



**TUNTILEIMAUSTEN OIKEELLISUUDEN KRIITTISYYS JAKELU- JA LOGIS-
TIKKAYHTIÖN TOIMINTOKUSTANNUSLAKSENNASSA, CASE POSTI OY**

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Laskentatoimen kandidaatintyö

2022

Juuso Alhola

Tarkastaja: Anni Tuppuru

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Juuso Alhola

Tuntileimausten oikeellisuuden kriittisyys jakelu- ja logistiikkayhtiön toimintokustannuslaskennassa. Case Posti Oy

Kauppätieteiden kandidaatintyö

2022

31 sivua, 8 kuvaa, 1 taulukkoa

Tarkastaja(t): Anni Tuppuru

Avainsanat: Toimintokustannuslaskenta, kustannusajurit

Tämän kandidaatintutkielman tavoitteena on selvittää, millaisia vaikutuksia oikean kustannusajurin valitsemisella on jakelu- ja logistiikkayrityksen toimintokustannuslaskennassa ja millaisia haasteita mahdollisesti virheellinen data saattaa aiheuttaa yrityksen kannattavuuslaskentaan. Case-yrityksen tapauksessa on myös selvitettävä datan koostamiseen liittyviä mahdollisia ongelmakohtia teoriaan pohjautuvan tiedon kautta.

Tutkielman teoreettista viitekehystä avataan laskentatoimen peruskäsitteiden näkökulmasta ja syvennytään kustannuslaskennan eri malleihin. Näiden jälkeen tutkaillaan, miten toimintokustannuslaskenta on kehittynyt ja miten sen implementointi on tapahtunut case-yrityksessä. Tutkimustietoa kerätään laadullisena case-tutkimuksena, mutta hyödynnetään myös yritykseltä löytyvää dataa, jonka avulla voidaan tulkita toiminnan kannattavuutta.

Case-yrityksen toiminta on pitkälti jakeluun ja logistiikkaan pohjautuvaa aktiviteettia, jossa toimintokohtaiset työajat vaihtelevat suuresti. Yrityksessä käytettävä toimintokustannuslaskenta on suoraan johdettavissa sen teoriaan, ja laskentamalli on ollut käytössä jo useamman vuoden, mutta prosessia ja laskentaa kehitetään jatkuvasti muuttuvan toimintaympäristön johdosta.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

Your school: School of Business and Management / School of Energy Systems / School of Engineering Science

Your degree program: Business Administration

Juuso Alhola

The importance of the correctness of hourly stamps in distribution and logistics company's Activity-Based Costing. Case Posti Oy

Bachelor's thesis

2022

31 pages, 8 figures and 1 table

Examiners: Anni Tuppuru

Keywords: Activity-Based Costing, cost drivers

The aim of this bachelor's thesis is to find out what kind of effects choosing the right cost driver has on the distribution and logistics company's activity-based costing system and what kind of challenges possibly incorrect data may pose to the company's cost accounting. In the case of this company, it is also necessary to investigate possible problem areas related to the compilation of data through theory-based information.

The theoretical framework of the thesis is opened from the perspective of the basic concepts of accounting and delves into the different models of cost accounting. After these, we examine how functional costing has developed and how its implementation has taken place in the case company. Research data will be collected as a qualitative case study, but data from the company will also be used to interpret the profitability of operations.

The operations of the case company are largely based on distribution and logistics, where the working hours of each function vary greatly. Activity-Based Costing system used in the company can be directly derived from its theory, and the activity has been going on for several years, but the process and cost accounting are constantly being developed due to the large size of the company.

Lyhenteet:

ABC toimintokustannuslaskenta (Activity-Based Costing)

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

1	Johdanto.....	1
1.1	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset.....	2
1.2	Tutkimussuunnitelma, tiedonhankintamenetelmät ja rakenne.....	3
2	Kustannuslaskennan teoriaa.....	5
2.1	Perinteinen kustannuslaskenta.....	5
2.2	Toimintokustannuslaskenta.....	7
2.3	Kustannusajurit ja niiden merkitykset.....	9
2.4	Tuotekohtainen toimintokustannuslaskenta.....	10
2.5	Tuotekohtainen toimintokustannuslaskenta jakelu- ja logistiikkatoimialalla.....	12
2.6	Toimintokustannuslaskennan kohtaama kritiikki.....	13
3	Tutkimuksen toteutus.....	14
3.1	Haastattelut.....	14
3.2	Sisäiset laskentajärjestelmät, raportit ja intranet.....	15
4	Case Posti Oy.....	16
4.1	Case yrityksen kuvaus.....	16
4.2	Postin toimintokustannuslaskentamalli.....	17
4.3	Kustannusajurien käyttö.....	20
5	Tutkimustulosten analysointi.....	21
5.1	Jakelu- ja logistiikkatoimialan tuomat haasteet case-yrityksen toimintokustannuslaskennassa.....	21
5.2	Kustannusajureihin liittyvät haasteet yleisesti ja Postilla.....	23
5.2.1	Kustannusajurien valinta.....	24
5.2.2	Virheellisen kustannusajuridatan syyt ja vaikutukset.....	25
6	Johtopäätökset, yleistettävyyys ja jatkotutkimukset.....	27
	Lähteet.....	30
	Liitteet.....	32

Liitteet

Haastattelukysymykset

Kuvioluettelo

Kuvio 1: Perinteisen kustannuslaskenta mallin rakenne

Kuvio 2: Toimintokustannuslaskennan näkökulmat

Kuvio 3: Esimerkki kustannusajurien käytöstä toimintolaskennassa

Kuvio 4: Talousjohtajan alaiset yksiköt

Kuvio 6: Kustannusaltaat

Kuvio 7: Laskenta-alueet

Kuvio 8: Esimerkki Postipalveluiden tuotehierarkiasta (Tuoteryhmä, Prosessituote, Päätuote, Myytävä tuote)

Taulukkoluetelo

Taulukko 1: Postipalveluiden kustannusosuudet laskenta-alueittain. (aikajakso tammisyyskuu)

1 Johdanto

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkitaan, miten toimintokustannuslaskentaa suoritetaan jakelu ja- logistiikkatoimialan yrityksessä ja millaisia haasteita siihen liittyy. Tämä tutkielma on tehty case-yritykselle. Toimintokustannuslaskennan (Activity-Based Costing, ABC) kehittäminen on yrityksessä erittäin konkreettinen asia, sillä sen oikeellisuudella ja toimivuudella on suora yhteys siellä tehtäviin päätöksiin ja tulevaisuuden toimintaan.

Toimintolaskentaan liittyvä aikaisempi tutkimus on kattavaa. Toimintokustannuslaskentaa on lähdetty soveltamaan laajemmin 1990-luvulta lähtien, mutta jo 1970-luvulla Suomessakin on yrityksillä ollut toimintolaskennan perusajatuksia käytössään. Toimintolaskenta on alun perin haluttu ottaa käyttöön, koska sen avulla voidaan mahdollistaa ”oikeiden” kustannusten selvittäminen. (Alhola. K. 2016) Tätä laskentatapaa alkoivat ensimmäistä kertaa laajempialaisesti ajamaan Robert. S. Kaplan ja Robin Cooper vuonna 1988. Heidän mukaansa perinteinen kustannuslaskenta vääristi kustannuksia. Tutkimuksessaan he toteavat, että yritykset luulivat suurimman osan kustannuksistaan olevan kiinteitä, vaikka olivatkin muuttuvia kustannuksia ja näin ollen kokonaiskustannukset olivat korkeampia kuin todellisuudessa. Toinen heidän painottamistaan asioista oli tuotteisiin kohdistuvien kustannusten tietoisuuden tärkeys. Kun tuotekustannukset ovat virheellisiä tai niistä ei ole suhteellisen tarkkaa tietoa, on yritysten vaikea implementoida järkevää strategiaa ja tunnistaa kannattavia tuotteita. Tätä pohdintaa on tehnyt myös Gupta & Galloway (2003) sekä Labour & Vanhoucke (2007). Näiden perusajatusten pohjalta voidaan nähdä, miten kriittinen osa toimintokustannuslaskenta on yrityksen operatiivista toimintaa. Aihetta on sen jälkeen tutkittu useamman eri henkilön toimesta 2000-luvulla. Kaplan ja Anderson (2004) esittelivät aikaperusteisen toimintolaskennan (Time-Driven Activity-Based-Costing, TDABC). Se helpottaa yrityksiä seuraamaan kapasiteetin käyttöä ja implementoimaan tulevaisuuden strategioita.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Toimintokustannuslaskennassa on erittäin paljon liikkuvia osia. Nykypäivän yrityksissä erilaisten ohjelmistojen hyödyntäminen on arkipäivää. Tässä tutkimuksessa tavoitteena selvittää millaisia seikkoja on otettava huomioon, kun kerätään tarvittavaa informaatiota kustannuslaskentaa varten sekä tutkitaan minkälaisia haasteita nykyiset kustannusajurit tuottavat yrityksen kustannuslaskennassa. Tarkan ja laadukkaan informaation tuottaminen on avainasemassa luotettavien kustannuskohdistusten kannalta. Oikeanlaisen tiedon pohjalta voidaan tehdä päätöksiä liittyen muun muassa tuotannollisiin ratkaisuihin ja sitä kautta voidaan taas kohdistaa resursseja niihin toimintoihin, jotka vaativat erityistä huomiota.

Tutkielman avulla tuodaan esille oikean ja laadukkaan datan kriittisyys, ja miten keskeisessä osassa se on, kun tarkastellaan tuotannon toimintaa. Tavoitteena on myös selvittää, miten toiminnassa olevia epäkohtia voitaisiin seurata paremmin ja miten niitä voitaisiin systemaattisesti poistaa. Tuntileimauksissa tapahtuvat virheet voivat johtua useista eri syistä, esimerkiksi järjestelmärajotteista tai inhimillisistä virheistä. Niiden havainnointi sekä kontrollointi ovat osa toimintokustannuslaskentaa, jota yrityksissä kehitetään jatkuvasti. Tutkimuksessa tarkastellaan aihetta useasta eri näkökulmasta, minkä avulla saadaan laaja-alaisempi näkemys siitä, millaisia asioita tulisi ottaa huomioon ja mitkä asiat ovat mahdollisesti virheitä aiheuttavia tekijöitä. Tutkimuksessa arvioidaan käytössä olevia kustannusajureita ja niiden valintaan vaikuttavia tekijöitä. Tutkimuksessa pyritään vastaamaan päätutkimuskysymyseen, joka on:

Miten kustannusajureiden tuottama informaatio vaikuttaa jakelu- ja logistiikkatoimialan yrityksen toimintokustannuslaskentaan?

