

TAMPEREEN YLIOPISTO

Taloustieteiden laitos

**TUOTEKOHTAISEN KUSTANNUSLASKENNAN
KEHITTÄMINEN KUSTANNUSTOIMINNAN
KONTEKSTISSA:
Tapaus Keski-Uusimaa Oy**

Laskentatoimi

Pro gradu –tutkielma

Kesäkuu 2005

Ohjaaja: Salme Näsi

Sanna Ojanen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos, laskentatoimi
Tekijä:	OJANEN, SANNA
Tutkielman nimi:	Tuotekohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen kustannustoiminnan kontekstissa: Tapaus Keski-Uusimaa Oy
Pro gradu –tutkielma:	102 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Kesäkuu 2005
Avainsanat:	tuotekohtainen kustannuslaskenta, kontingenssiteoria, konteksti, tilannetekijät, kustannustoiminta

Tutkielman aihealueena on tuotekohtainen kustannuslaskenta kohdeyrityksen kontekstissa. Tavoitteena oli kehittää kohdeyrityksen tarpeisiin ja toimintaympäristöön soveltuva tuotekohtainen kustannuslaskelma. Kohdeyrityksenä oli kustannus- ja painotoimintaa harjoittava Keski-Uusimaa Oy. Tutkielman teoreettisena taustana käytettiin kontingenssiteoriaa ja kustannuslaskennan doktriinia. Tutkielma on luonteeltaan konstruktiiivinen. Aineisto muodostui tieteellisistä artikkeleista ja kirjallisuudesta sekä kohdeyrityksessä tehdyistä johdon temahaastatteluista.

Tutkielman teoreettisessa osuudessa käsiteltiin ensin kontingenssiteoriaa. Tieteellisessä kirjallisuudessa vahvan aseman saaneita tilannetekijäluokkia oli neljä: teknologia, organisaation rakenne, ympäristö ja strategia. Aikaisempien tutkimusten tulokset ja kustannustoiminnan tilanne hahmotettiin niiden kautta. Teoreettisessa osuudessa käsiteltiin myös kustannuslaskennan doktriinia tuotekohtaisen kustannuslaskelman toteutuksen selkiyttämiseksi. Empiirinen osuus rakentuu kohdeyrityksen kontekstin ja laskelmalle asetettujen tavoitteiden selvittämisestä sekä tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehittämisestä.

Kohdeyrityksen kontekstissa vahvasti vaikuttavina tilannetekijöinä olivat yrityksen kilpailutilanne ja kasvustrategia. Niiden vaikutuksesta yrityksessä on tarvetta tuottojen ja kustannusten ennustamiselle ja seurannalle. Yrityksen rakenteeseen on vaikuttanut tuotteiden valmistusprosessi ja asiakaskunnan jakautuminen kahteen ryhmään. Rakenne ja teknologinen tilanne ovat vaikuttaneet siihen, miten tuottoja ja kustannuksia rekisteröidään kohdeyrityksen laskentatoimen järjestelmässä ja mitkä olivat tuotekohtaisen kustannuslaskelman toteuttamiskelpoiset vaihtoehdot.

Kehitetyssä kustannuslaskelmassa kohdistettiin kaksi suurta kustannusryhmää, painatus- ja jakelukustannukset, aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tällöin painatuskustannuksia, jotka ovat tärkeä jokapäiväinen kustannusvaikutuksen kohde, voidaan ennustaa tarkasti. Muut kustannukset mukaan lukien kolmas suuri kustannusryhmä, palkat, kohdistettiin tasaisesti kaikille ilmestyville numeroille. Tältä osin arvioitiin kustannus-hyötysuhde määrääväksi tekijäksi kohdistuksesta päätettäessä. Keski-Uusimaan johto aikoo ottaa tuotekohtaisen kustannuslaskelman käyttöön syksyn 2005 aikana. Laskelma laajennetaan myös muiden konserniyhtiöiden käyttöön.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	7
1.1 Tutkimuksen aihealue ja merkitys	7
1.2 Tutkimusongelma.....	10
1.3 Rajaukset.....	11
1.4 Tutkimusmetodi	12
1.5 Keskeisten käsitteiden määritelmät.....	13
1.5.1 Graafinen ala	13
1.5.2 Sanomalehti.....	13
1.5.3 Levikki	14
1.6 Tutkimuksen kulku	14
2 KONTINGENSSITEORIA KUSTANNUSTOIMINNAN JOHDON LASKENTA- JA OHJAUSJÄRJESTELMIEN KEHITTÄMISEN POHJANA	15
2.1 Kontingenssiteoria	15
2.2 Kontingenssiteorian kritiikki.....	19
2.3 Kontingenssiteorian soveltuvuus tutkielmaan	22
2.4 Tilannetekijät.....	23
2.4.1 Tilannetekijöiden määrittely	23
2.4.2 Teknologia.....	24
2.4.3 Organisaation rakenne.....	27
2.4.4 Ympäristö.....	29
2.4.5 Strategia.....	34
2.4.6 Muut ehdotetut tilannetekijät	37
3 KUSTANNUSLASKENTA	38
3.1 Kustannuslaskennan tehtävät	38
3.2 Kustannusten rekisteröinti ja kohdistaminen	39
3.2.1 Kustannuslajilaskenta.....	40
3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta	40
3.2.3 Suoritekohtainen laskenta	42
3.3 Toimintolaskenta.....	44
3.4 Kapasiteetin käsittely kustannuslaskennassa	46

4 KESKI-UUSIMAA OY	48
4.1 Keski-Uusimaa Oy:n esittely	48
4.2 Keski-Uusimaan strategia	49
4.3 Kilpailutilanne.....	52
4.4 Raportoinnin nykytila ja kustannusten rekisteröinti	54
4.5 Tavoitteet tuotekohtaiselle kustannuslaskelmalle.....	57
5 KESKI-UUSIMAAN TUOTEKOHTAINEN KUSTANNUSLASKENTA.....	59
5.1 Aineiston esittely ja hankinta.....	59
5.2 Lehden valmistusprosessi ja tuotto- ja kustannusrakenne	59
5.2.1 Valmistusprosessi	59
5.2.2 Ilmoitusmarkkinointi.....	64
5.2.3 Levikkimarkkinointi.....	67
5.2.4 Toimitus	71
5.2.5 Sivunvalmistus.....	73
5.3 Keski-Uusimaa -lehdelle kohdistettavat kustannukset	76
5.3.1 Laskelman kehittämisen lähtökohdat.....	76
5.3.2 Kapasiteetin käsittely	79
5.3.3 Painatuskustannukset	80
5.3.4 Jakelukustannukset	80
5.3.5 Palkkakustannukset.....	82
5.3.6 Poistot ja muut liiketoiminnan kustannukset	85
5.3.7 Tulot.....	88
5.4 Yhteenveto tuotekohtaisesta kustannuslaskelmasta.....	89
5.5 Mallin arviointi	92
6 PÄÄTELMÄT	94
LÄHDELUETTELO.....	99
LIITE 1: Keski-Uusimaa Konserni	103
LIITE 2: Konserni lehtien levikkialue	104
LIITE 3: Keski-Uusimaa konsernin lehdet ja painot	105

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen aihealue ja merkitys

Yrityksen johto organisaation eri tasoilla tarvitsee informaatiota, joka auttaa johtoa päätöksentekoprosessissa ja yrityksen valvonnassa. Johdon laskentatoimi tuottaa johdolle tätä informaatiota muun muassa erilaisten laskelmien muodossa. Laskelmilta odotetaan kyseisen päätöstilanteen kannalta relevanttia informaatiota, jota on helppo ymmärtää ja käyttää osana päätöksentekoa. Kuitenkin esimerkiksi perinteisessä laskentatoimen osa-alueessa, kustannuslaskennassa, laskelman laatija kohtaa valintatilanteita ja joutuu ottamaan vastuuta valintojensa vaikutuksesta johdolle annettavaan informaatioon. Valintatilanteet koskevat kustannusten ja tuottojen jaksotusta, kohdistusta, arvostusta ja mittaamista. Laskelman käyttötarkoituksen tulisi ohjata laskelman laatimista koskevia valintoja. (Drury 2000, 3-18)

Johdon laskentatoimen tuottaman informaation painopiste on vähitellen siirtynyt pois pelkästä tuloksen seuraamisesta. Yritysten informaationtarve koskee yhä enemmän tuotteita, jakelukanavia ja asiakkaita. Tuotekohtaisella kustannuslaskennalla keskitytään tietyn laskentakohteen, kuten asiakkaan tai tuotteen, kustannusten ja tuottojen tunnistamiseen ja kohteen kannattavuuden laskemiseen. Informaation halutaan olevan yhä monipuolisempaa, minkä vuoksi myös laadullista ja ei-rahamääräistä informaatiota tuotetaan yhä enemmän. (Drury 2000, 3-18)

Laskelman käyttötarkoitus on olennainen kriteeri tuotekohtaista tai muunlaista kustannuslaskentaa tehdessä. Tämän ohella on huomattava, että myös organisaation rakenne ja ympäristö vaikuttavat laskentaan, kun siitä halutaan tehokasta ja tarkoitukseensa sopivaa (Malmi 1994, 14-15). Ei ole olemassa yleistä kaikkien organisaatioiden tarpeisiin sopivaa laskentajärjestelmää. Kullekin yritykselle parhaiten sopivaan laskentajärjestelmään ja sen avulla tuotettaviin laskelmiin vaikuttaa yrityksen tilanne, konteksti, johon yritys ympäristöönsä ja sisäisiin tekijöihinsä nähden sijoittuu. Yrityksen rakenteen ja ympäristön huomioivaa lähestymistapaa johdon valvonta- ja laskentajärjestelmiin kutsutaan kontingenssiteoriaksi. (Drury 2000, 647)

Kontingenssiteoreettisissa tutkimuksissa pyritään löytämään laskentatoimen järjestelmistä tiettyjä piirteitä, jotka ovat yhteydessä yrityksen kontekstiin, ja osoittamaan näiden välillä yhteensopivuus, joka edistää yrityksen tehokkuutta (Otley 1980, 413).

Tässä tutkimuksessa käytetään kontingenssiteoriaa taustateorianä etsittäessä kohdeyrityksen kontekstin olennaisia tilannetekijöitä ja kehitetään tuotekohtainen kustannuslaskelma kohdeyrityksen käyttöön ottaen huomioon näiden tilannetekijöiden vaikutus laskelmaan. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman lähtökohtana käytetään kohdeyrityksen laskelmalle asettamia tavoitteita. Tavoitteet toimivat myös laskelman arvioinnin vertailukohtana.

Tutkimuksen kohdeyritys on kustannus- ja painotoimintaa harjoittava Keski-Uusimaa Oy, jonka kotipaikkana on Tuusula. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehittämisessä keskitytään Keski-Uusimaan kustannustoimintaan. Kohdeyritystä ympäröivä liiketoimintaympäristö on graafiseen alaan kuuluva ja tarkemmin sanomalehtien kustannustoimintaa. Alalle tyypillistä on toimiminen kaksilla markkinoilla. Toisaalta asiakkaina ovat lukijat, jotka ostavat lehden sisällön vuoksi. Toisaalta taas asiakkaina ovat mainostajat, jotka ostavat lehdestä mainostilaa, jotta he saisivat näkyvyyttä lukijakunnassa. Suomessa sanomalehtien kustannustoiminta ei ole kansainvälistynyt vaan alan toimijat ovat usein suomalaisia yrityksiä. 1990-luvun laman vaikutuksesta painoviestinmainonnan määrä on supistunut, kun kotitaloudet ja yritykset eivät ole käyttäneet mainontaan samanlaisia summia kuin aikaisempina vuosina. Laman seurauksena kustannustoiminnan tulot ovat supistuneet, lehdet ohentuneet ja levikit pienentyneet. Alalle on muodostunut ylikapasiteettia, joka on kiristänyt alan sisäistä kilpailua. Tästä huolimatta suomalaiset sanomalehtimarkkinat ovat pitkälle jakautuneet alueellisesti toisistaan erottuviin reviiereihin. Jakautumista on edistänyt lukijoiden kiinnostus ensisijaisesti paikallisiin ja omaan elinympäristöön liittyviin uutisiin ja mainoksiin. Viime vuosiin asti ovat maakuntalehdet, joilla ei ole merkittävää kilpailua, voineet siirtää kustannusten nousun hintoihinsa. Internetin ja muiden uusien medioiden tuoman kilpailun ennustetaan muuttavan tilannetta. (Hansén ym. 1994, 27, 60, 72-75, 92)

Keski-Uusimaa Oy:n ja koko konsernin ydintoimialue on Uusimaa. Uudellamaalla kilpailutilanne sanomalehtien kesken on kireämpi kuin muualla Suomessa. Alueen väestöllä ei ole yhtenäistä maakuntahenkeä, jota voisi palvella yksi maakuntalehti, mutta mainosmarkkinoilla Uusimaa on maantieteellisesti yhtenäinen alue. Keski-Uusimaan ympäristössä on tilannetekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan ja miten laskentaa tulisi kehittää. Alalla on tapahtunut myös teknologista kehitystä, jolla voi olla merkitystä tuotekohtaisen kustannuslaskennan kehityksessä.

Alan kilpailun kehittymättömyys on vaikuttanut yritysten johdon valvontajärjestelmiin. Kustannuslaskennan kehitystä alalla ei ole tarvittu, kun yritykset ovat voineet toimia omalla alueellaan lähes monopoliasemassa. Kuitenkin viime aikoina kustantajat ovat huomanneet lukijakunnan muutoksen, joka vaikuttaa myös kustannustoimintaan. Kiireinen elämänrytmi ja monipuolinen informaation tarjonta ovat johtaneet siihen, että lukijat valitsevat yhä tarkemmin, mihin käyttävät aikansa sekä mistä ja millaisessa muodossa he hankkivat informaatiota. (WAN 2004b, 3.3) Kustannustoiminnassa on tiedostettava lukijakunnan tarpeiden muutos ja pyrittävä erilaisin keinoin säilyttämään lukijapohja. Jos lukijakunta on liian pieni tai se ei muodostu mainostajan tavoittelemasta kohderyhmästä, ei mainostajalla ole mielenkiintoa käyttää lehteä mainosvälineenä (Hansén 1994, 97). Kilpailutilanne johtaa myös kustannustietoisuuden lisääntymiseen. Alalla on tarvetta tuotekohtaiseen kustannusseurantaan. Keski-Uusimaa Oy:n johto haluaa kehittää yrityksen kustannustoiminnan kustannuslaskentaa. Yrityksessä halutaan kustannusinformaation käsittely osaksi operatiivisen tason päätöstilanteita, jotta myös jokapäiväisissä tärkeissä lehden kustannuksiin vaikuttavissa päätöksissä otetaan huomioon laadullisten seikkojen lisäksi kustannusvaikutukset. Tutkimuksen hyöty käytännölle on kehitettävä konstruktio, tuotekohtainen kustannuslaskelma, joka soveltuu Keski-Uusimaan käyttöön ja tarpeisiin.

Tutkimuksen merkityksellisyys tiedeyhteisölle syntyy kontingenssiteorian käytöstä kohdeyrityksen toimialalla. Kontingenssiteorian mukaan laskentatoimen ratkaisuihin vaikuttavat yrityksen tilannetekijät. Eri aloilla tilannetekijöiden vaikutus voi olla hyvinkin erilainen, jolloin on hyödyllistä tutkia, mitkä tilannetekijät nousevat tärkeiksi eri aloilla. Teorian soveltaminen käytännön tilanteessa tuo lisäinformaatiota teoriasta joko vahvistaen sitä tai kohdistaen kritiikkiä siihen. Tutkimuksen merkityksellisyys ilmenee myös kustannuslaskennan doktriinin soveltamisessa tietyille toimialalle.

Kustannustoiminta ei ole ollut kustannuslaskennan tutkimusten keskipisteessä, joten tämä työ tuo esiin kustannuslaskennan ongelmakohtia harvemmin tutkitussa ympäristössä. Tutkimuksen kohdistuminen kohdeyrityksen kontekstiin aiheuttaa sen, että tutkimuksen tulosten yleistettävyyttä ei ole vahva. Silti tulosten voitane nähdä olevan suuntaa-antavia kustannustoiminnan alalla.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteena on kohdeyrityksen tarpeisiin ja toimintaympäristöön soveltuvan tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehittäminen. Tavoite saavutetaan selvittämällä ensin, millainen vaikutus kontekstilla eli yritys ympäristöllä on organisaatioiden tehokkaaseen toimintaan. Selvitys toteutetaan käyttämällä kontingenssiteoriaa ja teoriasta tehtyä tutkimusta viitekehystenä. Kontingenssiteoria käsittelee kontekstista löytyviä tilannetekijöitä ja niiden vaikutusta organisaatioiden rakenteisiin ja järjestelmiin. Toiseksi käsitellään kustannuslaskennan doktriinia tuotekohtaisen kustannuslaskelman toteutuksen selkiyttämiseksi. Kolmanneksi selvitetään kohdeyrityksen, kustannus- ja painotoimintaa harjoittavan Keski-Uusimaa Oy:n, tarve ja tavoitteet tuotekohtaiselle kustannuslaskelmalle sekä Keski-Uusimaa Oy:n konteksti, jonka kanssa laskelman tulisi olla yhteensopiva. Tuotekohtainen kustannuslaskelma kehitetään kohdeyrityksen kontekstin ja tavoitteiden pohjalta. Tutkimuksen toteutuksessa esiyymmärrys¹ vaikuttaa kustannuslaskelman kehittämiseen.

Tuotekohtainen kustannuslaskelma kehitetään erityisesti operatiivisen johdon käyttöön. Tämä kohderyhmä tarvitsee laskelmaa saadakseen ajantasaista ja helposti ymmärrettävää tietoa tuotteiden kustannuksista ja tuotoista. Tätä tietoa he käyttäisivät apuna päätöksenteossa, joka koskee muun muassa lisäivujen painamistarvetta ja myös kehitystoimia. Laskelmasta saatavan parhaan mahdollisen hyödyn vuoksi laskelma tehdään sekä ennako- että jälkilaskentaa varten. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman muodon tulisi olla yleistettävä, jotta mallin hyödynnettävyys voidaan aikanaan laajentaa kaikkiin konsernin yrityksiin. Näin mahdollistuu myös konsernin sisäinen benchmarkkaus tuotteittain.

¹ Tutkimuksen tekijä on kohdeyrityksessä työntekijänä.

1.3 Rajaukset

Tutkimuksessa otetaan tuotteena käsittelyyn tilattava lehti, jonka tuotekohtaisia kustannuksia pyritään selvittämään. Tutkimuksessa keskitytään vain kohdeyrityksen kustannustoimintaan, koska kustannustoiminnan kustannukset ovat kohdeyrityksen erityisen mielenkiinnon kohteena, ja että tutkimusalue saadaan rajattua merkitykselliseen ja selkeään, mutta tutkimuksen laajuuden kannalta sopivaan kokonaisuuteen. Tämän vuoksi kohdeyrityksen painotoiminta jätetään tarkastelun ulkopuolelle. Yhtenä tuotteena käsitellään lehden numeroa eli päivän lehden koko painosta. Tämä on perusteltua siksi, että operatiivisen tason päätökset koskevat koko lehden painosta. Lehden numerosta painetut kappaleet ovat keskenään samanlaisia, jolloin yhden kappaleen kustannusten käsitteleminen olisi vain koko painoksen kustannusten jakamista painosmäärällä. Tutkimuksen pääpaino on operatiivisen tason tuotekohtaisen laskennan tutkimisessa.

Mallia kehitettäessä otetaan huomioon kaikki lehden kustantamiseen liittyvät operatiivisella tasolla relevantit kustannukset. Sanomalehti Keski-Uusimaa painetaan yhtiön omassa painossa Tuusulassa. Koska lehden painohinta per sivu on lehdestä vastuulliselle osastotason johdolle konsernin sisällä annettu hinta, ei mallissa ole relevanttia tutkia tuotteen painatusprosessissa syntyviä kustannuksia erikseen. Tuotteen painatuksen kustannuksena käytetään suoraan sisäistä siirtohintaa. Jos valmiin mallin käyttöä halutaan laajentaa operatiiviselta tasolta strategiselle tasolle, tätä päätöstä tulee arvioida uudelleen.

Kustannuslaskelmien tekeminen vaatii niiden hyödyntämistarkoituksesta riippuen monimuotoista informaatiota, jonka takia tarkoituksen täyttävän laskentajärjestelmän tekeminen kohdeyrityksessä saattaa edellyttää investointia uuteen informaatiojärjestelmään. Tuotekohtainen kustannuslaskelma kehitetään ottaen huomioon yrityksen nykyisten informaatiojärjestelmien mahdollisuudet tuottaa tarvittavaa informaatiota. Laskelman kehityksessä ei rajoituta taloushallinnon järjestelmiin vaan huomioidaan myös muiden osastojen informaatiojärjestelmät.

1.4 Tutkimusmetodi

Tutkimusongelman käsittely vaatii monipuolista tietoa yrityskontekstiin vaikuttavista kontingenssitekijöistä, tuotekohtaisesta kustannuslaskennasta sekä yksityiskohtaista tietoa kohdeyrityksestä ja sen ympäristöstä. Teoriaa hyödyntäen ja tuotteen valmistusprosessin ymmärtämisen ja analysoinnin kautta muodostetaan tuotekohtainen kustannuslaskelma, joka soveltuu erityisesti kohdeyrityksen toimintaympäristöön. Tutkimus on luonteeltaan konstrukttiivinen. Tutkimuksessa ei käsitellä laskelman implementointia ja testausta, mutta tutkimusraportin lopussa esitetään kohdeyrityksen johdon arvio laskelman käyttökelpoisuudesta.

Tutkielma sisältää sekä kontingenssiteoriaa, kustannuslaskennan tekniikoita ja problematiikkaa että kohdeyrityksen toimintaympäristön ja tuotteen valmistusprosessin kuvausta. Teoreettisessa osuudessa käsitellään aiheesta tehtyä olemassa olevaa tutkimusta ja kirjallisuutta kriittisesti ja analyttisesti. Lisäksi huomioidaan graafisen alan tilanne ja vaikutus yrityskontekstiin kontingenssiteoriassa käytettyjen tilannetekijöiden kautta käsiteltynä. Kohdeyrityksen, Keski-Uusimaa Oy:n, tuotekohtaisen kustannuslaskennan kehittämiseksi perehdytään yrityksen nykyisiin kustannuslaskentajärjestelmiin, lehden valmistusprosessiin ja johdon tavoitteisiin tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan liittyen. Kehitettävän laskelman tulisi huomioida yrityksen erityispiirteet. Olettaessa yrityksen käyttöön laskelman tulisi antaa relevanttia ja luotettavaa tietoa yrityksen operatiiviselle johdolle.

Empiirinen aineisto kerätään kohdeyrityksestä, Keski-Uusimaa Oy:stä. Aineisto koostuu yrityksen johdon haastatteluista, eri laskenta- ja muista tietojärjestelmistä kerätyistä tiedoista sekä yrityksen sidosryhmille julkaistusta materiaalista. Näiden ohella kerätään aineistoa graafisen alan erityispiirteistä ja alan asemasta Suomessa. Yrityksen laskenta- ja muita tietojärjestelmiä tarkastellaan, jotta saataisiin käsitys, millaista ja miten eriteltyä tietoa niistä on mahdollista saada. Tarkoituksena on selvittää tuotekohtaisen informaation tai sitä varten tarvittavan informaation saantimahdollisuudet. Tarkastettavia järjestelmiä ovat kirjanpito, levikki- ja ilmoitusmyyntijärjestelmät sekä palkkahallinnon järjestelmä.

1.5 Keskeisten käsitteiden määritelmät

1.5.1 Graafinen ala

Graafinen ala sisältää sekä perinteistä tehdasteollisuutta että nykyaikaista viestintäteollisuutta. Alasta voidaan puhua myös graafisena teollisuutena. Alan yritysten päätuotteita ovat sanomalehdet, aikakauslehdet ja kirjat. Muita tuotteita edustavat muun muassa mainospainotuotteet, kartat, kalenterit ja postikortit. Alan yrityksistä voidaan käyttää nimitystä painoviestintäyritykset. Alan yritykset jakautuvat neljään alatoimialaan. Lehtien ja kirjojen kustantajat harjoittavat kustannustoimintaa omilla tuotteillaan. Tilauskirjapainot harjoittavat erillistä painamista tilauspohjaisesti. Toimialalla on myös yrityksiä, jotka ovat keskittyneet tiettyyn työvaiheeseen painotuotteen valmistuksessa. Graafisen alan taloustilastossa yritykset on jaettu sanomalehtikustantajiin, aikakauslehtikustantajiin, kirjakustantajiin, kirjapainoihin ja reproduktioyrityksiin. (Hansén, Lankinen & Siivonen 1994, 7-10; Grönlund & Pönni 2004)

1.5.2 Sanomalehti

Sanomalehdeksi määritellään 1-7 kertaa viikossa ilmestyvä maksullinen julkaisu, joka seuraa ja kommentoi yleisiä yhteiskunnallisia tapahtumia ja ilmiöitä. Sanomalehdet luokitellaan ilmestymistiheydensä perusteella päivälehtiin ja muihin sanomalehtiin. Päivälehdiksi lasketaan 4-7 kertaa viikossa ilmestyvät sanomalehdet. Päivälehdet ovat tyypillisesti alueensa levikkijohtajia, maakuntalehtiä ja aluelehtiä. Maakuntalehdiksi katsotaan maakuntakeskuksissa ilmestyvät sanomalehdet, kuten Aamulehti ja Keskisuomalainen. Maakuntia pienempien talousalueiden kaupunkikeskuslehdet, kuten Länsi-Uusimaa ja Salon Seudun Sanomat, ovat aluelehtiä. Muut sanomalehdet kuuluvat jaottelun toiseen luokkaan. Myös kotitalouksiin ilmaiseksi jaettavia kaupunkilehtiä voidaan pitää muihin sanomalehtiin kuuluvina. (Hansén ym. 1994, 12–15)

1.5.3 Levikki

Levikki on tilattujen lehtien ja irtonumeroina myytyjen lehtien summa. (Hansén ym. 1994, 16)

1.6 Tutkimuksen kulku

Tutkimuksen kulku noudattaa tutkimuksen tavoitteen asetannassa ilmoitettua vaiheistusta. Johdantoa seuraavassa toisessa pääluvussa käsitellään kontingenssiteoriaa, siihen kohdistunutta kritiikkiä sekä kontingenssiteoriaan pohjautuneiden tutkimusten tuloksia. Neljää yleistä tilannetekijäryhmää käsitellään omissa alaluvuissaan, joiden yhteydessä myös graafisen alan ja erityisesti kohdeyrityksen alan, kustannustoiminnan, tilanne otetaan huomioon. Alan yleisen tilanteen ymmärtäminen auttaa ymmärtämään kohdeyrityksen kontekstia. Kolmas pääluke pitää sisällään kustannuslaskennan doktriinia. Luvussa käydään läpi kustannusten rekisteröintiin ja kohdistamiseen liittyviä asioita, mikä on tarpeellista tuotekohtaisen kustannuslaskennan toteutuksen kannalta. Neljännessä pääluvussa esitellään kohdeyritys, Keski-Uusimaa Oy. Luvussa keskitytään kohdeyrityksen strategiaan ja kilpailutilanteeseen. Lisäksi kerrotaan kohdeyrityksen nykyisestä laskentatoimesta ja yrityksen tavoitteista tuotekohtaiselle kustannuslaskennalle. Viidennessä pääluvussa selvitetään kohdeyrityksen tuotteen, sanomalehti Keski-Uusimaan, valmistusprosessia ja kustannusten muodostumista yrityksen osastojen kautta. Sen jälkeen kehitetään tuotekohtaista kustannuslaskelmaa käsittelemällä kustannusten kohdistamista kustannuslajikohtaisesti. Luvun lopuksi esitellään kehitetty laskelma kokonaisuudessaan ja kerrotaan kohdeyrityksen johdon arvio laskelmasta. Tutkimus päätetään päätelmiin.

2 KONTINGENSSITEORIA KUSTANNUSTOIMINNAN JOHDON LASKENTA- JA OHJAUSJÄRJESTELMIEN KEHITTÄMISEN POHJANA

2.1 Kontingenssiteoria

Kontingenssiteorian ydin on yksinkertainen: organisaation rakenne ja laskentajärjestelmä riippuvat sen kontekstista. Laskentatoimessa teoria kehittyi erityisesti 1970-luvulla osin vastauksena muuten ristiriitaisiin tutkimustuloksiin ja osin organisaatiotutkimuksessa tehdyn kontingenssitutkimuksen vaikuttamana. Teorian mukaan organisaation rakenne ja sen ulkopuoliset tekijät vaikuttavat siihen, minkälainen laskentajärjestelmä auttaa yritystä toimimaan tehokkaasti. On tunnettava kunkin organisaation tilannetekijät, jotka vaikuttavat ratkaisuihin ja päätöksiin. Teorian mukaan ei ole olemassa yhtä oikeaa ratkaisua organisaation ja sen laskentajärjestelmän rakenteeseen, vaan paras ratkaisu on se, joka sopii yrityksen tilanteeseen. (Otley 1980, 413,416; Malmi 1994, 14–15)

Teorian tausta organisaatiotutkimuksessa on tuonut siihen vahvasti käsityksen organisaation olemuksesta ja suhteesta ympäristöönsä. Teorian olennainen osa on ymmärtää, että organisaatio toimii osana ympäristöään ja suhteessa ympäristöönsä. Myös organisaation itsensä sisällä toimii alijärjestelmiä, jotka toimivat suhteessa toisiinsa. Tilannetekijät, kuten teknologia ja tuoterakenne, voivat olla riippumattomia muuttujia, joihin päättäjällä ei ole vaikutusta. Ne voivat myös olla riippuvia muuttujia, joihin päättäjä voi vaikuttaa. Tilannetekijän luokittelu jompaankumpaan luokkaan riippuu kontekstista, jossa päättäjä on. Esimerkiksi yrityksen osaston johtajan kannalta toiset tekijät ovat riippumattomia kuin koko yrityksen toimitusjohtajan kannalta. (Luthans & Steward 1977, 183–186) Tilanne siis vaikuttaa parhaaseen mahdolliseen ratkaisuun.

Tärkeä käsite kontingenssiteorian tutkimuksessa on yhteensopivuus, koska yhteensopivuuden oletetaan edistävän yrityksen suorituskykyä ja tehokkuutta.

