen toimivuudesta ennen käyttöönottoa.
6. Uudesta järjestelmästä informointi ja ohjeistaminen.
7. Järjestelmän jalkauttaminen organisaatioon.

Kustannuspaikkajärjestelmän kehittämisprosessi pyrittiin viemään Case-yrityksessä läpi noudattaen edellä esitettyä mallia. Tutkielmassa yksityiskohtaisesti kuvattu laskentajärjestelmän muutosprosessi voidaankin tiivistää edellä esitettyyn seitsemään kohtaan. Kehittämisprosessin jälkeen yrityksessä todettiin, että uusi kustannuspaikkajärjestelmä toimii sille etukäteen asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Järjestelmästä tuli yksinkertainen, helppokäyttöinen ja toimivuudeltaan edeltävää järjestelmää huomattavasti parempi. Järjestelmä saatiin kattavan ohjeistuksen myötä otettua onnistuneesti käyttöön.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida sen validiteetilla ja reliabiliteetilla. Niiden määritelmät kuitenkin riippuvat siitä, onko kyseessä kvantitatiivinen vai kvalitatiivinen tutkimus. Tämän tutkielman luotettavuutta arvioidaan Lincolnin ja Guban (1985) esittämän viitekehyksen valossa, jossa reliabiliteetti ja validiteetti on korvattu käsitteellä ”trustworthiness” eli luotettavuus. (Eriksson & Kovalainen 2008, 294.) Se voidaan puolestaan jakaa alakäsitteisiin: yhtenäisyys, uskottavuus, siirrettävyys ja vakuuttavuus (Kihn & Ihantola 2008, 89-91). Kehittämisprosessi ja siihen johtaneet syyt pyrittiin kuvamaan mahdollisimman yksityiskohtaisesti, jotta lukija saa todellisen kuvan prosessista, ymmärtää sen taustat ja voi täten vakuuttua lopputuloksen yhtenäisyydestä ja uskottavuudesta. Yksi esimerkki uskottavuutta lisäävästä tekijästä on valmiin järjestelmän arvioinnissa käytetyt suorat lainaukset haastatteluista. Case-yritykseen kehitettyä kustannuspaikkajärjestelmää ei sen yrityskohtaisuudesta johtuen voi sellaisenaan käyttää muissa organisaatioissa. Onnistuneen kehittämisprosessin vaiheiden kuvauksesta voi kuitenkin olla hyötyä muille yrityksille laskentajärjestelmän muutosta suunniteltaessa ja sen onnistumisen edellytyksiä pohdittaessa, mikä edistää tutkielman tulosten siirrettävyyttä. Vakuuttavuutta tutkielmalle tuovat teoreettisen viitekehyksen muodostaminen siten, että se tuki tutkimuksen tavoitteen saavuttamista, sekä koko tutkimusprosessin kattava kuvaus.

Uuden kustannuspaikkajärjestelmän luominen oli vasta ensimmäinen vaihe Case-yrityksen sisäisen laskennan järjestelmien kehittämisessä. Onnistuneen kehittämisprosessin johdosta uutta kustannuspaikkajärjestelmää on mahdollista käyttää pohjana yrityksen sisäisen laskennan eteenpäin kehittämisessä.