Päätutkimuskysymyksen kerätään informaatiota kahden alatutkimuskysymyksen avulla:

Miten ajurien valinta vaikuttaa toimintokustannuslaskennan oikeellisuuteen?

Millainen on virheellisen datan vaikutus yrityksen kannattavuuslaskentaan?

Kannattavuuslaskentaan liittyviä seikkoja tarkastellaan tutkielmassa yrityksessä olevan tehtävä- sekä tuotehierarkian näkökulmasta.

1.2 Tutkimussuunnitelma, tiedonhankintamenetelmät ja rakenne

Tämä tutkielma suoritetaan tapaustutkimuksena, jossa tutkittavana kohteena toimii case-yritys. Tämän yrityksen toimintokustannuslaskentaa tullaan tutkimuksessa peilaamaan vastaviin teorioihin sekä aiempiin tutkimuksiin aiheesta. Informaatiota kerätään laadullisin eli kvalitatiivisin keinoin suorittamalla haastatteluja organisaation eri tasoilta. Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän hyödyntäminen mahdollistaa todellisen kuvan luomisen tutkimuksen kohteesta. Sen avulla voidaan myös määrittää ja luoda erilaisia käsityksiä samasta tutkimuskohteesta, joka saattaa toimia haasteena totuuden löytämisessä. Kuitenkin esimerkiksi, haastatteluiden pohjalta tutkimuksen tekijä pystyy tekemään omia johtopäätöksiä, minkä avulla päästään lopputulokseen. (Daly. K.J. 2007)

Eri tasoja, joilta haastattelut tehdään ovat tuotanto, talous ja johto. Haastatteluita suoritetaan, jotta saadaan laajempi käsitys siitä, millainen suhtautuminen eri tasoilla on yrityksen kustannuslaskentaan. Tavoitteena on myös selvittää tutkimuskysymyksiin vastauksia, miten tärkeäksi kustannusajureiden tuottama datan oikeellisuus koetaan yrityksen eri tasoilla. Tutkimustietoa kerätään saatavilla olevista raporteista, joiden avulla saadaan tutkimukseen faktape- räistä informaatiota haastatteluiden tueksi. Datan ja haastatteluiden yhdistelmän avulla pystytään mahdollisesti selvittämään epäkohtia case-yrityksen tuntileimausdatan rekisteröinnissä ja monitoroinnissa.

Tämä kandidaatintutkielma koostuu johdannosta, teoriaosuudesta, tutkimustulosten analysoinnista ja siitä tehdyistä havainnoista. Lopuksi tutkimustulosten analysoinnin perusteella tehdään johtopäätöksiä siitä, millaisia haasteita itse toimialalla on ja millaisia ongelmia virheellinen tuntileimausdata tuottaa. Johdannossa käydään läpi tutkielman tavoitteita, annetaan

pientä esikuvaa siitä, millainen yritys on kyseessä ja millaiseen teoriaan työ tulee pohjautumaan. Teoriaosuudessa syvennyttään kustannuslaskentaan ja siihen liittyviin seikkoihin tarkemmin.

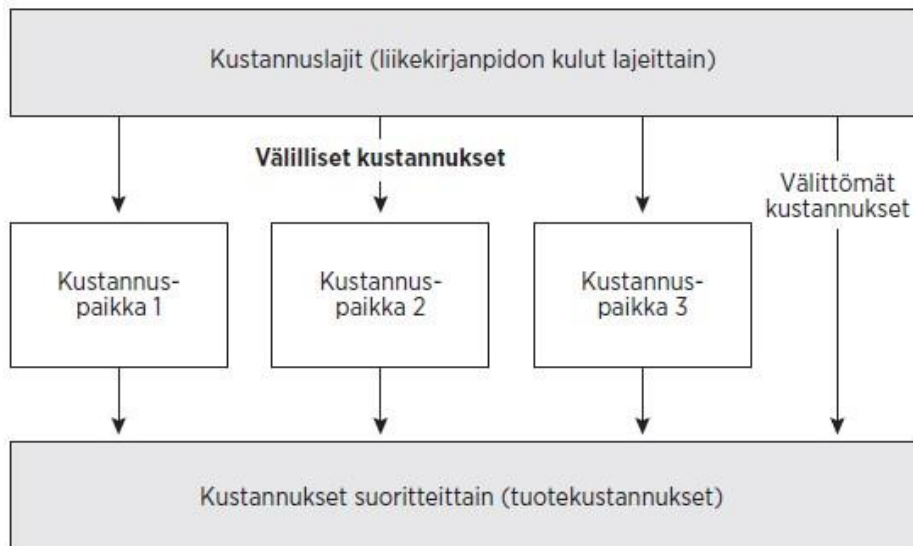
Luvussa 2 perehdytään kustannuslaskennan teoriaan ja toimintokustannuslaskentamalliin. Teoriaosuudessa käydään läpi, miten malli on saanut syntynsä, miten sitä on kehitetty ja millaista kritiikkiä se on vastaanottanut. Luvussa 3 käydään syvemmin läpi tiedonhankintamenetelmiä. Neljännessä luvussa peilataan aiemmin käytyjä teorioita case-yrityksen toimintaan. Analyysi haastatteluista sekä tehdyt havainnot datan pohjalta avataan myös näissä kappaleissa. Tässä luvussa referoidaan aikaisempaa tutkimusta aiheesta ja tehdään yleisiä havaintoja toimialakohtaisista seikoista, jotka vaikuttavat tutkimukseen ja mahdollisiin lopputuloksiin. Luvussa 5 koostetaan kaikki tehdyt havainnot ja esitetään tutkimuksen tulokset. Tehtyjen haastatteluiden ja muun tutkimuksen pohjalta voidaan johtaa teoriaan ja aikaisempiin tutkimustuloksiin pohjatutuva ratkaisu, joka olisi sovellettavissa juuri toimialakohtaisesti yrityksen toimintaan. Luvuissa 5 ja 6 muodostetaan vastaukset aikaisemmin esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Alatutkimuskysymysten avulla rakennetaan selkeä kuva siitä, miten suuri vaikutus toimintokustannuslaskentajärjestelmän toimivuudella on jakelu- ja logistiikkatoimialan yrityksessä.

2 Kustannuslaskennan teoriaa

Tämän kappaleen tarkoituksena on luoda selkä kuva siitä, millaista on yrityksen kustannuslaskenta ja miten se on kehittynyt kustannusrakenteiden ja laskentajärjestelmien muuttuessa. Erityisesti teoriaosuudessa kiinnitetään huomiota toimintokustannuslaskentaan ja sitä ympäröivään teoriaan sekä sen kohtaamaan kritiikkiin yleisesti ja toimialakohtaisesti.

2.1 Perinteinen kustannuslaskenta

Perinteisessä kustannuslaskennassa tarkastellaan organisaation toiminnasta aiheutuvia kustannuksia. Kustannuksia yritykselle kertyy monista eri lähteistä riippuen yrityksen toimialasta. Esimerkkinä tästä voidaan antaa tuotantoalan yritys, jolle kustannuksia aiheuttavat hankitut materiaalit, tuotantokoneet ja mahdollisesti myös henkilöstön aiheuttamat kulut. Alun perin, kun kustannuksia alettiin seuraamaan massatuotannon alkuaajoilla, seurattiin vain työntekijöitä ja materiaaleja. (Gosse, D. 1993) Tuohon aikaan muiden kustannusten osuudet olivat huomattavasti pienempiä verrattuna nykypäivään ja myös toiminnot olivat huomattavasti yksinkertaisempia, jolloin ne eivät vaatineet niin paljon yksityiskohtaista huomiota. Syynä myös tälle yksinkertaisemmalle tavalle oli se, että jos resursseja olisi lähdetty siirtämään tai luomaan lisää yleiskustannusten kohdistamista varten, siitä aiheutuvat työkustannukset olisivat nousseet todennäköisemmin korkeammiksi, jota kautta niistä saatu hyöty olisi olematon. (Alhola, 2016 s.17–22)



Kuvio 1: Perinteisen kustannuslaskenta mallin rakenne (Alhola, 2016)

Kuviossa 1 huomataan perinteisen kustannuslaskennan yksinkertaisuus. Alholan (2016) mukaan perinteinen kustannuslaskenta koostuu kolmesta eri vaiheesta, jotka ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta. Jotta saadaan käsitys tämän laskentamallin toiminnasta, hyödynnetään esimerkkiä. Yritys laskee esimerkiksi laskentakauden aikana maksettujen palkkojen määrän (kustannuslaji), jonka jälkeen se määrittää, paljonko palkkoja on maksettu eri kustannuspaikoille, joka tässä esimerkissä olisi yksi tuotantolinjasto. Tämän jälkeen yritys hyödyntää erilaisia kohdistamisperusteita, joiden avulla se määrittää joka tuotteelle niiden käyttämän osuuden välillisistä- eli yleiskustannuksista. Tässä tapauksessa kohdistamisperusteena voi olla vaikka tuotteen valmistukseen käytettävien materiaalien kustannus. (Perčević & Dražić – Lutitsky, 2008 s. 49–54)

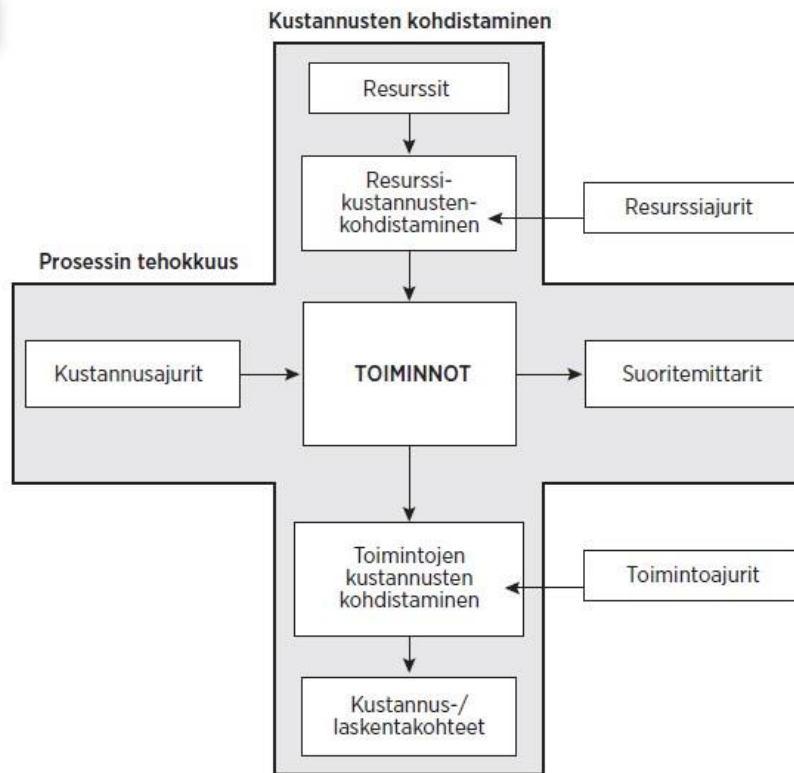
Perinteisen kustannuslaskennan koettiin kuitenkin olevan liian epä tarkka ja sen avulla ei pystytty seuraamaan riittävän konkreettisesti tuotteille kohdistuvia kustannuksia. Kustannukset saattavat vääristyä tuotteiden välillä, jos yhtä toimintoa käytetään useamman eri tuotteen valmistuksessa. Vääristyneiden tuotekustannusten kautta yrityksessä tehdään päätöksiä, jotka ovat kannattamattomia ja näin todellisten kustannusten määrä mahdollisesti nousee

erittäin paljon. Jotta tällainen tilanne saataisiin eliminoitua tuotantoprosessien monimutkaisuudessa ja markkinoiden monipuolistuessa, kehitettiin kustannuslaskentamalli, jossa kustannukset kohdistetaan aiheutumisperusteisuuden avulla.