Yhteensopivuudesta käytetään kolmea lähestymistapaa: valinta, vuorovaikutus ja järjestelmät. Valintatutkimuksissa keskitytään tilannetekijän ja valvontajärjestelmän väliseen suhteeseen. Tutkimuksissa ei tutkita, miten suhde vaikuttaa suorituskykyyn ja tehokkuuteen. Vuorovaikutuslähestymistavassa tutkitaan, miten tilannetekijät vaikuttavat valvontajärjestelmän ja suorituskyvyn väliseen suhteeseen. Järjestelmätutkimuksissa otetaan huomioon useat valvontatavat ja tilannetekijät ja tutkitaan niiden yhteisvaikutusta suorituskykyyn. Tutkimuksissa on käytetty useita erilaisia tutkimusmenetelmiä tulosten saavuttamiseksi. Empiiriset tutkimukset ovat keskittyneet olemassa olevien yritysten valvontajärjestelmien ja kontekstin suhteiden löytämiseen. (Chenhall 2003, 156–157)

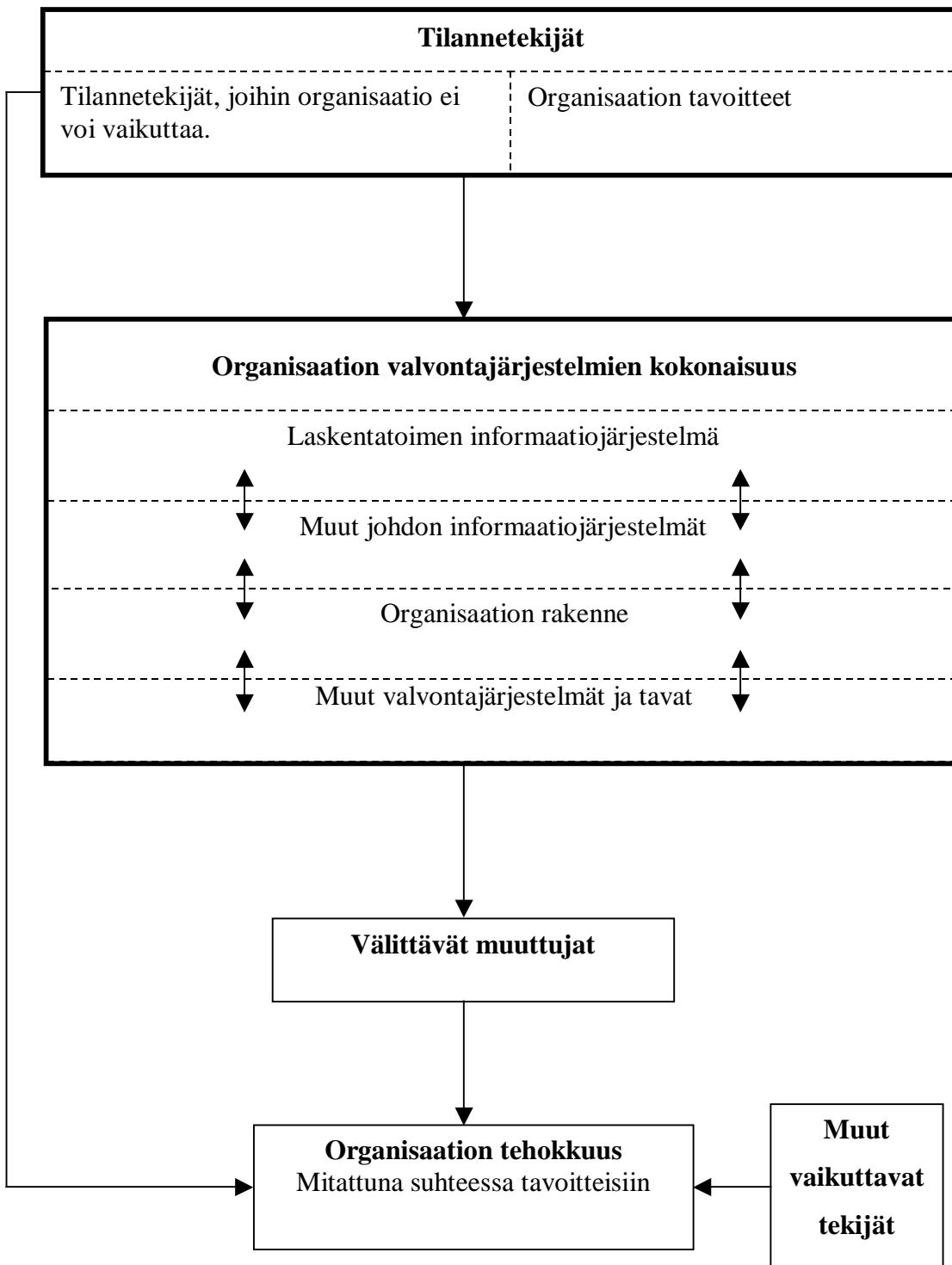
Laskentatoimi ei ole itsenäinen ja selkeästi erillinen osa-alue yritystä, vaan siihen vaikuttaa ja se itse vaikuttaa päätösprosesseihin, organisaation toimintoihin ja rajoihin. Osa tutkijoista, jotka keskittyvät laskentatoimen ja organisaation välisiin kytköksiin, painottavat laskentatoimen vaikutusta ympäristöönsä ja sitä, miten käsitys ympäristöstä vuorostaan rajoittaa laskentatoimen toimintaa siinä. Kontingenssiteorian tutkijat painottavat yrityksen organisatorisen ja sosiaalisen ympäristön vaikutusta laskentatoimeen ja keskittyvät tutkimaan näitä muuttujia ja niiden vaikutuksen laatua. Kumpikin fokus huomioi, että laskentatoimi erilaisina toimintateknikoina tai -ohjeina ei toimi erillisenä ympäristöstä, jossa sitä käytetään. (Hopwood 1983, 287–288, 292)

Kontingenssiteoriaa hyödyntävissä tutkimuksissa puhutaan usein johdon kontrolli- ja valvontajärjestelmistä. Johdon valvontajärjestelmä on laajempi termi kuin johdon laskentatoimi ja johdon laskentatoimen järjestelmät. Se sisältää kummatkin viimeksi mainitut sekä muita valvontatapoja (Chenhall 2003, 129). Khandwallan (1972, 282) mukaan valvontajärjestelmän tehtävänä on muun muassa varmistaa haluttu laatu ja määrä halutulla kustannuksella, entistä parempi yhteistoiminta yrityksen eri osien välillä, riittävä informaatio johdon toiminnan toteutuksesta ja riittävä valvonta, joka edistää strategista suunnittelua. Johdon valvontajärjestelmä on käsitteenä kehittynyt sisältämään perinteisen rahallisen ja muun määrällisen informaation lisäksi enemmän tietoa, kuten yrityksen ulkopuolista, epämuodollista tai laadullista informaatiota. Kontingenssiteoriaan tukeutuvissa tutkimuksissa johdon valvontajärjestelmä käsitetään passiivisena työkaluna, jonka tarkoitus on auttaa johtajia päätöksenteossa. (Chenhall 2003, 129) Muodolliset valvontamenetelmät sisältävät muun muassa säännöt,

toimintaohjeet ja budjetit. Ne ovat ei-määrällistä informaatiota näkyvämpiä ja objektiivisempia valvontajärjestelmän osia ja siksi helpompia tutkia. Monesti valvontajärjestelmä konkretisoituu kontingenssiteoreettisissa tutkimuksissa laskentatoimen informaatiojärjestelmien tuottamaan tietoon ja sen käyttöön. (Langfield-Smith 1997, 208–209)

Laskentatoimen kontingenssiteorian tutkimuksen heikkoutena on pidetty sen hajanaisuutta, joka on estänyt yhtenäisen viitekehysten muodostamisen. Otley'n (1980) esittämä vähimmäisviitekehys (Kuvio 1) esittää, kuinka tilannetekijät vaikuttavat organisaation laskentajärjestelmään ja tehokkuuteen. Viitekehys havainnollistaa tutkimusten lähtökohtia tilannetekijöiden ja organisaation suhteesta, vaikka joissain tutkimuksissa suhteen oletetaan olevan yksinkertaisempi. Viitekehysten mukaan tilannetekijät ovat organisaation vaikutuksen ulkopuolella. Ne tekijät, joihin organisaatio voi vaikuttaa sisältyvät organisaation valvontajärjestelmien kokonaisuuteen. Tältä osin Otley poikkeaa käsityksestä, jonka mukaan yrityksen sisällä voi olla tilannetekijöitä, kuten organisaation rakenne ja strategia. Kuitenkin jos tutkimuksen tarkastelutaso on pienempi yksikkö yrityksen sisällä, kuten laskentatoimen informaatiojärjestelmä, eikä yritys kokonaisuudessaan, myös yrityksen sisällä olevat tekijät voidaan nähdä ulkoisina tilannetekijöinä.

Viitekehysten mukaan organisaatio reagoi tilannetekijöihin muuttamalla vallassaan olevia tekijöitä siten, että organisaatio säilyy tehokkaana. Laskentajärjestelmä on mallissa osa muita organisaation järjestelmiä ja siten muiden järjestelmien rakenne vaikuttaa laskentajärjestelmän rakenteeseen. Mallissa otetaan myös huomioon se, että on olemassa muita tekijöitä kuin organisaation valvontajärjestelmä, jotka voivat vaikuttaa organisaation tehokkuuteen. Koska organisaation tehokkuutta on hyvin vaikea mitata suoraan, mitataan sen sijaan välittäviä muuttujia, joiden uskotaan vaikuttavan organisaation muuttumisessa tehokkaammaksi. Välittävät muuttujat voivat olla erilaisia eri organisaatioissa. Niiden valintaan vaikuttaa se, miten organisaatio itse määrittelee tehokkuuden. Organisaation tavoitteet ovat viitekehyksessä erikoisasemassa. Ne sekä vaikuttavat organisaation rakenteeseen ja muihin järjestelmiin että ovat se kiinnekohta, jota vasten organisaation tehokkuutta ja siten valvontajärjestelmien toimivuutta tulisi tarkastella. (Otley 1980, 421–422) Myös laskentajärjestelmän toimivuutta voidaan



KUVIO 1 Vähimmäisviitekehys kontingenssiteorian tutkimukselle (Otley 1980, 421)

tarkastella sen perusteella, miten se vastaa sille asetettuja ja koko organisaation tavoitteita. Johdon laskentajärjestelmän tehtävä osana yrityksen valvontajärjestelmää on

mitata yrityksen saavutuksia suhteessa tavoitteisiin. Tästä syystä on luontevaa, että laskentajärjestelmää kehitettäessä arvioidaan järjestelmän kyky vastata sille asetettuihin tavoitteisiin. (Chenhall 2003, 136)

Tämä tutkimus keskittyy laskentajärjestelmien kehittämiseen. Tarkastelu keskittyy tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehittämiseen kohdeyrityksen kontekstissa. Siten tarkastelukohteeksi on valittu pienempi osa koko kohdeyrityksen valvontajärjestelmien kokonaisuudesta. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehittämistä varten tutkitaan kohdeyrityksen tilannetekijöitä ja miten mallin tulisi ottaa ne huomioon, että se olisi sopiva yrityksen kontekstin kanssa ja sitä kautta edistäisi kohdeyrityksen tehokkuutta. Tutkimuksessa hyödynnetään Otley'n (1980) vähimmäisviitekehystä tutkimuksen rajausten puitteissa. Tuotekohtaisen laskentamallin kohtaamat tilannetekijät voivat viitekehysten mukaan olla joko kohdeyrityksen sisäisiä tekijöitä, kuten organisaation rakenne ja tuotantoteknologia, tai kohdeyrityksen ympäristöstä ilmaantuvia tekijöitä. Tilannetekijöiden tarkastelussa keskitytään kontingenssiteoreettisissa tutkimuksissa vankan aseman saaneisiin tilannetekijäluokkiin, joiden tyyppiin ja vaikutukseen tämän tutkimuksen kontekstissa perehdytään kohdeyrityksessä tehtyjen haastattelujen avulla. Kohdeyrityksen tavoitteet laskelmalle selvitetään ja nämä tavoitteet toimivat vertailukohtana, jota vasten laskelman vaikutusta kohdeyrityksen tehokkuuteen verrataan. Koska tutkimus ei seuraa laskelman käytön vaikutuksia, suoritetaan vertailu kohdeyrityksen johdon antaman arvion perusteella.

2.2 Kontingenssiteorian kritiikki

Kontingenssiteorian lähtökohta on normatiivinen. Tutkimusten kautta etsitään kausaalisia yhteyksiä kontekstin ja järjestelmän piirteiden välillä. Kontingenssiteoreettisten tutkimusten tavoitteena on yleensä kehittää teoriaa ja siten osoittaa, miten laskentatoimen informaatiojärjestelmä tulisi rakentaa. (Malmi 1994, 18–19) Kuitenkin Otley'n (1980) 1970-luvun laskentatoimen kontingenssitutkimuksesta esittämän yhteenvedon ja arvostelun mukaan vain harvoissa tutkimuksissa tulokset on liitetty ohjeellisiin neuvoihin laskentajärjestelmän rakentamiseksi. Laskentatoimen kontingenssiteoriasta puuttuu yhteinen viitekehys, jonka avulla tilannetekijöiden ja laskentatoimen suhdetta voitaisiin analysoida (Chapman 1997, 189). Rakenteen piirteitä

ja kontekstia on määritelty ja operationalisoitu monella eri tavalla. Tämä on johtanut tutkimusten kirjavuuteen ja tulkinnallisuuteen sekä edelleen vaikeaan vertailtavuuteen. (Otley 1980, 423; Malmi 1994, 18–20; Chenhall 2003, 130) Tosin Dunkin (2003, 794) mukaan Otley'n kritiikkiin on vastattu sitä seuranneissa tutkimuksissa selkeämmillä kuvauksilla ja määrittelyillä.

Chenhallin (2003, 130) mukaan johdon laskentatoimen kontingenssitutkimuksista osa keskittyy tarkemmin tiettyihin yksittäisiin jo tutkimuksen alueella esille tuotuihin aiheisiin, kun taas osa tutkimuksista pyrkii laajentamaan käsitystä kontekstin ja yrityksen suhteesta tutkimalla uusia mahdollisia suhteita. Vaikka uusi tutkimustieto on tärkeää ja vanhojen tulosten verifiointi vahvistaa olemassa olevaa teoriaa, on silti esitetty kritiikkiä siitä, ettei kontingenssiteoriaa hyödyntäviä tutkimuksia ole riittävästi vahvistamaan aikaisempien tutkimusten tuloksia. (Chenhall 2003, 130) Lisäksi on kritisoitu sitä, että tutkimuksissa ei ole huomioitu laskentatoimen järjestelmien ja muiden organisaation järjestelmien yhteisvaikutusta organisaation toimintaan ja tehokkuuteen. Kontingenssiteorian käytössä on kuitenkin varottava yleistävää kaikki riippuu kaikesta -selitystä, koska se ei vie teoriaa eteenpäin eikä ole hyödyllinen organisaation laskentajärjestelmää suunniteltaessa. (Otley 1980, 422–423, Malmi 1994, 18–20)

Kontingenssiteorian avulla pyritään löytämään kausaalisia yhteyksiä riippuvien ja riippumattomien muuttujien välillä. Yhteyden avulla todetaan niiden riippuvuuksien olemassaolo, jotka edistävät yrityksen toimintaa ja siten myös kannattavuutta. Kuitenkin kontingenssitutkimusta on kritisoitu siitä, että vain harvat tutkimukset ovat yrittäneet mitata yhteensopivuuden tuomaa hyötyä yritykselle. Yhteensopivuuden osoittamista ei myöskään ole monissa tutkimuksissa yritetty tai onnistuneesti toteutettu. (Otley 1980, 423–424, Jermias & Gani 2004, 180) Usein kontingenssiteoriaan pohjautuvassa tutkimuksessa ei tutkita organisaation suorituskykyä ja tehokkuutta riippuvana muuttujana, vaan asetetaan valvontajärjestelmä riippuvaksi muuttujaksi. Organisaation suorituskyky olisi parempi riippuvana muuttujana, koska kontingenssiteorian mukaan parantunut kontekstin ja yrityksen välinen sopivuus johtaa parantuneeseen suorituskykyyn. Muutos valvontajärjestelmässä ei välttämättä merkitse parempaa suorituskykyä. (Chenhall 2003, 134) Otley (1980) kuitenkin huomauttaa

vähimmäisviitekehyksen esittelyn yhteydessä, että suorituskyvyn mittauksessa on suorien mittarien puuttuessa tyydyttävä välillisiin mittareihin.

Hopwood (1983) esittää artikkelissaan useita mielenkiintoisia lähtökohtia laskentatoimeen, jotka kaikki sisältävät laskentatoimen suhteen organisatoriseen ja jopa sosiaaliseen ympäristöönsä. Hän ei kiistä kontingenssiteoreettisen tutkimuksen arvoa, vaan antaa tunnustusta 1980-luvulle mennessä tehdyn tutkimuksen eri tilannetekijöiden vaikutuksen valottamiselle. Silti hän kritisoi tutkimuksen usein staattista ja funktionalistista lähtökohtaa, joka ei tunnista laskentatoimen omaa vaikutusta ympäristöönsä. Myös muissa tutkimuksissa on arvosteltu sitä, että laskentatoimen kontingenssitutkimus ei ole hyödyntänyt laskentatoimen tulkitsevaa ja kriittistä maailmankuvaa (Chenhall 2003, 159). Kontingenssiteorian tutkimuksessa omaksuttu hyvin rajattu näkökulma laskentatoimen olemuksesta on Hopwoodin mukaan rajoittanut teorian mahdollisuuksia ottaa huomioon organisaation dynaamisuutta ja laskentatoimen käytännön muuttumista, mikä on karsinut mahdollisia laskentajärjestelmään vaikuttavia tilannetekijöitä tutkimuksen piiristä. Kuitenkin Jermias ja Gani (2004, 185) huomauttavat 20 vuotta myöhemmässä artikkelissaan juuri yrityksen kontekstin eli tilannetekijöiden, ja yrityksen välisen yhteensopivuuden jatkuvasta muutostilasta, joka johtuu kontekstin muutoksesta. Huomio viittaa kontingenssiteorian sisältävän käsityksen yrityksen tilanteen ja yrityksen kontekstin tilanteen muutoksen vaikutuksesta yhteensopivuuteen, vaikka kontingenssitutkimukset tutkisivatkin vain tiettyä hetkenä vallitsevaa tilannetta.

Yleensä laskentatoimen kontingenssiteoriaan kohdistuneessa kritiikissä ei ole epäilty itse kontingenssiteorian ydintä vaan huomiot ovat liittyneet teorian käyttöön tutkimuksissa tai oletuksiin laskentatoimesta mekanistisena ja staattisena ilmiönä (Chapman 1997, 189, 194). Vaikka tutkimusasetteluissa on parantamisen varaa, ei siihen kohdistunut arvostelu vaikuta kontingenssiteorian uskottavuuteen. Kuitenkin jos tutkimusten tuloksia käytetään hyväksi jatkotutkimuksissa, on kiinnitettävä huomiota siihen, että annetaan enemmän painoarvoa tutkimusten suuntaa-antaville tuloksille kuin yksityiskohtaisille ohjeille.

2.3 Kontingenssiteorian soveltuvuus tutkielmaan

Yrityksen toiminnan tarkoituksena on olla kannattava eli tuottaa omistajilleen voittoa. Yrityksen kannattavuutta arvioidaan laskentatoimen informaatiojärjestelmien tuottamien tietojen avulla. Laskentatoimen informaatio on siten merkittävää eri sidosryhmille. Jotta laskentatoimen laskelmat antaisivat yrityksestä oikean kuvan, on niiden oltava kytköksissä yrityksen toimintaan. Laskentatoimen tuottaman tiedon tulkinnan kannalta on tärkeää, että laskelmat eivät perustu irralliseen tietoon, vaan ottavat huomioon yrityksen kontekstin kokonaisuudessaan.

Kontingenssiteoriaa käytävissä tutkimuksissa on löydetty yhteyksiä useiden tilannetekijöiden ja yrityksen välillä. Tutkimuksissa on myös tutkittu tilannetekijöiden vaikutusta joko suoraan tai välillisesti yrityksen johdon valvontajärjestelmään, jonka osa laskentatoimen informaatiojärjestelmä on. Erityisesti ympäristö, teknologia, organisaation rakenne ja strategia ovat paljon tutkittuja tilannetekijöitä ja siksi niiden vaikutuksesta johdon valvontajärjestelmään on tutkijoiden keskuudessa suurelta osin päästy yhteisymmärrykseen. Tämän vaikutuksen ottaminen huomioon laskentajärjestelmää ja sen osia suunnitellessa on tärkeää, että johto järjestelmän tuottaman informaation avulla on tietoinen kontekstista, jossa yritys toimii ja joka vaikuttaa toiminnan kannattavuuteen. Kontingenssiteorian mukaan yrityksen toiminnalle on olemassa paras mahdollinen ratkaisu, kun sen konteksti huomioidaan. Laskentaratkaisuiden on otettava kontekstin vaikutus mukaan laskelmiin, jotta yrityksen toimintaa voidaan ohjata oikeaan suuntaan.

Kontingenssiteoria soveltuu kustannuslaskentaa käsittelevän tutkimuksen taustateoriaksi, koska kustannuslaskentatutkimus ja kontingenssiteoreettinen tutkimus jakavat pääsääntöisesti samat filosofiset taustaolettamukset (Malmi 1994, 14). Chenhallin (2003, 157) mukaan tilannetekijöiden uusien piirteiden vaikutuksen ymmärtämisessä on hyödyllistä tutkia aikaisempien tutkimusten löytämiä suhteita tilannetekijöihin. Myös kontingenssiteoreettisen tutkimuksen pyrkimys ohjeistaa laskentajärjestelmien suunnittelua sopii tutkimukseen, jonka tavoitteena on rakentaa kohdeyrityksen tavoitteisiin sopiva tuotekohtaisen kustannuslaskennan malli. Seuraavissa kappaleissa esitetään useiden tutkimusten tuloksia kontekstin vaikutuksesta

yrittäjien ja sen laskentaan. Näitä tuloksia hyödynnetään laskentamallin kehittämisessä. Lisäksi Otley (1980) ja Chenhallin (2003) suositteleman case-tutkimuksen kautta päästään kyselytutkimuksia paremmin syventymään riippuvuussuhteisiin, jotka selittävät laskentamallissa tehtäviä ratkaisuja.

Kontingenssiteoreettiset tutkimukset ovat osoittaneet useiden tilannetekijöiden yhteyden yrityksen laskentajärjestelmään. Tämän kontekstin ottaminen huomioon laskentaa kehitettäessä vaikuttaa parhaan mahdollisen ratkaisun löytymiseen. Vaikka kontingenssiteoriaa hyödyntäviä tutkimuksia on kritisoitu hajanaisuudesta, on tutkimuksissa päästy vahvimpien tilannetekijöiden vaikutuksen osalta yhtenäisiin, suuntaa-antaviin tuloksiin (Chenhall 2003). Koska jokaisen yrityksen konteksti on yksilöllinen, ei voida olettaa aikaisempien tutkimusten tulosten suoraan osoittavan yritykselle parasta laskentaratkaisua. Tuloksista voidaan kuitenkin erottaa tärkeimmät vaikuttavat tilannetekijät ja niiden vaikutuksen suunta, jolloin voidaan analysoida kohdeyrityksen konteksti ja sen vaikutus parhaaseen laskentaratkaisuun.

2.4 Tilannetekijät

2.4.1 Tilannetekijöiden määrittely

Niin teoreettisissa kuin empiirisissä tutkimuksissa on esitelty laskentajärjestelmään vaikuttavia tilannetekijöitä ja tutkittu niiden vaikutusta järjestelmiin ja organisaatioihin. Jo 1970-luvulla paljon huomiota saaneita tilannetekijäluokkia ovat teknologia, organisaation rakenne ja ympäristö. (Otley 1980, 414–416) 2000-luvulle tultaessa ne ovat saaneet aseman yleisinä kontekstin peruselementteinä. Myös strategia on uudemmassa kirjallisuudessa nostettu vaikuttavaan asemaan tilannetekijänä. (Chenhall 2003, 128)

Pelkkä tilannetekijän olemassaolo organisaation kontekstissa ei suoraan johda tietyn organisaatorakenteen tai laskentatoimen järjestelmätyypin paremmuuteen suhteessa muihin rakenteisiin ja tyyppeihin. Tilannetekijän tyyppi tai muoto, kuten ympäristön staattisuus ja homogeenisuus, vaikuttaa tilannetekijän ja laskentatoimen järjestelmän väliseen suhteeseen ja siten parhaaseen laskentatoimen järjestelmän muotoon kyseisessä

kontekstissa (Tiessen & Waterhouse 1978). Lisäksi tilannetekijöillä saattaa olla yhteisvaikutus laskentatoimen järjestelmään tai laskentatoimen järjestelmä voi toimia yhdessä muiden muuttujien kanssa. Siten koko kontekstin ja sen sisällä olevien suhteiden huomiotta jättäminen tutkimalla ympäristöstään eristettyjä kohteita voi tuottaa epätarkkoja malleja. Tilannetekijöiden ja muuttujien luokittelut, jotka havainnollistavat järjestelmien kytkennät ylemmän tason luokitteluihin ja jakautumisen alemman tason luokitteluihin kattaen tutkimuskohteen kontekstin kokonaisuutena, auttavat tutkimustulosten tulkitsemisessa, koska näin tulokset voidaan liittää koko organisaation valvontakulttuuriin. (Chenhall 2003, 131–132)

Tilannetekijöitä määritettäessä voidaan käyttää yleisiä tai tarkkoja määritelmiä. Yleisten määritelmien tarkoituksena on kuvata tilannetekijöiden vaikutusta yleisemmin kuin tarkkojen määritelmien. Yleiset määritelmät antavat tutkijoille ja valvontajärjestelmien kehittäjille mahdollisuuden keskustella tilannetekijöiden vaikutuksesta ilman, että tilannetekijät on liitettävä tietyn yrityksen tilanteeseen. Tilannetekijöiden tarkka määrittely on tarpeen, kun halutaan tehdä ohjeellisia suosituksia tietyn yrityksen tilanteeseen. (Chenhall 2003, 136) Seuraavissa alaluvuissa käsitellään kontingenssiteorian tutkimuksen tuloksia tilannetekijöittäin. Jokaisen alaluvun lopussa käsitellään myös graafisen alan ja erityisesti sanomalehtikustantamisen nykytilaa tilannetekijöiden kautta.

2.4.2 Teknologia

Teknologialla yleisenä tilannetekijänä viitataan organisaation työprosesseihin ja se sisältää koneet ja laitteet, materiaalit, ihmiset, ohjelmistot ja tietotaidon (Chenhall 2003, 139). Teknologiatilannetekijäluokassa on tutkittu useita erilaisia tilannetekijöitä. Yksi merkittävä tällainen tekijä on tuotantoteknologia. Tuotantoteknologia vaikuttaa suoraan siihen, kuinka tarkasti kustannuksia voidaan kerätä ja miten ne voidaan jakaa tai osoittaa tuotteille (Otley 1980, 414–415). Chenhall (2003, 139) tunnistaa kolme teknologiatilannetekijäluokan osa-aluetta, jotka vaikuttavat valvontajärjestelmien suunnitteluun. Ne ovat monimutkaisuus, tehtäväepävarmuus ja prosessien keskinäinen riippuvuus. Monimutkaisuuteen vaikuttaa tuotteiden erilaisuus, siitä seuraava valmistusprosessien erilaisuus sekä asiakkaiden, jakelukanavien ja toimittajien

erilaisuus (Vehmanen & Koskinen 1997, 144). Tehtäväepävarmuus tarkoittaa tehtävän luonteen selkeyttä ja arvioitavuutta. Prosessien keskinäinen riippuvuus vaikeuttaa prosessien koordinaatiota vaikuttaen myös valvontajärjestelmiltä vaadittuun tasoon. (Chenhall 2003, 139) Teknologialla on ympäristötilannetekijöiden lisäksi vaikutusta yrityksen kohtaamaan epävarmuuteen edellä esiteltyjen teknologian osa-alueiden kautta. Myös teknologisen ympäristön muutoksella uskotaan olevan vaikutusta laskentainformaation käyttöön (Khandwalla 1972, 281).

Woodward (1965) esittää tutkimuksensa tuloksena, että organisaation rakenne liittyy läheisesti tuotantomuotoon. Muodollinen rakenne toimii parhaiten massatuotantoympäristössä, jossa tuotetaan standardoituja tuotteita automatisoiduissa tuotannoissa. Tällöin tuotanto on tekniseltä kannalta ennalta arvattava ja tehtävän epävarmuus on vähäinen. Päinvastaisissa ympäristöissä joustavat rakenteet olivat yleisempiä. (Kaplan & Mackey 1992) Muodollisessa organisaatorakenteessa käytetään usein taloudellisia ja rahamääräisiä mittareita käyttäviä valvontajärjestelmiä. Joustavampaa rakennetta tukisi enemmän avoin ja vuorovaikutusta edistävä valvontajärjestelmä. Edistyneet tuotantojärjestelmät, kuten juuri oikeaan aikaan - tuotanto (JIT), joustavat tuotantojärjestelmät (FMS) ja laatujohtaminen (TQM) liittyvät avoimeen, monipuolista informaatiota hyödyntävään ja epävirallisia kanavia käyttävään valvontajärjestelmään. Yrityksen tuotannon sidoksisuus strategiaan ja tuotantotekniikan ymmärtäminen ovat johdon valvontajärjestelmien suunnittelussa tärkeitä, jotta valvontajärjestelmä säilyttää yhteyden yrityksen teknologian rakenteeseen. (Chenhall 2003, 139–144) Laskentamenetelmien täytyy olla yhteensopivia yrityksessä käytettävän teknologian kanssa, jotta niiden tuloksia voidaan pitää luotettavina (Vehmanen 1997, 66)

Sanomalehtien kustantaminen on vanha ala, jonka perinteet ovat vahvat. Sanomalehtien valmistaminen vaatii investointeja työntekijöihin, painokoneisiin ja jakelukanavaan. Vaihtoehtoisesti nämä resurssit voidaan hankkia osaksi alihankintana. Joka tapauksessa yrityksellä on oltava varallisuutta hankkia resurssit ja teknologia sanomalehden kustantamiseksi. Sanomalehtialan yritysten kannattavuuteen on usean vuoden ajan kohdistunut paineita uudempien medioiden taholta. Televisio ja internet ovat haastaneet lehdet mainosmarkkinoilla ja tiedonhaussa. Uuden teknologian synnyttämän kilpailun myötä alan yritysten on ollut pakko karsia kustannuksia, kehittää toimintaa

tehokkaammaksi ja järjestellä toimintoja uudestaan säilyttääkseen kannattavuutensa. (Innovation 2004, 3,21)

Alalla on myös koettu uudistuksia, kun uuden teknologian mahdollistamia toimintatapoja on otettu käyttöön. Tietokoneiden ja ohjelmistojen kehityksen johdosta kustantamot ovat voineet siirtyä digitaaliseen ja automatisoidumpaan aikaan. Uusi teknologia on mahdollistanut kustannussäästöjä, mutta toisaalta muuttanut henkilökunnan ammattitaitovaatimuksia. Toinen viimeaikainen kiinnostuksen kohde teknologiatilannetekijöistä on ollut lehtikoon muuttaminen. Perinteisestä sanomalehtikoosta, Broadsheet-koosta, siirtyminen pienempään päivälehtikokoon, tabloidiin, on lehden ulkonäön ja sisällön uudistusta sekä lisäksi vastaamista lukijoiden toiveisiin. (Innovation 2004, 23, 37)

Uusien medioiden tuomien uhkien lisäksi ne on nähty myös mahdollisuuksina. Niistä on esimerkiksi multimedian avulla haettu uusia tuloja. Lehtien ohella kustantamoiden internetsivustot julkaisevat toimituksellista materiaalia niin kirjoitetussa kuin video- ja audiomuodossa. Sanomalehdet pyrkivät hyödyntämään internetin tuomia mahdollisuuksia tarjoamalla sen avulla uusia tuotteita tai täydentämällä olemassa olevaa julkaistua sanomalehteä. Toistaiseksi kustantamojen internettoiminnot eivät ole kuitenkaan kääntyneet kannattaviksi, joten perinteinen kustannustoiminta tuottanee jatkossakin suurimman osa alan yritysten tuotoista. (Innovation 2004, 23, 37)

Maailmanlaajuisesti sanomalehtimainontaan käytetty rahamäärä on viimeisten 12 vuoden aikana ollut noususuuntainen. Kuitenkin uusien medioiden tulo näkyy markkinoilla, sillä sanomalehtien osuus mainosmarkkinoista on samalla aikavälillä ollut laskeva. Vuonna 2003 sanomalehdillä oli toiseksi suurin osuus mainosmarkkinoista 30,8 prosentilla. Televisiolla oli suurin osuus, 38,8 prosenttia. Suomessa sanomalehdillä on selkeästi suurin osuus mainostuloista. Vuonna 2003 55,1 prosenttia mainostuloista tuli sanomalehdille. Televisiolla oli toinen sija vain 19,1 prosentilla. (WAN 2004a, 1-2) Lisäksi Suomessa mainonta sanomalehdissä kasvoi 2003 2,1 prosenttia. Keskimääräinen levikki on lievässä laskussa kuten muissakin maissa. Suomen Sanomalehtien liiton mukaan sanomalehdet ovat panostaneet sisällön ja ulkonäön kehittämiseen. Kustantamot ovat tehneet investointeja uuteen teknologiaan mahdollistaakseen yhä useamman nelivärisen sivun tuotannon. Lehtikoon muuttaminen

on ollut aktiivisen keskustelun aiheena myös Suomessa, mutta suurimmat sanomalehdet julkaisevat edelleen broadsheet-koossa. (WAN 2004a, 143)

2.4.3 Organisaation rakenne

Organisaation rakenne sisältää yrityksen sisäiset ohjeet ja toimintatavat. Ne ohjaavat yrityksen jäsenten ja ryhmien toimia niin, että yrityksen tehtävät tulevat suoritetuksi. Rakenne vaikuttaa työn tehokkuuteen, yksilöiden motivoituneisuuteen, informaation kulkuun ja tapaan käyttää informaatiota. (Chenhall 2003, 145) Erityisesti organisaation eri yksikköjen välisten toimintojen vaikutus toisiinsa johtaa laskentainformaation joustavampaan käyttöön, kuten on todettu tutkimuksissa, joissa budjetti-informaation käyttöä on verrattu organisaation yksikköjen väliseen riippuvuuteen toisistaan. Organisaation rakennetta on myös käsitelty riippuvana muuttujana, johon teknologia ja ympäristö vaikuttavat. (Otley 1980, 414–416) Päätöksenteon hajautus, yrityksen koko ja tuotekehittelyyn uhrattujen voimavarojen määrää ovat muita organisaation sisäisiä tekijöitä, joilla voi olla vaikutusta laskentajärjestelmän muotoutumiseen (Khandwalla 1972, 281).

Organisaatorakennetta on määritelty usealla eri tavalla. Chenhallin (2003, 145) mukaan tärkeä ero on tehtävä rakenteen tulosten ja rakenteellisten mekanismien välille. Rakenteen tulokset jakautuvat hallinnon differentiaatioon ja integraatioon eli eriytymiseen ja yhdentymiseen. Rakenteellisilla mekanismeilla pyritään saavuttamaan haluttu rakenne. Näitä mekanismeja ovat muun muassa keskittäminen, standardointi ja formalisointi. Johdon valvontajärjestelmien suunnittelussa tulee kiinnittää huomiota siihen, miten yhdenmukainen valvontajärjestelmä on organisaatorakenteen suuntauksen kanssa. Valvontajärjestelmän tulisi tukea joko rakenteen eriytymistä tai yhdentymistä.