LÄHDELUETTELO

- Adams, C., Hoque, Z. & McNicholas, P. (2006) Case studies and action research, teoksessa Hoque, Z. (toim.), *Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues*. London, Spiramus, 361-374.
- Al-Herby, A.A. (2017) Proposed framework to determine appropriateness of cost accounting methods, *Cost Management*, March/April, 6-15.
- Al-Saidi, S.H.M. & Gowda, H.N. (2014) A Review of Research on Factors Influencing Implementation Success of Activity Based Costing, *International Journal of Research in Commerce & Management*, 5(1), January.
- Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M. & Rajan, M. (2015) *Management and Cost Accounting*. 6th Edition. Harlow, Pearson.
- Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2008) *Qualitative Methods in Business Research*. Sage Publications Ltd, UK.
- Horngren, C.T., Foster, G. & Datar, S.M. (2000) *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. 10th Edition. Prentice-Hall.
- Hyvönen, T. (2003) Management accounting and information systems: ERP versus BoB, *European Accounting Review*, 12(1), 155–173.
- Ihantola, E.M. & Leppänen, P. (2018) *Yrityksen kirjanpito – liiketapahtumista tilinpäätökseen*. 4. laitos, 1. painos. Helsinki, Gaudeamus.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. (2010) *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. 1. painos. Helsinki, WSOYpro Oy.
- Järvenpää, M., Partanen, V., Tuomela T. (2001) *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki, Edita Oyj.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998) *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, Harvard Business School Press.
- Kihn, L.A. & Ihantola, E.M. (2008) Tutkimuksen laadun arvioinnista, teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (toim.), *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä – Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, Tampere, Juvenes Print, 81-95.
- Kotter, J.P. (1995) Leading Change: Why Transformation Efforts Fail. *Harvard Business Review*. March – April, 59-67.

- Lee, M. & Cobia, S.R. (2013) Management Accounting Systems Support Start-up Business Growth, *Management Accounting Quarterly*, 14(3), 1-17.
- Lincoln, Y.S. & Guba, E.G. (1985) *Naturalistic Inquiry*. Thousand Oaks, Sage.
- Malmi, T. (2016) Managerialist studies in management accounting: 1990-2014. *Management Accounting Research*, 31, 31-44.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2001) *Johdon laskentatoimi. 3.*, uudistettu painos. Helsinki, Edita Oyj.
- Partanen, V. (2007) *Talousviestintä johtamisen tukena*. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.
- Pavlatos, O. & Paggios, I. (2009) A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28, 263-271.
- Pellinen, J. (2017) *Talousjohtaminen. 2.*, uudistettu painos. Helsinki, Alma Talent Oy.
- Riistama, V. & Jyrkkiö, E. (1980) *Operatiivinen laskentatoimi. 6.* painos. Espoo, Weilin + Göös.
- Shields, M. D. (1995) An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
- Toivanen, J. (2001) *Balanced Scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 108. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Tammi.
- Uyar, A. & Kuzey, C. (2016) Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance?, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 35, 170-176.
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. (1998) *Tehokas kustannushallinta. 2.* painos. Porvoo, WSOY.
- Zarei, B., Sepehri Rad, R., Ghapanchi, F. & Hossein Ghapanchi, A. (2015) A Heuristic Approach to the Adoption and Implementation of Activity Based Costing Information Systems, *The Electronic Journal of Information Systems Evaluation*, 18(1), 59-76.

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

Haastattelukysymykset toimitusjohtajalle, liiketoiminnan johtajalle ja reskontran hoitajalle.

1. Oliko vanhassa kustannuspaikkajärjestelmässä mielestäsi ongelmia ja kuinka ne tulivat esiin omaa työtäsi tehdessä?
2. Koitko, että kustannuspaikkajärjestelmän uudistamiselle oli tarvetta? Miksi?
3. Onko uusi kustannuspaikkajärjestelmä korjannut ongelmat, joita mahdollisesti havaitsit aiemman järjestelmän yhteydessä?
4. Miten uusi kustannuspaikkajärjestelmä mielestäsi toimii ja oletko havainnut siinä ongelmia?
5. Onko uuden kustannuspaikkajärjestelmän ohjeistus mielestäsi riittävä ja ymmärrettävä? Jos ei, niin miksi?

Haastattelukysymykset uudelle henkilöstöpäällikölle.

1. Miten yrityksen kustannuspaikkajärjestelmä mielestäsi toimii ja oletko havainnut siinä ongelmia?
2. Onko järjestelmän ohjeistus mielestäsi riittävä ja ymmärrettävä uudelle työntekijälle? Jos ei, niin miksi?

Liite 2. Hylätty suunnitelma