2.2 Toimintokustannuslaskenta

Toimintokustannuslaskennan peruseräiteiden mukaan erilaiset toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja. Tästä syntyy kustannuksia ja nämä kustannukset tulee kohdistaa toiminnolle ja edelleen toiminnoilta tuotteille. Kysymys on siis siitä, että määritellään, mitä toimintoja tuotteet kuluttavat, ja lasketaan tuotekustannukset sen pohjalta.

Aluksi toimintolaskentaa hyödynnettiin pääsääntöisesti tuotelaskennassa. Sen avulla pystyttiin määrittämään, mitkä yrityksen tuotteista olisivat kannattavimpia yritykselle. Sillä pystyttiin suhteellisen tarkasti määrittämään tuotteen kuluttamat toiminnot ja siitä aiheutuvat kustannukset. Tämän jälkeen toimintokustannuslaskennan laskentakohteet laajenivat myös asiakkaisiin, palveluihin ja erilaisiin projekteihin. Tällainen ajattelutapa antoi mahdollisuuden kohdistaa resursseja niihin kohteisiin, jotka laskennan perusteella eivät olleet niin tuotavia tai vaativat kehittämistä. (Gupta & Galloway, 2003) Alholan (2016) mukaan toimintolaskennassa on mahdollista muodostaa toimintojen avulla kokonaisuuksia, joita kutsutaan toimintoaliksi, sen sijaan, että tarkastelisi eri tehtäviä ainoastaan yksittäin. Toimintoaliden avulla pystytään tarkastelemaan laajempaa kokonaisuutta, kun yksittäisten toimintojen/tehtävien tarkastelu ei ole tarpeellista. Kokonaiskustannuksia tarkastellessa niitä voidaan jakaa sen perusteella, mikä olisi järkevin tapa tarkastella niitä. Toimintoja on hyvä yhdistää samankaltaisten toimintojen kesken, esimerkiksi tuotantolinjoissa tuotteen kokoaminen ja viimeistely voisivat olla samassa toimintoalissa, mutta valmiin tuotteen kuljettaminen ei välttämättä olisi järkevää yhdistää tähän altaaseen. Syynä esimerkiksi toiminnon luonteen ja keston eriävyys. Näin kustannuksia pystytään helpommin kohdistamaan ja tekemään toiminnan seurannasta helpompaa.



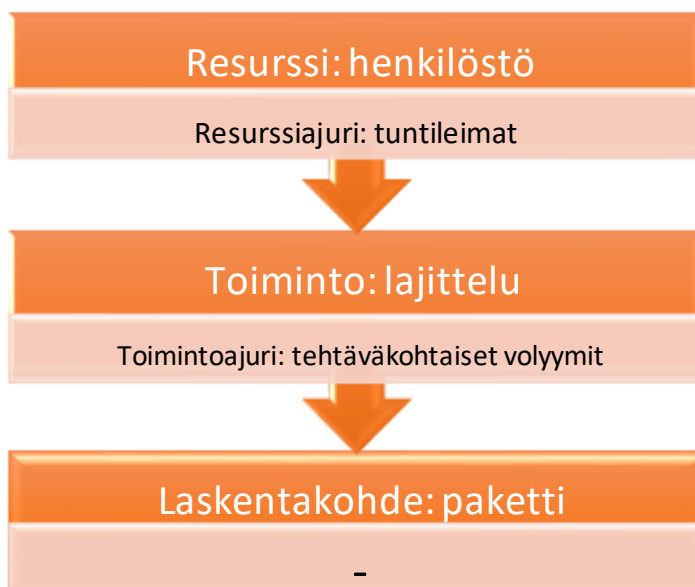
Kuvio 2: Toimintokustannuslaskennan näkökulmat (Alhola, 2016)

Kuvion 2 avulla voidaan helposti nähdä, miten kustannusten kohdistus toimintolaskennassa tapahtuu. Resursseista aiheutuvat kustannukset allokoidaan toiminnolle resurssiajurien avulla, tämän jälkeen hyödynnetään toimintoajureita, jotta kustannukset saataisiin kohdistettua tuotteille. Ajureita on paljon erilaisia ja niihin liittyvää teoriaa käydään läpi luvussa 2.2.1. Kuviossa 2 tarkastellaan myös prosessin tehokkuuden näkökulmaa. Tämä on havaittavissa vaakasuoralla akselilla. Prosessitehokkuuden tarkastelulla tarkoitetaan käytännössä sitä, miten toiminnot voidaan sitoa toisiinsa ja miten toimintojen sisällä tehtävä työ on suoritettu. (Alhola, 2016, s. 37–38) Toimintojen sidontaa voidaan ajatella niin, että tarve ensimmäiselle toiminnolle mahdollisesti syntyy yrityksen ulkopuolelta. Tämän jälkeen, kun prosessi on lähtenyt käyntiin, ensimmäinen toiminto luo tarpeen seuraavalle toiminnolle ja niin edelleen, kunnes prosessi on suoritettu loppuun. Tällaisesta ketjusta käydään esimerkki case -yrityksen toimintaan liittyen, kun tarkastellaan sen toimintoja sekä prosesseja.

2.3 Kustannusajurit ja niiden merkitykset

Tässä kappaleessa tarkastellaan erilaisia ajureita, joita toimintokustannuslaskennassa on käytössä ja joiden avulla mahdollistetaan todenmukainen kustannusten kohdistus toiminnoille ja laskentakohteille.

Edeltävässä kappaleessa mainittiin kaksi eri ajurityyppiä, resurssiajurit ja toimintoajurit. Näiden hyödyntämisen tarkastelu lähtee liikkeelle toimintolaskennassa siitä, että yrityksellä on resursseja, kuten henkilöstö ja koneet. Niitä voidaan siis pitää yrityksessä tuotantotekijöinä, joiden avulla mahdollistetaan eri toiminnot yrityksen sisällä. Jotta resurssien käyttöä pystyttäisiin monitoroimaan, tulee yrityksen määrittää sille sopiva resurssiajuri. Kun kustannukset ovat kohdistuneet toiminnoille, täytyy niiden kohdistamista jatkaa laskentakohteille. Toimintoajureiden avulla pystytään seuraamaan taas toiminnon käyttöastetta. Nämä ajurit seuraavat esimerkiksi jonkun tietyn koneen läpi menevää volyymia. (Alhola, 2016)



Kuvio 3: Esimerkki kustannusajurien käytöstä toimintolaskennassa.

Ajurien valitseminen on erittäin tärkeää yrityksen toiminnan seurannan kannalta. Ne vaikuttavat suoranaisesti yrityksessä tehtäviin päätöksiin ja ovat johdettavissa toiminnan kehittämiseen. Oikeanlaisten ajurien valinnalla mahdollistetaan tarkempi informaation saanti, jonka avulla tuote- ja tehtävähierarkiaa sekä tuotantoprosessia pystytään viemään eteenpäin. (Gupta & Galloway 2003, s. 132–133)

Cokins ja Căpusneanu (2010) kirjoittivat teoksessaan *Cost Drivers. Evolution and Benefits*, että kustannusajurien implementoinnilla osaksi yrityksen toimintaa, mahdollistetaan myös toiminnan läpinäkyvyys organisaation sisällä. Tarkoituksena on luoda johdolle sekä työntekijöille selkeä käsitys siitä, millainen merkitys syntyvällä kustannuksella on ja miten toiminnan kehittäminen mahdollistaisi yksilöiden suorituskyvyn parantumisen. Suurena kustannusajurien käyttöä ajavana tekijänä heidän mukaansa oli, kustannusten tarkastelun mahdollisuus tasaisin väliajoin. Tällaisen systeemin avulla mahdollistetaan kustannuslaskennassa ennustamisajanjakson pidentäminen. Aikaisemmin mainittu kustannusten hallinta ja tarkemmat allokaatiot olivat myös Cokinsin ja Căpusneanun mukaan etuja ajurien käyttöönotossa.

2.4 Tuotekohtainen toimintokustannuslaskenta

Toimintolaskennassa laskentakohteet voivat olla hyvinkin erilaisia riippuen yrityksen toiminnasta. Niin kuin aikaisemmin tekstissä on todettu, niitä voivat olla asiakkaat, tuotteet, palvelut, projektit jne. Kuviossa 3 on havainnollistettu pelkistetyn esimerkin avulla toimintokustannuslaskennan peruseriaatetta, jossa laskentakohteena on tuote. Tällaista laskentamallia kutsutaan tuotekohtaiseksi toimintokustannuslaskennaksi. Tarkan tuotekustannusdatan tuottaminen organisaatiossa, jossa tuotteet ovat pääsääntöinen laskentakohde, on elintärkeää sen toiminnalle. Tuotekohtaisessa laskennassa seurataan erilaisten ajurien avulla niiden määrällisiä volyymeja ja myös sitä, kuinka paljon toimintoja käytetään tuotteiden valmistukseen tai niiden prosessointiin riippuen yrityksen toiminnasta. Tuotekustannuksiin liittyen on määritettävä, mitä toimintoja kukin tuote kuluttaa, jotta voidaan kustannukset allokoida tuotteille.