Organisaation rakenteeseen ja johdon valvontajärjestelmiin perehtyneiden tutkimusten tuloksena on esitetty, että isoissa, monimuotoista ja kehittyntä teknologiaa käyttävissä yrityksissä hyödynnetään perinteisempiä ja muodollisempia valvontatekniikoita monimuotoisen ja suuren kokonaisuuden hallitsemiseksi. Hajauttamista rakenteellisena menetelmänä käyttävien organisaatioiden valvontajärjestelmistä on löydetty yhtenäistäviä piirteitä. Yhtenäistävää valvontajärjestelmää on käytetty hajautetun

organisaatorakenteen hallitsemiseksi ja kokonaisuuden hahmottamiseksi. Kun tarkastelu siirretään yritysten osastoihin on havaittu, että tutkimus- ja kehitysosastoilla käytetään osallistavampia menetelmiä kuin pienempää tehtäväepävarmuutta kohtaavissa markkinointiosastoissa. Markkinointiosastot taas hyödynsivät avoimempia ja epävirallisempia valvontamenetelmiä kuin tuotanto-osastot, koska niiden kohtaama ympäristön epävarmuus on tuotanto-osastoja suurempi. Tulosten perusteella tehdyissä esityksissä korostuu organisaatorakenteen ja teknologian välinen yhteys, joka on todettu monissa tutkimuksissa. (Chenhall 2003, 145, 147)

Sanomalehtien kustantamisessa on ollut tärkeää sijoittaa kustantava yhtiö paikkakunnalle, jossa lehti ilmestyy. Yhtiön sijoittuminen on ollut imagokysymys, joka on vaikuttanut lehden lukijamääriin. Ostojen kautta laajentuneen sanomalehtikonsernin rakenne on voinut muodostua paljon tytäryrityksiä sisältäväksi ja hajautetuksi. Kontingenssiteoreettisten tutkimusten perusteella on oletettavaa, että konsernien laskentatoimen järjestelmien avulla pyritään yhtenäistämään hajautettua organisaatorakennetta (Chenhall 2003, 145, 147). Nykyisin suhtautuminen yrityksen sijaintiin ei ole enää sama. Yhtiön sijaintia tärkeämpää on lehden näkyvyys ja sijainti paikallisessa ilmestymisympäristössä. Suhtautumisen muutos yhtiön sijaintikysymyksessä mahdollistaa muutokset sanomalehtikonsernien yhtiöiden keskinäisissä rakenteissa. Yritykset voidaan ryhmitellä uudestaan toiminnallisuuden mukaan maantieteellisen sijainnin sijaan. Kustannustoiminnassa jako tilattaviin lehtiin, ilmaisjakelulehtiin ja painoihin on mahdollista suhtautumisen muutoksen seurauksena. (Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005) Laskentatoimen järjestelmien on olettavasti muutoksista huolimatta säilyttävä yhtenäistävänä, jotta eri lehtien tuloksia pystytään vertailemaan. Myös teknologisilla muutoksilla uusien medioiden muodossa on vaikutusta sanomalehtialan yritysten rakenteisiin. Muutoksilla on tavoiteltu lähinnä kustannussäästöjä (Innovation 2004, 3,21).

Sanomalehtien liitto on 20 vuoden ajan kerännyt jäseniltään joka toinen vuosi toimitustilastoa, jossa on eritelty myös lehden kustannusjakaamaa. Lehden kustannukset on jaettu neljään alueeseen: toimituksen, teknisen valmistuksen, jakelun sekä hallinnon ja markkinoinnin kustannuksiin. Kustannusjakauma kertoo alan yritysten rakenteesta sekä teknologian vaikutuksesta. Kustannusten prosentuaalinen jakauma keskisuurten ja suurten lehtien osalta vuosilta 1992, 2000 ja 2002 on kerätty taulukkoon 1.

TAULUKKO 1 Lehtien kustannusjakauma (Sanomalehtien liitto 1992,2000, 2002)

Keskisuuret lehdet				Suuret lehdet			
	2002	2000	1992		2002	2000	1992
toimitus	33,7	31,7	26,7	toimitus	23,1	23,4	21,9
tekninen valmistus	25,1	27,0	34,5	tekninen valmistus	30,4	27,9	33,7
jakelu	20,9	20,1	21,6	jakelu	21,3	21,8	25,5
hallinto ja markkin.	20,4	21,2	17,3	hallinto ja markkin.	25,2	26,9	18,9
Yhteensä	100	100	100	Yhteensä	100	100	100

Keskisuurten sanomalehtien toimitusten kustannusten osuus lehtien kaikista kustannuksista on kymmenen vuoden ajanjaksolla kohonnut 7 prosenttiyksikköä. Teknisen valmistuksen kustannusosuus taas on laskenut 9,4 prosenttiyksikköä. Jakelun kustannusten suhde muihin kustannuksiin on pysynyt samalla tasolla, ja hallinnon ja markkinoinnin kustannusten osuus on noussut noin 3 prosenttiyksikköä. Kustannusten kokonaismäärää on 2000-luvun aikana laskenut hieman. Verrattuna suuriin lehtiin keskisuurten lehtien toimituksen kustannusten osuus kaikista kustannuksista vuonna 2002 oli merkittävästi suurempi. Tekniseen valmistukseen taas keskisuuret lehdet käyttävät pienemmän osan kustannuksistaan kuin suuret lehdet. Myös jakelun, hallinnon ja markkinoinnin kustannuksiin kuluu suurilla lehdillä keskisuuria lehtiä suurempi osuus kokonaiskustannuksista. Kustannusten jako neljään lähes yhtä suureen ryhmään osoittaa, että lehtien organisaation rakenne ei poikkea lehtien kesken, koska perustaltaan lehden valmistusprosessi on samanlainen riippumatta lehdestä. Rakenne on muodostunut siten lehdenteon eri toimintoryhmien mukaan. Myös laskentatoimen järjestelmät keräävät informaatiota rakenteen mukaisesti.

2.4.4 Ympäristö

Ympäristö vaikuttavana tilannetekijänä käsittää yrityksen toimintaolosuhteet ja kilpailutilanteen. Yritykset toimivat jatkuvassa yhteydessä ulkoiseen ympäristöön, minkä takia ulkoisella ympäristöllä on vaikutusta yrityksen elinkelpoisuuteen. Tämän vuoksi yritysten tulisi jatkuvasti pyrkiä sopeutumaan ympäristöönsä. Yrityksen johdon valvontajärjestelmät ja siihen kuuluva laskentatoimen järjestelmä ovat perinteisesti kuvanneet yrityksen sisäisiä tapahtumia. Yrityksen johdon ymmärryksen edistämiseksi

niiden tulisi myös pystyä esittämään yritys osana ympäristöään. (Ewusi-Mensah 1981, 301–302)

Yrityksen suhtautuminen ympäristöönsä voi olla aktiivista tai reagoivaa. Aktiiviseen suhtautumiseen kuuluvat ympäristön jatkuva tarkkailu ja ennakoivat toimet, joilla pyritään vaikuttamaan yrityksen asemaan ympäristössään. Reagoivasti suhtautuva yritys käsittelee asemaansa ympäristössään vain, kun ympäristöstä tulee signaali uhasta tai mahdollisuudesta. Siten toimet ympäristöön sopeutumiseksi ovat aina kyseiseen tilanteeseen reagoivia. Yrityksen suhtautuminen ympäristöönsä johtuu osaksi ympäristön epävarmuudesta. Ympäristö voi olla yrityksen johdon kannalta katsoen joko hallittava, puoliksi hallittava tai hallitsematon. Mitä hallittavampi ympäristö on sitä enemmän yritys voi aktiivisesti suhtautua ympäristöönsä. Hallitsemattomassa ympäristössä tapahtumat ja muutokset eivät ole ennalta arvattavia, vaan ympäristön epävarmuus ja dynaamisuus pakottavat yrityksen reagoivaan suhtautumiseen ympäristöönsä. Ympäristön hallitseminen tällaisessa ympäristössä vaatii laajoja kokemuksia siitä. Lisäksi ympäristön tila voi muuttua ajan mittaan toisenlaiseksi. Yrityksen ympäristön tila vaikuttaa informaatioon, jota yritys tarvitsee ympäristöstä sekä omista toiminnoistaan. Siksi yritykselle tärkeiden ympäristön ominaisuuksien tunteminen ennen informaatiojärjestelmän suunnittelua on tärkeää. (Ewusi-Mensah 1981, 302–309)

Monet kontingenssiteorian tutkijat ovat samaa mieltä siitä, että ympäristön epävarmuus johtaa yksityiskohtaisempaan laskentainformaation keräämiseen ja käyttöön (Gordon 1984, 35). Khandwallan (1972) tutkimuksen mukaan yrityksen kohtaamalla kilpailulla ja sen laadulla on vaikutusta laskentatoimen informaation käyttöön. Hinta-, markkina- tai tuotekilpailu vaikuttaa kukin eritavoin siihen, kuinka paljon laskentainformaatiota kerätään. Tutkimuksessa tuotekilpailulla oli suurin vaikutus laskentajärjestelmän hyödyntämiseen. Tulosta tukee se, että tuotekilpailuun liittyy vahvasti huoli joustavuudesta, laadusta, standardisoinnista ja optimoinnista, joita vuorostaan hallitaan laskentajärjestelmien tuottaman informaation avulla. Khandwalla esittää, että informaatiojärjestelmien suunnittelijoiden tulisi olla tietoisia yrityksen kohtaamasta kilpailusta ja sen laadusta järjestelmiä kehittäessään.

Chenhall (2003, 137) mainitsee ympäristötilannetekijöinä levottomuuden, monimuotoisuuden ja monimutkaisuuden. Nämä kaikki vaikuttavat ympäristön epävarmuuteen, mitä on tutkittu eniten ympäristötilannetekijäluokassa. Tutkimusten tuloksena on esitetty epävarman ulkoisen ympäristön johtavan avoimiin ja ulospäinsuuntautuneisiin valvontajärjestelmiin. Ne keräävät monipuolisesti informaatiota niin, että ympäristöstä välittyvät signaalit muutoksesta huomataan mahdollisimman nopeasti. Kireä ympäristö, joka voi aiheutua esimerkiksi kovasta kilpailutilanteesta, on johtanut muodollisten valvontamenetelmien ja perinteisten budjettien käyttöön. Kun perinteisiä taloudellisia mittareita käytetään epävarmassa ympäristössä, liittyy valvontajärjestelmään aina myös epävirallista ja avointa vuorovaikutusta. Yrityksen ulkoisen ympäristön tunnistaminen on tärkeää laskentajärjestelmän suunnittelun kannalta, sillä se vaikuttaa olennaisesti yritykselle parhaiten soveltuvan järjestelmän muotoon. (Chenhall 2003, 137–138) Epävarmuus ei liity ainoastaan ulkoisen ympäristön epävarmuuteen vaan siihen vaikuttaa myös yrityksen jäsenten ymmärrys ulkoisista tekijöistä ja niiden vaikutuksesta yrityksen sisäisiin prosesseihin (Chapman 1997, 201).

Maailmanlaajuisesti sanomalehtien kustantamisen alalla pidetään merkittävimpinä ulkoisina haasteina maan taloudellista tilannetta, kilpailua lehtien ja muiden medioiden kanssa sekä jakelukanavia. Viimeisin suurin muutos sanomalehtikustantajien kohtaamassa ympäristössä on teknologian muutos, joka on tuonut mediamarkkinoille uuden kilpailijan: Internetin. Internet ei kuitenkaan vielä ole osoittanut korvaavansa sanomalehtien asemaa, vaan se on pikemminkin otettu laajenuksena sanomalehtikustantajien markkinointiväline-valikoimaan. Kuitenkin muut mediat – radio, televisio, internet ja matkapuhelimet – vaikuttavat odotuksiin, joita lukijoilla on sanomalehdistä, pakottaen sanomalehdet muutoksiin lehden sisällön ja tyylin suhteen. (WAN 2004b, 3.3., 3.5)

Lehtikoon muutos broadsheet -koosta tabloid -kokoon on ollut erityisen suuren huomion kohteena sanomalehtien kustantajien keskuudessa maailmanlaajuisesti. Kyselyjen mukaan lukijat suosivat pienempää kokoa suuremman kustannuksella muiden tekijöiden pysyessä ennallaan. Tabloid -kokoista lehteä on helpompi kuljettaa mukana ja sen sivujen kääntäminen onnistuu myös ilman, että on keittiöpöydän pintaa tukena. Lehtikoon muuttaminen ei ole kuitenkaan vain tyylikysymys, vaan sen tulisi

perustua myös muihin strategiisiin ja taktisiin tekijöihin, koska muutoksella on negatiiviset puolensa. Tabloid -lehtikoko rinnastetaan usein iltapäivälehtien sensaatiohakuiseen kirjoitustyyliin. Luotettavan ja journalistisista perinteistä kiinni pitävän sanomalehden on huolehdittava, ettei lukijoiden mielikuva lehdestä muutu, vaikka lehden koko muuttuisi. Lisäksi lehtikoon muutos pienentää lehden mahdollisen mainostilan pinta-alaa vaikuttaen ilmoitusmyyntituloihin. Tämä voidaan kompensoida suuremmalla sivumäärällä, jolloin paksumman lehden muodossa myös lukija kokee saavansa enemmän luettavaa. Ilmoitusten koot kuitenkin pienenevät, millä voi olla vaikutusta siihen, miten lukija ilmoituksen huomaa ja kokee. Käytännön toteutuksen kannalta broadsheet kokoinen sanomalehti ei suoraan käänny tabloidiksi, minkä takia sanomalehden tyyli on sovitettava uuteen kokoon. Myös ilmoitusmyyjien on oltava tietoisia, millaisia ja minkä kokoisia mainoksia tabloid -lehteen voidaan myydä, jotta lehden luettavuus säilyisi ennallaan. (WAN 2004b, 3.3.)

Graafisen alan taloustilastosta 2003 voidaan tunnuslukujen avulla esittää kuva koko alan taloudellisesta tilanteesta ja tarkemmin sanomalehtikustantajien tilanteesta vastaavana ajankohtana. Tilaston mukaan koko alalla vuosi 2003 oli välttävä. Alan yritysten liikevaihdon kehitys kääntyi laskuun, mutta keskimääräinen kannattavuus parani kuitenkin hieman. Graafisen alan yritysten liikevaihdon kasvuprosentti 2003 oli keskimäärin $-0,5$ %. Liikevaihdon kasvuprosentti on laskenut jo vuodesta 2000 lähtien. Vuonna 2003 jo 51 % yrityksistä liikevaihto pieneni. Painoviestintäyritysten kannattavuudesta kertova käyttökateprosentti taas keskimäärin nousi vuodesta 2002 9,7 %:sta 10,4 %:iin. Alan nettotulosprosentti, jonka avulla arvioidaan yritysten kykyä kerätä varoja, oli keskimäärin 3,1 %. Prosentti on noussut hieman edellisestä vuodesta (2,9 %), jolloin nettotulosprosentti oli keskimäärin alimmillaan sitten vuoden 1994 (2,1 %). Jaettaessa graafisen alan yritykset tuottavuus-kannattavuus akselilla neljään ryhmään (Kuvio 2a) voidaan todeta, että vuonna 2003 23 % painoviestintäyrityksistä oli kannattavuudeltaan ja tuottavuudeltaan heikkoja., 27 % yrityksistä oli kannattavia heikosta tuottavuudesta huolimatta, 7 % yrityksistä kannattavuus oli heikko hyvästä tuottavuudesta huolimatta ja suurimmalla osalla, 43 %, tuottavuus ja kannattavuus olivat keskimääräistä parempia. Graafisen alan yritysten kustannusrakenteessa ei ole tapahtunut suuria muutoksia vuosien 1999–2003 aikana. Aine ja tarvikekäyttö on hieman noussut, ulkopuolisten palveluiden osuus laskenut ja henkilöstökulut ovat

säilyneet melkein samalla tasolla. Suurimmat vaihtelut ovat tapahtuneet liiketoiminnan muissa kuluissa. (Grönlund & Pönni 2004).

Jalostusarvo / henkilö	Pääoman hautausmaa	Businessluokka
	7 %	43 %
+		
45 100 €		
-	Räme	Päiväkerho
	23 %	27 %
	+	0 %
		-
	Nettotulosprosentti	

KUVIO 2a Painoviestintäyritysten sijoittuminen tuottavuus-kannattavuusakselilla 2003 (Grönlund & Pönni 2004, 74)

Jalostusarvo / henkilö	Pääoman hautausmaa	Businessluokka
	3 %	47 %
+		
49 000 €		
-	Räme	Päiväkerho
	15 %	35 %
	+	0 %
		-
	Nettotulosprosentti	

KUVIO 2b Sanomalehteä kustantavien yritysten sijoittuminen tuottavuus-kannattavuusakselilla 2003 (Grönlund & Pönni 2004, 100)

Sanomalehteä kustantavien yritysten tilanne jatkui hyvänä vuonna 2003. Toisin kuin koko alalla liikevaihdon kasvu nopeutui hieman ja kannattavuus pysyi edellisen vuoden tasolla. Yritysten liikevaihdon muutosprosentti (mediaani) kasvoi kahdeksantena

vuotena peräkkäin ollen keskimäärin 1,5 %. Ilmoitusmyynti, pois lukien ilmoittelu ilmaisjakelulehdissä, kasvoi 524 miljoonasta eurosta 535 miljoonaan euroon vuonna 2003. Sanomalehtiä kustantavien yritysten käyttökateprosentti säilyi keskimäärin vuoden 2002 tasolla 10,5 %:ssa. Yritysten nettotulosprosentin mediaani oli 2003 5,9 % nousten edellisestä vuodesta 0,6 prosenttiyksikköä (5,3 %). Tuottavuus-kannattavuusakselilla (Kuvio 2b) sanomalehtiyrityksistä 15 % sijoittuu heikon kannattavuuden ja tuottavuuden ryhmään, 35 % hyvän kannattavuuden ja heikon tuottavuuden ryhmään, 3 % heikon kannattavuuden ja hyvän tuottavuuden ryhmään ja 47 % hyvän kannattavuuden ja tuottavuuden ryhmään. Näistä sanomalehtiyrityksistä 7-päiväisiä lehtiä kustantavista jopa 86 % olivat hyvän kannattavuuden ja tuottavuuden ryhmässä. Sanomalehtien tuotoista tuli keskimäärin 43,6 % tilausmyynnistä ja 56,0 % ilmoitusmyynnistä. Tilausmyynnin ja ilmoitusmyynnin välinen suhde on pysynyt vuosien 1999–2003 ajan melko samana. Sanomalehtiä kustantavien yritysten kustannusrakenne on säilynyt vuosien 1999–2003 aikana melko stabiilina. Vain ulkopuolisten palveluiden ja aineiden ja tarvikkeiden käyttö on hieman laskenut. (Grönlund & Pönni 2004)

2.4.5 Strategia

Myös strategiaa on käsitelty vaikuttavana tilannetekijänä. Strategian valinnan merkityksellä on kaksi ajattelusuuntaa. Ensimmäisen mukaan strategia voidaan valita vapaasti ja se on onnistunut toimialasta riippumatta, kunhan yrityksen sisäiset toiminnot toimivat yhtenevästi strategian linjausten mukaan. Toinen ajattelusuunta esittää, että optimaalinen strategia riippuu yrityksen toimialasta. Simonsin (1987, 170) tutkimus tukee jälkimmäistä ajattelusuuntaa, jonka mukaan toimialaympäristö vaikuttaa parhaiten toimivaan yritysstrategiaan. Simons esittää myös, että strategialla on vaikutusta laskentajärjestelmän muotoon. Jermias ja Gani (2004) painottavat, että toimiakseen hyvin strategian tulee olla sopiva yrityksen eri organisatoristen tekijöiden, kuten valmistusprosessin, organisaatiomuodon ja laskentajärjestelmän kanssa. Strategian ja organisatoristen tekijöiden välinen yhteensopivuus määrää muiden tilannetekijöiden ohella, kuinka hyvät mahdollisuudet yrityksellä on saavuttaa tavoitteensa.

Strategia voidaan nähdä myös muista tilannetekijöistä poikkeavana. Se ei sinänsä ole osa kontekstia vaan johdon väline, jolla vaikutetaan yrityksen ulkoiseen ympäristöön, teknologiaan, rakenteeseen ja valvontajärjestelmään. Strategiaa voidaan käyttää yrityksen asemoinnissa sille sopivaan kontekstiin. Jos johto toteaa, että yrityksen kontekstista kohdistuu yritykseen riskejä ja paineita, joihin ei haluta vastata, voi johto pyrkiä muuttamaan strategiaansa vastaamaan kontekstiin siten, että ympäristön paine helpottuu yrityksen strategian ja sen mukaisen toiminnan kohdistuessa riskittömämpään ympäristöön. (Chenhall 2003, 150)

Kontingenssitutkimuksen oletuksena on, että tietyn tyyppiset valvontajärjestelmät sopivat paremmin tietynlaisiin strategioihin. Suurin osa aihepiirin tutkimuksista on keskittynyt johdon valvontajärjestelmän ja strategioiden tyypittelyjen väliseen suhteeseen. Tyypillisesti kontingenssiteoriaa käyttävät tutkimukset ovat keskittyneet tutkimaan strategian implementointia, eivät strategian kehittelyä ja muutosta. (Langfield-Smith 1997, 208–211) Tutkimusten tuloksina on esitetty konservatiivisten, puolustajaorientoituneiden ja kustannusjohtajuus strategioiden kanssa esiintyvän muodollisia ja perinteisiä valvontajärjestelmiä, jotka painottavat kustannusvalvontaa, tarkkoja operationaalaisia tavoitteita ja budjetteja. Innovatiiviset, kasvu- ja erikoistumisstrategiat suosivat monipuolista ja ajantasaista tietoa käyttävää valvontajärjestelmää. (Chenhall 2003, 151) On myös esitetty, että laskentajärjestelmä voi olla estävä tekijä, joka vaikeuttaa strategian muutosta tai edistävä tekijä, joka osaltaan tukee strategian muutosta. Strategian muutoksen yhteydessä pitäisi muuttaa myös valvontajärjestelmää vastaamaan uutta strategiaa, jotta valvontajärjestelmä voi tukea strategian muutosta. (Langfield-Smith 1997, 222–223)

Graafisen alan sanomalehtien kustantajat kohtaavat tänä päivänä erilaisen lukijan kuin ennen uusien medioiden esiintuloa. Osin radion, television, internetin ja matkapuhelinten johdosta ja osin muiden yhteiskunnallisten muutoksien vaikutuksesta sanomalehtien asiakkaat, lukijat, etsivät sanomalehteä, jota on helpompi lukea ja josta löytyy lukijan henkilökohtaisiin tarpeisiin sopiva informaatio siinä vähässä ajassa, joka lukijalla on lehdelle antaa. Sanomalehti voi harvoin kilpailla television, radion ja internetin kanssa uutisoinnin nopeudesta. Sen sijaan sanomalehdellä on muihin medioihin nähden hyvät mahdollisuudet raportoida, analysoida ja selittää uutisia ja ajankohtaisia aiheita. Tämä on sanomalehtien rooli, jossa ne voivat järjestää uutisia ja

informaatiota sellaiseksi paketiksi, joka on lukijan kannalta luettavin. Suomessa sanomalehdillä on hyvin laaja lukijakunta. 87 prosenttia yli 12 vuotiaista lukee sanomalehteä päivittäin. Lukijakunnan ikärakenne on kuitenkin hieman painottunut vanhempiin ikäluokkiin. (WAN 2004a, 143; WAN 2004b, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6)

Lehden suunnittelussa on otettava huomioon erilaiset lukijat ja aika, joka heillä on lehden lukuun. Lehden tulee pystyä tarjoamaan mahdollisuus lehden pikaselailuun, josta lukija nopeasti löytää häntä kiinnostavat kohteet, sekä tarkempaan lukukokemukseen, joka mahdollistaa tarkemman perehtymisen päivän aiheisiin. Kumpaakin lukijatyyppiä ja niiden välillä olevia tyyppejä pitäisi palvella jokaisella lehden numerolla, koska lukijalla voi olla yhtenä päivänä vain vähän aikaa lehdelle, mutta seuraavana päivänä hän saattaa viettää puoli tuntia lehden parissa. Myös lehteen myytävissä ilmoituksissa on syytä miettiä ilmoituksen tyyliä, jonka tulisi herättää lukijan mielenkiinto ja soveltua lehden tyyliin. Lisäksi mietittävänä ovat eri lehtikoot ja mikä niistä parhaiten soveltuu lehden tavoitteisiin. Kilpailu eri medioiden välillä käydään lopulta lukijoiden ajasta, jolloin sanomalehtien laatu ja sisältö muodostuvat kynnyksiksi menestykselle. Lehden tilaajien määrän, eli levikin, ylläpitäminen ja kasvattaminen on erityisen merkityksellistä, koska levikki muodostaa pohjan sanomalehden tulonlähteille. Lehden lukijat maksavat lehdestä tilaushinnan. Ilmoitustulot taas pohjautuvat ilmoittajien halukkuuteen ostaa ilmoituksia, mikä on riippuvainen ilmoituksen saamasta huomiosta ja siten lukijoiden määrästä. Levikin kasvattamiseen pyritään monin keinoin. Maailman sanomalehtien liitto (World Association of Newspapers, WAN) esittää eri lehtien kustantajien ja päätoimittajien haastattelujen perusteella useita keinoja, jotka vaikuttavat levikin kasvuun. Levikin kehittäminen on vaatinut pitkän aikavälin näkemystä, kohderyhmän segmentointia ja tuntemusta, lehden eri osastojen saumatonta yhteistyötä pitkän aikavälin tuottojen saavuttamiseksi, pyrkimystä markkinoidensa parhaaksi kaikista näkökulmista tarkasteluna, valmiutta muutokseen ja riskinottokykyä tavoitteiden saavuttamiseksi. Sanomalehtien kustannuksessa sisäisinä haasteina pidetään tärkeinä lehden laadun parantamista, muutoksien menestyksekkästä johtamista sekä tuloksen parantamista. (WAN 2004b, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6) Eri sanomalehtikustantajat pyrkivät tavoitteisiinsa eri strategioin riippuen yrityksen ja lehden ympäristöstä, teknologisesta tilanteesta ja organisaation rakenteesta.

2.4.6 Muut ehdotetut tilannetekijät

Yrityksen koko on yksi tilannetekijä, jonka on todettu vaikuttavan yrityksen valvonnan tarpeeseen ja muotoon. Isot yritykset pystyvät kokonsa johdosta kontrolloimaan toimintaympäristöään paremmin kuin pienet yritykset, ja siten ne ovat voineet vähentää tehtäväepävarmuutta. Toisaalta isoissa yrityksissä johto joutuu arvioimaan suurta määrää informaatiota, mikä johtaa sääntöjen, erikoistumisen ja hierarkkisten tasojen perustamiseen sekä asettaa omat vaatimuksensa valvontajärjestelmälle nostoen järjestelmän ylläpidosta aiheutuvia kustannuksia. Johdon valvontajärjestelmien merkitys pienissä ja keskisuurissa yrityksissä ei ole ollut huomion kohteena monessakaan tutkimuksessa. (Chenhall 2003, 148–149)

Kansallinen kulttuuri on tilannetekijä, joka on ollut kiinnostuksen kohteena kontingenssitutkimuksissa. Kulttuuri siirtää kontingenssitutkimuksen suuntaa organisaatiotutkimuksesta lähemmäs sosiologisia kysymyksiä. Ihmisillä oletetaan olevan kansalliseen kulttuuriin sidonnaisia ominaisuuksia, jotka vaikuttavat siihen, miten ärsykeisiin, kuten valvontajärjestelmiin, suhtaudutaan ja reagoidaan. Kansallinen kulttuuri voi olla merkittävä tilannetekijä yrityksissä, joissa on monikansallista toimintaa. (Chenhall 2003, 152–154)

3 KUSTANNUSLASKENTA

3.1 Kustannuslaskennan tehtävät

Kustannuslaskennalla on Cooperin ja Kaplanin (1999, 1) mukaan kolme perustehtävää. Ensimmäiseksi kustannuslaskentajärjestelmät liittävät tuotannon kustannukset laskentaperiodilla syntyneeseen tuotantoon. Toiseksi ne antavat informaatiota prosessien tehokkuudesta ja kustannusten hallinnasta. Kolmanneksi kustannuslaskentajärjestelmiä käytetään toiminto-, tuote-, palvelu- ja asiakaskohtaiseen laskentaan. Kahta viimeksi mainittua perustehtävää käytetään yrityksen sisäisesti avustamaan sisäisiä sidosryhmiä kuten johtoa ja työntekijöitä. Kustannuslaskennan kaksi pääaluetta ovat vastuualue-laskenta ja kustannusten selvittäminen laskentakohteittain (Vehmanen & Koskinen 1997, 85).

Kustannuslaskentaa kehitettäessä on muistettava kustannus-hyötysuhteen tarkkaileminen. Monimutkaisesta ja kalliista kustannuslaskentajärjestelmästä on hyödyttävä vähintään yhtä paljon kuin siihen uhrataan aikaa ja rahaa. Esimerkiksi yksinkertaisempi järjestelmä ja sen avulla tuotettu laskelma saattaa olla parempi kustannus-hyötysuhteeltaan pelkästään sen vuoksi, että sillä on enemmän käyttäjiä helpon ymmärrettävyyden takia. Hyötyjä ja kustannuksia on syytä tarkastella myös ei-monetaarisilla mittareilla. Yrityksen kustannuslaskennan suunnittelussa ei itse järjestelmän suunnittelu saa olla pääsijalla. Järjestelmä ja laskelmat rakennetaan tiettyä tarkoitusta varten, ja tämän tarkoituksen tulisi ohjata järjestelmän rakennetta, ei toisin päin. (Horngren, Datar & Foster 2003, 96)

Kustannuslaskelmat, kuten muukin laskentainformaatio, liittyvät ongelmaan, jota halutaan tarkastella. Ongelma itsessään voi liittyä esimerkiksi jonkin muutoksen toteutukseen tai yhtä hyvin muutoksen estämiseen. Laskelmat voidaan jakaa luokkiin sen mukaan, missä tehtävänsuorituksen vaiheessa ne avustavat: suunnittelua, tarkkailua, tiedottamista vai tuloksen jakamista. Kaksi viimeksi mainittua palvelevat myös rahoituksen laskentatoimen tarpeita. Nämä laskelmatyypit sisältävät tarkemmin määritellyjä laskelmia, kuten vaihtoehto-, tavoite- ja tarkkailulaskelmia. (Vehmanen &

Koskinen 1997, 28–32) Tässä tutkimuksessa tuotekohtaisen kustannuslaskennan tehtävänä on avustaa suunnittelua. Sen avulla halutaan ennustaa ja seurata tuotekohtaisten kustannusten ja tuottojen tilannetta ja jatkossa muutosta, kun laskelmien ja muun informaation perusteella on suunniteltu ja toteutettu kehitystoimenpiteitä.

3.2 Kustannusten rekisteröinti ja kohdistaminen

Kustannuslaskelmia varten tarvitaan kustannusinformaatiota. Kustannusinformaatio rekisteröidään kustannuslajeittain. Koska kustannuslajit riippuvat laskelman käyttötarkoituksesta, ne voivat olla erilaisia eri laskelmissa. Kustannusinformaation luokittelu laskelmaa varten perustuu kustannusten jakoon relevanteiksi ja irrelevanteiksi. Vain relevantit, päätökseen vaikuttavat kustannukset otetaan laskelmaan mukaan. Koska relevanttien kustannusten määrittäminen vaatii kaikkien päätöstilanteiden hahmottamisen etukäteen sekä tulevaisuuden kustannusten arvioimista, ei niiden käyttö ole aina ongelmaton. Yksi perinteinen suunnittelulaskelmia varten tehty kustannuslajijako on jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Jako perustuu kustannusten käyttäytymiseen toiminta-asteen vaihdellessa ja on riippuvainen aikavälistä (Horngren ym. 2003, 326).

Toinen kustannuslajijako on jako välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteille. Välilliset kustannukset kohdistetaan laskentakohteille kustannuspaikkalaskentaa hyväksikäyttäen. Laskentakohteena pidetään yleensä tuotetta, mutta se voi olla myös asiakas tai jakelukanava. (Vehmanen & Koskinen 1997, 85–87) Kustannuslaskenta jakautuu siten kolmeen osaan: kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan ja suoritekohtaiseen eli tuotekohtaiseen laskentaan. Tämä vaikuttaa kustannusinformaation keräämiseen, sillä kustannukset on selvitettävä lajeittain, kustannuspaikoittain ja suoritteittain. (Riistama & Jyrkkiö 1991, 87–89) Laskelmia tehtäessä on myös tärkeää erotella jaetut kustannukset jäljitetyistä kustannuksista. Jäljitetyt kustannukset ovat aiheutumiseen perustuvia, mutta jaetut kustannukset perustuvat sopimukseen. Erottelu edesauttaa tiedon saamista siitä, miten kustannuksiin voidaan vaikuttaa. (Vehmanen & Koskinen 1997, 23, 32, 36–37)

3.2.1 Kustannuslajilaskenta

Tuotannon osalta kustannuslajilaskenta perustuu tuotanto- ja kustannusteoriaan. Kustannuslajit muodostetaan perinteisesti tuotannontekijäryhmäluokittelun perusteella. Tuotannontekijäryhmiä ovat työsuoritukset, aineet ja lyhyt- ja pitkävaikutteiset tuotantovälineet. Markkinoinnin, hallinnon ja muiden funktioiden kustannuslajilaskennalle ei ole vastaavaa teoriapohjaa, mutta niiden osalta noudatetaan samaa ajattelua soveltuvin osin. Käytännössä jako kustannuslajeihin tapahtuu liikekirjanpidon kululajeja vastaavasti, koska ensisijaisesti kustannustiedot saadaan sieltä. (Vehmanen & Koskinen 1997, 87) Yrityksen teknologinen ympäristö sekä organisaatorakenne taas vaikuttavat yrityksen toiminnan kannalta merkityksellisiin kululajeihin.

Vehmasen ja Koskisen (1997, 88–91) mukaan kustannusten rekisteröinnin osalta ongelmia syntyy työsuoritusten, aineiden ja lyhytvaikutteisten tuotantovälineiden osalta. Liikekirjanpidon tositteet ovat yleensä riittävät sellaisenaan kustannuslaskennan perustaksi, vain kustannuslajien ja laskentakohteiden merkintään tulee kiinnittää erityistä huomiota. Jaksotus-, arvostus- ja laajuusongelmat taas ovat pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kustannusten eli pääomakustannusten ongelmia. Pääomakustannuksia ovat poistot, korot ja erilaiset vakuutukset.

3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskenta on välitaso, joka on suoritettava, että voidaan siirtyä suoritekohtaiseen laskentaan tai vastuualuelaskentaan. Ilman kustannuspaikkalaskentaa ei yrityksen kustannuksia pystytä selvittämään niiden toimintojen mukaan, mistä yritys koostuu. Kustannuspaikkalaskennan kahtalainen tehtävä avustaa sekä suoritekohtaista että vastuualuelaskentaa vaikuttaa siihen, miten kustannuspaikat yrityksessä muodostetaan. Vastuualuelaskentaa varten kustannuspaikat muodostetaan vastuualueittain, jotta vastuualueen kustannukset voidaan selvittää erikseen. Suoritekohtaista laskentaa varten kustannuspaikat tulee muodostaa siten, että kustannusten ja suoritteiden välinen riippuvuus voidaan selvittää. Kustannuspaikkojen muodostamisessa kahta erilaista tapaa voidaan käyttää myös samanaikaisesti, jos

osastojen sisälle voidaan muodostaa useita kustannuspaikkoja niin, että kustannusten ja suoritteiden riippuvuus voidaan todeta. Toimintolaskennan ajattelun mukaan kustannuspaikat muodostetaan tekemisen mukaan riippumatta yrityksen vastuualuerajoista. (Vehmanen & Koskinen 1997, 92–93)

Kustannuspaikkalaskennassa selvitetään kustannuspaikkojen kustannukset ja kustannuspaikoilla aikaansaatuisten suoritteiden määrät. Suoritteiden määrät tai toisin sanoen toiminta-aste mitataan soveltuvalla mittayksiköllä. Kustannusten selvittämiseksi on selvitettävä, miten kustannukset kohdistetaan. Kustannusten kohdistamisessa kustannuspaikoille tulisi pääasiassa noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Sen noudattaminen ei kuitenkaan aina ole mahdollista ja taloudellista. Esimerkiksi hallintokustannusten kohdistaminen kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaan ei yleensä ole hyöty-kustannussuhteen kannalta järkevää. Tällöin kohdistamisessa käytetään jäljittämisen sijaan jakamista, joka perustuu sopimiseen. Jos halutaan noudattaa vain aiheuttamisperiaatteen mukaista kustannusten kohdistamista, ei kustannusten jakamista käytetä ollenkaan. Suoritekohtaisen laskennan kannalta myös muita kuin aiheuttamisperiaatteen mukaisia erilliskustannuksia kohdistetaan kustannuspaikoille, kun esimerkiksi halutaan tiedottaa kustannuksista, jotka kustannuspaikan tulee pystyä kattamaan omien erilliskustannusten lisäksi. Kustannusinformaation käyttötarkoitus siis vaikuttaa kustannusten ryhmittelyyn. (Vehmanen & Koskinen 1997, 94–98)

Kustannusten kohdistamiselle voi olla useita tarkoituksia, jotka ovat samalla yleisesti perusteluita kustannusten kohdistamiselle. Se antaa informaatiota taloudellisia päätöksiä varten, motivoi johtoa ja työntekijöitä, sen avulla voidaan perustella kustannuksia tai mitata tuloja ja varoja ulkoisia sidosryhmiä varten. Kustannusten kohdistamisen tarkoitus tulisi päättää ensin, ja vasta sen jälkeen voidaan valita kriteerit ja tavat, joilla kustannuksia kohdistetaan. Kohdistamisen tarkoitus määrää siten sen teknisen toteutuksen tavat. (Horngren ym. 2003, 483–484)

Välittömät kustannukset voidaan osoittaa tuotteelle suoraan. Välilliset kustannukset taas on kohdistettava tuotteille tietyn jako- tai jäljitysperusteen mukaan. Käytännössä tietyn ajanjakson välilliset kustannukset jaetaan ajanjakson jakoperusteen määrällä. Ajanjaksoksi valitaan pidempi periodi kuin viikko tai kuukausi, koska siten voidaan

eliminoida jaksoittaisten määrän ja kustannusten vaihteluiden vaikutus tuotelaskelmassa. (Horngren ym. 2003, 105)

Horngren ja ym. (2003, 484) esittävät neljä linjausta, joiden perusteella kustannusten kohdistaminen voidaan suorittaa. Objektiivisin ja henkilöstön kannalta uskottavin linjaus on syy-seuraus-suhde, toisin sanoen aiheuttamisperiaate, joka ohjaa selvittämään tekijät, jotka aiheuttavat resurssien kulutusta. Toinen linjaus on kustannusten jako saatujen hyötyjen perusteella. Hyötynä voidaan pitää esimerkiksi saatuja myyntituloja, joiden suhteessa kustannus jaetaan. Kolmas linjaus perustuu oikeudenmukaisuuteen. Sitä on kuitenkin vaikea toteuttaa ilman yhtä dominoivaa osapuolta, koska eri osapuolten käsitykset oikeudenmukaisuudesta voivat olla hyvin erilaiset. Neljäs linjaus kohdistaa kustannukset sen mukaan, kuinka hyvin kohde pystyy ne kattamaan. Tämän linjauksen mukaan kohteelle, jolla on suurin liikevoitto, kohdistetaan suurin osa kustannuksista. Eri kustannusten ja laskelmien kohdalla voidaan käyttää eri linjausta.

3.2.3 Suoritekohtainen laskenta

Suoritekohtaisen eli tuotekohtaisen kustannuslaskennan tuottamaa tietoa voidaan käyttää useisiin tarkoituksiin. Tietoa hyödynnetään muun muassa eri tuotteiden tulosvaikutusten selvittämiseen, tuotesuunnittelun tukena, yrityksen siirtohinnoittelussa, budjetoinnin apuna, hinnoitteluun ja kustannusrakenteiden ja niiden muutosten ymmärtämiseen. Se voi myös auttaa löytämään toiminnan tehostamisen kohteita (Vehmanen & Koskinen 1997, 98). Tuotekohtaisen kustannuslaskennan hyödyntämistilanteet ovat monipuolisia ja kulloisenkin käyttötilanteen tarpeet ohjaavat tuotekohtaisen kustannustiedon laatua ja yksityiskohtaisuutta. (Uusi-Rauva 1989, 7)

Tuotekohtainen laskelma voidaan tehdä joko katetuotto perusteisesti tai ottaen mukaan kaikki tuotteen kustannukset. Kaikkien kustannusten laskemista mukaan tuotekohtaiseen laskelmaan on perusteltu sillä, että pitkällä aikavälillä tuotteen hinnan on katettava kaikki tuotteesta syntyneet kustannukset ja siksi johdon tulisi saada kuva tuotteen kannattavuudesta suhteessa kaikkiin kustannuksiin. Lisäksi omakustannusarvon käyttämisen uskotaan vahvistavan hintavakautta, koska myyjien mahdollisuudet hinnanalennuksiin pienenevät. (Horngren ym. 2003, 423)

Suoritekohtaisten kustannusten kohdalla ensimmäinen päätöstilanne siis koskee sitä, mitä kustannuksia suoritteille kohdistetaan. Perinteisesti kohdistuspäätökseen on kolme ratkaisutapaa, joita kutsutaan minimikalkyyliksi, keskimääräiskalkyyliksi ja normaalikalkyyliksi. Minimikalkyyli ottaa suoritteen kustannuksiksi huomioon vain muuttuvat kustannukset. Muiden kustannusten oletetaan syntyvän toimintasuhteesta riippumatta ja siksi ne kohdistetaan ajanjaksolle, ei suoritteille. Tämä on realistinen oletus vain silloin, kun tehdään lyhyen aikavälin päätöksiä. Keskimääräiskalkyyliissä kohdistetaan suoritteille muuttuvien kustannusten lisäksi myös kiinteät kustannukset. Tällöin kaikkien kustannusten katsotaan johtuvan ajanjaksolla tehdyistä suoritteista. Se johtaa siihen, että keskimääräiskalkyylin antama arvo antaa eri tuloksia toiminta-asteen vaihdellessa, vaikka toiminnan kannattavuuteen ja taloudellisuuteen vaikuttavissa muissa tekijöissä ei tapahtuisi muutosta. Myös mahdollisen ylikapasiteetin kustannukset kohdistuvat ajanjaksolla tehdyille suoritteille. (Vehmanen & Koskinen 1997, 98–100)

Normaalikalkyylin avulla eliminoidaan keskimääräiskalkyyliin sisältyvä toimintasuhteen muutoksen vaikutus yksikkökustannuksiin. Siinä suoritteille kohdistetaan muuttuvat kustannukset toteutuneen toiminta-asteen mukaan ja kiinteitä kustannuksia normaalin toiminta-asteen mukaan. (Vehmanen & Koskinen 1997, 100–101) Kauden lopussa voidaan korjata suoritekalkyyliä kiinteillä kustannuksilla, jotka johtuvat normaalista toiminta-asteesta poikkeamisesta, jos halutaan päivittää suoritekalkyyli vastaamaan toteutuneita kustannuksia (Horngren ym. 2003, 114). Keskimääräis- ja normaalikalkyyli perustuvat olettamukseen, että pitkällä aikavälillä myös kiinteät valmistuskustannukset ovat tarpeen suoritteiden aikaansaamiseksi ja siksi ne tulee kohdistaa suoritteille. Edellä kuvatut kalkyyli ottavat huomioon vain tuotteen valmistuskustannukset. Jos yrityksen toiminnan kaikki kustannukset kohdistetaan lopullisille suoritteille, saadaan aikaan omakustannusarvo (OKA). Perinteisesti suuri osa muista kuin valmistuksen kustannuksista kohdistetaan suoritteille jakamalla. Tämä on ollut omakustannusarvon heikkous. Toimintolaskennan tavoitteena on muuttaa mahdollisimman suuri osa jaetuista kustannuksista jäljitetyiksi kustannuksiksi. (Vehmanen & Koskinen 1997, 100–101)

Suoritelaskennan laskentatekniikoiden kahta ääripäätä edustavat jakolaskenta (process costing) ja lisäyslaskenta (job order costing). Käytännön toteutukset saattavat seurata

niitä tai olla jonkinasteinen välimuoto. Perusmuodossaan jakolaskennassa jaetaan tietyn aikavälin kaikki kustannukset saman aikavälin aikana tuotettujen suoritteiden määrällä. Saatu suoritekohtainen kustannus on tarkka, koska jakolaskentaa käytettäessä tuotetut suoritteet ovat keskenään samanlaisia tai hyvin samankaltaisia. Parhaiten jakolaskenta soveltuu yhtenäistuotantoon, mutta sitä voidaan hyödyntää myös rinnakkaistuotannossa ja vaihtuvassa joukkotuotannossa. Lisäyslaskennassa suoritteet tai erä suoritteita ovat toisiin suoritteisiin nähden erilaisia. Jokaisen suoritteen tai suoriteryhmän kustannukset kerätään erikseen. Niiden toimintojen kustannukset, jotka liittyvät useaan suoritteeseen, kohdistetaan jakoperustetta käyttäen. (Horngren ym. 2003, 98–99; Vehmanen & Koskinen 1997, 101, 106–107)

3.3 Toimintolaskenta

Tekniikoita, joilla kustannustietoa hyödynnetään ja muokataan tarpeeseen sopivaan muotoon, on useita. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan näkökulmasta ne voidaan jakaa kahteen osaan: perinteiseen kustannuslaskentaan ja toimintolaskentaan. Näiden kahden keskeisin ero perustuu tapaan, jolla yleiskustannukset kohdistetaan laskentakohteille. Perinteisessä kustannuslaskennassa kustannuspaikkana, jonka kautta kustannukset kohdistetaan tuotteille, on vastuualue. Toimintolaskennassa kustannuspaikkana on toiminto. (Vehmanen & Koskinen 1997, 86, 127). Toimintolaskenta on viimeisen 15 vuoden aikana haastanut edellä esitetyn niin sanotun perinteisen kustannuslaskennan. Toimintolaskennan on sanottu tuottavan parempaa tuotekohtaista tietoa. Erityisesti välillisten kustannusten kohdistaminen on toimintolaskennassa suoritettu tarkemmin kuin perinteisissä kustannuslaskentamalleissa. Laskentajärjestelmän ei tulisi kuitenkaan olla tarkempi kuin toiminnan kannalta on järkevää. Lisäksi yrityksen konteksti saattaa asettaa rajoituksia mahdollisten järjestelmien määrälle ja osaltaan vaikuttaa sopivan laskentatavan valintaan.

Vehmanen ja Koskinen (1997, 125) mukaan toimintolaskenta on kustannuspaikkalaskennan erikoistapaus. Siinä vastuualueiden sijaan kohdistetaan resurssien käyttö toimintoille ja toiminnoilta tuotteille. Toimintolaskennassa käytetään mahdollisimman pitkälle joko välitöntä kustannusseurantaa tai resurssikulutuksen jäljittäviä kohdistimia. Kustannusten jakamista pyritään välttämään. Sekä

toimintolaskennassa että perinteisessä kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteille jäljittämisen avulla eli syy-seuraussuhteen kautta. Välilliset kustannukset kohdistetaan perinteisessä kustannuslaskennassa yleensä jakamalla eli sopimuksenvaraisesti ilman syy-seuraussuhdetta. Toimintolaskennassa myös välilliset kustannukset pyritään kohdistamaan jäljittämällä. Toiminnot, jotka ovat toimintolaskentajärjestelmässä kustannuspaikkoja, perustetaan tekemisen perusteella. Laskentamallin tarkoituksesta riippuu, kuinka monta toimintoa tarvitaan. (Vehmanen & Koskinen 1997, 125–127)

Toimintolaskentamalli on kaksivaiheinen. Ensin yrityksen resurssit kohdistetaan toiminnoille resurssikohdistimien avulla. Toiseksi resurssit kohdistetaan toiminnoilta tuotteille toimintokohdistimien avulla. Toimintohierarkia määrittää, minkä tasoinen toimintokohdistimen tulisi olla. Yleisesti toimintolaskennassa käytetään nelitasoista hierarkiaa. Hierarkian ensimmäinen taso on yksikkötaso. Yksikkötason kustannukset koskevat jokaista tuotettua tuotetta. Kustannus on yksikkötason kustannus vain, jos kustannukset kasvavat yksiköiden määrän kasvaessa. Toisen tason kustannukset liittyvät erätasoon. Erätason toiminnoissa syntyvät kustannukset kohdistuvat tuote-eriin. Erätason kustannusten kasvu liittyy erien määrän kasvuun. Kolmannen tason toimintojen kustannukset ovat tuotetason kustannuksia. Ne eivät liity tuotteen määrään vaan siihen, että tuotenimike on yleensä olemassa. Suunnittelukustannukset ovat esimerkki tuotetason kustannuksista. Viimeisenä hierarkian tasona ovat ylläpitokustannukset. Ne tukevat koko yritystä eikä niitä voida jäljittää tuotteille tai erille. Jos ylläpitokustannukset halutaan kohdistaa tuotteille asti esimerkiksi johdon toivomuksesta, tapahtuu se jakamalla. (Horngren ym. 2003, 143–144)

Toimintolaskenta ei välttämättä ole paras mahdollinen laskentajärjestelmä, vaikka se on saanut paljon huomiota muiden laskentatekniikoiden kustannuksella. Yrityksen konteksti vaikuttaa siihen, kannattaako toimintolaskentaa harkita yrityksen laskentajärjestelmäksi. Toimintolaskennasta saavat eniten hyötyä ne yritykset, joiden kustannuksista suurin osa muodostuu välillisistä kustannuksista ja joilla on paljon tukitoimintoja. Kun kustannukset muodostuvat pääosin välittömistä kustannuksista, antavat perinteiset laskentajärjestelmät samanlaisia tai hyvin lähellä olevia tuloksia toimintolaskentaan nähden. Tämän takia toimintolaskennan implementointi yritykseen ei tuo merkittäviä lisähyötyjä. Toinen syy, jonka vallitessa toimintolaskenta tuottaa

perinteistä laskentajärjestelmää tarkemman tuloksen, liittyy tuotevalikoiman monipuolisuuteen. Kun yritys tuottaa monia ja keskenään erilaisia tuotteita, toimintolaskenta auttaa saavuttamaan tarkemman kustannusjaon tuotteiden kesken. (Kaplan & Cooper 1998, 100–102)

3.4 Kapasiteetin käsittely kustannuslaskennassa

Vehmasen ja Koskisen (1997, 223) mukaan tuotannon tekijän tai resurssin kapasiteetti tarkoittaa sen enimmäistuotosta ajanjakson kuluessa. Kaikilla resursseilla, joilla on suorituskykyä, on myös kapasiteetti. Siten koneilla, laitteilla, rakennuksilla ja ihmisillä on kaikilla oma kapasiteettinsa. Kustannuslaskennassa kapasiteetin huomioiminen mahdollistaa kustannusten kohdistuksen käyttämättä jääneelle kapasiteetille ja sitä kautta esimerkiksi hukan ja tuhlaamisen hinnoittelun. Ongelmaksi kapasiteetin käytössä kustannuslaskennassa saattaa muodostua resurssien kustannusten kohdistaminen resurssia käyttäville tuotteille ja palveluille. Kapasiteettiresurssin kustannuksiksi sisällytetään poistot sekä mahdollisesti myös kunnossapitokustannukset ja koneiden ja laitteiden valmiuskustannukset. Kun resurssi muodostuu henkilöstöstä, voidaan sen kapasiteetikustannuksiksi laskea heidän palkkansa. Kapasiteetin huomioimisella kustannuslaskennassa voidaan parantaa kapasiteettiresurssien hallintaa. (Vehmanen & Koskinen 1997, 223-224)

Tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa kapasiteettia voidaan käyttää ilmaisemaan volyyymia kohdistettaessa kustannuksia tuoteyksikölle. Toinen vaihtoehto, jolla voidaan ilmaista volyyymia on toiminta-aste. Kumpikin voidaan kvantifioida kolmella tavalla:

- Teoreettinen kapasiteetti on enimmäistuotos, jonka yksikkö voi aikaansaada ideaaliolosuhteissa annetun ajanjakson kuluessa.
- Tavoitekapasiteetti on enimmäistuotos, jonka yksikkö voi aikaansaada ideaaliolosuhteissa silloin, kun osa annetusta ajanjaksosta hyväksytään hukkaajaksi. Tästä on esimerkkinä toimiminen kahdessa vuorossa kolmen vuoron sijaan. Yhden vuoron pituinen aika ja tuotos hyväksytään silloin hukattavaksi.
- Käytännön kapasiteetti on se enimmäistuotos, jonka yksikkö voi aikaansaada käytännössä, annettuna ajanjaksona, kun osa tavoitekapasiteetista hukataan, esimerkiksi laadullisesti kelpaamattoman työn johdosta.

- Normaali toiminta-aste on yksikön pitkän aikavälin keskimääräinen tuotos. Tässä kvantifioinnissa ei oteta yksikön potentiaalista tuotosta huomioon, vaan hukka ja käyttämätön kapasiteetti nähdään osaksi normaalia toimintaa, eikä niiden vaikutuksia kustannuksiin huomioida erikseen.
- Budjetoitu toiminta-aste on suunniteltu tuotoksen määrä.
- Toteutunut toiminta-aste on tietyllä ajanjaksolla toteutunut tuotoksen määrä.

Tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa käytetty kapasiteetti tai toiminta-aste vaikuttaa tuotteelle kohdistettaviin kustannuksiin. Valittua volyymin kvantifiointia käytetään jakajana, kun selvitetään tuotteelle kohdistettavaa kustannusta per tuotos tai aika. Esimerkiksi 12 000 euron kapasiteetikustannukset jaetaan käytännön kapasiteetilla 5000 tuntia, jolloin tuotteelle kohdistetaan kustannuksia 2,40 euroa per tunti. (Vehmanen & Koskinen 1997, 224-226)

Yrityksessä käytettävän kapasiteettikäsitteen valitseminen riippuu useasta tekijästä. Johdon on otettava huomioon muun muassa seuraavat tekijät: vaikutus tuotekohtaiseen laskentaan ja kapasiteetin hallintaan, vaikutus hinnoittelupäätöksiin, suorituksen mittaukseen, tilinpäätökseen, lain ja muiden säännösten vaatimukset ja erityisesti valitun kapasiteettikäsitteen arvon ennustamisen vaikeus. Budjetoidun toiminta-asteen tai toteutuneen toiminta-asteen käytössä pidetään hyvänä sitä, että kaikki kustannukset tulevat kohdistettua ja raportoitua vastuualueittain. Kuitenkin budjetoidun toiminta-asteen käyttäminen saattaa johtaa suuresti vaihteleviin ja vääristyneisiin tuotekustannuksiin sekä virheellisiin päätöksiin. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan kannalta käytännön kapasiteetin etu on, että sitä käytettäessä pystytään jakamaan kapasiteetti ja siitä syntyneet kulut käytettyyn ja käyttämättömään osaan. Myös hinnoittelupäätöksissä on huomioitava ostajien olevan valmiita maksamaan vain siitä osasta kapasiteettia, mitä on käytetty tuotteen valmistamiseen. Käytännön kapasiteetin arvioimisessa tarvitaan tietoa kapasiteetin tarjonnasta. (Horngren ym. 2003, 301–305, Vehmanen & Koskinen 1997, 226-228)

4 KESKI-UUSIMAA OY

4.1 Keski-Uusimaa Oy:n esittely

Keski-Uusimaa Oy on Keski-Uusimaa konsernin emoyhtiö. Konserniin kuuluu 12 tytärtä (Liite 1), konsernilla on toimintaa Uusimaalla Tampereella, Turussa ja Päijät-Hämeessä (Liite 2) ja konserni julkaisee 5 tilattavaa, 18 ilmaisjakelu-, 3 ammatti- ja 3 erikoislehteä (Liite 3). Lisäksi konsernilla on neljä painoa: lehtipaino Keski-Uusimaassa Tuusulassa, Länsi-Uusimaan paino Lohjalla, arkkipaino Uusimaassa, Porvoossa ja arkkipaino Riihimäen Kirjapainossa, Riihimäellä. (Tervetuloa taloon opas 2004) Sijainnin tärkeyden ja historian vuoksi konsernin tytäryritykset sijaitsevat paikkakunnalla, jossa niiden lehdet ilmestyvät. Tämä on tuonut moniportaisuutta ja raskautta konsernirakenteeseen. Tulevaisuudessa moniportaisuutta ollaan karsimassa niin, että tuotteiltaan samanlaiset yritykset siirretään saman valvonnan alle ja mahdollisesti yhdeksi yritykseksi. Käytännössä konserniin muodostuu silloin tilattavien lehtien, kaupunkilehtien (ilmaisjakelulehdet) ja painojen toiminta-alueet. (Haastattelu Hämäläinen, 4.4.2005)

Keski-Uusimaa Oy on 1918 perustettu perheyhtiö, jonka omistaa 95 %:sti kauppaneuvos Eero Lehti perheineen. Yhtiön pääkonttori sijaitsee Tuusulassa. Keski-Uusimaa Oy kustantaa kahta sanomalehteä: Keski-Uusimaata ja Sipoon Sanomia. Sanomalehti Keski-Uusimaa on seitsemäpäiväinen sanomalehti, jonka levikki on lähes 22 000. Sipoon Sanomat ilmestyy kerran viikossa ja sen levikki on 4 000 kappaletta. Keski-Uusimaalla on myös lehtipaino, joka on erikoistunut tabloid- ja sanomalehtipainamiseen. Yritykseen kuuluu lisäksi kaikkia konsernin lehtiä myyvä ilmoitusmyyntiyksikkö Mediatalli sekä telemyyntiä toteuttava Numerohai. Henkilökuntaa yhtiöllä on 177. Yhtiön toiminta suuntautuu kolmeen asiakaskuntaan: tilaajin, ilmoittajiin ja lehtipainon asiakkaisiin. Yhtiö on jaettu osastoihin, joita ovat toimitus, markkinointi (levikki- ja ilmoitus-), paino, taloushallinto, yleishallinto, Mediatalli ja Numerohai. (Tervetuloa taloon opas 2004)

Keski-Uusimaa konserni sijoittuu hyvin alan muiden keskisuurten sanomalehtikustantajien keskuudessa. Balance Consulting Oy:n (2004a) tekemän

tilinpäätösanalyysin mukaan Keski-Uusimaa konsernin taloudellinen tila on erinomainen. Luokitus on kahtena edellisellä vuonna, 2002 ja 2001, ollut hyvä, ja vuonna 2003 konserni nousi jälleen parhaaseen luokkaan. Vuoden 2003 tilinpäätösanalyysin mukaan konsernilla on hyvä tulos, vahva rahoitusrakenne, matala rahoitusrasite ja hyvä velanhoitokyky. Balance Consultingin (2004b) tilinpäätösanalyysien perusteella tekemän keskiuurten sanomalehtien kustantajien benchmarkingin mukaan Keski-Uusimaa sijoittuu parhaiten menestyvään puolikkaaseen, joiden luokitus on erinomainen. Muut benchmarkingiin osallistujat olivat joko hyvällä tai tyydyttävällä tasolla.

4.2 Keski-Uusimaan strategia

Keski-Uusimaan strategia ja tavoitteet perustuvat koko konsernin strategiaan. Konsernin liikeideana on olla sanomalehtien ja muiden painotuotteiden kustantaja ja painopalveluiden tuottaja sekä olla mukana myös näitä liiketoimintoja tukevissa hankkeissa. Strategisena tavoitteena on saavuttaa lehtien toimintaympäristössä hallitseva markkina-asema. Tämä tarkoittaa, että lehtien on oltava luetuimpia lehtiä omilla markkina-alueillaan. Markkinaosuutta saavutetaan lehtien korostetulla paikallisuudella, mutta ilmoittajille pyritään tarjoamaan myös yhtenäinen ilmoitustuote (konsernipaketti). Konsernin arvoina ovat ketteryys, joustavuus ja nuukuus. (Tervetuloa taloon opas 2004)

Konsernin strategia vastaa Uudenmaan tilanteeseen. Uudellamaalla on pitkään ollut useita tilattavia lehtiä, joista yksikään ei ole ottanut määräävää asemaa Uudenmaan maakuntalehtenä. Nämä neljä lehteä ovat Helsingin Sanomat, Keski-Uusimaa, Länsi-Uusimaa ja Itä-Uudellamaalla ilmestyvä Uusimaa. Sitten Helsingin Sanomat on laajentunut valtakunnalliseksi lehdeksi. Neljän tilattavan lehden ilmestyminen ja menestyminen Uudellamaalla johtuu maakunnan hajanaisuudesta. Uudellamaalla ei ole yhtenäistä maakuntahenkeä, jonka äänitorvena voisi toimia yksi maakuntalehti, kuten muualla Suomessa on tapahtunut. Uudenmaan asukkaat eivät siten ole yhtenäinen tilaajakunta. Kuitenkin Uuttamaata yhdistää maantieteellinen läheisyys Helsinkiin. Uudellamaalla onkin yhtenäiset ilmoitusmarkkinat. Keski-Uusimaan strategiana on kattaa kummatkin markkinat useamman lehden ketjulla. Lehdet palvelevat lukijoita

omilla paikallisilla sisällöillään, kun taas yhtenäisempiä ilmoitusmarkkinoita voidaan palvella kaikki lehdet kattavalla ilmoitusketjulla. Tilattavien lehtien kattamien alueiden lisäksi on muut alueet katettu kaupunkilehdillä, eli ilmaisjakelulehdillä. (Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Keski-Uusimaa konserni saavutti vuoden 2004 aikana kattavan lehtiverkoston myös Länsi-Uudellamaalla, kun konserniin ostettiin Janton-konsernin lehtiryhmä sisältäen yhden tilattavan lehden, Länsi-Uusimaan, ja seitsemän ilmaisjakelulehteä. Mahdollisuus ostoon ja sen toteuttaminen olivat konsernille luonnollista strategian mukaista kehitystä. Nyt konserni kattaa lehdillään koko Uusimaan. Konsernin laajentumisella Tampereelle, Turkuun ja Päijät-Hämeeseen haetaan kasvua ja yhtenäisen ilmoitusketjun hyödyntämistä. Konsernin tavoitteena on edelleen hallitusti hoitaa ja kehittää lehtiketjua. Konsernin strategiaa voi luonnehtia kasvu- ja tuloshakuiseksi. Paikallisuus ja kustannusjohtajuus ovat keinoja strategian saavuttamiseksi. (Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Muulla maailmassa lehden menestystä on haettu lehtikoon muuttamisella pieneen sanomalehtikokoon, tabloidiin. Keski-Uusimaa konserni on lehtikoon pienentämisen sijaan yhdenmukaistanut lehtiensä kokoa muuttamalla lähes kaikki lehtensä isompaan sanomalehtikokoon, broadsheetiin. Isommalla lehtikoolla painotetaan lehtien imagoa nimenomaan sanomalehtinä sekä haetaan etua ilmoittajille. Ilmoitus voidaan myydä edullisemmin useampaan konsernilehteen, kun se tehdään samaan kokoon. (Holmroos, Keski-Uusimaa 9.4.2005)

Konsernin tavoitteena on olla alan parhaimmassa neljänneksessä omassa kokoluokassaan (Haastattelu Hämäläinen 3.4.2005). Konsernin pitkän tähtäimen pääoman tuottotavoite on yli 20 %. Jokaisen konserniyhtiön ja tulosityksikön liikevoittoprosentin tulee saavuttaa vähintään 10 % ja vahvimilla alueilla 20 %, kun yksikkö on saavuttanut toiminnassaan kypsän vaiheen. Investoinnit rahoitetaan pitkällä tähtäyksellä tulorahoituksella. (Tervetuloa taloon opas 2004)

Tavoite hallitsevasta markkina-asemasta saavutetaan kustannettavien lehtien osalta lukijalähtöisyydellä, joka tavoitetaan paikallisella ja lukijalle läheisellä sisällöllä. Käytännössä tämä näkyy vahvana toimituksena, joka tekee nimenomaan paikallisia

artikkeleita. Olennainen osa lukijaa palvelevaa sisältöä ovat ilmoitukset. Lehtien kilpailukyvyistä huolehditaan aktiivisesti reagoimalla kilpailutilanteen muutoksiin ja etsimällä kustannustehokkaampia toimintatapoja. Konsernisynergiaetuja hyödynnetään erityisesti sisältötuotannossa, markkinoinnissa ja uusien tapojen oppimisessa. Paikallisuuden, dynaamisuuden ja sijainnin avulla torjutaan uhka kilpailijoiden markkina-aseman vahventumisesta, jämähtämisestä menneeseen ja hyvien työntekijöiden menettäminen. Tavoitteena on kuulua kustannus- ja painoalan parhaiten tuottavien ja menestyvien joukkoon niin tuloksen kuin menetelmienkin suhteen. Strategiaa kuvaavana iskulauseena on: ” Paras ilmoitusväline on se, joka tavoittaa halutun kohderyhmän parhaiten ja edullisimmin sekä on alueensa luetuin ja kiinnostavin lehti.” (Tervetuloa taloon opas 2004)

Keski-Uusimaan strategia on kasvu- ja tuloslähtöinen. Strategiassa on huomioitu hyvin Keski-Uusimaan toimialaympäristö, kuten Simonsin (1987, ks. luku 2.4.5) tutkimuksen mukaan tulisikin tehdä yrityksen tehokkuuden säilyttämiseksi. Markkina-aseman ylläpito ja kasvattaminen lähtee kustannustoiminnassa paikallisesta sisällöstä. Ulkoisten tekijöiden muokkaaminen, kuten erilainen lehtikoko tai paperilaatu, ei tuo etua, jota muut eivät pystyisi helposti kopioimaan käyttöönsä. Keskittyminen paikalliseksi mediaksi Keski-Uudellamaalla asemoi Keski-Uusimaa lehden tavalla, joka kohdistaa juuri paikallisten tilaajien ja ilmoittajien mielenkiinnon lehteen. Lehden laadun ollessa yksi lehden menestystekijä voidaan luvussa 2.4.5 esitettyjen kontingenssitutkimusten tulosten perusteella olettaa, että yrityksen valvontajärjestelmien tulisi olla monipuolista ja ajantasaista informaatiota välittäviä. Tämä saavutetaan Keski-Uusimaassa osastojen läheisyyden mahdollistaman vuorovaikutuksen ja osastojen omien informaatiojärjestelmien kautta. Yrityksen kannattavuudesta huolehtiminen kireässä kilpailutilanteessa vaatii lehden kiinnostavuudesta huolehtimisen lisäksi myös kustannusseurantaa. Kustannustehokkuudella saadaan tuotoista mahdollisimman suuri osa säilymään yrityksen katteessa. Strategian toteuttaminen edellyttää näkyvyyttä Keski-Uudellamaalla ja tarkkuutta resurssien käytössä. Kontingenssiteoreettisten tutkimusten tulosten pohjalta kustannustehokkuus vaatii valvontajärjestelmiltä perinteisempää kustannusvalvontaa ja tavoitteiden seurantaa. Keski-Uusimaan tuotekohtainen kustannuslaskenta tuo laadullisen informaation rinnalle kustannusinformaatiota, joka palvelee monipuolista tiedon tarvetta sekä kustannusvalvontaa. Laskentatoimen teknisessä ratkaisussa keskittyy tällöin

mielenkiinto realistiseen ja helposti käytettävään kustannusseurantaan, joka ohjaa operatiivista johtoa kehitystoimenpiteissä, mutta ei lisää informaation määrää tarpeettomasti.