Tuotekustannuksia voidaan jakaa muutamalla eri tavalla. Erilaisia tapoja ovat jakolaskenta, jota voidaan viedä myös pidemmälle ekvivalenssilaskennan avulla. Kustannuksia on mahdollista myös kohdistaa lisäyslaskennan avulla. Jakolaskennan toteuttaminen vaatii kuitenkin tiedon laskentakauden suoritemääristä, joiden avulla kertyneitä kustannuksia pystytään kohdistamaan. Ongelmana tällaisessa laskentatavassa on kuitenkin se, että yrityksen tuoteportfolio koostuisi samanlaisista tuotteista. (Oksanen, 2003) Esimerkkinä Oksanen (2003) on käyttänyt kuljetusalan yritystä, jolla olisi vain yksi ajoneuvo ja yksi kuljetusreitti. Todellisuuteen peilattaessa tällainen tilanne on hyvinkin epätodennäköistä, jolloin on mahdollista hyödyntää ekvivalenssilaskentaa. Tämä laskentatapa taas mahdollistaa yritykselle useiden eri tuotteiden käytön, mutta niiden pitää kuitenkin omata samoja piirteitä. Näin tuotteille voidaan kehittää ekvivalenssikertoimia, joiden avulla eri tuotteet voidaan asettaa samalle viivalle, huolimatta niiden ominaisuuseroista. (Oksanen 2003, s.77)

Tilanteessa, joka vastaa parhaiten nyky maailmassa olevia yrityksiä, joiden laskentakohteena ovat tuotteet, voidaan hyödyntää lisäyslaskentaa. Tällainen laskentatapa mahdollistaa niin tuoteportfolioissa kuin toiminnoissa laajankin variaation. Lisäyslaskennassa hyödynnetään välittömiä ja välillisiä kustannuksia. (Oksanen 2003. s.77) Välittömiin kustannuksiin voidaan lukea mukaan kiinteät sekä muuttuvat kustannukset, jotka on mahdollista kohdistaa toiminnoille tai laskentakohteille kustannusajurien avulla. Välillisissä kustannuksissa puolestaan joudutaan hyödyntämään muita kohdistamisperusteita, kuten yrityksen hallinto- ja yleiskustannusten perusteella. (Oksanen, 2003 s.76) Hiekka (2008) totesi Pro Gradu -tutkielmassaan, että yritykselle, jonka toiminta on kytköksissä erilaiseen kuljetustoimintaan, voi lisäyslaskentaa olla haastava suorittaa, kun otetaan huomioon esimerkiksi erilaiset kuljetustoimintojen ohessa suoritettavat, asiakaspalveluun liittyvät toiminnot. Tällainen havainto on hyvin yhdistettävissä myös kohdeyrityksen toimintaan, jota tarkastellaan tarkemmin tämän työn empiirisessä osiossa.

2.5 Tuotekohtainen toimintokustannuslaskenta jakelu- ja logistiikkatoimialalla

Jakelu- ja logistiikkatoimialan yrityksessä toimintaa voidaan jakaa useisiin eri yksiköihin. Toimintaan yleisesti voidaan katsoa kuuluvan varastointi- ja lajittelutoimintaa sekä tuotteiden jakelua ja kuljettamista. Kuljetettavien asioiden koko ja määrä sekä kuljettavat matkat saattavat vaihdella äärimmäisen paljon riippuen yrityksen toimintalaajuudesta, koosta ja asiakaskunnasta. Näin ollen yrityksessä resurssit, toiminnot ja laskentakohteet saattavat olla hyvinkin monimuotoisia ja niitä mahdollisesti esiintyy myös monella eri hierarkiatasolla.

Varila, Seppänen & Suomala (2007) mainitsivat omassa tutkimuksessaan *Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics*, että logistiikka-alalla toimintokustannuslaskennassa voidaan usein käyttää yksinkertaista transaktiodataa, mutta tällainen vaatii tuotteilta samanlaista resurssien kulutusta. Nämä erot ovat rinnastettavissa edellisessä luvussa mainittuihin ominaisuuseroihin, jolloin ekvivalenssikertoimien käyttö olisi tarpeellista. Osana tutkielman teoreettista pohjaa toimii aikaisempi tutkimus jakelu- ja logistiikkatoimialalla. Henriksson (2014) on kirjoittanut maisterintutkielman, jonka aiheena oli *Logistiikkatoimialan asettamat erityisvaatimukset yrityksen kustannuslaskentaprosessille: Case-tutkimus*. Tutkielman empiirisessä osuudessa painotetaan paljon kustannustehokkuuden olennaisuutta ja sen jatkuvaa kehittämistä. Toisena suurena osana on nostettu esille logistiikkaprosessien automatisoituminen ja tuotteiden elinkaarien lyheneminen. (Henriksson, 2014) Logistiikka-alalle ominaiset laajat tuotevalikoimat tekevätkin kustannusten ennustamisesta haasteellista, jolloin sen tueksi tarvitaan kattavaa ja luotettavaa dataa, josta yrityksen kustannuslaskentajärjestelmät on koostettu. (Varila. et. al. 2007) Varastoinnin ja tuotantolinjojen monimutkaisuuden ollessa varsinkin logistiikka-alan yrityksissä nykypäivänä yleisiä, tuotteiden lisäksi on erittäin kriittistä, että informaatio tehtävien ja resurssien käytöstä on oikeellista. Tilanteessa, jossa toimintaan yhdistyy myös jakelua, on asiakkaisiin liittyvät informaatiot, kuten asiakaskunnat, jakelumenetelmät, asiakasalueet ja asiakkaiden status (henkilö- /yritysasias) hyvinkin olennaista informaatiota tuotekohtaisen kustannuslaskennan kannalta. (Faber et. al 2002; Henriksson 2014)

2.6 Toimintokustannuslaskennan kohtaama kritiikki

Kun tarkastellaan toimintokustannuslaskentaa ja siitä aiheutuvia hyötyjä, mainitaan kustannusten tarkempi ja laadukkaampi seuranta, kustannusten yleinen läpinäkyvyys, tuotannon ongelmakohtien tarkempi havainnointi, kannattavuuden laadukkaampi seuranta, hinnoittelupäätöksiin liittyvät positiiviset vaikutukset ja monet muut operatiiviseen päätöksentekoon liittyvät seikat. Bealulieu. P & Lakra. A. (2005) kirjoittavat teoksessaan *Coverage of Criticism of Activity-Based Costing in Canadian Textbooks*, että toimintokustannuslaskennan saamaa kritiikkiä voidaan tarkastella käytännön ja teorian näkökulmasta. Suurin osa toimintolaskennan kritiikistä on kirjoitettu 2000-luvulla. Vasta silloin on pystytty tarkastelemaan mallia kriittisesti ja havainnoimaan siinä piileviä ongelmakohtia eri yritysten avulla.

Käytäntöön liittyviä haasteita, joita ilmeni, liittyivät pitkälti toimintokustannuslaskennan implementointiin. Toimintolaskennan rakentaminen on erittäin kallista ja aikaa vievää toimintaa yrityksen näkökulmasta. Huomioitavina asioina on nostettava esiin yrityksellä jo käytössä olevat erilaiset järjestelmät ja niiden yhteensovittaminen erilaisten tiedonkeruujärjestelmien, kuten kustannusajurien kanssa, saattaa olla haastavaa. Vaikeammassa tapauksessa yritys joutuu implementoimaan uusia järjestelmiä vanhojen tilalle, jonka kautta käyttöönotto projekti monimutkaistuu ja kallistuu. (Park. Y. Jung. S. Jahmani. Y. 2019) Implementointiin liittyviä haasteita ovat käyttöjärjestelmien yhteensopivuuden lisäksi yritysten paineensietokyky muutoksen aikana. Transitiiovaiheessa yritysten epäilykset toiminnan todellisesta parantumisesta kasvavat liian suureksi ja implementointi jätetään kesken, jolloin aikaa ja resursseja on hukattu. Muita käytännön haasteita, joita implementointiin liittyvien haasteiden lisäksi voidaan kohdata, ovat itse toimintaan liittyviä. On esitetty, että jos tuotteet käyttävät toimintoja eri määriä, mutta kuitenkin yleiskustannuksia kohdistetaan samassa suhteessa, johtaa tällainen tilanne tuotekohtaisten kustannusten vääristymiseen. Käytäntöön liittyviä ongelmia ovat myös kustannustenkohdistusten vajaanaisuus, mikä on johdettavissa huolimattomasta kustannusajurisuunnittelusta ja pienemmissä yrityksissä ilmenevä, kasvuisista järjestelmäkustannuksista johtuvat haasteet. (Bazrafshan & Karamshahi, 2017)

3 Tutkimuksen toteutus

Tätä tutkielmaa varten informaatiota case-yrityksen toimintokustannuslaskennasta ja sen toimivuudesta kerätiin haastatteluilla, hyödyntämällä yrityksen sisäisiä laskentajärjestelmiä ja intranettiä. Näiden avulla tavoitteena on luoda laajempi käsitys näkemyksistä, toimintavoista ja ongelmakohdista, joita yrityksen toimintokustannuslaskennasta löytyy kustannusajurien ja tarkemmin tunteilemausjärjestelmän näkökulmasta.

3.1 Haastattelut

Haastatteluita suoritettiin kolmella eri tasolla organisaation sisällä. Jokaiselle tasolle esitettiin 2–4 samaa kysymystä, joiden avulla pystyttiin selvittämään, ovatko näkemykset ja toimintatavat samanlaisia tiettyjen tutkimuskohteiden suhteen. Osa kysymyksistä olivat myös suoraan kohdistettuja haastateltavien vastuualueisiin. Näin he pystyivät tuomaan esille ongelmakohtia niistä asioista, joista ovat joko vastuussa tai heillä on laajempi osaaminen kuin muilla haastateltavilla. Haastatteluita suoritettiin neljältä eri henkilöltä, talousjohdolle kohdistettu haastattelu tehtiin liiketoiminta yksikön talousvastaavalle. Talouden puolelta haastateltavana oli toimintokustannuslaskennan yksi vastuuhenkilöistä. Tuotannon puolelta haastateltavina oli kahdelta eri tasolta tuotantoesihenkilöitä, jotka olivat aluepäällikkö ja palvelupäällikkö. Haastateltavien valinnat tehtiin tutkielmassa, sillä perusteella, että jokaiselta tasolta saataisiin mahdollisimman tarkka ja osaava näkemys, siitä millainen heidän näkemyksensä on oman vastualueensa kannalta juuri tutkielmassa käsiteltävän aiheen suhteen. Haastatteluiden suoritus tapahtui, joko kasvotusten paikan päällä käydylle avoimella keskustelulla tai videoyhteyden avulla. Jokaista haastattelua varten kysymykset lähetettiin haastateltavalle etukäteen, jotta he saisivat käsityksen läpi käytävistä aiheista ja voisivat nostaa joitain huomioita jo etukäteen. Vastaukset kirjattiin ylös haastatteluiden aikana, jolloin samassa yhteydessä oli mahdollista kysyä tarkentavia kysymyksiä. Näin kysymyksiin pystyttiin koostamaan kattavat vastaukset.