4.3 Kilpailutilanne

Toisin kuin useilla maakuntalehdillä Keski-Uusimaan levikkialue on voimakkaasti kilpailtu. Tämä on johtanut Keski-Uusimaan aggressiiviseen ja aktiiviseen asenteeseen. Yrityksessä ja koko konsernissa pidetään omasta markkinaosuudesta kiinni ja aktiivisesti etsitään uusia mahdollisuuksia. Kilpailuun ei ole erityisesti haastettu ketään, vaan ympäristön mahdollisuuksia on hyödynnetty ja markkinaosuutta pyritty lisäämään. (Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Keski-Uusimaalla on vain yksi merkittävä kilpailija, Sanoma Oy. Myös muiden medioiden tiedetään ottavan osansa mainosmarkkinoista ja lukijoiden ajasta. Muiden medioiden aiheuttamaan kilpailuun Keski-Uusimaa konserni on vastannut laajentamalla toimintaansa niihin uusiin medioihin, joiden uskotaan olevan hyödyllisiä. Esimerkiksi osuudesta radiokanavassa luovuttiin juuri, koska konsernissa ei koettu radiotoiminnalla ja kustannustoiminnalla olevan yhtenäistä hyötyä. Internet liiketoiminnassa konserni on toiminut seuraajana. Muiden medioiden ei uskota voivan heikentää sanomalehden asemaa mainostajana ja sisällöntuottajana lähiaikoina. (Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Sanoma Oy kilpailee Keski-Uusimaan kanssa sekä tilattavilla sekä ilmaisjakelulehdillään. Keski-Uusimaan päätoimittaja Pentti Kiiski pitää kilpailutilannetta erittäin kireänä. Keski-Uudellamaalla sanomalehti Keski-Uusimaa on Sanoman pääkilpailija. Kilpailukeinona käytetään ilmoitushintaa, mutta Kiisken mukaan voittajan ratkaisee lehden sisältö, ei ilmoitusten tai lehden hinta. Kilpailun voittaja on se, joka saa eniten lukijoita. Lukijoiden perässä tulevat ilmoittajat, jotka tuovat lehdelle ilmoituseuroja. Lukijan päätökseen tilata lehti ja pysyä tilaajana vaikuttaa lehden sisältö. Lisäksi ilmoittajat katsovat ilmoitusta harkitessaan lehden jakelumäärää. Luonnollisesti ilmaisjakelulehden jakelumäärä on aina suurempi

tilattavaan lehteen verrattuna. Tilattavan lehden onkin panostettava mielenkiintoiseen ja ajankohtaiseen sisältöön. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005)

Sanoman ilmaisjakelulehden tullessa kilpailemaan ilmoitumyynnistä Sanoman tilattava lehti Helsingin Sanomat kilpailee Keski-Uusimaa lehden kanssa myös tilaajista. Helsingin Sanomat on käyttänyt Keski-Uudellamaalla hyvin aggressiivista hinnoittelua myyden tilauksia alle 50 % normaalihinnasta. Näin alhaisella hinnalla myytyjä tilauksia ei lasketa lehden levikkiin mukaan. Kiiski ja Hämäläinen uskovat Sanoman tarkoituksellisesti pyrkivän vahingoittamaan alhaisella hinnoittelulla Keski-Uusimaa lehteä. Sanoma on ottanut Keski-Uusimaan lehtien laajentumisen Helsingin Sanomien levikkialueella kilpailuhaasteena, johon se nyt vastaa. Sanoma pyrkinee täyttämään lukijoiden paikallisuutistarpeet ilmaisjakelulehdillään ja kotimaan ja ulkomaan uutistarpeet Helsingin Sanomien viikonloppunumeroilla. Lehdet kilpailevat lukijan vähästä ajasta lukea lehtiä. Helsingin Sanomien toimet tähtäävät lehden julkaisemisen turvaamiseen. Keski-Uusimaa konsernin ilmaisjakelulehdet Vantaan Sanomat, Helsingin Uutiset ja Länsiväylä ilmestyvät pääkaupunkiseudulla, joka on Helsingin sanomien ydinlevikkialuetta. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005; Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Sanoman resurssit kustantaa sanomalehtiä ovat Keski-Uusimaahan verrattuna suuremmat. Siksi Sanomalla on tietyllä alueella varaa tavoitteensa saavuttaakseen useampaan tappiolliseen vuoteen. Kireä kilpailutilanne pakottaa muut kustantajat kustannustehokkuuteen ja johtaa kontingenssitutkimusten tulosten (ks. luku 2.4.5) mukaan perinteisten, muodollisten valvontamenetelmien käyttöön. Reaalikustannuksia on pudotettava vuosi vuodelta. Keski-Uusimaa on pyrkinyt tähän muun muassa tiiviillä sivutäytöllä: yhdelle sivulle mahdutetaan mahdollisimman paljon sisältöä kuitenkin vaikeuttamatta lukijan lukukokemusta. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005)

Pääasiassa kilpailua käydään markkinaosuudesta. Kilpailukeinoina on käytetty hintaa ja sisältöä. Sanoman ja Keski-Uusimaan kilpailutilanne on kasvattanut lehtien asiakkaiden neuvotteluvoimaa. Sanoman tarjotessa alhaisia hintoja, voivat asiakkaat vaatia Keski-Uusimaaltakin alhaisia hintoja. Toisaalta tilaaja-asiakkaiden kohdalla neuvottelu käydään aamukahvipöydässä, jossa tilaaja harkitsee, onko lehden sisältö hänelle sen hinnan arvoinen. Myös ilmoitusasiakkaiden kanssa neuvotellaan hinnoista. Ilmoitusten

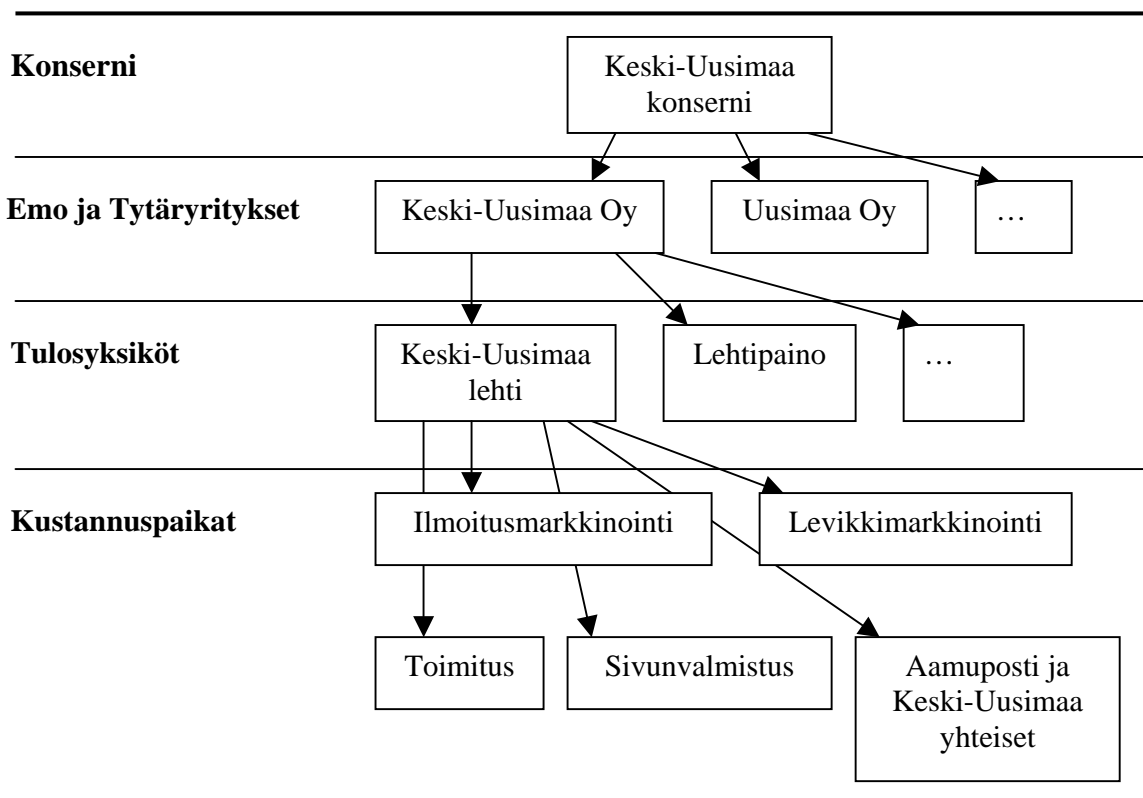
hinnat ovat Keski-Uudellamaalla keskimäärin alhaiset kilpailun johdosta. Varsinainen kilpailu käydään siten laadusta, joka näkyy virheettömänä työnä ja painatuksena sekä hyvinä toimitusaikoina. Myös ilmoitusmyyjien on oltava luotettavia ja paikallisten ilmoittajien keskuudessa näkyviä. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005; Haastattelu Hämäläinen, 3.4.2005)

Keski-Uusimaan toimiala, sanomalehtien kustannustoiminta, on saavuttanut tilattavien lehtien osalta kypsän vaiheen, jota Keski-Uudellamaalla leimaa kuitenkin voimakkaasti kilpailtu ympäristö. Siten yrityksen ja lehden kohtaama ympäristö on dynaaminen, mutta kilpailun keskittyminen vain kahden tahon, Keski-Uusimaan ja Sanoman, väliseksi vähentää yritysten kohtaamaa epävarmuutta. Ympäristön vähintäänkin osittainen hallittavuus ja ennalta-arvattavuus on mahdollistanut Keski-Uusimaan aktiivisen, jopa aggressiivisen, asenteen ympäristöönsä. Kilpailussa käytetyt toimintatavat, jotka ovat olleet sekä aktiivisia että reagoivia (ks luku 2.4.5), viittaavat kilpailijoiden tuntevan yritys ympäristönsä luonteen, mutta ei täysin estä ennalta-arvaamattomien liikkeiden tekoa. Kilpailua käydään markkinaosuudesta niin tuotteen laadun kuin hinnankin kautta. Tilanne on vahvistanut asiakkaiden neuvotteluvoimaa, mikä näkyy lehden ja ilmoitusten hinnoissa. Tällaisessa ympäristössä oman yrityksen toimintojen hallitseminen strategian toteuttamiseksi muodostuu tärkeäksi. Kontingenssiteoreettisten tutkimusten mukaan muodolliset laskentatoimen ratkaisut, kuten laskelmat ja budjetit olisivat parhaita kireän ympäristön hallitsemiseksi. Laskelmilta odotetaan erityisesti informatiivisuutta ja oikeellisuutta Uusien toimintatapojen ja kustannussäästöjen kehittämiseksi laskentatoimen tulee pystyä erittelemään informaatiota mielekkäällä tavalla ja siten osoittamaan kehityskohteita. Erityisesti kustannusten seuranta saa merkityksellisen aseman, kun kilpailu vaikuttaa olennaisesti myyntihintoihin.

4.4 Raportoinnin nykytila ja kustannusten rekisteröinti

Keski-Uusimaa Oy:n toiminnan seuranta perustuu koko yhtiön seurannan lisäksi tulosityksiköiden seurantaan. Tulosityksiköjä ovat Keski-Uusimaa lehti; Sipoon Sanomat lehti; telemyynti yksikkö, Numerohai; koko konsernin lehtiin ilmoituksia myyvä yksikkö, Mediatalli; lehtipaino ja hallinto. Yksiköt on tarvittaessa jaettu pienempiin

kustannuspaikkoihin (Kuvio 3). Keski-Uusimaa lehti –yksikkö koostuu ilmoitusmarkkinoinnin, levikkimarkkinoinnin, toimituksen sekä Keski-Uusimaa lehden ja Aamuposti lehden yhteisten tuottojen ja kustannusten kustannuspaikasta. Toimituksen kustannuspaikalla on toimituksen lisäksi sivunvalmistuksen kustannukset. Vuoden 2005 alusta sivunvalmistus on eriytetty omalle kustannuspaikalleen. Kustannuspaikkajako perustuu pitkälle vastualuejakoon, joka pohjautuu tuotantoprosessiin. Ilmoitus- ja levikkimarkkinoinnilla, toimituksella ja sivunvalmistuksella on kullakin omat päällikkönsä, jotka vastaavat osastojen toiminnasta. Päätoimittaja vastaa toimituksen lisäksi koko lehden tuloksesta ja toiminnasta. Päätoimittajan johdolla osastojen päälliköt, talousjohtaja, tietohallintopäällikkö ja Keski-Uusimaan toimitusjohtaja käsittelevät lehden toimintaa lehtijohtoryhmässä, joka kokoontuu kerran kahdessa viikossa. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005)



KUVIO 3 Keski-Uusimaa konsernin organisaatiorakenne

Tuotot ja kustannukset rekisteröidään kirjanpitoon asianmukaisille tileille ja kustannuspaikoille kohdistettuna. Tulosityksikön tai yksittäisen kustannuspaikan tuotot ja kustannukset voidaan erotella kuukauden tarkkuudella Kirjanpidon järjestelmästä on mahdollista erotella informaatiota monipuolisesti niin tileittäin kuin kustannuspaikoittainkin. Myynneistä löytyy informaatiota kirjanpidon lisäksi ilmoitusmyynnin ja tilausmyynnin järjestelmistä. Ilmoitusmyynnin informaatiojärjestelmästä voidaan erotella myynnit lehdittäin, lehtinumeroitain, asiakkaittain ja myyjittäin. Järjestelmästä saadaan myös informaatiota vielä ilmestymättömien lehtien varaustilanteista.

Yrityksessä tehdään budjetti vuosittain kustannuspaikka-tasolle asti jaettuna. Budjetti on tehty enemmän tavoitteelliseksi kuin varmaksi. Sillä ei kuitenkaan ehditä reagoimaan kaikkiin tulevan vuoden aikana tapahtuviin muutoksiin, joita kasvustrategiaa noudattavassa yrityksessä tapahtuu. Siksi yrityksessä pyritään pysymään muutosten mukana tarttuen mahdollisuuksiin ja torjuen uhat. Budjetti on silti tavoite, joka tulisi saavuttaa ja erot siihen selvittää. Budjetilla onkin vahva asema seurannassa. (Haastattelu Hämäläinen, 4.4.2005) Toteuman ja budjetin välistä eroa seurataan kuukausittaisilla tulosraporteilla, jotka noudattavat tuloslaskelman muotoa. Raportilla seurataan myös toteuman suhdetta edelliseen vuoteen ja arviota koko vuoden toteumasta. Syksyllä 2004 hankitun uuden raportointiohjelman myötä on vuonna 2005 mahdollista toteuttaa uusia raportteja, jotka pohjautuvat kirjanpidon informaatioon.

Keski-Uusimaan raportointi on perustunut pitkälle tulosseurantaan kuukausitasolta aina vuosiseurantaan asti. Kirjanpidon ja raportoinnin järjestelmästä on mahdollista seurata tuottoja ja kustannuksia kustannuspaikka-, tulosityksikkö- ja yritysکوhtaisilla raporteilla. Raportteja on mahdollista muokata sisältämään määrätyt tilit ja suorittamaan laskutoimituksia. Raportteihin voidaan lisäksi liittää vertailutietoa edellisistä vuosista ja budjetista sekä laskea sarakkeiden välisiä eroja ja suhteita

Keski-Uusimaa konsernissa kannattavuusraportointi on talousosaston vastuulla. Markkinointi, toimitus ja paino tuottavat omista järjestelmistään raportteja, joiden avulla seurataan osastojen kehitystä, mutta vain talousosasto pystyy liittämään kannattavuusraportteihin informaatiota kustannuksista. Kuukausittain tehdään myyntiraportti ja tulosraportti. Raportit tehdään yrityksittäin sekä jaoteltuna

yksiköittäin. Isompien lehtien kohdalla yksi yksikkö koostuu yhdestä lehdestä, muuten yksikköön voi kuulua useampikin lehti. Tarvittaessa talousosasto tekee myös muita raportteja, jotka sisältävät tarkempaa informaatiota. Talousosaston tuottamaa informaatiota jaetaan lisäksi graafeina, joiden avulla voidaan välittää paljon informaatiota pienessä tilassa. Koska raporteilla jaettu informaatio on tärkeää, on talousosastolla kiinnitetty paljon huomiota siihen, että tieto on virheetöntä. Johdon pitää voida luottaa raporttien sisältöön. (Haastattelu Sundqvist 19.5.2005)

Kuukausittainen tulosraportti tehdään myös Keski-Uusimaa lehdestä. Raporttiin kootaan lehden kustannuspaikoille - toimitukseen, levikkiin, ilmoitusmarkkinointiin ja sivunvalmistukseen – kuukauden aikana osoitetut tuotot ja kustannukset. Lisäksi lehdelle osoitetaan sen osuus talousosaston kuluista. Raportti kertoo lehden kokonaistuotot ja -kustannukset kuukauden ajalta sekä kertymän vuoden alusta alkaen. Raporttiin on lisätty edellisen vuoden vastaavia lukuja ja arvio koko vuoden tuloksesta, jos loppuvuoden aikana saavutetaan budjettiin asetetut tavoitteet. Raportista johto saa tietoa lehden taloudellisesta menestymisestä lähihistoriassa. Tietoa voidaan käyttää tulevaisuutta koskevien päätösten apuna, mutta se ei varsinaisesti tue tulevaisuuden ennusteiden tai skenaarioiden tekoa. Lisäksi kuukausiraportti ei nykyisessä muodossaan esitä tietoa lehtinumerokohtaisesti.

4.5 Tavoitteet tuotekohtaiselle kustannuslaskelmalle

Operatiivinen johto tavoittelee tuotekohtaisella laskelmalla vertailtavuutta ja ennustettavuutta. Tuotteen kannattavuutta halutaan vertailla suhteessa eri ajanjaksoihin ja konsernin muihin tilattaviin lehtiin. Tuotekohtainen laskelma on eritelty kokonaisuus informaatiosta, joka kertoo lehden kannattavuudesta. Laskelman informaation tulee olla luotettavaa, mikä asettaa vaatimuksia erityisesti kustannusten kohdistamiselle. Laskelman toivotaan antavan realistisen kuvan lehden kannattavuudesta ja siten tuovan esiin parannusmahdollisuuksia. Tuotekohtainen laskelma olisi myös väline, jolla lehden tilannetta voidaan kommunikoida henkilöstölle. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005) Laskelman läpinäkyvyys kaikille organisaation tasoille sekä mahdollisuus käyttää sitä jälkilaskennassa sekä ennustamisessa ovat tärkeitä näkökohtia laskelman hyödyllisyydelle (Haastattelu Hämäläinen, 4.4.2005). Lehden numeron sivunmäärän

hallinnalla voidaan jokapäiväisellä päätöksellä vaikuttaa numeron kustannuksiin, koska painatuskustannukset lasketaan sivumäärän mukaan. Päätös sivumäärästä tehdään toimituksessa. Tuotekohtainen kustannuslaskelma tuo tähän päätöksentekoon taloudellisen näkökulman laadullisten, sisältöperiaatteiden rinnalle.

Ilmoitusmarkkinoinnille lehtikohtainen sivuhinta olisi hyödyllinen apu, joka toisi esille kaikki lehteen liittyvät kustannukset. Nykyisin on kustannuksia arvioitaessa käytetty painokustannusta per sivu arvion pohjana. Hinnoittelupäätöksissä sivun kokonaiskustannusten tietäminen olisi avuksi. (Haastattelu Aalto, 23.2.2005) Myös tuotantopäällikkö Sari Vilen uskoo lehden tuotekohtaisesta laskelmasta olevan hyötyä, koska sen avulla olisi helpompi seurata kustannusten kehitystä ja reagoida muutoksiin.

5 KESKI-UUSIMAAN TUOTEKOHTAINEN KUSTANNUSLASKENTA

5.1 Aineiston esittely ja hankinta

Aineisto Keski-Uusimaa lehden, osakeyhtiön ja konsernin kuvaukseen hankittiin haastatteluin, informaatiojärjestelmistä sekä muita kirjallisia lähteitä hyödyntäen. Haastattelut perustuivat kysymysrunkoon, mutta haastateltavilla oli mahdollisuus kommentoida aihetta myös laajemmin haastattelun teeman rajoissa. Konsernin ja yhtiön strategian ja kilpailutilanteen selvitystä varten haastateltiin konsernin toimitusjohtajaa. Myös sanomalehti Keski-Uusimaan päätoimittajaa haastateltiin lehden kilpailutilanteesta. Konsernin talousjohtajaa haastateltiin yrityksen kustannuslaskennan nykytilanteesta. Lehden valmistusprosessin ja kustannusrakenteen kuvausta varten haastateltiin lehden ilmoitusmarkkinointi-, levikkimarkkinointi- ja tuotantopäällikköä sekä päätoimittajaa ja toimituspäällikköä. Haastatteluissa pyrittiin selvittämään

- osastojen tehtäviä,
- resurssien kulutusta,
- työn, kustannusten ja tuottojen seuranta
- mahdollisuuksia vaikuttaa tuottoihin ja kustannuksiin sekä
- tavoitteita tuotekohtaiselle kustannuslaskelmalle.

Tutkimuksen tekijän esiyymmärrystä kohdeyrityksestä käytettiin apuna, kuten myös muita tutkimuksen teon aikana käytyjä vapaamuotoisia keskusteluja. Materiaalina käytettiin myös taloushallinnon informaatiojärjestelmästä tulostettuja tulosraportteja sekä toimitussihteerin selvitystä lehden valmistusprosessista.

5.2 Lehden valmistusprosessi ja tuotto- ja kustannusrakenne

5.2.1 Valmistusprosessi

Lehden numeron ilmoitusmyyntiä tehdään aina kahta päivää ennen lehden ilmestymistä asti, jolloin ilmoitusten valmistus viimeistään aloitetaan. Suurin osa lehden sisällöstä ja

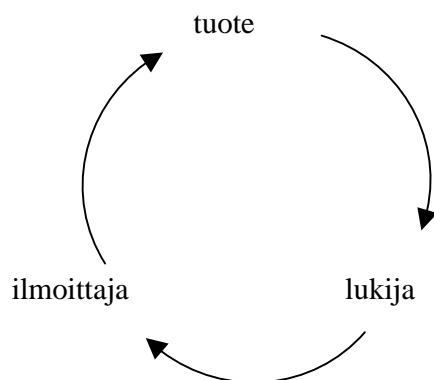
siihen liittyvistä päätöksistä tehdään lehden ilmestymistä edeltävä päivänä. Kuviossa 4 on esitetty karkea aikataulu lehden valmistumisesta ja mitä tehtäviä se vaatii. Sivunvalmistuksen kahta päivää ennen aloitettu ilmoitusvalmistus jatkuu aina ilmestymispäivää edeltävän päivän iltaan asti. Edellisen päivän aamuna sekä markkinointi että toimitus pitävät suunnittelupalaverin. Markkinointi käsittelee palaverissa muun muassa puuttuvat ilmoitusaineistot ja muut seuraavan päivän lehteen liittyvät asiat. Toimitus saa tiedon lehteen varatuista ilmoituksista sivusuunnittelua varten. Toimituksen palaverissa käsitellään saman päivän lehti lyhyesti ja tehdään alustava suunnitelma seuraavan päivän lehden sisällöstä ja rakenteesta.

Kellon aika	Tehtävä
Kaksi päivää ennen ilmestymistä	
klo 12:00	- Ilmoitusvalmistuksessa tehtävien ilmoitusten jättö, viimeistään. - Ilmoitusten valmistuksen aloitus, viimeistään
Ilmestymistä edeltävä päivä	
klo 8:00	- Ilmoitusten valmistus jatkuu aina klo 18:00 asti. - Markkinoinnin palaveri - puuttuvat aineistot - muut seuraavan päivän lehden ilmoituksiin liittyvät asiat - Toimitukseen tieto varatuista ilmoituksista sivusuunnittelua varten
klo 9:00	- Toimituksen suunnittelupalaveri - saman päivän lehdestä palaute - alustava suunnitelma seuraavan päivän lehdestä
klo 14:00	- Postitusrekisterin tarkistus
klo 15:00	- Ilmoitusten jättö, valmiit aineistot, viimeistään. - Lehden 2. sivun taitto alkaa - Tekninen taitto alkaa
klo 15:00-16:00	- Taittokaavio painoon
klo 18:00	- Kaikki ilmoitukset valmiita
klo 22:00	- Taitto viimeistään valmis
klo 22:45	- Lehden painaminen alkaa
klo 00:00-00:30	- Lehden painaminen valmis

KUVIO 4 Aikajana lehden valmistuksesta

Päivän aikana toimittajat tekevät artikkeleita suunnitelman mukaisesti. Iltapäivällä kolmen aikaan tulee osan toimituksellisesta aineistosta olla valmiina, kun toimitussihteeri tulee töihin ja aloittaa lehden taiton eli lehden sivujen rakenteen ja sisällön muokkauksen. Samaan aikaan pitää valmiin ilmoitusaineiston olla jätettynä. Myös tekninen taitto alkaa sivunvalmistuksessa. Lehden taiton alettua lähetetään painoon taittokaavio, jossa kerrotaan lehden sivumäärä. Kuudelta illalla kaikkien ilmoitusten tulee olla valmiita. Koko lehden taitto valmistuu viimeistään kymmeneltä. Viimeinen painossa tehty painolevy valmistuu ennen yhtätoista ja painaminen aloitetaan pian sen jälkeen. Lehti jaetaan kotitalouksiin aamuyön aikana. Seuraavana päivänä valmistusprosessi alkaa taas alusta. (Haastattelu Vilén, 13.4.2005; Haastattelu Liski 19.5.2005)

Prosessi, jota kautta lehti syntyy, ei merkittävästi eroa päivästä toiseen. Prosessin muotoon vaikuttavat lehden kaksi asiakasryhmää: lukijat ja ilmoittajat. Lehden, lukijoiden ja ilmoittajien yhteyttä toisiinsa kuvaa levikkipyörä (Kuvio 5), jossa osapuolet on kuvattu ympyrän eri kohtiin. Lehti myydään lukijoille, jotka ostavat sen, jos lehti täyttää lukijoiden odotukset. Lukijat taas myydään ilmoittajille, jotka maksavat lehdelle ilmoituksista, jotka lehden lukijat tulevat näkemään. Ilmoittajat siis maksavat lehdelle saadakseen näkyvyyttä lehden lukijakunnassa. Jos lehdellä ei ole lukijoita, ei lehti houkuta myöskään ilmoittajia. Levikki muodostaa siten perustan, jolle ilmoitustulot muodostuvat. Lehti saa tuloja sekä lukijoilta että ilmoittajilta, mutta lukijoiden määrän eli levikin seuraaminen on erityisen tärkeää, koska levikillä on vaikutusta kumpaankin tulolähteeseen. (Haastattelu Romppanen, 5.1.2005)



KUVIO 5 Levikkipyörä

Lukijoiden määrään vaikuttaa lehden koko eli sivumäärä ja lehden laatu eli sisältö. Lukijat odottavat tietyn kokoista lehteä, mutta myös sisällöllä on vaikutusta, sillä pienempi lehti ei laske levikkiä, jos sisältö on odotusten mukainen. Toisaalta suuri sivumäärä ei korvaa odotetun sisällön puutetta. Levikin säilyttämiseksi pyritään lukijaodotukset täyttämään. Lukijoiden maksamilla tilausmaksuilla rahoitetaan keskimäärin 45 % toiminnasta. Ilmoittajilta saadut tulot kattavat keskimäärin loput 55 %. (Haastattelu Romppanen, 5.1.2005)

Keski-Uusimaa -lehden resurssit koostuvat suurelta osin henkilöstöstä, joka on mitoitettu työmäärän mukaan. Ylimääräisiä resursseja ei pidetä. Nykyisiä resursseja pyritään hyödyntämään mahdollisimman tehokkaasti. Käytännössä hiljaisiin hetkiin etsitään muita töitä konsernin sisältä ja ruuhka-aikana taas pyydetään apua muualta konsernista. Tehokkuutta haetaan myös synergiaeduilla, mistä on esimerkkinä konsernin sivunvalmistuksen keskitys. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005)

Lehden kustannuksista muodostavat suurimman osan palkat, painatus ja jakelu. Palkkojen osalta haetaan säästöjä tehokkuuden kautta. Painohinta on sisäisesti sovittu ja siten ainakin lyhyellä aikavälillä lehden johdolle annettu. Jakelukustannuksissa jakeluyrityksellä, Suomen Postilla, on lähes monopoli ja siksi vaikutusmahdollisuudet näihin kustannuksiin ovat pienet. Tuotot ja kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille suurimmaksi osaksi aiheuttamisperiaatteen mukaan. Esimerkiksi materiaalit ja tarvikkeet kohdistetaan niitä käyttävälle kustannuspaikalle. Osa kustannuksista kohdistetaan kuitenkin jakamalla. Hallinnon kustannukset jaetaan tulosityksiköille niiden liikevaihdon suhteessa. Tulosityksiköiden uskotaan kuluttavan hallinnon resursseja sitä enemmän mitä suurempi liikevaihto niillä on. Liikevaihtoa pidetään hyvänä kohdistusperusteena, koska se korreloi vahvasti henkilöstön, osto- ja myyntilaskujen lukumäärän kanssa. Jako liikevaihdon suhteessa on arvioitu oikeellisimmaksi ja kustannus-hyötysuhteen kannalta parhaaksi vaihtoehdoksi. Jos liikevaihdon käyttö jakoperusteena kuitenkin selkeästi vääristää jakoa, voidaan tiettyjen hallintokustannuksiin kuuluvien erien jako suorittaa esimerkiksi henkilöstömäärän perusteella. (Haastattelu Sundqvist, 22.4.2005, 19.5.2005)

Konserniyritysten yhteisistä toiminnoista syntyvien kustannusten kohdistamisesta yrityksille sovitaan isompien toimintojen osalta. Esimerkiksi myynnin puolella on kustannuksia kohdistettu jakamalla. Ilmoitusmyyjät myyvät useita lehtiä, mutta heidän palkkansa on kustannus vain yhdelle yritykselle. Kustannusten kohdistamiseksi oikein on osa myyjistä työsuhteessa eri yrityksissä. Jako on tehty arviolla, mutta sen ei koeta olevan huono. Kohdistus myyjien myynnin perusteella olisi selkeämpi kohdistusperuste, mutta se johtaa laskutuksen takia lisäkustannuksiin. Osa yhteisistä kustannuksista, kuten palaverista muodostuneet kustannukset, jäävät yhden yrityksen vastuulle. Toistuvissa tapahtumissa noudatetaan vastavuoroisuutta, mikä tasoittaa konserniyritysten keskinäistä vastuuta kustannuksista. Lisäksi pienien erien laskutus ei ole kustannus-hyötysuhteeltaan kannattavaa. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005)

Lehden valmistusprosessi sisältää samat toiminnot riippumatta lehden kustantajasta, vain lehden sisältö on erilainen eri lehdissä. Ilmoitusmyynti, tilausmyynti, toimitus, sivunvalmistus, painatus ja jakelu ovat osa kustannustoimintaa. Nämä toiminnot muodostavat lehden valmistusprosessin ja niitä voidaan siten käsitellä osana teknologiatilannetekijöitä. Keski-Uusimaassa on päätetty hoitaa myynti, toimitus ja painatus pääasiassa itse. Jakelu ostetaan yhtiön ulkopuolelta, kuten myös osa artikkeleista ja myyntityöstä. Valmistusprosessi ei sisällä teknologisesti suurta epävarmuutta. Prosessi ja sen vaatimat tiedot ja taidot työntekijöiltä eivät ole jatkuvasti muuttuvia. Tuotteina lehdet ovat tekoprosessiltaan keskenään hyvin samanlaisia eikä tuotteessa tapahdu suuria muutoksia numerosta toiseen. Tuotekohtaiseen kustannuslaskelmaan tämä vaikuttaa siten, että laskelmaa voidaan pitää numerosta toiseen luotettavana, vaikka osa kustannuksista kohdistettaisiin jakamalla tietyn sopimuksen mukaisesti. Eri osastojen yhteistoiminta vaikuttaa prosessin sujuvuuteen ja tehokkuuteen. Joka päivä osastot yhdessä vastaavat lehden valmistumisesta ajallaan jaettavaksi lukijoille.

Keski-Uusimaa lehden valmistusprosessi on vaikuttanut yhtiön organisaatio-rakenteeseen ja siten tämän tilannetekijäluokan vaikutukseen yrityksen kokonaiskontekstissa. Yhtiö on jaettu osastoihin eri toimintokokonaisuuksien mukaan. Lehden asema kahden asiakaskunnan, tilaajien ja ilmoittajien, palvelijana näkyy kahtena eri myyntiosastona, jotka keskittyvät omaan asiakasryhmäänsä. Tilaaajat ja ilmoittajat asiakkaina vaativat omat lähestymistapansa, mikä on Keski-Uusimaassa

toteutettu omaa asiakaskuntaansa palvelevien ammattitaitoisten työntekijöiden jakamisella omiin osastoihin, joita seurataan kustannuspaikkajaon avulla. Myös muissa lehden osastoissa näkyy erilaisten toimintokokonaisuuksien erottelu kustannuspaikkojen avulla. Eri lehtien tuotot ja kustannukset erotellaan tulosyksiköittäin, jotka perustuvat myös kustannuspaikkajakoon. Lehden tekoprosessi on vaikuttanut siten suoraan siihen, miten tuottoja ja kustannuksia voidaan seurata nykyisen laskentatoimen järjestelmän puitteissa. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan kannalta se asettaa rajat laskelman tarkkuudelle ja mahdollisille toteuttamiskelpoisille vaihtoehdoille. Tuotekohtainen kustannuslaskelma on myös väline, jonka avulla voidaan organisaatorakenteen eri osastoja yhdentää toisiinsa. Laskelma muodostaa kuvan kaikkien osastojen toimintojen vaikutuksesta niiden yhdessä valmistamaan tuotteeseen Keski-Uusimaa sanomalehteen. Laskelman avulla henkilökunta saa käsityksen myös muiden kuin oman osastonsa vaikutuksesta.

5.2.2 Ilmoitusmarkkinointi

Ilmoitusmarkkinointi keskittyy puhtaasti ilmoitusten myyntiin ja tuotteiden markkinointiin. Ilmoitusmyyjät myyvät tuotteita paikallisille ja yliaalueellisille asiakkaille. Tehtäviin kuuluu myös yhteydenpito muihin myyntiorganisaatioihin, kuten esimerkiksi Mediatalliin, joka myy keskitetysti ilmoitustilaa kaikkiin Keski-Uusimaa konsernin lehtiin. Ilmoitusmarkkinointi ja toimitus tekevät ilmoitusasiakkaiden tarpeiden mukaan yhteisiä markkinointiteemoja. (Haastattelu Aalto, 23.2.2005)

Ilmoitusmarkkinoinnin pyrkimyksenä on myydä lehteen ilmoituksia niin paljon kuin mahdollista. Myynnin määrään voidaan vaikuttaa lisäämällä asiakaskäyntejä ja rakentamalla lisäkampanjoita. Ilmoitusten ja toimituksellisen materiaalin tulee kuitenkin olla keskenään lukijoiden kannalta sopivassa tasapainossa. Käytännössä kaikki lehteen tarjotut ilmoitukset otetaan vastaan ja toimitus huolehtii artikkeleiden sopivasta määrästä ilmoituksiin nähden. Joustovara syntyy siten sivumäärän vaihtelulla. Periaatteessa ilmoituksia ei tulisi olla enempää kuin 50 % lehden sisällöstä. Keski-Uusimaan kohdalla tällaisiin osuuksiin ei päästä kireän kilpailutilanteen vuoksi. (Haastattelu Aalto, 23.2.2005)

Ilmoitusmyyntijärjestelmä on monipuolinen ja sieltä voidaan tuottaa raportteja moneen tarpeeseen. Ilmoitustuottoja seurataan lehdittäin suhteessa budjettiin viikoittaisella ja kuukausitasolla ilmoitusmarkkinoinnin viikoittaisissa palavereissa. Lisäksi seurataan yksittäisten myyjien myyntiä suhteessa budjettiin sekä myyjien asiakaskäyntejä ja -soittoja. Tarvittaessa tuotetaan myös muita raportteja, kuten tietyn palveluhakemistoryhmän ilmoitukset tietyllä aikavälillä. Tehokkuutta ei edellä mainittujen raporttien lisäksi muuten seurata kireän kilpailutilanteen takia. Markkinoinnissa ollaan tietoisia siitä, että kaikki ilmoitukset eivät ole kannattavia lehdelle. Silti kireä kilpailutilanne pakottaa myyjät tekemään alhaisia tarjouksia asiakkaiden säilyttämiseksi. Asiakaskannattavuuden seuranta tärkeämpää on pitää asiakassuhteita yllä. Ilmoituksien keskihintaa seurataan, mutta myyntitilanteessa myyjät tekevät hintapäätökset itsenäisesti tukeutuen ammattitaitoon ja osaston yhteisiin keskusteluihin. (Haastattelu Aalto, 23.2.2005)

Keski-Uusimaahan ja Aamupostiin, joka on yksi konsernin tilattavista lehdistä, myydään paljon ilmoituksia samalla myyntikerralla. Nämä myynnit kirjataan kummassakin yrityksessä omalle kustannuspaikalle, josta ne kuukausittain jaetaan puoliksi kummankin lehden myynniksi. Myynnit voidaan erotella lehdittäin myös ilmoitusmyynnin informaatiojärjestelmässä. Yhteiselle kustannuspaikalle kirjatut kustannukset muodostuvat suurimmaksi osaksi palkoista. Kustannuspaikan kustannukset jaetaan kuukausittain puoliksi kahden yhtiön kesken. Ilmoitusmarkkinoinnin sisäisessä tuloslaskelmassa oleva rivi Muu myynti syntyy näiden kustannusten laskutuksesta Aamupostilta.

Ilmoitusmarkkinoinnin kustannukset koostuvat suurimmaksi osaksi palkoista ja asiakastilaisuuksien järjestämisestä (Taulukko 2). Palkat ovat selkeästi suurin kuluerä. Ne muodostivat 2004 lähes 63 % ilmoitusmarkkinoinnin kustannuksista. Seuraavaksi suurimmat ryhmät, poistot ja markkinoinnin kustannukset, olivat kumpikin noin 6 % kaikista kustannuksista. Verrattuna vuoteen 2003 palkkojen osuus kustannuksista on laskenut noin 3 prosenttiyksikköä. Markkinoinnin kustannukset taas ovat nousseet 2003 vuoteen verrattuna.

Palkat ovat aikaan sidonnaisia kuukausipalkkoja, joita seurataan, mutta joihin ei pystytä vaikuttamaan helposti lyhyellä tähtämellä. Vaikka tarkkaa seuranta ei ole, myyjän

työajan oletetaan kuluvan tasaisesti kaikkien ilmestyvien lehden numeroiden hyväksi. Konsernissa haettujen synergiaetujen takia myyjät myyvät useampia tuotteita, joista osa saattaa kuulua toiselle konsernin yritykselle. Tuotospuolella yksittäisen myyjän myyntiä lehdittäin on mahdollista seurata. Myös myyjäkohtaiset myyntibudjetit on tehty lehdittäin. (Haastattelu Aalto, 23.2.2005)

TAULUKKO 2 Ilmoitusmarkkinoinnin sisäinen tuloslaskelma 2004

	Toteutunut		Toteutunut	
	2004	%	2003	%
Ilmoitusmyynti	4 530 471		4 290 977	
Muu myynti	201 413		301 090	
Myynnin oikaisuerät	-682		-1 364	
LIIKEVAIHTO	4 731 201		4 590 702	
Liiketoiminnan muut tuotot	11 700		9 900	
Ulkopuoliset palvelut	10 503	0,98	25 089	2,92
Ostetut jakelupalvelut	1 655	0,15	0	0,00
Materiaalit ja palvelut yhteensä	12 158	1,13	25 089	2,92
Palkat	492 852	45,99	414 641	48,22
Henkilösivukulut	126 707	11,82	109 605	12,75
Henkilöstökulut yhteensä	619 559	57,81	524 246	60,96
Poistot	40 668	3,79	45 243	5,26
Markkinoinnin kulut	167 054	15,59	65 797	7,65
Edustuskulut	28 341	2,64	22 607	2,63
Toimituksen kulut	686	0,06	330	0,04
Käyttö- ja ylläpitokulut	49 551	4,62	75 594	8,79
Vuokrat	3 528	0,33	4 062	0,47
Energia ja vesi	0	0,00	-269	-0,03
Automenot	6 069	0,57	4 820	0,56
Matkustuskulut	12 881	1,20	14 110	1,64
Tietoliikennemenot	26 277	2,45	39 838	4,63
Yleiskulut	25 589	2,39	27 758	3,23
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	31 928	2,98	10 735	1,25
Muut liiketoiminnan kulut yhteensä	399 331	37,26	265 382	30,86
Kaikki kustannukset yhteensä	1 071 716	100,00	859 960	100,00
LIIKEVOITTO/ TAPPIO	3 671 185		3 740 642	

5.2.3 Levikkimarkkinointi

Levikkimarkkinointi hoitaa yrityksen toista asiakaskuntaa, tilaajia. Pyrkimyksenä on säilyttää ja kasvattaa Keski-Uusimaa lehden tilaajakuntaa tilausten myynnin, asiakaspalvelun ja tapahtuma- sekä VIP-kortin markkinoinnin kautta. Suoramarkkinointivälineinä käytetään esitteitä, telemyyntiä, tekstiviestejä ja internetiä. Keski-Uusimaa lehden markkinat ovat kyllästetyt lehtitilaustarjonnalla ja kilpailu on kovaa. Markkinoilla ei juuri ole asiakkaita, jotka eivät joskus aikaisemmin olisi jo tilanneet lehteä. Toisaalta Keski-Uusimaan ydinlevikkialueella, Keravalla, Tuusulassa ja Järvenpäässä, on väestörotaatio vilkasta. Kun asumisaika kunnassa on lyhyt, ei asukkaalle muodostu kiinnostusta kotipaikkakuntansa asioihin, jolloin paikallinen lehti paikallisine aiheineen ei ole ensimmäisiä hankintoja (Seminaari Hämäläinen, 2.5.2005). Haasteena on löytää oikea aika, tilaushinta ja -tapa, jolla saadaan potentiaalisesta asiakaskunnasta mahdollisimman moni tilaamaan lehti ja jatkamaan tilausta pitkäkestoisesti. Positiivisen tilauskannan ylläpito vaatii ponnistuksia, sillä tilauskanta uudistuu noin 20 % vuosivauhdilla ja asiakkaat ovat vähitellen siirtyneet kestotilaamisesta pätkätilaamiseen, joko määräaikaistilausten tai peruutettujen kestotilausten muodossa. Keski-Uusimaa lehden 21 500 tilaajakannan ylläpitäminen samalla tasolla edellyttää 15 000 uuden tilauksen hankkimista vuosittain. Tämän lisäksi pyritään saavuttamaan vuotuiset tavoitteet tilauskannan nostamiseksi. (Numminen, 4.3.2005)

Esitteitä ja telemyyntiä käytetään sekä olemassa olevien asiakkaiden säilyttämiseksi että uusien asiakkaiden houkuttelemiseksi. Noin kerran kuussa jaetaan Keski-Uusimaa lehden esite ja tarjous lehden tilaamiseksi lehden ydinlevikkialueiden kotitalouksiin, joihin lehteä ei vielä ole tilattu. Jakelu on järjestetty lehden aamujakelun yhteyteen, jolloin esite saadaan helpoiten jaettua jakelualueen postilaatikoihin, joihin ei lehteä jaeta. Tällainen esitejakelu on markkinointikeino uusien tilaajien saamiseksi, eikä se perustu ennakkotietoon mahdollisten asiakkaiden kiinnostuksesta lehteä kohtaan. Vastaavia potentiaalsiin kotitalouksiin kohdistettuja markkinointikampanjoja tehdään myös telemyyntin kautta. Keskimäärin noin 1 % esitteen tai puhelun saajista tekee tilauksen. (Numminen, 4.3.2005)

Jo olemassa olevaa määräaikaistilauuskantaa tarkastellaan kuukausittain kahdessa osassa. Tilaukset on jaettu kahtia riippuen siitä, loppuuko tilaus kuun alku- vai loppupuolella. Asiakkaille, joiden tilaukset päättyvät kauden aikana, jaetaan kolmea viikkoa ennen henkilökohtaisesti kohdennettu tarjousesite, jossa tiedustellaan tilauksen jatkamista. Noin 15 % esitteen saajista vastaa myöntävästi ehdotukseen. Loppuosalle asiakkaista, joiden tilaus päättyy kauden aikana, kohdistetaan telemyyntikampanja, jossa uudistetaan tarjous tilauksen jatkamisesta. Noin 35–45 % prosenttia asiakkaista vastaa myöntävästi tarjoukseen. Edelleen jäljellejääneisiin kohdistetaan viikko tilauksen päättymiskauden jälkeen telemyyntikampanja. Tässä vaiheessa noin 10 % asiakkaista jatkaa tilaustaan. (Numminen, 4.3.2005)

VIP-kortti on kehitetty pidentämään ja lujittamaan asiakassuhdetta. Tällä kanta-asiakaskortilla Keski-Uusimaa lehden kestotilaaaja saa erilaisia alennuksia ja etuja lehden ydinlevikkialueen liikkeistä. Kortin saaminen edellyttää pitkää asiakassuhteen kestoa. Pätkätilaaajia houkutellaankin kestotilaaajiksi VIP-kortin avulla. (Numminen, 4.3.2005)

Levikkimarkkinoinnin asiakaspalvelijat palvelevat tilaajia ja ottavat vastaan uusia tilauksia. Keski-Uusimaa lehden levikin asiakaspalvelijat hoitavat uusien tilausten vastaanottamisen yhdessä Aamuposti lehden ja Sipoon Sanomat lehden asiakaspalvelijoiden kanssa. Hyvinkään ja Riihimäen alueella ilmestyvää Aamupostia kustantaa samaan konserniin kuuluva Aamuposti-Mediat Oy ja Sipoon Sanomia Keski-Uusimaa Oy itse. Näiden kolmen lehden tilauspuhelut tulevat yhteen numeroon, josta ne ohjautuvat asiakaspalvelijoille ennalta päätetyn prosenttijakauman mukaisesti. Muitakin konsernin tilattavia lehtiä harkitaan mukaan yhteisen tilausnumeron käyttöön, mutta toistaiseksi tilausjärjestelmäerot ja itäisellä Uusimaalla kielierot ovat estäneet muiden lehtien mukaanoton. (Numminen, 4.3.2005)

Levikkimarkkinoinnin kustannuspaikalle kirjatut tuotot syntyvät tilausmyynnistä, joka jaksotetaan kuukausille. Tilaushintaa voidaan nostaa kerran vuodessa. Hinnannosto ei ole kerralla merkittävä tilaajan kannalta: vuonna 2005 kestopilauksen vuosihintaa nostettiin 4 € Suurimmat kulut muodostuvat jakelusta, palkoista ja tele- ja esitekampanjoista (Taulukko 3). Vuonna 2004 selvästi suurin osa, 81 %, levikin kustannuksista muodostui jakelusta. Palkat olivat 6 % ja markkinoinnin kustannukset lähes 8 % kokonaiskustannuksista. Verrattuna vuoteen 2003 jakelu- ja henkilöstökustannukset ovat nousseet, kun markkinoinnin kulut ovat laskeneet. Levikkimarkkinoinnin kokonaiskustannukset nousivat noin 5,7 % vuodesta 2003.

TAULUKKO 3 Levikkimarkkinoinnin sisäinen tuloslaskelma 2004

	Toteutunut		Toteutunut	
	2004	%	2003	%
Tilausmyynti	3 462 680		3 387 842	
Ilmoitusmyynti	26		0	
Muu myynti	934		814	
L I I K E V A I H T O	3 463 640		3 388 656	
Ulkopuoliset Palvelut	40	0,00	313	0,01
Ostetut jakelupalvelut	2 045 583	81,44	1 910 855	80,38
Materiaalit ja palvelut yhteensä	2 045 623	81,45	1 911 168	80,40
Palkat	122 933	4,89	94 521	3,98
Henkilösivukulut	31 324	1,25	24 222	1,02
Henkilöstökulut yhteensä	154 257	6,14	118 743	5,00
Poistot	24 279	0,97	22 030	0,93
Markkinoinnin kulut	196 549	7,83	237 385	9,99
Edustuskulut	1 613	0,06	763	0,03
Toimituksen kulut	480	0,02	469	0,02
Käyttö- ja ylläpitokulut	34 789	1,39	37 259	1,57
Automenot	0	0,00	369	0,02
Matkustuskulut	3 206	0,13	3 171	0,13
Tietoliikennekulut	26 979	1,07	22 547	0,95
Yleiskulut	18 513	0,74	20 916	0,88
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	5 353	0,21	2 365	0,10
Muut Liiketoiminnan kulut yhteensä	287 482	11,45	325 242	13,68
Kaikki kustannukset yhteensä	2 511 641	100,00	2 377 183	100,00
L I I K E V O I T T O / T A P P I O	951 999		1 011 473	

Erityisesti tele- ja esitekampanjoiden onnistumista seurataan kampanjakohtaisesti tilausmäärien ja syntyneiden kustannusten perusteella. Niistä syntyneet kulut voivat

vaihdella paljon kuukaudesta toiseen riippuen, kuinka aggressiivisesti uusia tilauksia pyritään hankkimaan. Kampanjoiden tiheyteen vaikuttaa levikin tilanne: levikki on säilytettävä kireässä kilpailutilanteessa. Kampanjoiden kuluihin vaikuttavat kampanjointitiheys ja telemyyntin osalta myyjien työtuntihinta. Alalla ei ole erikoista, että telemyyntikampanja maksaa enemmän kuin tuottaa lyhyen aikavälin tuotoilla ja kustannuksilla mitattuna. Kampanjan kustannukset eivät muutu sen jälkeen, kun on sovittu tuntihinta ja työtuntien määrä. Tuotot sen sijaan riippuvat täysin siitä, kuinka monta ja minkä tyyppistä tilausta kampanjan aikana myydään. Yksittäisten kampanjoiden kustannuksissa on säästetty tekemällä suunnittelutyö itse tai hyödyntämällä konsernin laajuisesti samaa suunnittelutyötä. Yksittäinen kampanja tai tarjoustilausten saaminen ei ole yritykselle kannattavaa liiketoimintaa. Vasta pitkäaikainen kesto-tilaus on kannattavaa. Siksi levikkimarkkinointi pyrkii jatkamaan asiakassuhdetta mahdollisimman pitkään. Se on kuitenkin vaikeaa kireässä kilpailutilanteessa. (Numminen, 4.3.2005)

Jakelukustannukset ovat melko muuttumattomia kuukaudesta toiseen jakelusopimusten takia. Jakeluhinta on sovittu kiinteäksi lehteä kohden riippuen jakelutavasta. Lehden numeron jakelukustannukset muuttuvat siis levikin suhteen ja koko vuoden jakelukustannukset muuttuvat myös lehtinumeroiden määrän suhteen. Vaikka kustannuksiin voidaan vaikuttaa lehden numeroiden määrällä, ei kilpailutilanteen takia voida käytännössä olla painamatta vähemmän numeroita kuin kilpailija. Palkat katsotaan kiinteiksi kustannuksiksi, joita ei levikissä seurata, koska vaikutusmahdollisuudet ovat pienet. Vaikka asiakaspalvelijoiden työajasta osa kuluu muiden lehtien tilausten vastaanottoon, ei palkkakustannuksia laskuteta yritysten välillä ristiin palvelemisen kustannusten pienen merkityksen takia ja kohdistamisen vaikeuden takia. (Numminen, 4.3.2005)

Levikkimarkkinoinnin tuottojen ja kustannusten seuranta varten saadaan tarvittava informaatio tilausjärjestelmästä ja kirjanpidosta (Numminen, 4.3.2005). Kustannuspaikan kustannukset ovat tuotetason kustannuksia, joita ei voi kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti yksittäisille lehden numeroille. Jos kustannukset kuitenkin halutaan osoittaa lehden numeroille, voidaan olettaa levikin kustannusten kohdistuvat tasaisesti kaikille numeroille.

5.2.4 Toimitus

Konsernin strategian mukaisesti toimituksessa pyritään tekemään läheisesti lukijan elämään liittyviä paikallisia artikkeleita. Paikallisten otsikoiden määrää seurataan säännöllisesti kuten myös paikallisten henkilöiden esiintymistä lehden kuvissa. Konsernisynergiaa hyödynnetään muun muassa tekemällä tietyt sivut vain yhdessä konsernin tilattavassa lehdessä ja suorittamalla yhteisostoja konsernin ulkopuolelta, kuten on tehty liikennesivuille. Myös juttuvaihtoa pyritään lisäämään. (Haastattelu Kiiski, 15.3.2005) Tärkeä artikkeliaiheiden ja valmiidenkin artikkeleiden lähde on Suomen tietotoimiston palvelu. STT:n palvelusta etsitään aiheita artikkeleihin ja sen valmiita artikkeleita käytetään täydentämään lehden sivuja, kun oma toimituksellinen materiaali ei riitä. Toimituksellista materiaalia ostetaan myös freelance toimittajilta. (Haastattelu Liski, 19.5.2005)

Lukijaodotuksista ja saadusta ilmoitus- ja lukijarahasta syntyy peruskehys lehden koolle ja sisällölle. Lehden koonnin kannalta lehden sisältö voidaan jakaa kahteen osaan; ilmoituspintaan ja muuhun toimitukselliseen materiaaliin. Lehden sisältöä suunniteltaessa ilmoituspinta otetaan annettuna. Se on myyty markkinoinnin toimesta ja sovitut ilmoitukset voidaan suoraan sijoittaa lehden sivuille. Toimitus sijoittaa ilmoitukset lehden sivuille siten, että lehti kokonaisuudessaan vaikuttaa tasapainoiselta. Osa ilmoituksista voi olla määrärajoilla, jotka on varattu vain ilmoituksille. Lehden muusta sisällöstä päätettäessä otetaan huomioon lukijoiden odotukset. Muu toimituksellinen materiaali sisältää vakioituja ja muuttuvia osia. Vakiomateriaalia ovat esimerkiksi sää ja ohjelmatiedot sekä Suomen tietotoimistolta ostettu materiaali. Paikallisuutiset ja lukijoiden arkisen elämän muutoksiin liittyvät artikkelit ovat muuttuvaa materiaalia. Tiettyjen lehden osien paikkojen ja määrän on pysyttävä samana lehdestä toiseen, jotta lukijaodotukset saadaan täytettyä. Loput sivut ovat sumeaa aluetta: se voidaan käyttää ilmoituksiin tai eri artikkeleihin ilman, että lukijaodotukset petetään. Sumeaa aluetta on kasvatettu kokeilemalla lukijoiden reaktioita erilaiseen lehden sisältöön. Reaktioiden perusteella on selvitetty lukijaodotusten tarkempaa kohdistumista. (Haastattelu Romppanen, 5.1.2005)

Lehden koon, rakenteen ja sisällön päättämisessä toimituksella on tärkein asema. Toimituksessa uutispäällikkö päättää lehden sivumäärän. Päätös perustuu

ilmoitusmateriaalin ja toimituksellisen materiaalin määrään. Taustalla on myös tieto siitä, että lehden sivumäärällä on merkittävä vaikutus lehden valmistuskustannuksiin painokustannusten ollessa suuri kustannuserä. Sivumääräpäätöksellä vaikutetaan päivittäin lehden kustannuksiin. Periaatteessa lehden koossa liikutaan 16 ja 32 sivun välillä 32 sivun ollessa painokapasiteetin ylärajoilla. Käytännössä suuria lehtiä tehdään harvemmin ja sivumäärät vaihtelevat 16 ja 24 välillä. Koska painokoneen tekniikan takia sivuja voidaan tehdä neljän jaksoissa, tehdään sivumääräpäätös 16, 20 ja 24 sivun välillä. Usein 18-sivuinen lehti olisi lehden sisällön määrää ajatellen hyvä sivumäärä. Tämän suuruinen lehti on mahdollista painaa, mutta se vaatii painokapasiteettia toisesta painokoneesta. Jos tässä toisessa painokoneessa ei ole vapaata kapasiteettia lehden painoajalla, ei 18 sivuista lehteä voida toteuttaa, vaan sivumäärää on laskettava 16 tai nostettava 20. Sivumäärän porrastus vaikuttaa olennaisesti lehden valmistuksesta syntyviin kustannuksiin. (Haastattelu Liski, 19.5.2005)

Toimituksen kustannuksista valmistuksen alihankinnat eli painatus muodostavat suurimman osan (Taulukko 4). Vuonna 2004 ne olivat 51 % kaikista toimitukselle kohdistetuista kustannuksista. Palkat ovat toiseksi suurin kustannuserä 38 %:lla ja toimitukselliset alihankinnat kolmanneksi suurin noin 8 prosentin osuudella. Palkkoihin sisältyy sivunvalmistuksen palkkakustannukset, jotka on erotettu toimituksen palkkakustannuksista vuoden 2005 alusta lähtien. Painokustannuksiin voidaan vaikuttaa suoraan sivumäärän avulla, koska painatuksesta laskutetaan sivuhinnan mukaan. Sivuhinta on sovittu konsernin sisäisesti. Sivumäärän kanssa toimitaan pienellä vaihteluvälillä, koska lehteä ei voida jättää painamatta, vaikka ilmoituksia ei olisikaan, eivätkä lukijat maksa liian laihasta lehdestä. Sivumäärän kutistaminen hyvin pieneksi johtaisi siten levikkipyörän kutistumiseen. Lisäksi sivumäärään vaikuttavat tekniset seikat. Painokoneella ei ole mahdollista tuottaa kaikkia sivumääriä vaan sivumäärä on broadsheet koossa joko neljällä tai kahdella jaollinen. Palkkakustannuksiin vaikuttaa lisätyöntekijöiden palkkaus tai palkkaamatta jättäminen, koska irtisanominen ei normaaliolosuhteissa ole käytettävissä oleva vaihtoehto. Palkkakustannukset eivät ole kovin joustavia, minkä vuoksi on keskitytty niiden vähentämisen sijaan niiden tehokkaaseen hyödyntämiseen. Työpanos on kohdennettava oikeisiin kohteisiin. (Haastattelu Romppanen, 5.1.2005)

TAULUKKO 4 Toimituksen sisäinen tuloslaskelma 2004

	Toteutunut		Toteutunut	
	2004	%	2003	%
Muu myynti	36 885		34 626	
L I I K E V A I H T O	36 885		34 626	
Liiketoiminnan muut tuotot	0		2 590	
Aineet ja tarvikkeet	134	0,00	743	0,02
Valmistuksen alihankinnat	2 043 212	50,59	2 059 495	50,48
Toimitukselliset alihankinnat	263 149	6,52	302 473	7,41
Ulkopuoliset palvelut yhteensä	2 306 361	57,11	2 361 968	57,90
Materiaalit ja palvelut yhteensä	2 306 495	57,11	2 362 710	57,91
Palkat	1 226 866	30,38	1 220 933	29,93
Henkilösivukulut	305 743	7,57	293 751	7,20
Henkilöstökulut yhteensä	1 532 609	37,95	1 514 684	37,13
Poistot	44 398	1,10	53 841	1,32
Markkinoinnin kulut	2 814	0,07	4 865	0,12
Edustuskulut	6 650	0,16	5 476	0,13
Toimituksen kulut	4 300	0,11	5 657	0,14
Käyttö- ja ylläpitokulut	19 241	0,48	37 929	0,93
Vuokrat	1 612	0,04	904	0,02
Automenot	7 411	0,18	8 904	0,22
Matkustuskulut	28 670	0,71	29 420	0,72
Tietoliikennemenot	19 779	0,49	30 289	0,74
Yleiskulut	32 705	0,81	17 600	0,43
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	32 120	0,80	7 401	0,18
Muut liiketoiminnan kulut yhteensä	155 300	3,85	148 447	3,64
Kaikki kustannukset yhteensä	4 038 802	100,00	4 079 682	100,00
L I I K E V O I T T O/ TAPPIO	4 001 918		4 042 465	

5.2.5 Sivunvalmistus

Sivunvalmistuksessa tehdään ja kootaan lehden ulkoasullista puolta. Sivunvalmistus jakautuu kahteen alueeseen: ilmoitusvalmistukseen ja tekniseen taittoon. Ilmoitusvalmistus tekee nimensä mukaisesti ilmoituksia. Hyvin suunniteltu ja muotoiltu ilmoitus vaatii tekijältään ymmärtämystä sanomalehdestä mediana, lukijoiden tavasta huomata ja lukea ilmoituksia, kohderyhmän tarpeista ja motivaatiosta sekä hyviä suunnittelutaitoja (WAN 2004b, 3.3.). Osa ilmoituksista tulee suoraan valmiina

asiakkaalta, jolloin ilmoitusvalmistuksen tehtäväksi jää aineiston siirtäminen lehden sivuille. Noin 60 % ilmoituksista tehdään ilmoitusvalmistuksessa alusta loppuun aineiston etsimisestä ja hakemisesta aina skannaamiseen ja valmistamiseen asti. Ilmoituksesta tehty koevedos tarkistutetaan asiakkaalla. Ilmoitusmarkkinointi hoitaa suhteita asiakkaaseen ja vie vedoksen tarkistettavaksi ja tuo ilmoitusvalmistukselle korjaukset. Vedoksen, tarkistuksen ja korjauksen kehä saatetaan käydä läpi useammankin kerran ennen kuin asiakas on tyytyväinen ilmoitukseen. Valmis ilmoitus siirretään lehden sivulle sille myynnin yhteydessä varattuun paikkaan. (Haastattelu Vilén, 22.3.2005)

Tekninen taitto viimeistelee artikkelien ja kuvien ulkonäön sekä sijoittaa ne paikoilleen lehteen. Tekninen taitto ei puutu ilmoitusten muotoon, mutta lisää tarvittaessa reunaviivoja ilmoitusten ja artikkelien väliin. Lisäksi tekninen taitto varmistaa, että artikkelit, kuvat ja ilmoitukset eivät ole päällekkäin ja että lehden ulkoasu on lehden tyylin mukainen. Konsernin sanomalehtien taitossa on alettu käyttämään aikaisempaa tiukempaa taittomallia. Käytännössä tiukempi taitto tarkoittaa ytimekkäitä artikkeleita, pienempää fonttikokoa osassa ilmoituksia ja artikkeleita, pienempiä välejä lehden materiaalien välissä ja yleisesti tyhjän tilan välttämistä. Eri tyyllisille konsernilehdille on tarkoitus tehdä omat taittomallinsa, joita voidaan käyttää erityisesti konsernilehtien yhteisiä aineistoja valmistettaessa. Taiton tiukentamisesta odotetaan säästöjä sivu- ja työmäärissä. (Haastattelu Vilén, 22.3.2005, 13.4.2005)

Keski-Uusimaassa sivunvalmistajat tekevät sekä ilmoitusvalmistuksen että teknisen taiton tehtäviä. Osastolla taitetaan Keski-Uusimaa lehden lisäksi muita konsernin lehtiä: Sipoon sanomia, Viikkouutisia ja Mäntsälän viikkouutisia. Keski-Uusimaahan tulevia ilmoituksia valmistetaan myös muissa konsernin tytäryrityksissä, Medialehdissä ja Aamuposti-Medioissa. Vastaavasti Keski-Uusimaassa valmistetaan muiden konsernilehtien ilmoituksia. Periaatteena on, että ilmoituksen myyntipaikassa valmistetaan myös ilmoitus. Useammassa konsernin lehdessä ilmestyvää ilmoitusta ei ole myöskään järkevää valmistaa moneen kertaan. Toista yritystä varten valmistettavista ilmoituksista syntyvät työkustannukset eivät tuotantopäällikkö Sari Vilénin mukaan ole merkittäviä eriä ja ne lähes kuittaavat toisensa, koska töitä tehdään kumpaankin suuntaan yritysten välillä. Keski-Uusimaassa sivunvalmistus on perinteisesti kuulunut toimituksen kustannuspaikalle. Vuoden 2005 alusta kustannuksia on alettu seuraamaan

erikseen sivunvalmistuksen omalla kustannuspaikalla. (Haastattelu Vilen, 22.3.2005; 13.4.2005)