3.2 Sisäiset laskentajärjestelmät, raportit ja intranet

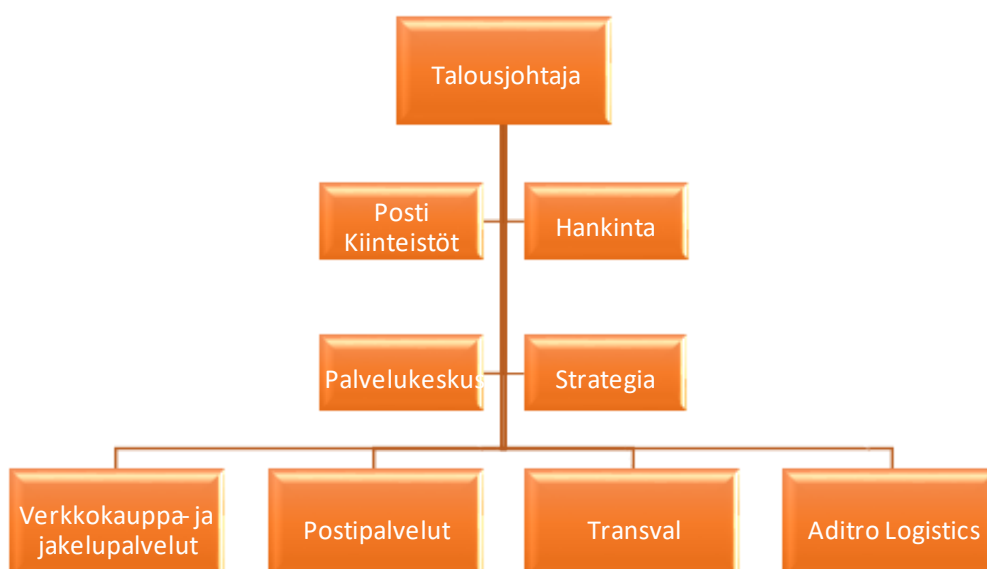
Haastatteluiden lisäksi informaatiota kerättiin erilaisten raporttien kautta, joiden avulla esimerkiksi kartoitettiin tapahtuneita tunteimauksia sekä kustannuskohdistuksia tehtäville, toimintoryhmille ja tuotteille. Näiden raporttien tuottaman tiedon avulla tuetaan haastatteluiden esille tuomia havaintoja. Tutkielmassa hyödynnetään myös sen aikana voimassa olevia projekteja lähteenä, tukemaan löytyneitä haasteita ja ongelmakohtia liittyen tunteimausten oikeellisuuteen. Intranettiä käytettiin pääsääntöisesti yleisenä tiedonlähteenä liittyen organisaatorakenteeseen, sen sisällä oleviin vastuusuhteisiin sekä toimialakohtaisen informaation löytämiseen.

4 Case Posti Oy

Tässä kappaleessa käydään läpi tutkielman kohteena olevan yrityksen rakennetta itsessään ja myös sen käytössä olevia kustannuslaskentamenetelmiä ja -järjestelmiä. Osiossa esitetään myös eri tuote- ja tehtävähierarkioita.

4.1 Case yrityksen kuvaus

Posti Oy on Suomen valtion omistama organisaatio, joka toimii jakelu- ja logistiikkatoimialalla. Yrityksen toimintaan voidaan myös lukea palvelutoimintaa erilaisten verkkokauppa-palveluiden kautta. Toimintaa Postilla on Suomen lisäksi myös Ruotsissa, Norjassa, Puolassa ja Baltian maissa. Yrityksen toiminta on hyvin laajaa ja palvelee sekä yrityksiä että henkilöasiakkaita. Posti on jaettu neljään eri liiketoimintayksikköön, joiden perusteella seurataan talouden lukuja. Kuviossa 4 on esitetty nämä liiketoimintayksiköt, jotka ovat: Postipalvelut, Verkkokauppa- ja jakelupalvelut, Transval ja Aditro Logistics. (Posti, 2022) Tutkielman empiirisessä osiossa, jossa käydään läpi aihetta sekä toimialakohtaisia haasteita, keskitytään hyvin pitkälti liiketoimintoyksiköiden näkökulmasta Postipalveluihin.



Kuvio 4: Talousjohtajan alaiset yksiköt

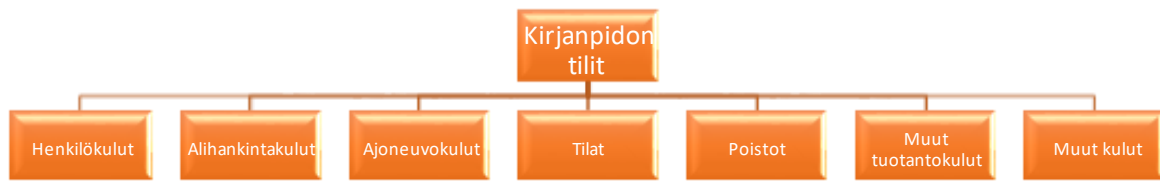
Postipalvelut liiketoimintayksikkönä on lähivuosina ollut suuren muutoksen partaalla. Yrityksille ja henkilöasiakkaille vietävien kirjeiden määrä on ollut laskussa digitalisaation ja erilaisten sähköisten palveluiden tullessa osaksi nykyaikaa. Painopiste on pitkälti siirtynyt myös Covid-pandemian myötä pakettikuljettamiseen ja yrityksen raportoimista tuotevolyy-meista tämä on helposti havaittavissa. Postin kolmannen kvartaalin osavuosisikatsausta (2022) tarkastellessa vuoden 2021 ja 2022 Postipalveluiden tuotevolyymit olivat tippuneet 3 prosenttia.

Yhtiön tuotannollista toimintaa tarkastellaan neljässä eri vaiheessa, jotka ovat: kuljetus, varastointi, lajittelu ja jakelu. Näistä neljästä eri vaiheesta Postipalveluiden osuus on lajittelussa ja jakelussa. Nämä kaksi vaihetta koostuvat 10 eri toimintoryhmästä, jotka ovat: *kevyt lajittelu, raskas lajittelu, jakelun sisätyö, muu postikeskustyö, aluekuljetus, terminaalityö, perusjakelu, sopimusjakelu, toimitusprosessin ohjaus ja HQ-tehtävät*. Nämä toimintoryhmät puolestaan koostuvat 94 eri tehtävästä. Tämä itsessään luo kuvaa siitä, kuinka paljon seurattavia osia jo tällä tarkastelutasolla on. Tämä tuo hyvin esille aikaisempiin tutkimuksiin liittyviä havaintoja juuri Postin toimialaan viitaten, jotka tuovat myös esille sen monimutkaisen tuotanto-osastojen tuomat haasteet kustannusten seurantaan ajatellessa.

4.2 Postin toimintokustannuslaskentamalli

Yrityksen toimintokustannuslaskentamallissa sovelletaan tuotekustannusajattelua. Laskennan kohteena ovat tuotannossa liikkuvat tuotteet tai palvelut. Tuotekohdistusten avulla kustannukset jaetaan Postipalvelut ja Verkkokauppa- ja jakelupalvelut liiketoimintayksiköille.

Kun tarkastellaan kirjanpidollisesta näkökulmasta tuotannon kustannuksia, niitä seurataan ylätasolla seitsemän eri kustannusaltaan avulla.



Kuvio 6: Kustannusaltaat

Postin kustannusaltaista tutkielman kannalta konkreettisin on **henkilökulut**. Niihin luetaan mukaan muun muassa työntekijöiden palkkakustannukset, eläkevakuutusmaksut, työttömyysvakuutusmaksut, sosiaaliturvamaksut, tapaturmavakuutusmaksut ja muut henkilöstöön liittyvät kulut kuten koulutus- ja kurssimaksut, työterveyshuollon palvelut ja työasut. **Alihankintakuluihin** lasketaan mukaan työvoiman vuokrauskulut, alihankintatyöt, muualta ostetut palvelut, postikuljetus- ja jakelupalvelut (laiva-, lento-, maantie-, ja aluekuljetukset, postinjakelu ja varhaisjakelu) sekä muut ulkopuoliset palvelut kuten, huolintapalvelut, kuriiripalvelut, rahtikulut. Kulut, jotka syntyvät ajoneuvojen korjaus- ja huoltopalveluista, poltto- ja voiteluaineista, vakuutusmaksuista, vauriokorjauksista sekä pesu- ja siivouspalveluista luetaan **ajoneuvokuluiksi**. Näihin katsotaan myös kuuluvan ajoneuvoihin liittyvät poistot, vuokrat, leasing vuokrien oikaisut ja vakuutusmaksut.

Tilakulut pitävät sisällään tilavuokrat maa-alueista ja toimitiloista sekä tilojen ylläpitoon liittyvät kulut kuten, jätehuollon, huolto- ja siivouspalvelut. **Muut kulut** pitävät sisällään mm. toimisto- ja hallintokulut, IT-kulut, sisäiset veloitukset muilta yksiköiltä, matkakustannukset, edustuskulut ja muut liiketoimintaan liittyviä kulut. **Muut tuotantokulut** pitävät sisällään mm. tuotantokoneiden ja laitteiden korjaus- ja huoltomenot sekä huolintamaksut. **Poistot** pitävät sisällään suunnitelman mukaiset poistot rakennuksista, kalustosta ja laitteista sekä koneisiin ja kalustoon liittyvät käyttöomaisuuden myyntitappiot ja romutuspoistot. Koska kyseessä on palvelutuotannon tarjoaja, noin 80 % kustannuksista kohdistuu henkilö/alihankintakuluihin ja loput 20 % jakaantuvat ajoneuvokulujen, tilakustannusten, poistojen ja muiden tuotantoon liittyvien kulujen kesken.