Sivunvalmistuksen lähes ainoat kustannukset ovat palkat ja poistot. Sivunvalmistuksen työntekijät ovat tuntipalkkalaisia, joten heidän palkkansa kirjataan kirjanpidossa eri tilille. Tämän vuoksi sivunvalmistuksen palkat voidaan erottaa toimituksen palkoista, vaikka kummatkin on kohdistettu aikaisempina vuosina samalle kustannuspaikalle. Muille kuin Keski-Uusimaa lehdelle tehdyt työt laskutetaan kyseisiltä lehdiltä. Tosin Viikkouutisten osalta kustannusten tasaaminen on ratkaistu siten, että Viikkouutisia kustantavalla Keski-Uudenmaan Viikkouutisilla on palkkalistoillaan henkilö, joka valmistaa myös Keski-Uusimaa lehteä. Työn määrä ja siitä syntyvä palkkakustannus, joka laskutetaan, on tähän asti arvioitu. Erityisesti teknisen taiton osuutta palkkakustannuksista ei ole seurattu, mutta lehden taittoon kuluvasta ajasta on käsitys, jonka mukaan laskutus on arvioitu. Ilmoitusvalmistuksen osalta ilmoitusmyyntihinnan tulisi kattaa ilmoituksen valmistuskustannukset. Teknisen taiton kustannukset katetaan lehden kaikista myyntituotoista. (Haastattelu Vilen, 22.3.2005)

Koska palkkakustannuksiin on vaikea vaikuttaa, pyritään sivunvalmistuksessa nostamaan työtehoa. Työntekijät pyritään sijoittamaan heille oikeisiin tehtäviin ja heidän taitojaan parannetaan koulutuksen avulla. Työseurannan kautta on saatu informaatiota, joka on johtanut työaikojen muuttamiseen ja sitä kautta ylityötuntien vähenemiseen. Lisäksi ilmoitusvalmistuksessa seurataan valmistettujen ilmoitussivujen määriä, ilmoitusten kappalemääriä, valmistettuja ilmoitusmillejä eri lehtiin ja valmistettua ilmoituskokoa per työntekijä. Vuoden 2005 aikana ilmoitusmyyntijärjestelmään ollaan lisäämässä ilmoitustenhallinnan osa, joka mahdollistaa asiakaskohtaisen seurannan. Sen avulla voidaan seurata työkohtaisesti ilmoitusvalmistukseen käytettyjä resursseja, kuten töihin käytettyä työaika. Tämä mahdollistaa tarkemman ilmoitusvalmistuksen hinnoittelun ja osaston kustannusten kattamisen. (Haastattelu Vilen, 22.3.2005)

5.3 Keski-Uusimaa -lehdelle kohdistettavat kustannukset

5.3.1 Laskelman kehittämisen lähtökohdat

Kustannuslaskennan toteutuksessa joudutaan tekemään valinta perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan välillä. Valinnan tulisi perustua organisaation kontekstin asettamiin ehtoihin kustannuslaskennalle sekä kustannus-hyötysuhteen huomioon ottamiselle. Muun muassa organisaation tuotevalikoima ja tuotteiden tuotantoteknologia ja myös organisaatorakenne vaikuttavat valintaan. Keski-Uusimaa Oy:n tämän hetkinen sisäinen laskenta perustuu vastuualueisiin, ja kustannuksia eritellään tulosyksiköittäin. Nykyinen laskentatoimen käytäntö on perinteisen kustannuslaskennan tyyppistä. Yrityksessä ei ole aikaisemmin toteutettu tuotekohtaista kustannuslaskentaa. Sen kehitystä varten on tehtävä valinta siitä, pyritäänkö yrityksessä jatkossa käyttämään toimintolaskentaa. Keski-Uusimaa Oy:n kustannustoiminnan tuottamat tuotteet, Sanomalehti Keski-Uusimaa ja Sipoon Sanomat ovat keskenään hyvin samanlaisia tuotteita. Myös muut konsernin sanomalehdet ovat valmistusprosessiltaan samankaltaisia. Lehden kustannuksista suurin osa, 52 %, on välittömiä kustannuksia, jotka muodostuvat painamisesta ja jakelusta. Yksittäiselle numerolle ei voida Keski-Uusimaan nykyisen työnseurannan perusteella kohdistaa yksittäistä suurinta välillisten kustannusten ryhmää, palkkoja (29 %). Kaplanin ja Cooperin (1998, 100-102) esittämän kahden toimintolaskennan valintaan vaikuttavan seikan arvioinnin perusteella Keski-Uusimaan välittömien kustannusten suuren osuuden ja tuotteiden samankaltaisuuden vuoksi toimintolaskennan käytöstä ei koituisi merkittävästi perinteisestä kustannuslaskennasta poikkeavia tuloksia. Tämän takia toimintolaskennan usein raskasta ja kallista rakennetta ei ole kannattavaa perustaa Keski-Uusimaahan. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan yhteydessä käytetään perinteisen kustannuslaskennan käytäntöjä.

Sanomalehti Keski-Uusimaan tuotot muodostuvat ilmoitus- ja tilausmyynnistä. Suurimmat kustannukset tulevat palkka-, jakelu- ja painatuskustannuksista. Keski-Uusimaan nykyisen kustannuslaskentajärjestelmän mukaisesti tarkasteltuna (Taulukko 5) painon osuus kustannuksista oli 2004 26 %, jakelun 26 % ja palkkojen osuus 29 %.

Muut liiketoiminnan kustannukset sisältäen markkinoinnin, edustuksen ja toimituksen kustannukset, käyttö- ja ylläpitokustannukset, vuokra-, auto-, matkustus-, tietoliikenne- ja yleiskustannukset sekä vapaaehtoiset henkilösivukustannukset muodostivat 11 % kokonaiskustannuksista vuonna 2004. Verrattuna vuoteen 2003 eri kustannuslajien osuuksissa kokonaiskustannuksista ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia vuonna

TAULUKKO 5 Sanomalehti Keski-Uusimaan sisäinen tuloslaskelma 2004

	Toteutunut		Toteutunut	
	2004	%	2003	%
Tilausmyynti	3 462 680		3 387 842	
Ilmoitusmyynti	4 530 497		4 299 879	
Muu myynti	239 232		336 530	
Myynnin oikaisuerät	-683		-1 364	
L I I K E V A I H T O	8 231 727		8 022 888	
Liiketoiminnan muut tuotot	11 700		12 490	
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö	134	0,00	743	0,01
Valmistuksen alihankinnat	2 053 064	26,17	2 083 846	27,13
Toimitukselliset alihankinnat	263 839	3,36	303 524	3,95
Ulkopuoliset palvelut yhteensä	2 316 903	29,53	2 387 370	31,09
Ostetut jakelupalvelut	2 047 238	26,09	1 910 855	24,88
Materiaalit ja palvelut yhteensä	4 364 276	55,62	4 298 968	55,98
Palkat	1 842 652	23,48	1 730 094	22,53
Henkilösivukulut	463 773	5,91	427 579	5,57
Henkilöstökulut yhteensä	2 306 425	29,40	2 157 673	28,10
Poistot	109 346	1,39	121 113	1,58
Markkinoinnin kulut	366 417	4,67	308 047	4,01
Edustuskulut	36 604	0,47	28 846	0,38
Toimituksen kulut	5 466	0,07	6 456	0,08
Käyttö- ja ylläpitokulut	103 580	1,32	150 782	1,96
Vuokrat	5 140	0,07	4 966	0,06
Energia- ja vesikulut	0	0,00	-269	0,00
Automenot	13 480	0,17	14 094	0,18
Matkustuskulut	44 757	0,57	46 701	0,61
Tietoliikennemenot	73 034	0,93	92 674	1,21
Yleiskulut	124 234	1,58	66 275	0,86
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	69 400	0,88	20 501	0,27
Muut liiketoiminnan kulut yhteensä	842 113	10,73	739 071	9,62
Hallintokustannukset	224 000	2,85	363 000	4,73
Kaikki kustannukset yhteensä	7 846 160	100,00	7 679 825	100,00
L I I K E V O I T T O / T A P P I O	397 267		355 552	

2004. Kokonaiskustannusten summa 2004 on noussut noin 2 % edellisestä vuodesta. Liikevaihto nousi vastaavana ajanjaksona noin 2,6 %.

Taulukossa 5 esitetty tuloslaskelma on jo itsessään yhdenlainen tuotekohtainen laskelma Keski-Uusimaa lehden kannattavuudesta vuoden aikana. Tutkimuksen tavoitteena on kuitenkin kehittää laskelmaa siirtämällä tarkastelutaso lehden numeron kannattavuuteen. Kehityksen taustana hyödynnetään edellisissä luvuissa kontingenssiteorian kautta esille tuotuja Keski-Uusimaa lehden kontekstin tärkeitä osa-alueita. Kontekstin merkitys näkyy kehitetyssä laskelmassa erittelyissä, painotuksissa ja kohdistuksen valinnoissa.

Lehden tuotekohtaisessa laskelmassa halutaan näyttää kaikki kustannukset, jotka lehden tuottojen tulee kattaa. Tämä voi joidenkin kustannusten kohdistamisessa johtaa jakoon, joka ei perustu aiheuttamisperiaatteeseen. Kaikkien kustannusten kohdistaminen lehdelle koetaan kuitenkin tärkeäksi, jotta operatiivisella johdolla olisi selkeä käsitys katettavista kustannuksista. Peruslähtökohta kustannusten kohdistamisessa on aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistaminen. Se lisää laskelman luotettavuutta ja ymmärrettävyyttä, kun laskelman hyödyntäjien on mahdollista seurata resurssin synnyttämää kustannusta toimintaketjun alusta loppuun. Aiheuttamisperiaatteen ohella kohdistamisessa haetaan kustannus-hyötysuhteen kannalta hyvää ratkaisua. Kohdistamisen ei tule aiheuttaa kustannuksia yli hyödyn, joka kohdistamisesta saadaan. Kustannus-hyötysuhdetta käsiteltäessä kustannukset ja hyödyt voivat olla sekä määrällisiä että ei-määrällisiä. Tuotekohtaisen laskennan kohdistukset ja muut ratkaisut tehdään nykyisen kustannuslajijaon ja kustannuspaikkajaon pohjalta. Edellisten periaatteiden lisäksi on laskelmaa kehitettäessä otettava huomioon laskelman luettavuus ja ymmärrettävyys. Tämä merkitsee laskelman hyödyntäjän kannalta yksikertaisten ja yhdenmukaisuutta noudattavien laskentaratkaisuiden käyttöä. Seuraavissa kappaleissa käsitellään ensin kapasiteettia tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa ja sitten Keski-Uusimaa lehden kustannusten erittelyä ja kohdistusta tuotekohtaista kustannuslaskelmaa varten. Aihetta lähestytään kustannuslajikohtaisesti.

5.3.2 Kapasiteetin käsittely

Edellä luvussa 3.4 käsiteltiin kapasiteetin käsittelyä kustannuslaskennassa. Laskentatoimen oppikirjallisuudessa suositellaan käytännön kapasiteetin käyttöä tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa, koska sen avulla voidaan erotella kapasiteettikustannuksista osuus, joka johtuu käyttämättömästä kapasiteetista. Erottelu auttaa kapasiteetin hallinnassa. Kuitenkin laskelmissa käytettävän kapasiteetin tai toiminta-asteen valintaan vaikuttavat muun muassa sen arvioimisen vaikeus ja kapasiteettikustannusten kohdistuksen vaikeus tuotteille ja palveluille. Graafisen alan yritykset ovat työvoimavaltaisia (Hansén 1994). Myös Sanomalehti Keski-Uusimaan suurin resurssi muodostuu henkilöstöstä. Tämän resurssin kapasiteettikustannukset muodostuvat palkoista sivukuluineen. Palkat ovat yksi Keski-Uusimaa lehden kolmesta suurimmasta kustannusryhmästä. Resurssin ja sen aiheuttamien kustannusten hallinta on tärkeä osa lehden johdon toimintaa. Henkilöstön määrä ei kuitenkaan ole kovinkaan helposti muutettavissa oleva resurssi, vaan henkilöstöä koskevat päätökset ovat pitkän aikavälin päätöksiä. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman pääpaino on lyhyen aikavälin päätöksissä, siksi laskelmassa käytetään budjetoitua ja toteutunutta toiminta-astetta käytännön kapasiteetin sijasta.

Sanomalehti Keski-Uusimaa on tuotteena erilainen verrattuna laskentatoimen oppikirjallisuudessa esimerkkeinä käytettyihin tuotteisiin. Tuotteita, eli lehden numeroita, valmistuu vain yksi kerrallaan ja aina yksi per päivä lähes jokaisena vuoden päivänä. Kuitenkin tuotteet ovat keskenään samankaltaisia, sillä niiden valmistusprosessi ja sisältö ovat samankaltaisia. Lehden johto haluaa seurata päivän lehden kannattavuutta, eli jokaisen tuotteen kannattavuutta erikseen. Koska tuotteet ovat samankaltaisia, voidaan silti osassa kustannuksia käyttää vakiohintaa per tuote. Kapasiteettikustannusten jaottelu tuotteille kohdistuvaan osaan ja ylikapasiteetin osaan ei ole olennainen seurannan taso jokapäiväisessä seurannassa. Tuotekohtaisessa laskennassa suurin painoarvo on kustannuksilla, joihin vielä lehden ilmestymispäivänä tai pari päivää ennen voidaan vaikuttaa.

Keski-Uusimaa konsernissa henkilöstön määrää ja kapasiteetin tasoa ei ole seurattu yritysten sisäisesti vaan konserniyritysten keskinäisen vertailun avulla. Konsernissa on

useita samankaltaisia lehtiä, joiden toiminnallisuutta voidaan verrata keskenään. Tätä kautta myös ylikapasiteetit saadaan esille. Lehtien johto on lisäksi itse lähellä lehden valmistusprosessia, jolloin heillä on hyvä käsitys siitä, mikä lehden resurssien kapasiteetti on ja missä sitä mahdollisesti on liikaa tai liian vähän. Henkilöstön osalta ylimääräistä kapasiteettia ei ole tarvetta pitää paljon, koska niin myynti, toimitus- kuin sivunvalmistustyötä voidaan ostaa yrityksen ulkopuolelta. Omia resursseja pyritään hyödyntämään tehokkaasti, mutta tarvittaessa joustoa hankitaan yrityksen ulkopuolelta. Esimerkiksi toimituksellista materiaalia on tarjolla freelance-toimittajilta.

5.3.3 Painatuskustannukset

Keski-Uusimaa lehden painatus tehdään Keski-Uusimaa Oy:n omassa painossa Tuusulassa. Painatuksen kustannus on kohdistettu toimituksen kustannuspaikalle. Konsernilehtien painatushinnat on sovittu neuvotteluissa, eikä lehdellä ole mahdollisuutta vaikuttaa hintaan kesken sopimuskauden. Sivuhinnan avulla voidaan osoittaa jokaiselle lehden numerolle painatuskustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan. Tuotekohtaisessa laskennassa voidaan käyttää suoraan tätä sovittua hintaa niin jälkilaskennassa kuin ennakkolaskennassakin. Vakiohintaa helpottaa painokustannusten ennustamista. Keski-Uusimaan painohinta on 270 euroa sivulta 23 000 kappaleen painosmäärällä. Painohinta kattaa kaikki painatuksesta aiheutuneet kustannukset ja kuljetuksen jakelijalle. Sivuhinta muuttuu painosmäärän muuttuessa. 1000 kappaleen painosmäärän nosto tai lasku, korottaa tai laskee sivuhintaa 4,5 euroa. Tuotekohtaista laskentaa varten tarvitaan siis sivuhinnan lisäksi myös sivumäärä ja painoskoko. Keski-Uusimaan sivumäärän ollessa 20 ja painosmäärän 23000 kappaletta koko painoksen hinta olisi 5400 euroa ($270 \text{ €} * 20$).

5.3.4 Jakelukustannukset

Keski-Uusimaa lehti jaetaan tilaajille aamuisin varhaisjakelussa. Noin 2,5 % lehdistä jaetaan Keski-Uusimaan ydinlevikkialueen ulkopuolelle, jolloin jakelu tapahtuu osoitteellisena Postin päiväjakelussa (Haapanen, Budjetointi 2005-taulukko). Myös varhaisjakelun hoitaa Posti, joka on Keski-Uusimaan jakelualueella lähes

monopoliasemassa. Maanlaajuisesti Postilla on varhaisjakelusta noin 70 % osuus (Suomen Lehdistö 3/2005, 5). Jakelun kustannukset on kohdistettu levikkimarkkinoinnin kustannuspaikalle. Jakelun hinnat on sovittu sopimuksin. Jakelukustannus määräytyy jaettujen kappaleiden perusteella.. Eri aikaan tapahtuvilla jakeluilla on omat kappalehintansa. Varhaisjakelussa jaettu kappale maksaa 0,207 € Päiväjakelussa hinta on 0,244 € Jakelun hinta on kaksikertainen pyhäpäivinä. Tiettyinä päivinä hinta on jopa kolminkertainen. Lisäksi jakelukustannuksissa on mukana kuljetuskustannuksia, jotka ovat vakiot kuukautta kohden. Lehtinippujen kuljetuksen myöhästymisestä aiheutuneet kustannukset jakeluyhtiö laskuttaa erikseen. (Haapanen, Budjetointi 2005-taulukko, Timo Haapasen sähköpostikirje tekijälle 13.5.2005) Koska kuljetuksen myöhästymistä voidaan pitää poikkeustapauksena, jota pyritään välttämään, ei siitä pitäisi syntyä merkittäviä kustannuksia. Siksi ennustavassa tuotekohtaisessa laskennassa ei oteta myöhästymiskustannuksia huomioon lehden kustannuksissa. Vuodesta 2005 alkaen myöhästymisen kustannukset on eritelty omalle tililleen. Jos kustannuksista muodostuu merkittäviä eriä, voidaan ne kohdistaa lehdille ja eritellä laskelmassa.

Tuotekohtaista laskentaa varten kohdistetaan jakelukustannukset lähes aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Yhden lehden kappaleen keskimääräinen jakeluhinta saadaan kertomalla varhaisjakelun ja osoitteellisen jakelun hinnat jakelumuotojen osuuksilla kokonaisjakelusta. Tämä hinta on 0,2079 euroa varhaisjakelun muodostaessa 97,5 % ja osoitteellisen jakelun 2,5 % jakelusta. Numeron jakelukustannusten laskemiseksi arvioitu tai toteutunut painosmäärä kerrotaan kappalehinnalla ja saatuun tulokseen lisätään kuljetuksen osuus numeroa kohti. Kuljetuskustannus vuonna 2005 on yhteensä 107 280 euroa. Tämä jaettuna vuonna 2005 ilmestyvällä 355 numerolla tekee 302,20 euroa numeroa kohti. Lehden painosmäärällä 23 000 kappaletta yhden arkipäivän numeron jakelu maksaisi 5083,90 euroa. Sunnuntain ja arkipyhien jakelukustannuksissa on otettava huomioon korotettu jakeluhinta. Käytännön toteutuksessa tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa pitää tunnistaa numeron ilmestymispäivä, jotta laskelmassa käytetään oikeaa jakeluhintaa.

5.3.5 Palkkakustannukset

Palkkakustannukset ovat merkittävä kustannuserä jokaisella Keski-Uusimaa lehden kustannuspaikalla. Kustannusten vähentämiseen ei eri osastoilla koettu olevan lyhyellä aikavälillä suuria vaikutusmahdollisuuksia, mutta työtahokkuutta parantamalla pyritään saamaan resurssi parhaiten hyödynnettyä. Palkkojen kohdistamisessa käsitellään osastoja erikseen, sillä kohdistamisen ratkaisumahdollisuudet vaihtelevat osastokohtaisesti. Lisäksi palkkojen erittely tuotekohtaisessa laskelmassa toteutetaan osastoittain, että laskelmasta saadaan selkeä kuva palkkakustannusten jakautumisesta.

Ilmoitusmarkkinoinnin palkkakustannukset eivät ole suoraan kohdistettavissa lehden eri numeroille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti Keski-Uusimaan tämän hetkisen työseurannan perusteella. Ilmoitusmyyjien työtä seurataan monipuolisesti, mutta koska he myyvät useita tuotteita samanaikaisesti, on vaikeaa määrittellä työajan jakautumista eri tuotteiden kesken. Nykyisessä kustannuslaskentajärjestelmässä palkkoja käsitellään aikakustannuksina, jotka kohdistetaan kullekin kuukaudelle, jolloin ne on maksettu. Palkkakustannusten kohdistuminen tuotteet kustantaville konserniyrityksille on ratkaistu vastavuoroisuudella. Kummankin yrityksen myyjät myyvät kummankin yrityksen tuotteita, jolloin syntyvät palkkakustannukset jakautuvat yritysten kesken (Haastattelu Aalto 10.6.2005). Jako perustuu arvioon, jota pidetään vähän resursseja vaativana ratkaisuna.

Toteutettavissa oleva vaihtoehto palkkakustannusten kohdistamiseen on niiden jakaminen lehden numeroille sen suhteessa, kuinka monella eurolla lehteen on myyty ilmoituksia verrattuna kuukauden muihin numeroihin. Kohdistusvaihtoehto perustuu saatuun hyötyyn: mitä enemmän lehti on saanut ilmoitusmyyntituloja, sitä suurempi osa palkkakustannukset aiheuttavasta työstä on kohdistunut kyseisen lehden ilmoitustulojen aikaan saamiseksi. Laskentaa varten tarvittaisiin kaikkien numeroiden ilmoitusmyynnit sekä palkkakustannukset. Tuotekohtaista ennustelaskelmaa varten voitaisiin palkkakustannukset laskea osuutena ajanjakson palkkabudjetista ennustetun myynnin suhteessa myyntibudjettiin. Tämän vaihtoehdon ongelmana on se, että myyntiluvuissa on mukana myös muiden kuin Keski-Uusimaan myyjien myymät ilmoitukset lehteen. Esimerkiksi osa myynnistä on tehty Mediatallissa, joka on Keski-Uusimaa lehden

organisaatioon kuulumaton konsernin kaikkia lehtiä myyvä yksikkö. Tällöin lehdelle kohdistuisi enemmän Keski-Uusimaan myyjien palkkakustannuksia muiden tulosityksiköiden myyjien tekemän työn perusteella, mitä ei voida pitää oikeudenmukaisena ratkaisuna.

Palkkakustannusten jakaminen kaikkien ilmestyneiden numeroiden kesken sen sijaan jakaa työstä syntyneet kustannukset tasan kaikille numeroille sen oletuksen pohjalta, että ilmoitusmyyjien työpanos jakautuu tasaisesti. Tällä jakoperusteella työtehokkuuden parantuminen useampien myytyjen ilmoitusten muodossa näkyy suoraan numeron kannattavuudessa, kun myyntitulot kasvavat mutta työstä aiheutuva palkkakustannus säilyy samana. Lisäksi kohdistusta voidaan perustella sen helpolla ymmärrettävyydellä käyttäjälle ja yksinkertaisella toteutuksella, joka ei edellytä palkkakustannusten rekisteröintiin muutosta.

Levikkimarkkinoinnissa tehty työ tehdään sanomalehti Keski-Uusimaan hyväksi riippumatta lehden ilmestyneiden numeroiden määrästä. Siksi levikin palkkakustannukset eivät ole aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistettavissa lehden eri numeroille. Työmäärä levikkimarkkinoinnissa ei lisääny yhdestä ylimääräisestä lehden numerosta. Työmäärä kasvaa tilaajien lisääntyessä ja myös tilaajien vähentyessä, kun työpanos kohdennetaan uusien tilaajien löytämiseen. Lehden numerot eivät merkittävästi tuotteena eroa toisistaan, minkä takia ei ole syytä olettaa levikissä tehdyn työn, josta palkkakustannukset syntyvät, todellisuudessa kohdistuvan eri numeroille erilailla. Levikin työntekijöiden työn oletetaan kohdistuvan tasaisesti kaikkien lehden numeroiden hyväksi. Palkkakustannukset kohdistetaan lehden numeroille jakamalla ne numeroiden määrällä ja osoittamalla jokaiselle numerolle jakolaskun tuloksen osoittama määrä kustannuksia.

Levikkimarkkinoinnin palkkakustannukset erotetaan tuotekohtaisessa laskelmassa omaksi ryhmäkseen sen sijaan että markkinoinnin palkkakustannukset ilmoitettaisiin yhtenä kustannusryhmänä. Erittely on tarpeen sillä ilmoitus- ja levikkimarkkinoinnin toiminnot poikkeavat toisistaan niiden palvelemien asiakasryhmien erilaisuuden vuoksi. Toimenpiteet kannattavuuden parantamiseksi voivat olla erilaisia näillä osastoilla, jonka takia niiden vaikutuksiakin on syytä seurata erikseen.

Markkinoinnin palkkojen tavoin toimituksen palkat ovat kuukausipalkkoja, joita on nykyisessä kustannuslaskentajärjestelmässä käsitelty kuukausittain kohdistettavina aikakustannuksina. Yksittäistä numeroa kohden tehtyä työtä ei ole toistaiseksi mitattu. Jokaista lehden numeroa varten tehty työ vaihtelee jonkin verran riippuen artikkeleille vapaasta sivumäärästä. Ei voida myöskään suoraan olettaa, että yhden artikkelin tekoon kuluu sama työmäärä kuin toisen artikkelin tekoon. Lisäksi artikkelien laatu voi vaikuttaa työajan käyttöön. Toisaalta ammattitaitoinen toimittajakunta pystyy tuottamaan halutun tasoista tekstiä toisiinsa verrattuna yhtä tehokkaasti. Käytännössä toimituksessa tehdyn työn määrää ei voi mitata rahamääräisellä mittarilla, joka jo itsessään olisi osa tuotekohtaista laskelmaa. Jos oletetaan, että työ eri lehden numeroita kohden jakautuu tasaisesti, voidaan toimituksen palkat kohdistaa numeroille kuten markkinoinnin palkat eli jakamalla palkkakustannukset ilmestyneiden numeroiden määrällä ja osoittamalla jokaiselle numerolle jakolaskun tuloksen osoittama määrä kustannuksia.

Lehden numeroa kohti tehdyn työn määrästä voi kehittää kuitenkin määrällisen mittarin, joka kertoisi toimituksellisen materiaalin osuuden lehdestä. Jos laskenta toteutetaan kuukauden välein, tarvitaan tiedot kuukauden lehtien toimituksellisen materiaalin määrästä. Kohdistus on toteutettavissa jälkikäteen laskettua tuotekohtaista laskentaa varten, jos toimituksellisen materiaalin määrää suhteessa muuhun materiaaliin seurataan, mutta ennustelaskelmaan pitäisi kohdistusta varten toimituksellisen materiaalin määrä arvioida. Ennustelaskelman helpon käytettävyyden takia arvioitavien kohtien lisääminen laskelmaan ei ole toivottavaa ilman vähintään yhtä suurta lisähyötyä, joka arviosta saadaan (Horngren ym. 2003, 485). Arvio tuo laskelmaan lisää epävarmuutta, joka vaikuttaa luotettavuuteen, sekä vaikeuttaa laskelman käyttöä jokapäiväisenä työkaluna. Toimitukselliset palkat kohdistetaan siksi lehdille jakamalla ajanjakson kustannukset jakson numeroiden määrällä. Tällöin työtehokkuuden paraneminen ei heti näy tuotekohtaisessa laskelmassa, koska artikkeleiden laadun paraneminen tai määrän kasvu eivät suoraan vaikuta tuloihin tai kustannuksiin. Laadun paraneminen edistää kuitenkin tilausmyyntiä, ja artikkeleiden määrän kasvu toimittajaa kohti mahdollistaa henkilökunnan vähentämisen pitkällä aikavälillä esimerkiksi jättämällä täyttämättä eläköitymisen kautta poistuvan työntekijän paikka. Toimituksen palkkojen erittely omana ryhmänään palkkakustannuksista tuotekohtaisessa laskelmassa on perusteltua, koska toimituksen tehtävät ovat muista osastoista poikkeavat ja koska

toimituksen palkkakustannuksia voidaan pitkällä tähtäimellä siirtää toimituksellisiin alihankintoihin tai toisin päin, jolloin näiden erien seuraaminen eriteltyinä muista on tarpeen.

Sivunvalmistuksen palkat ovat tuntipalkkoja, jotka maksetaan kahden viikon välein. Palkkahallinnossa tai sivunvalmistuksen työnjohdossa ei toistaiseksi ole kerätty tarkkoja tietoja siitä, kuinka sivunvalmistajien työ jakautuu ilmoitusvalmistuksen ja teknisen taiton välillä. Lisäksi informaatiota ilmoitusvalmistuksen työn kohdistumisesta lehden numeroille ei ole kerätty. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että nykyisten informaatiojärjestelmien puitteissa ilmoitusvalmistuksen kustannuksia ei voi aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistaa niille lehdille, joissa ilmoitusvalmistuksen kustannukset kattavat ilmoitukset ovat. Lähimmän arvion kustannusten jaosta antaa palkkakustannusten jako lehdille tasaisesti noudattamalla samaa laskutekniikkaa kuin muidenkin palkkakustannusten kohdalla.

Kaikkien palkkakustannusten kohdistusta varten käytetään ennustelaskelmassa vuoden budjetoituja palkkakustannuksia. Jälkilaskentaa varten toteutuneet luvut ovat luonnollisestikin käytettävissä. Ennusteen pysymiseksi mahdollisimman lähellä todellisuutta otetaan budjetoiduissa luvuissa huomioon merkittävät muutokset, jotka vaikuttavat lukuihin tulevaisuudessa. Palkkakustannuksissa on huomioitava lomараha, jota ansaitaan koko lomavuoden aikana. Siksi ansaitun lomarahaa osuus kohdistetaan tasaisesti kaikille lehden numeroille riippumatta siitä, milloin se todellisuudessa maksetaan työntekijälle.

5.3.6 Poistot ja muut liiketoiminnan kustannukset

Keski-Uusimaa lehden poistot sisältävät lähinnä tietokoneiden ja atk-ohjelmien poistoja. Poistot eivät aiheudu yksittäisistä lehden numeroista, vaan niillä edistetään lehteä numeroiden määrästä riippumatta. Tämän vuoksi poistot jaetaan lehdille jakamalla kuukauden poistot samana aikana ilmestyneiden lehtien määrällä ja kohdistamalla tämä kustannus yksittäiselle numerolle.

Paino-, jakelu- ja palkkakustannusten lisäksi lehdelle kohdistetaan muita liiketoiminnan kustannuksia, jotka Keski-Uusimaa Oy:n sisäisen tuloslaskelman (Taulukko 5, s.77) mukaisesti voidaan jakaa markkinoinnin, edustus-, toimituksen, käyttö- ja ylläpito-, vuokra-, energia- ja vesi-, auto-, matkustus-, tietoliikenne-, yleiskustannuksiin, vapaaehtoiisiin henkilösivukustannuksiin ja hallintokustannuksiin. Lisäksi kustannuksia syntyy toimituksen alihankinnasta. Se sisältää artikkeli-, kuva- ja sarjakuvaostot sekä uutistoimistomaksut. Toimituksen alihankintoja on yrityksen sisäisessä tuloslaskelmassa käsitelty osana ulkopuolisia palveluja yhdessä valmistuksen alihankinnan eli painatuksen kanssa. Tuotekohtaisessa laskelmassa toimituksen alihankinnat ovat otsikon toimituksen kustannukset alla sillä ne oleellisesti liittyvät toimituksen toimintaan, jolloin näihin kustannuksiin voidaan vaikuttaa toimituksessa tehdyillä valinnoilla.

Muut liiketoiminnan kustannukset sisältävät hyvin erilaisia kustannuslajeja. Jotta tuotekohtaisen laskelman käyttäjillä olisi mahdollisuuksia keskittää kehitystoimensa tarkasti, on laskelmassa eriteltävä myös liiketoiminnan muita kustannuksia useammalle riville. Osaan näistä kustannuksista, kuten vuokriin ja energia- ja vesikustannuksiin, sanomalehden johdolla ei ole vaikutusmahdollisuuksia, vaan kustannuksiin vaikuttavat päätökset tapahtuvat yrityksen johdossa. Kuitenkin myös lehden johdon on hyvä olla informoitu kaikista kustannuksista, jotka lehden tulojen odotetaan kattavan.