Kuvio 7: Laskenta-alueet

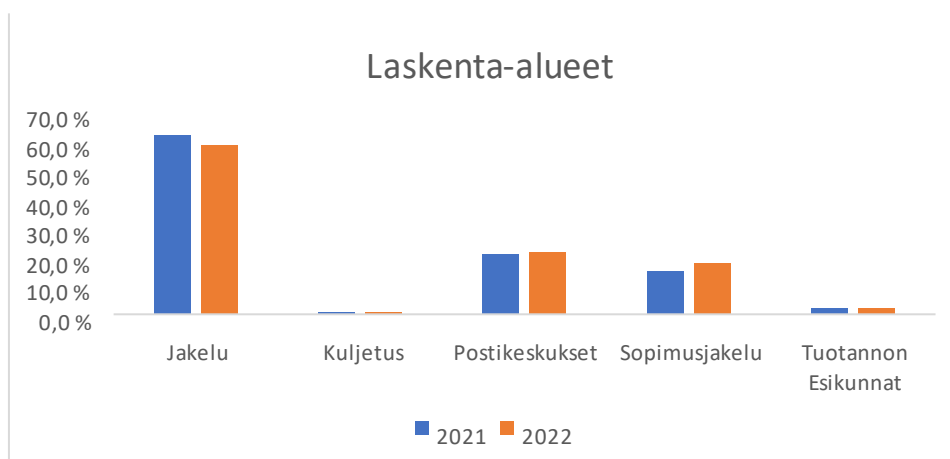
Yrityksen kustannuspaikkarakenne jaetaan laskenta-alueisiin. Näiden alueiden avulla määritetään, millaista työtä eri kustannuspaikoilla tehdään. Esimerkkinä **postikeskuksissa** tehtävä toiminta koostuu pitkälti kevyiden ja raskaiden lajittelun eri kustannuspaikoista. **Jakelun lähtötoimipaikka** on perusjakelun toimipiste, jossa yhden tai useamman postinumeroalueen jakelureittien lähetykset valmistellaan jakelujärjestykseen ja josta jakelureitit lähtevät. **Sopimusjakelun** kustannuspaikoilla suoritetaan varhaisjakelua, perusjakelua ja erikseen nimettyjen paikkakuntien kuljetustoiminnot. **Kuljetuksen** kustannuspaikat kuuluvat runkokuljetustoiminnan sekä aluekuljetus- ja terminaalitoiminnan piiriin. **Esikunta** laskenta-alueeseen luetaan mukaan tuotannon johdon ja eri tukifunktioiden johtoyksiköiden kustannuspaikat.

Kaikki kustannukset ovat mukana laskennan jokaisessa vaiheessa ja yhteys alkuperäisiin kustannuksiin ja kustannuspaikkoihin säilyy laskennan alusta loppuun asti. Tehtävät voivat olla jaettuna peräkkäisiin vaiheisiin tai vaihtoehtoisin menetelmiin. Tehtävät on linkattu yhteentoista toimintoryhmään, joiden avulla prosessin eri vaiheille kohdistettuja kustannuksia voidaan analysoida ylemmällä tasolla, mutta varsinaista kustannusten kohdistusta ei toimintoryhmille tehdä.

Tarkasteltava toiminta on pitkälti henkilö- ja työpainotteista, jolloin yritykselle on järkevintä valita kustannusajuriksi tuntileimat. Leimaaminen koskee kuljetuksen, jakelun ja lajittelun työntekijöitä ja tekeminen kohdennetaan aina niille tehtäville, joihin työ kohdistuu.

4.3 Kustannusajurien käyttö

Niin kuin aikaisemmin tutkielman teoreettisessa osuudessa käytiin läpi kustannusajureiden osalta, kustannukset allokoidaan resursseilta tehtäville resurssiajureiden avulla ja taas tehtäviltä laskentakohteille toimintoajurien avulla. Näin laskentaa suoritetaan myös Postilla. Postipalveluiden näkökulmasta tarkasteltuna kustannukset painottuvat suurilta osin jakelun ja postikeskusten kustannuspaikoille (Taulukko 1). Näillä kustannuspaikoilla resurssiajureina käytetään pääosin tuntileimauksia. Näiden lisäksi kustannuksia kohdistetaan tehtäville ennalta määritettyjen sääntöjen, ennustettujen kustannusten, työnumeroiden ja erilaisten suorien kustannuskohdistusten avulla.



Taulukko 1: Postipalveluiden kustannusosuudet laskenta-alueittain. (aikajakso tammisyysskuu)

On siis selkeää kuinka suuri vaikutus tuntileimauksilla ja niiden oikein kohdistamisella on suoraan yrityksen tulokseen. Postin kustannuslaskennassa laskennan kohteena ovat hyvin pitkälti tuotteet. Näille kustannukset allokoidaan tehtäviltä toimintoajureiden avulla. Pääsääntöisesti tässä käytetään tuotannon suoritteita eli volyymeja.

5 Tutkimustulosten analysointi

Tutkielmassa oli tarkoitus kartoittaa johdon sekä eri tason työntekijöiden näkemyksiä Postin kustannuslaskennan tämänhetkisestä toimivuudesta ja saada selvyyttä myös käytäntöön liittyvistä asioista, joiden avulla kustannuksia pystytään seuraamaan. Näiden asioiden lisäksi tutkielman tavoitteena oli löytää mahdollisia puutteita tai haasteita, mitä nykyisessä järjestelmässä on halki organisaation. Näiden haasteiden tai ongelmakohtien löytämiseksi on tehty tarkasti harkittuja haastatteluita, jotta saataisiin mahdollisimman konkreettinen kuva siitä, millä tasolla yrityksen toimintokustannuslaskenta on.

Tämän luvun aikana tutkimustuloksia vertaillaan toisiinsa, jonka avulla pystytään luomaan yhtenäinen kuva siitä, kuinka kriittisenä tiettyjä elementtejä pidetään ja miten hyvin niitä on implementoitu sekä hyödynnetty toimivan kustannuslaskentajärjestelmän luonnissa. Havaintoihin tuodaan myös tueksi dataa, jonka perusteella voidaan peilata, miten hyvin näkemykset ovat linjassa todellisuuden tapahtumien kanssa. Näiden lisäksi tuodaan myös yleisiä näkemyksiä aikaisemmasta tutkimuksesta liittyen toimintokustannuslaskentaan jakelu- ja logistiikkatoimialalta, jonka avulla pystytään erottelamaan itse organisatoriset haasteet toimialaan liittyvistä haasteista. Haastatteluiden avulla pystyttiin havaitsemaan selkeitä kehityskohteita, joita oli jo ennestään tunnistettu ja niiden kehittäminen oli osittain käynnissä.

5.1 Jakelu- ja logistiikkatoimialan tuomat haasteet case-yrityksen toimintokustannuslaskennassa

Toimialaan liittyvät haastattelukysymykset kohdistettiin talouteen ja johtoon, sillä kysymyksiin oli yhdistetty toimintokustannuslaskentaan liittyvä elementti, jolloin saatiin vastauksia selvittävään asiaan oikeasta näkökulmasta.

Yleisesti tarkasteltuna jakelu- ja logistiikka itsessään toimialana on erittäin moniulotteinen. Toiminnan koko voi myös vaihdella hyvinkin paljon lyhyistä jakelureiteistä pitkiin, merten ylisiin, rahtikuljetuksiin. Tällainen moninaisuus tuo itse kustannuslaskennan näkökulmasta haastavan seurantakentän. Pohenin ja La Londen (1994) mukaan logistiikan puolella kustannustehokkuus ja kustannusten tarkka seuranta on äärimmäisen tärkeää tuote- ja asiakaskannattavuuden, tuotehinnoittelun sekä yrityskannattavuuden kannalta. Yrityksen talousjohdolle tehdyssä haastattelussa nousi esille, kuinka myös sisäisesti on hyvin tiedostettu ajuridatan tärkeys ja se, että itse ajurit ovat konkreettisesti valittu juuri toimialaan liittyen. Toimialan tuomia haasteita on myös talousjohdossa hyvin pohdittu. Laaja-alainen toimintaympäristö, laajan tuote- ja tehtäväportfolion tuomat haasteet sekä kausivaihteluille ominaiset vaatimukset, kuten joulukiireet, vaikuttavat suuresti suunnitteluun ja ajurien valintaan.

Yksi haastattelukysymyksistä keskittyi toimialakohtaisiin haasteisiin. Näkemykset eri organisaation osa-alueilla olivat suhteellisen samanlaisia. Erilaisia havaintoja nousi esille, mutta ristiriitaisuuksia ei tullut esille. Laajan tuotehierarkian koettiin joka puolella olevan suuri haaste yrityksen kustannuslaskennassa. Tämä muotoutuu haasteeksi siinä vaiheessa, kun kustannuksia kohdistetaan tuotteille. Postilla kustannuslaskennassa hyödynnetään erilaisia tuotetasoja, joiden avulla kustannuksia voidaan tarkastella alemmalla ja ylemmällä tasolla. Raportoinnin näkökulmasta tämä tuo joustavuutta kustannuskohdistusten validointiin.



Kuvio 8: Esimerkki Postipalveluiden tuotehierarkiasta (Tuoteryhmä, Prosessituote, Päätuote, Myytävä tuote)

Kuviossa 8 on esitetty Postipalveluiden tuotehierarkiasta esimerkki, jossa *Tuoteryhmä* Kirje pitää sisällään 8 *prosessituotetta*, joista yksi on kuluttajakirje. *Päätuotteita* Kirje-tuoteryhmällä on 65 kappaletta ja *Myytäviä tuotteita* 869 kappaletta. Esimerkki havainnollistaa hyvin

tuotehierarkioiden laaja-alaisuuden. Henriksson (2014) teki havaintona omassa tutkielmasaan toimintokohtaisen resurssivaihtelun haasteen, joka on johdettavissa laajasta tuotevalikoimasta. Itse Postille ominainen haaste on palvelutuotannon tuomat haasteet. Kausivaihteluista johtuvat haasteet on todettu myös organisaatiossa hyvin jokaisella tasolla, joille haastatteluita tehtiin. Tällainen on yleistä jokaisella logistiikka-alan yrityksellä. Sesongit vaikuttavat liikkeellä olevien materiaalien määrään, joka vaatii kustannussuunnittelulta ja resurssien ohjaukselta tarkkaavaisuutta.

5.2 Kustannusajureihin liittyvät haasteet yleisesti ja Postilla

Haastatteluista tehdyn yhteenvedon avulla pystytään havainnoimaan selkeästi, millaisia ongelmia virheellinen kustannusajuridata tuottaa organisaatiossa tehtäviin päätöksiin ja myös sen sisäiseen toimintaan. Kustannusajurien valinta on myös erittäin kriittinen osa ja tarkoituksenperäisyys on oltava hyvin kohdallaan, jotta tuotekohtaista toimintolaskentaa pystytään suorittamaan laadukkaalla tasolla.

Osana tutkielmaa on luoda kuva haasteista ja selvittää mahdollisia ongelmakohtia Postin toimintokustannuslaskentaan liittyen. Näitä selvitettiin kysymällä suoraan talousjohdolta, toimintolaskennan vastuhenkilöltä sekä tuotannon esihenkilöiltä. Vastaukset mukailivat toisiinsa hyvin paljon talousjohdon ja toimintolaskennan vastuuhenkilön välillä. Tuotannon esihenkilöiden havainnot toivat käytännönläheisemmän näkökulman. Seikkoja, joita erityisesti painotettiin, olivat toiminnan monimutkaisuus ja sitä kautta datankeruuhaasteet. Virheellisen datan määrä ja siitä aiheutuvat ongelmat, koettiin suurimpana haasteena toimintokustannuslaskennassa. Esille nousi myös kustannusajurien ylläpito, jonka avulla niiden tuottama data voidaan pitää toimintaan nähden ajan tasalla. Ajurien tulisi olla oikein valittuja seurattavaan toimintaan nähden. Tuotannon puolelta toimintokustannuslaskennan näkökulmasta haasteiksi nousi esille hyvin pitkälti samanlaisia havaintoja liittyen puutteelliseen ajuridataan ja sitä kautta kustannusten väärinkohdistumiseen. Kustannusajuridatasta suurin osa on tuntileimausten kautta kerääntyvää dataa, jossa myös suurin osa virheellisestä datasta kumuloituu.

5.2.1 Kustannusajurien valinta

Yhtenä tutkimuksen tavoitteista on selvittää yrityksessä olevien kustannusajurien toimivuutta ja sitä, kuinka hyvin niitä on implementoitu toimintaan. Jokaisessa haastattelussa oli hyvin selkeää se, että tämänhetkiset kustannusajurit ovat hyvin valittu. Niiden avulla yrityksessä pystytään seuraamaan resurssien ja toimintojen kulumista sekä seurattavien tuotteiden volyymeja. Yhtenä alatutkimuskysymyksenä oli: *Miten ajurien valinta vaikuttaa toimintokustannuslaskennan oikeellisuuteen?* Varilan et. al. (2007) mukaan sopivimman kustannusajurin löytäminen sekä käyttäminen on rinnastettavissa siihen, mitä asioita sillä on tarkoitus seurata. Yrityksen sisällä on oltava selkeä kuva siitä, millä tarkkuudella toimintaa halutaan mitata sekä miten hyvin toiminnan mittaaminen pohjautuu yrityksen strategiaan tavoitteisiin. Kustannusajurin tuottaman informaation on kuvattava mahdollisimman tarkasti todellisuudessa tapahtuvaa kulutusta. (Varila et. al. 2007) Kustannusajurien tuottaman datan luotettavuuden ja oikeellisuuden perusteella arvioidaan suoraan koko toimintolaskennan tuottaman tuloksen oikeellisuutta. Henrikssonin (2014) tekemän tutkielman mukaan kustannusajurien yksinkertaisuus on olennainen osa niiden toimivuutta. Mahdollisimman tarkan kuvan luomiseksi on tärkeää hyödyntää useita kustannusajureita yhtä aikaa. Usean kustannusajurin hyödyntäminen auttaa tarkastelemaan kustannuksia monesta eri lähteestä. (Pohlen et. al. 1994)

Varilan et. al. (2007) mukaan logistiikka-alan yrityksissä monesti resurssien käyttöä on helppoa seurata niiden käyttämisen ajan seuraamisella. Tilanteissa, joissa tehtävät ovat itsestään toistuvia ja niiden suorittaminen on yksinkertaista, aikapohjaisen data kerääminen on hyvin pitkälti paras ja myöskin tarkin vaihtoehto ajurien valintaa ajatellen. Varila et. al. (2007) nostavat myös omassa logistiikka-alan case-tutkimuksessaan esille, että monimutkaiset tuotantoprosessit ja laajat tuoteportfoliot tuottavat haasteita tarkan kustannusinformaation tuottamisessa. Tutkimuksessa käy ilmi, että monivaiheiset tehtäväketjut eivät mahdollista aikaestimaatioita ja juuri laajoista tuoteportfolioista juurtuvat ongelmat keskittyvät hyvin pitkälti niiden erilaisiin tuotekohtaisiin käsittelyvaatimuksiin.

5.2.2 Virheellisen kustannusajuridatan syyt ja vaikutukset

Organisaatiossa, jossa kustannuksia seurataan resurssi- ja toimintoajurien avulla, on ajurien tuottaman datan oltava ensiluokkaisella tasolla, jotta kustannukset pystytään kohdistamaan oikeille tehtäville sekä tuotteille. Kustannusten oikein kohdistumisella on myös suuri merkitys kustannuspaikkatasolla, jolloin organisaation toiminnasta voidaan saada todellista kuvaa ja tehdä oikeita päätöksiä tulevaisuuden kannalta.

Haastatteluissa lähdettiin selvittämään syitä, mistä pääsääntöisesti tuntileimauksiin liittyvä virheellinen data johtuu. Haastatteluissa nousi hyvin paljon esille melkein jokaisella tasolla tuotteiden ja tehtävien lukumäärän tuomat haasteet. Tuotteiden välillä on suuria eroja sekä niiden vaatimat käsittelytavat ovat niin erilaisia. Tästä syystä on hyvin vaikeaa määrittää niille minkäänlaisia ekvivalenssikertoimia, mitä yrityksessä on muualla kustannuslaskennassa käytetty. Näiden kertoimien määrittämiseksi yrityksessä on tehty työntutkimuksia, joiden avulla tuotteista saataisiin mahdollisimman yhteismitallisia. Tuotteet kuluttavat myös monia eri toimintoja, joten on huomioitava mahdolliset yrityksen käytössä olevien koneiden aiheuttamat virheet. Tällaisia virheitä voi esiintyä esimerkiksi suoritemäärien laskennassa, joka johtaa virheellisiin tuotekohdistuksiin. Tehtyjen havaintojen perusteella tulisi tarkastella kaikkia tehtäviä ja niille allokoitavia kustannuksia. Tarkastelun avulla pystyttäisiin tunnistamaan vähemmällä käytöllä olevia tehtäviä. Tämä viittaa taas aikaisemmin mainittuun kannattavuuslaskentaa koskevaan tutkimuskysymykseen. Tehtäväportfolion yksinkertaistaminen johtaisi selkeämpiin leimauskäytäntöihin, jolloin inhimillisten leimausvirheiden määrää pystyttäisiin laskemaan. Suurimpana huolenaiheena virheellisen datan aiheuttajana kuitenkin koettiin leimauslaitteiden mahdollistamat virheet. Tällä hetkellä tuotannossa toimivat työntekijät leimaavat itseään tehtäville Postin tuotannossa käytettävän leimauspäätteen avulla. Inhimillisten leimausvirheiden mahdollisuus on aina huomioitava ja näitä pyritään estämään laadukkaalla koulutuksella ja esihenkilötoiminnalla. Heidän vastuullaan on tarkastaa ja hyväksyä tehdyt leimaukset omalta vastuualueeltaan, jolloin virheet pystytään eliminoimaan. Haastatteluiden sekä Postin kustannuslaskennassa olevien raporttien perusteella tuntileimauksissa tapahtuvia virheitä ei kuitenkaan olla täysin pystytty eliminoimaan. Yhtenä syynä on jatkuvasti muovautuva ympäristö ja muutoksiin mukautuminen ei aina ole täsmällistä.

Tämä on havaittavissa käytössä olevista raporteista, joilla seurataan systemaattisesti leimausdatan oikeellisuutta.

Virheelliselle kustannusajurien tuottamalle datalle on erittäin paljon syitä, ja ne vaihtelevat laajasti eri yritysten välillä. Näihin eroihin vaikuttavat yrityksen koko, toimiala, laskennan kohteet sekä kustannuslaskentajärjestelmät. Haastatteluissa selvitettiin, millaisia vaikutuksia virheellinen kustannusajuridata tuottaa Postin kustannuslaskennassa. Tätä asiaa selvitettiin, jokaiselta eri yrityksen tasolta, mistä informaatiota kerättiin. Niin kuin aikaisemmin on mainittu, yrityksen kustannusten perusteella tehdään suurin osa organisaatioon liittyvistä päätöksistä. Jokaisessa haastattelussa nousi ensimmäisenä huomiona resurssisuunnitteluun liittyvät vaikutukset. Tuotannon sisällä tuntileimauksia seurataan hyvin tarkasti ja niitä raportoidaan, jopa päivä- sekä tuntitasolla. Tavoitteena tällaiselle tarkalle seuraamiselle on toiminnan systemaattisuuden varmistaminen, jolloin poikkeaviin kustannuskohdistuksiin voidaan puuttua. Kustannusten allokoiduessa väärille tuotteille, tehtäville ja kustannuspaikoille, vääristyy samalla kokonaiskuva kustannusjakaumasta. Näin tuotannossa sekä koko yrityksessä tehdään vääränlaisia johtopäätöksiä liittyen kustannustehokkaaseen toimintaan. Postin toimialalla, jossa tuotteiden katteet ovat hyvin pienet, on kustannustehokkuus äärimmäisen tärkeää. Toisena hyvin kriittisenä asiana nostettiin haastatteluissa esille tuotehinnoitteluun liittyvät haitat. Tuotteiden hinnoittelussa käytetään tuotteille kohdistuvia kustannuksia sekä tuotannossa kulkevia volyymeja.

6 Johtopäätökset, yleistettävyyys ja jatkotutkimukset

Tutkielman tavoitteena oli selvittää kustannusajurien tuottaman datan virheellisuuden vaikutuksia jakelu- ja logistiikkatoimialan yrityksessä. Työssä hyödynnettiin Posti Oy:tä case-yrityksenä, jonka avulla saatiin informaatiota aktiivisesta toiminnasta. Yhdistämällä case-yrityksestä tehdyt havainnot aikaisempaan tutkimukseen yleisesti toimintolaskentaan liittyen sekä samalla toimialalla toimivista yrityksistä, pystytään toteamaan, mitkä yrityksen sisällä olevista haasteista ovat juuri kohdistettavissa case-yrityksen toimintaan ja mitkä ovat yleisesti toimialakohtaisia haasteita.

Päätutkimuskysymykseen: *Miten kustannusajureiden tuottama informaatio vaikuttaa jakelu- ja logistiikkatoimialan yrityksen toimintokustannuslaskentaan?* Koottiin vastaukset yhdistelemällä aikaisempaa tutkimusta ja haastatteluista saatuja vastauksia. Kokonaiskuvaa kustannusajurien tuottaman informaation vaikutuksista, tutkittiin alatutkimuskysymysten avulla. Ajurien tuottaman datan perusteella yrityksen toimintaa koskevat päätökset perustuvat suurimmilta osin kohdistuneisiin kustannuksiin. Näin voidaan todeta, että kustannusten väärinkohdistumisella päätöksenteko ei välttämättä vastaa todellisuuden vaatimuksia, jos virheellistä dataa ei ole ennen sitä havaittu ja korjattu asianmukaisesti. Yrityksen sisällä kehitystyötä tehdään jatkuvasti, jotta virhemarginaaleja pystyttäisiin pienentämään. Tämän avulla pyritään myös minimoimaan kustannuskohdistusten manuaalinen korjaaminen, minkä avulla kuukausittainen raportointi muuttuu sujuvammaksi toimintolaskennan näkökulmasta. Kuukausittaiseen raportointiin liittyen tämänhetkisen tuntileimausdatan seuranta voitaisiin yrityksessä laajentaa ja raporttien kattavuutta suurentaa. Kustannusajurien tuottaman informaation avulla, olisi hyvä luoda myös selkeä malli virheellisen kustannusajuridatan systemaattiseen seuraamiseen.

Haasteet, joita ilmeni yleisesti toimialaan sekä case-yritykseen liittyen, olivat tehtävien ja tuotteiden suuri määrä ja niiden tuomat ongelmat. Aikaisemmissa tutkimuksissa ei ollut selkeästi määritelty, miten tehtävien määrä aiheuttaa ongelmia yritysten toimintolaskennassa,

mutta Postin henkilöstölle tehtyjen haastatteluiden ja muun yrityksen tuottaman informaation perusteella tälle saatiin selvyttä. Tehtävien suuri määrä tekee tuotannosta hyvin monimutkaisen ja varsinkin tilanteissa, joissa tehtäväkuvaukset ovat suhteellisen samanlaisia, aiheutuu tehtäväleimauksessa haasteita. Kustannusallokointeihin liittyen tuotannon monimutkaisuus aiheuttaa turhaa työtä, jos väärinkohdistumisia syntyy leimausten tai muun kustannusajuridatan myötä. Pohlenin et al. (1994) mukaan toimintokustannuslaskenta mahdollistaa vähempiarvoisten toimintojen karsimisen, jolloin resurssien kulutuksen seuraamisesta voidaan tehdä yksinkertaisempaa. Samassa artikkelissa todetaan myös, kun toimintojen määrää optimoidaan, pystytään toiminnasta rakentamaan kustannustehokkaampaa. Näitä havaintoja peilattaessa olisi case-yrityksessä hyödyllistä tehdä tarkastelua tehtäville ja tuotteille kerääntyvistä kustannuksista tuntileimausten kautta. Tällainen mahdollistaisi selkeästi konkreettisten tehtävien sekä tuotteiden valinnan ja vähempiarvoisia voitaisiin mahdollisesti karsia. Tehtävien ja tuotteiden määrän ja niihin kohdistuvien kustannusten tarkastelun on yhdistettävissä tutkielmassa olevaan alatutkimuskysymykseen: ”*Millainen on virheellisen datan vaikutus yrityksen kannattavuuslaskentaan?*”. Tarkastelun avulla virheellisiä kustannuskohdistuksia on mahdollista poistaa, ja laskea niille kertyviä oikeita allokatioita. Näin yrityksen sisällä voidaan tehdä päätöksiä liittyen tuote- ja tehtävähierarkian muokkaamiseen ja mahdolliseen yksinkertaistamiseen

Alatutkimuskysymystä *Miten ajurien valinta vaikuttaa toimintokustannuslaskennan oikeellisuuteen?* tarkasteltiin teoreettisesta näkökulmasta, jonka avulla pystyttiin ymmärtämään haastatteluiden avulla tehtyjä havaintoja kustannusajurien korrektiin valintaan liittyen. Ajurien valinta on tehtävä seurattavan kohteen perusteella. Jos seurattavan kohteen kannalta toiminnan ajallinen mittaaminen on konkreettista, tuntileimausjärjestelmän käyttö on paras valinta. Puolestaan tilanteessa, jossa halutaan seurata läpimeneviä suoritteita, on suoritemittaus järkevää. Useimmissa tilanteissa on kuitenkin järkevää tarkastella kustannuksia useamman kustannusajurin avulla, jolloin saadaan luotettavampaa kuvaa todellisista kustannuksista. Useamman kustannusajurin yhtenäinen käyttö mahdollistaa sen, että Postin toimintolaskennassa pystytään tekemään erilaisia vertailuja sekä laadukasta kustannusten validointia. Resurssien kulumista seurataan erilaisilla resurssiajureilla, kuten tuntileimauksilla, joiden avulla kustannuksia allokoidaan tehtäville sekä sitä kautta toimintoryhmille. Toimin toajurien

avulla puolestaan seurataan tuotannossa kulkevia suoritteita, joiden avulla voidaan tuotteille laskea yksikkökustannuksia yhdessä muun ajuridatan kanssa.

Tutkielmassa tehtiin havaintoja yleisesti toimialakohtaisista haasteista niin kuin myös case-yritykseen liittyen. Tutkimustulokset Postiin liittyen ovat joissain määrin hyvin yleistettävissä, jos kustannuslaskentamenetelmät perustuvat tuotekohtaiseen toimintokustannuslaskentaan. Yleistettävyyys voidaan myös todeta sen perusteella, että Postin toimintokustannuslaskennassa havaitut haasteet ovat linjassa jakelu- ja logistiikkatoimialan toimintokustannuslaskentaan liittyvien tutkimusten kanssa.

Haastatteluiden ja muun tutkimuksen aikana nousi myös esille yrityksen sisällä käynnissä oleva kehitysprojekti, jonka tavoitteena on parantaa tunti- ja tehtäväleimauksiin liittyvän datan laatua. Projektissa oltiin hyvin perillä haasteista, joita Postin toimintokustannuslaskennassa esiintyy. Tutkimuksen aikana on tehty projektin vetäjän kanssa yhteistyötä liittyen havaintojen keruuseen ja kehityskohteiden tunnistamiseen. Virheellisen datan tuomia haasteita pyritään yrityksen sisällä jatkuvasti tunnistamaan ja kehittämään toimintaa laadukkaammaksi.

Lähteet

- Alhola, K. 2016. Toimintolaskenta. Helsinki, Alma Talent.
- Bazrafshan, S. & Karamshahi, B. 2017. Examining the Disadvantages of Activity Based Costing (ABC) System and Introducing the Modern (Behavior Based Costing) (BBC) System. *International Journal of Management, Accounting and Economics*. Vol. 4, No 2. s. 163–177
- Beaulieu, P & Lakra, A. (2005) Coverage of Criticism of Activity-Based Costing in Canadian Textbooks, *Canadian Accounting Perspectives*, Vol.4 (1), s.87-109
- Cokins, G. Căpusneanu, S. 2010. Cost Drivers. Evolution and Benefits. *Theoretical and Applied Economics*. Vol. 17, No. 8(549), pp. 7-16.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting distorts product costs. *Strategic Finance*, 69(10), 20.
- Daly, K. J. (2007) *Qualitative methods for family studies & human development*. Los Angeles, Calif.; SAGE.
- Faber, N., de Koster, R. & van de Velde, S. (2002). Linking Warehouse Complexity to Warehouse Planning and Control Structure – an Exploratory Study of the Use of Warehouse Management Information Systems. *International Journal of Physical Distribution & Logistics*, vol. 32 (5), 381–95.
- Gosse, D. 1993. Cost accounting's role in computer-integrated manufacturing: An empirical field study. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 5. 159-174.
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003) Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation* 23, 2, 31–138.
- Hiekka, J. (2008) Toimintolaskennan soveltaminen kuljetustuotannon tuotekustannuslaskentaan.
- Kaplan, R. & Anderson, S. (2004) Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review* 82, 11, 131-138.

Labro, E. & Vanhoucke, M. (2007) A Simulation Analysis of Interactions among Errors in Costing Systems. *The Accounting Review* 82, 4, 939–962.

Oksanen, J. (2003) Kuljetusten toimintolaskennan sovellukset ja toteutus. Liikenne- ja viestintäministeriö

Park, Y., Jung, S. & Jahmani, Y. 2019. Time-driven activity-based costing systems for marketing decisions. SBE no. 14(1).

Pohlen, T.L. & La Londe, B., J. 1994, "Implementing activity-based costing (ABC) in logistics", *Journal of Business Logistics*, vol. 15

Themido, I., Arantes, A., Fernandes, C. & Guedes, A. (2000). Logistic Costs Case Study: an ABC Approach, *Journal of the Operational Research Society*, vol. 51, 1148-1157.

Varila, M., Seppänen, M. & Suomala, P. (2007). Detailed Cost Modelling: a Case Study in Warehouse Logistics. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 37, 184-200.

Liitteet

Haastattelukysymykset:	Haastateltavan asema:
<p>Minkä koet olevan suurin haaste yrityksen toimintokustannuslaskennassa?</p> <p>Millaisia haasteita koet yrityksen toimialan tuovan toimintokustannuslaskentaan?</p> <p>Miten toimivana pidät nykyisiä kustannusajureita?</p> <p>Miten tuotannossa tapahtuvat muutokset implementoidaan toimintokustannuslaskentaan?</p> <p>Miten toimintokohtaiset kustannukset vaikuttavat operatiiviseen johtamiseen/päätöksentekoon yrityksessä?</p>	<p>Talousjohto</p> <p>Toimintolaskennan vastuhenkilö</p>
<p>Kuinka haitalliseksi koet virheellisen datan, esimerkiksi tuntileimausten väärin kohdistumisen, ja miten koet sen vaikuttavan kustannuslaskentaan?</p>	<p>Talousjohto</p> <p>Toimintolaskennan vastuhenkilö</p> <p>Aluepäällikkö (tuotantoesihenkilö)</p> <p>Palvelupäällikkö (tuotantoesihenkilö)</p>
<p>Millainen leimausohjeistus teille on annettu?</p> <p>Millä tavoin leimausten oikeellisuutta seurataan?</p> <p>Millaisia leimausjärjestelmiä tällä hetkellä on käytössä?</p> <p>Millaisia ongelmakohtia näet nykyisissä tuntileimausjärjestelmissä?</p> <p>Miten tuntileimausinformaatiota raportoidaan tuotannon sisällä? (esim. tehdäänkö vertailua tehtäväkohtaisesti, viikkokohtaisesti)</p>	<p>Aluepäällikkö (tuotantoesihenkilö)</p> <p>Palvelupäällikkö (tuotantoesihenkilö)</p>