Muihin liiketoiminnan kustannuksiin kirjatut kustannukset ja toimituksen alihankinnat koostuvat lähinnä toimittajille tavaroista tai palveluista maksetuista laskuista. Kustannukset on mahdollista jakaa kustannuspaikan ja kuukauden perusteella, mutta ne eivät suoraan kohdistu lehden numeroille. Ne eivät synny tietyn lehden numeron aikaan saamiseksi, vaan muilla liiketoiminnan kustannuksilla edistetään sanomalehti Keski-Uusimaata kokonaisuudessaan. Koska kaikki kustannukset halutaan kuitenkin kohdistaa lehden numeroille, on päätettävä jakoperuste kohdistamista varten. Tasapuolisesti kaikkia lehden numeroita kuormittava kustannusten jako on tasajako, jota käytettiin palkkakustannusten jaossa. Kohdistus toteutetaan laskettuna numeroa kohti. Sivuhinnan käyttö kohdistuksessa ei ole perusteltua, koska lisäsivu ei aiheuta lisävuokraa tai -energian kulutusta. Lisäsivu saattaa kyllä vaikuttaa markkinoinnin ja toimituksen kustannuksiin lisäävästi, mutta koska ei ole kerätty informaatiota kumpaan se kohdistuu ja kuinka suurella vaikutuksella, ei vaikutusta pystytä ottamaan huomioon laskelmassa.

Myös muissa liiketoiminnan kustannuksissa on kustannuksia, jotka on rekisteröity Keski-Uusimaan ja Aamupostin yhteiselle kustannuspaikalle. Näistä kustannuksista Aamupostilta laskutettava osuus on laskelmassa rivillä muu myynti.

Liiketoiminnan muista kustannuksista suurimman osan muodostavat markkinoinnin kustannukset. Sen sisältöä on siksi tarpeen eritellä tarkemmin. Markkinoinnin kustannuksissa on sekä ilmoitus- että levikkimarkkinoinnin kustannuksia ja lisäksi kustannuksia, jotka voivat olla muiden osastojen aiheuttamia. Osa markkinoinnin kustannusryhmään kuuluvista tileistä sisältää kustannuksia kummastakin markkinoinnin osastosta ja osa tilejä vielä toimituksen kustannuksia. Näiden tilien summan osuus markkinointikustannusten kokonaissummasta oli 37 % vuonna 2004. Siitä 57 % muodostui Keski-Uusimaa konsernin Arena Partners internet osto- ja myyntikanavasta, joka ei kohdistu suoraan millekään osastolle. Markkinointiosastojen kustannusten jaossa keskitytään tileihin tilausmyyntipalkkiot, ilmoitusmyynnin palkkiot, ilmoitusmarkkinointikampanjat, levikkimarkkinoinnin kampanjat ja kodin kalenteri/VIP-kortti. Näiden tilien osuus markkinoinnin kustannuksista oli 63 % vuonna 2004. Niistä ilmoitusmyynnin palkkiot ja ilmoitusmarkkinointikampanjat syntyvät ilmoitusmyynnin aikaansaamiseksi. Ne erotetaan laskelmassa ilmoitusmarkkinoinnin markkinointikustannuksiksi. Loput kolme tiliä, tilausmyyntipalkkiot, levikkimarkkinoinnin kampanjat ja kodin kalenteri/VIP-kortti liittyvät levikkimarkkinointiin ja erotellaan sen vuoksi levikkimarkkinoinnin markkinointikustannuksiksi. Muut tilit markkinoinnin kustannuksissa ovat ryhmässä yhteiset, koska ne voivat liittyä kaikkiin lehden osastoihin.

Toinen ryhmä muissa liiketoiminnan kustannuksissa, jota on syytä käsitellä tarkemmin, on hallintokustannukset. Hallintokustannukset eroavat muista siinä, miten ne kohdistetaan yrityksen tulosityksiköille. Hallintokustannukset eivät perustu laskutukseen vaan jakoon. Ne koostuvat Keski-Uusimaa Oy:n talous- ja yleishallinnon, kiinteistön ja sosiaalikustannuksista. Kustannusveloitus laskutetaan taloushallinnon osalta kaikilta konserniyrityksiltä, joiden taloushallinnon tehtäviä hoidetaan Keski-Uusimaa Oy:n talousosastolla. Lisäksi yleishallinnosta eli konsernin toimitusjohtajasta ja hänen sihteeristään syntyneet kustannukset veloitetaan hallintokustannusveloituksella. Kun hallinnon osaston tuloslaskelmassa on huomioitu muiden konserniyritysten kustannusveloituksesta syntyneet tulot, jaetaan jäljelle jäänyt osaston tappio Keski-

Uusimaa Oy:n tulosityksiköille. Jako suoritetaan tulosityksikköjen liikevaihtojen suhteessa, koska hallinnon työmäärän ja siten kustannusten oletetaan nousevan, kun tulosityksikköjen liikevaihto nousee. (Haastattelu Sundqvist, 22.4.2005)

5.3.7 Tulot

Sanomalehti Keski-Uusimaan tulot jaetaan ilmoitusmyyntiin ja tilausmyyntiin. Tulot kohdistuvat sisäisessä tuloslaskelmassa kuukausittain ja ne on lisäksi mahdollista eritellä kustannuspaikoittain. Luonnollisesti ilmoitusmyynti kirjataan ilmoitusmyynnin kustannuspaikalle ja tilausmyynti levikkimarkkinoinnin kustannuspaikalle. Ilmoitusmyynti kirjataan kuukauden tuloksi sen mukaan, missä kuussa ilmoitus esiintyy lehdessä. Tilausmyyntiä jaksotetaan kuukausille lehtien ilmestymisen mukaan.

Ilmoitusmyyntijärjestelmästä on mahdollista erottaa kuhunkin lehteen myydyt ilmoitukset ja sitä kautta lehden ilmoitusmyynti. Yksittäisen lehden numeron ilmoitustulot saadaan siten suoraan ilmoitusmyynnin informaatiojärjestelmästä. Tilausmyynninjärjestelmästä ei vastaavaa informaatiota saada numeroittain. Tilausmyynnin kohdistus tarkasti ilman järjestelmän informaatiota on vaikeaa, sillä tilaajien määrän eli levikin lisäksi tarvittaisiin eri tilaushinnat kullekin tilaajalle. Keskimääräisen tilaushinnan avulla voidaan kuitenkin laskea hyvin lähellä todellisuutta oleva lehden numerokohtainen tilausmyynti, koska Keski-Uusimaan levikkijohtajan mukaan keskimääräisen tilaushinnan muutokset ovat vähäisiä ja johtuvat lähinnä tilaushinnan korotuksista, joita tehdään enintään kerran vuodessa. Lehden levikki kerrotaan keskimääräisellä tilaushinnalla, jotta saadaan numeron tilausmyynti. Tuotekohtaisessa ennustelaskelmassa ilmoitusmyynti on muuttuva tieto, jonka laskelman hyödyntäjä arvioi itse tai joka otetaan ilmoitusmyyntijärjestelmästä kyseisen hetken varaustilanteen mukaisena. Tilausmyynti saadaan ennustelaskelmaan levikin arviolla ja keskimääräisellä tilaushinnalla per numero.

Keski-Uusimaan sisäisessä tuloslaskelmassa oleva muu myynti koostuu Aamupostin ja Keski-Uusimaan yhteisten kustannusten osuuden laskutuksesta Aamupostilta. Keski-Uusimaa lehdelle kohdistuu myynnin verran vähemmän kustannuksia. Laskutus on ulkoisen kirjanpidon takia ilmoitettava muissa myynneissä. Jotta tuotekohtaisen

laskelman lukujen todenmukaisuutta voidaan vertailla muiden raporttien kanssa, noudatetaan laskelmassa kirjanpidon mukaista rivitystä ja eritellään muu myynti omalla rivillään. Muun myynti kohdistetaan tasaisesti jokaiselle numerolle, koska sitä vastaavat palkka- ja muut liiketoiminnan kustannukset on kohdistettu vastaavasti.

5.4 Yhteenveto tuotekohtaisesta kustannuslaskelmasta

Edellisissä luvuissa tehtyjen kohdistusratkaisuiden ja erittelypäätösten perusteella muodostuu malli sanomalehti Keski-Uusimaan tuotekohtaiselle kustannuslaskennalle. Laskelman lähtökohtana oli kehittää helppo ja ymmärrettävä kokonaisuus lehden numeroiden kannattavuudesta lehden johdon jokapäiväiseen käyttöön. Suurimmat ratkaisut laskelman kehittämisessä liittyivät kustannusten ja tuottojen kohdistukseen ja erittelyyn. Tehdyt valinnat on esitetty kuvioissa 6 ja 7.

Lehden myynti muodostuu kahdesta osasta: ilmoitus- ja tilausmyynnistä. Kumpikin osa muodostuu omasta asiakaskunnastaan ja on siksi tarpeen eritellä omilla riveillään. Informaatio myynnistä saadaan ilmoitusmyynnin osalta ilmoitusmyynnin informaatiojärjestelmästä. Ilmoitusmyynti voidaan myös arvioida laskelmaan. Numerokohtainen tilausmyynti lasketaan levikin ja keskimääräisen tilaushinnan avulla.

Kustannuksia käsitellään laskelmassa kustannuslajeittain. Tämä muodostaa laskelman erittelyn lähtötason. Osassa kustannuksia on käytetty tarkempaa erittelyä, kun se on ollut tarpeellista laskelman informaatioarvon takia. Lehden suurimmat kustannukset muodostuvat painatuksesta, jakelusta ja palkoista. Näistä painatuksen ja jakelun kustannukset voidaan osoittaa numeroille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Painatuksen kustannuksissa noudatetaan konsernissa sovittuja sivuhintoja sovittua lähtöpainosmäärää kohti. Painosmäärän muutos lähtöpainosmäärästä aiheuttaa 4,5 euron hinnan muutoksen 1000 kappaletta kohti per sivu. Keski-Uusimaan painatus maksaa 270 euroa sivulta painosmäärän ollessa 23 000. Hinta, sivumäärä ja painosmäärä vaikuttavat lehdelle kohdistettavien painatuskustannusten määrään. Laskelmaan varten tarvitaan arvio sivumäärästä ja painosmäärästä. Painatuksen kustannus lasketaan kertomalla sivuhinta sivumäärällä ottaen huomioon sivuhinnan muutos painosmäärän muuttuessa 23 000 kappaleesta.

Tuotto-/kustannuslaji	Kohdistus
Ilmoitusmyynti	Toteutunut ilmoitusmyyntijärjestelmästä tai käyttäjän arvio
Tilausmyynti	Keskihinta x painosmäärä
Muu myynti	Aikavälin tuotot jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Painokustannukset	Sivuhinta x painosmäärä
Jakelukustannukset	Kappalehinta x painosmäärä + osuus jakelukustannuksista
Palkat	
Ilmoitusmarkkinointi	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Levikkimarkkinointi	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Toimitus	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Sivunvalmistus	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Poistot	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Muut liiketoiminnan kustannukset	Aikavälin kustannukset jaettuna aikavälin numeroiden määrällä
Markkinoinnin kustannukset	
- Ilmoitusmarkkinointi	
- Levikkimarkkinointi	
- Yhteiset	
Toimituksen kustannukset	
- Uutistoimistomaksut	
- Sarjakuvat	
- Artikkelit ja kuvat	
- Muut	
Edustuskustannukset	
Käyttö- ja ylläpitokustannukset	
Vuokrat	
Energia- ja vesikustannukset	
Autokustannukset	
Matkustuskustannukset	
Tietoliikennekustannukset	
Yleiskustannukset	
Vapaaehtoiset henkilösivukustannukset	
Hallinnon kustannukset	

KUVIO 6 Tuotekohtaisen laskelman kohdistusperusteet ja erittely riveittäin

Laskelmaa varten arvioitavat tiedot

Sivumäärä
Painosmäärä

Laskelmassa käytettävien lukujen taso

Tuotot	Arvio tai todellinen tilanne informaatiojärjestelmistä
Kustannukset	Vuodelle budjetoidut luvut

KUVIO 7 Laskelmaa varten arvioitavat tiedot ja käytettävien lukujen taso

Jakelun kustannukset muodostuvat jakeluhinnasta kappaletta kohti, jakelumäärästä, jakelutavasta, joka vaikuttaa jakeluhintaan, ja kuljetuskustannuksista, jotka ovat sovittu vakiohintana. Tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa jakelutavan vaikutus hintaan otetaan huomioon laskemalla jakelun keskimääräinen hinta jakelutapojen osuuksilla painotettuna. Keski-Uusimaasta jaetaan selkeästi suurin osuus varhaisjakelussa. Jakelukustannukset lasketaan kertomalla arvioidusta painosmäärästä saatu jakelumäärä keskimääräisellä jakeluhinnalla. Tähän lisätään vielä kuljetuskustannusten osuus, joka on vakio lehden numeroa kohden.

Palkkakustannukset muodostuvat myyntiosastojen, toimituksen ja sivunvalmistuksen palkoista. Koska nämä kustannukset ovat usean eri vastuuhenkilön alla, ne eritellään osastoittain ilmoitusmyynnin, tilausmyynnin, toimituksen ja sivunvalmistuksen palkkakustannuksiin, jotta näistä kustannuksissa vastuulliset henkilöt näkevät laskelmasta oman osastonsa palkkakustannusten vaikutuksen lehden kannattavuuteen. Palkkakustannukset rekisteröidään laskentatoimen informaatiojärjestelmiin aikakustannuksina, jotka rasittavat lehden kuukausikohtaista tulosta. Koska kustannuksia on aiheuttamisperiaatteen mukaisesti vaikea kohdistaa lehden numeroille ja Keski-Uusimaan tämän hetkinen rekisteröintijärjestelmä ei sitä toteuta, kohdistetaan kustannukset jakamalla. Palkkakustannukset kohdistetaan lehden numeroille jakamalla vuoden budjetoidut palkkakustannukset vuodessa ilmestyvien numeroiden määrällä ja osoittamalla saatu summa lehden palkkakustannuksiksi. Kustannusten kohdistus on käyttäjälle helposti ymmärrettävä, ja kustannus-hyöty-suhteeltaan toteutus on hyvä.

Muut lehden numeroille kohdistettavat kustannukset koostuvat poistoista ja liiketoiminnan muista kustannuksista. Nämä kaikki kohdistetaan numeroille jakamalla vuoden budjetoidut kustannukset vuoden ilmestyvien numeroiden määrällä ja osoittamalla jakolaskun tuloksen summa numeron kustannuksiksi. Kohdistaminen toteutetaan jakamalla, koska kustannuksia ei rekisteröidä niin, että ne aiheuttamisperiaatteen mukaisesti voitaisiin osoittaa numeroille. Lisäksi näiden kustannusten osuus kaikista lehden kustannuksista ei ole niin merkittävä kuin kolmella edellisellä kustannuslajilla, minkä takia niiden kohdistamiseksi ei ole kustannus-hyötysuhteen kannalta järkevää kuluttaa aikaa ja kustannuksia. Poistot ja muut liiketoiminnan kustannukset koostuvat monesta eri kustannuslajista. Tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa ne eritellään useammalle riville, jotta laskelman hyödyntäjillä olisi mahdollisuus keskittää kehitystoimensa tarkasti. Niiden kustannusten, joihin laskelman käyttäjillä ei ole vaikutusmahdollisuuksia, esittäminen laskelmassa on perusteltua siksi, että heidän on hyvä olla informoituja kaikista kustannuksista, jotka lehden tulojen odotetaan kattavan.

Kehitetyssä tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa haluttiin näyttää kaikki kustannukset, jotka lehden on katettava. Olennainen päätös laskelman kehityksessä oli kohdistusperusteen päättäminen. Kustannuslaskennan oppikirjallisuuden suositusten mukaisesti ensisijaisena kustannusten kohdistusperusteena käytettiin aiheuttamisperiaatetta. Kustannus-hyötysuhteen takia osassa kustannuksia päädyttiin kuitenkin kohdistamiseen jakamalla. Laskelman käytettävyyden kannalta oli tärkeää, että laskelma on ymmärrettävä ja helppolukuinen. Tähän pyrittiin kustannusten erittelyllä usealle riville ja pitämällä pienenä niiden kohtien määrä, jotka käyttäjän tarvitsee arvioida.

5.5 Mallin arviointi

Tuotekohtaisen kustannuslaskelman tavoitteeksi Keski-Uusimaassa johto asetti lehden numeroiden vertailtavuuden ja kannattavuuden ennustettavuuden, joilla pyritään nostamaan esiin kehittymismahdollisuuksia. Lisäksi laskelmalla halutaan lisätä kaikkien organisaation tasojen kustannustietoisuutta. Lähtökohta laskelman käytössä on lyhyen aikavälin päätöksissä. Yhden tuotteen, lehden numeron, ilmestyessä joka päivä

tärkeimmässä kustannuksiin vaikuttavassa päätöksessä, sivumäärän valinnassa, aikaväli on yksi päivä. Lehden numeron kannattavuuden arvioimiseksi valinnassa on otettava huomioon myös ilmoitusmyynti, joka on toinen laskelman päivittäin vaihteleva osatekijä. Mahdollisuus arvioida myynnin ja kustannusten suhdetta ja miten sivumäärän muutos siihen vaikuttaa on tuotava organisaation sille tasolle, jossa päätös tehdään.

Keski-Uusimaan toimitusjohtaja Jorma Hämäläinen arvioi tässä tutkielmassa kehitetyn tuotekohtaisen kustannuslaskelman olevan yrityksessä käyttökelpoinen. Laskelman käytännön toteutus tullaan ratkaisemaan syksyyn mennessä, jolloin laskelman avulla aloitetaan systemaattinen kustannuslaskenta vuoden 2006 budjetin teon yhteydessä. Tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehitysprojekti on myös herättänyt ajatuksia kustannuslaskennan laajentamiseksi yrityksessä. Laskelma tullaan laajentamaan koko konsernin kattavaksi ratkaisuksi. Kun lasketaan kaikkien konsernin lehtien tuotekohtaiset kustannukset, saadaan näiden laskelmien vertailusta arvokasta tietoa, joka voi johtaa kehitysehdotuksiin. Erityisen tärkeää laskelman käytössä on sen rooli taloudellista informaatiota tarjoavana apuvälineenä, jonka avulla kannattavuustietoisuutta voidaan kehittää organisaation johtoa alemmilla tasoille. Näiden tasojen aktivoiminen kustannusten ja tuottojen tarkasteluun on tärkeää, koska olennaisia lehden kustannuksiin vaikuttavia ratkaisuja, kuten sivumäärän valinta, tehdään myös tällä tasolla. (Haastattelu Hämäläinen, 6.6.2005)

6 PÄÄTELMÄT

Tutkimuksen tavoitteena oli kehittää kohdeyrityksen, Keski-Uusimaa Oy:n, tarpeisiin ja toimintaympäristöön sopiva tuotekohtainen kustannuslaskelma. Tavoite saavutettiin neljän vaiheen kautta. Ensin selvitettiin, millainen vaikutus kontekstilla on organisaatioiden tehokkaaseen toimintaan käyttämällä kontingenssiteoriaa taustateorianana. Toiseksi selvitettiin tuotekohtaisen kustannuslaskennan toteutuksen edellytyksiä kustannuslaskennan doktriinista. Kolmanneksi tutkittiin kohdeyrityksen tavoitteet tuotekohtaiselle kustannuslaskennalle, ja perehdyttiin siihen, miten kohdeyrityksen konteksti vaikuttaa laskelmaan. Viimeiseksi kehitettiin edellisten vaiheiden pohjalta kohdeyritykselle tuotekohtainen kustannuslaskelma.

Tutkimusongelma rajattiin Keski-Uusimaan yhteen tuotteeseen, Sanomalehti Keski-Uusimaahan. Lisäksi rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle painotoiminnan yksityiskohtainen tarkastelu, koska lehden johdon kannalta lehden painatus ostetaan ja ostossa käytetään sisäisiä, konsernin sisällä sovittuja siirtohintoja. Laskelman pääasialliset hyödyntäjät ovat lehden johtoa, jotka käyttävät laskelmaa jokapäiväisten päätösten tukena. Laskelma on siten suunnittelua avustava laskelma. Sivunhallinta on erityisen tärkeä osa operatiivista päätöksentekoa, johon laskelma tuo kustannusinformaatiota.

Kontingenssiteoria painottaa yrityksen kontekstin merkitystä yrityksen tehokkuudelle. Kontekstin analyysin kautta on mahdollista selvittää yrityksen tilanteeseen parhaiten sopivan valvontajärjestelmän muoto. Yrityksen tilannetekijöiden vaikutus yrityksen tehokkuuteen syntyy tilannetekijöiden yksilöllisen vaikutuksen sekä yhteisvaikutuksen kautta. Teorian mukaan myös yritys muodostuu useista osajärjestelmistä, joiden vaikutus toisiinsa ja yhteisvaikutus on merkityksellistä yrityksen tehokkuutta tarkastellessa. Kontingenssiteorian tutkimuksen pohjalta nousi esiin neljä tilannetekijäryhmää, jotka vaikuttavat organisaatioiden tehokkuuteen. Ne ovat teknologia, ympäristö, organisaation rakenne ja strategia. Näiden ryhmien sisällä on aikaisemmissa tutkimuksissa tutkittu useiden tilannetekijöiden vaikutuksia organisaatioihin ja laskentajärjestelmiin. Yhteenvetona voidaan todeta, että teknologiatilannetekijät vaikuttavat kerätyn informaation tarkkuuteen ja

organisaatioiden valvontajärjestelmien muodollisuuteen ja joustavuuteen. Organisaation rakenne tukee joko yrityksen eriytymistä tai yhdentymistä. Organisaation valvontajärjestelmän tulisi olla yhteensopiva tämän suuntauksen kanssa. Rakenne voi myös olla riippuva tekijä, jonka kautta muut tilannetekijät, kuten teknologia vaikuttavat. Ympäristötilannetekijät sisältävät kilpailutilanteen ja yrityksen toimintaolosuhteet. Ne vaikuttavat siihen, kuinka epävarma yrityksen ympäristö on ja miten yritys voi suhtautua ympäristöönsä. Epävarmaan ympäristöön liittyy monipuolista informaatiota keräävä valvontajärjestelmä ja kireässä ympäristössä perinteisemmät valvontamenetelmät vahvistuvat. Strategia on tilannetekijänä edellisistä ryhmistä poikkeava, sillä se voidaan nähdä yrityksen johdon välineenä ulkopuolisen yritykseen vaikuttavan tilannetekijän sijasta. Kasvu-, innovaatio- ja erikoistumisstrategioiden yhteydessä on todettu toimivan monipuolista informaatiota välittäviä ja joustavia valvontajärjestelmiä, kun taas konservatiivisten, puolustaja-orientoituneiden ja kustannusjohtajuus strategioiden kanssa esiintyy muodollisia ja perinteisiä valvontajärjestelmiä.

Kohdeyrityksessä ympäristön ja strategian vaikutus muodostuivat kireästä kilpailutilanteesta ja konsernin vahvasta, yhteisestä strategiasta. Kilpailu keskittyi Keski-Uusimaan ja Sanoman välille tilanteessa, jossa kilpailijan tunteminen vähensi yrityksen kohtaamaa epävarmuutta ja mahdollisti aggressiivisen asenteen ympäristöön. Kuitenkin ympäristön dynaamisuuden vuoksi Keski-Uusimaan johto tarkkailee aktiivisesti tilanteen kehittymistä. Tällaisessa ympäristössä oman yrityksen toimintojen hallitseminen strategian toteuttamiseksi muodostuu tärkeäksi. Keski-Uusimaassa käytetään jo perinteisiä valvontamenetelmiä, kuten budjettia, hyväksi. Uusien toimintatapojen ja kustannussäästöjen kehittämiseksi laskentatoimen ratkaisuisa tulee pystyä erittelemään informaatiota mielekkäällä tavalla. Myös kustannusseuranta on tärkeää, koska kilpailu on vaikuttanut myyntihintoihin.

Keski-Uusimaassa lehden valmistusprosessi asetti rajat, joiden mukaan kustannus- ja tuottoinformaatiota kerätään. Myös organisaation rakenne tuki valmistusprosessia. Tuotteen kaksi asiakaskuntaa, lukijat ja ilmoittajat, olivat jakaneet myyntiorganisaation kahteen toisistaan poikkeavaan osastoon, mikä edelleen vahvisti toimintojakoa, jota lehden organisaatio noudatti. Kustannukset ja tuotot on mahdollista rekisteröidä eri osastoille ja siten lehden kustannukset ja tuotot on eroteltavissa muista kohdeyrityksen

lehtituotteista. Keski-Uusimaan kontekstin perusteella tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehityksessä otettiin huomioon yrityksen tarve kustannusseurantaan, eritellyn ja luotettavan informaation tarjoaminen sekä kehittämisen lähtökohta nykyisen kustannusten ja tuottojen rekisteröinnin pohjalta.

Tuotekohtaisen kustannuslaskelman muoto noudattelee perinteistä kustannuslaskentaa, jota Keski-Uusimaassa on aiemminkin toteutettu. Toimintolaskentaan siirtyminen ei ollut perusteltua yrityksen muuttuvien kulujen ja tuotteiden keskinäisen samankaltaisuuden takia. Laskelman kehittämisen suurimmat ratkaisut liittyivät kustannusten kohdistamiseen ja laskelman erittelyn tasoon. Kustannusten kohdistamisessa noudatettiin ensisijaisesti aiheuttamisperiaatetta, mitä toteutettiin painatus- ja jakelukustannusten kohdistuksessa. Palkkojen, poistojen ja muiden liiketoiminnan kustannusten kohdistuksessa ei aiheuttamisperiaatetta voitu toteuttaa, koska kustannusten rekisteröinti ei sitä mahdollistanut. Toissijaisena kohdistusperusteena käytettiin kustannusten jakoa tasaisesti kaikille vuoden aikana ilmestyville numeroille. Tämä oli perusteltua siksi, että tuotteet, eli lehden numerot, eivät johdon arvion mukaan näiden kustannusten osalta poikkea paljon toisistaan. Tutkimuksessa oletettiin, että ne aiheuttavat näitä kustannuksia keskenään saman verran. Jakoperusteen valintaan liittyi myös kustannus-hyötysuhteen ja laskelman käytettävyyden arviointia.

Tuotekohtaisen kustannuslaskelman tarkoitus auttaa jokapäiväisessä päätöksenteossa tarkoitti merkittävimpien muuttuvien kustannusten, painatuksen ja jakelun, tarkkaa ennustamista ja seurantaan. Palkkakustannukset kolmantena suurena kustannusryhmänä päätettiin eritellä osastoittain kustannusten vastualueiden esiintuomiseksi. Muiden liiketoiminnan kustannusten osuus kaikista kustannuksista oli edellisiä ryhmiä pienempi, minkä vuoksi kustannus-hyötysuhteen arvioiminen oli olennaista kohdistamisesta päätettäessä. Kohdistus toteutettiin jakamalla. Osassa näistä kustannuksista kustannussäästöihin tähtäävät toimenpiteet ovat mahdollisia ja siksi liiketoiminnan muut kustannukset eriteltiin laskelmassa useammalle riville.

Tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa eritellyt kustannukset noudattavat kustannuslajijakoa. Laskelmassa käytetään budjetoituja lukuja siltä osin, kun toteutuneita ei ole käytettävissä. Budjetoidut luvut muodostavat parhaan olemassa

olevan arvion tulevista kustannuksista. Laskelmaa varten on käyttäjän arvioitava lehden numeron sivu- ja painosmäärä. Keski-Uusimaassa laskelman käytännön toteutus vaatii tietoa eri informaatiojärjestelmistä. Koska painatus- ja jakelukustannusten laskeminen toteutetaan sivu- ja painosmäärän arvioiden kautta ja osa laskelman kustannuseristä ei ole muuttuvia numeroa kohti tarvitaan päivittäistä ajantasaista informaatiota vain ilmoitusmyyntijärjestelmästä. Tämän ja kustannustiedon yhdistäminen voidaan toteuttaa esimerkiksi järjestelmällä, joka pystyy integroimaan muiden informaatiojärjestelmien informaatiota. Laskelman käytön kannalta järjestelmän käyttöliittymän tulisi olla kaikkien laskelman hyödyntäjien käytettävissä. Kun laskelmaa sovelletaan myös muissa konsernin yrityksissä, sen tuottaman informaation hyödyntämismahdollisuudet konsernilehtien vertailussa tulisi myös ottaa huomioon, kun suunnitellaan järjestelmää, jossa laskelmaa käytetään.

Tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehityksen yhteydessä saatiin informaatiota graafisen alasta ja erityisesti kustannustoiminnasta. Tämän toimialan yrityksiltä löytyi yhtenevä lehden organisaation jaottelu ja kustannuksissa oli selkeät suurimmat kustannusryhmät. Tämä jaottelu vaikutti kustannuslaskelman erittelyihin ja tärkeimpiin esitettäviin kustannuksiin. Alan teknologiatilannetekijäryhmässä esiin nousi muiden medioiden vaikutus kilpailuun ja teknisen toteutuksen muuttumisen vaikutus lehden valmistukseen ja siihen, millaisia kustannuksia siitä syntyy. Tämä on vaikuttanut edelleen organisaatorakenteen muotoutumiseen ja kustannusten rekisteröimiseen. Ympäristöstä kustannustoiminnassa vaikuttavat kaksi asiakasryhmää ja kilpailutilanne. Keski-Uusimaassa kireä kilpailutilanne nosti kustannusseurannan merkitystä. Kohdeyrityksen yksilölliset kontekstin piirteet vaikuttivat tuotekohtaisessa kustannuslaskelmassa tehtyihin yksityiskohtaisiin ratkaisuihin.

Tutkielmassa kehitetty tuotekohtainen kustannuslaskelma tullaan ottamaan käyttöön Keski-Uusimaa Oy:ssä syksyllä 2005 vuoden 2006 budjetin teon yhteydessä. Keski-Uusimaan toimitusjohtajan (Haastattelu Hämäläinen 6.6.2005) arvion mukaan laskelmaa voidaan käyttää apuvälineenä, jolla kustannustietoisuutta edistetään kaikilla organisaation tasoilla. Sanomalehti Keski-Uusimaan numeron kannattavuuteen vaikuttaa olennaisesti ilmoitusmyynti ja painokustannukset. Näiden suhteen arvioimiseen ja sivumääräpäätöksen tekemiseen saadaan tuotekohtaisella kustannuslaskelmalla lisää informaatiota ja juuri sille organisaation tasolle, jossa päätös

tehdään. Laskelman käyttökelpoisuutta aiotaan hyödyntää myös koko konsernin laajuisesti käyttämällä laskelmaa kaikissa konsernin lehdissä. Näin saadaan arvokasta vertailutietoa, joka voi johtaa kehitysehdotuksiin.

Keski-Uusimaassa tuotekohtaisen kustannuslaskelman käyttöönoton jälkeen laskelman kehitystä voidaan jatkaa käyttäjien palautteen perusteella. Erityisesti konsernin kattava laskentaratkaisu voi vaatia muutoksia tässä tutkielmassa kehitettyyn laskelmaan. Laskelman tärkeimpien erien, ilmoitusmyynnin ja painatuskustannusten, esittäminen voidaan kuitenkin toteuttaa tutkimuksessa tehtyjen ratkaisuiden mukaisesti. Mahdolliset muutokset koskisivat lähinnä laskentateknisiä seikkoja, koska Keski-Uusimaan tuotekohtaisen kustannuslaskelman kehityksessä tutkittu konteksti ja tavoitteet laskelmalle koskevat suurelta osin myös konsernin muita lehtiä. Kontigenssiteoriaa taustateorianana apuna käyttäen koottu ymmärrys Keski-Uusimaan kontekstista vaikutti laskelman kehityksessä tehtyihin ratkaisuihin. Kontekstin tietoinen huomioon ottaminen selkeytti laskelman kehitystä ja sitä, millaisia tavoitteita laskelman käytölle asetettiin, kustannuslaskennan doktriinin toimiessa toteutusmahdollisuuksien lähtökohtana. Laskelmassa tehdyt ratkaisut ovat kontekstisidonnaisia. Jatkotutkimuksen haasteena on tarkentaa kustannustoiminnassa esiin nousevien tilannetekijöiden laatua ja merkitystä yrityksen tehokkuuden kannalta parhaille kustannuslaskennan ratkaisuille.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

- Chapman, Christopher S. 1997. Reflections on the contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22, No 2, 189–205.
- Chenhall, Robert H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future. *Accounting, Organizations and Society* 28, 127–168.
- Cooper, Robin & Kaplan, Robert S. 1999. *The Design of Cost Management Systems: Text and Cases*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Drury, Colin & Tayles, Mike 1994. Product costing in UK manufacturing organizations. *The European Accounting Review* 3, No 3, 443–469.
- Dunk, Alan S. 2003. Moderated regression, constructs and measurement in management accounting: a reflection. *Accounting, Organizations and Society* 28, 793–802.
- Ewusi-Mensah, Kweku 1981. The external organizational environment and its impact on management information systems. *Accounting, Organizations and Society* 6, No 4, 301–316.
- Gordon, Lawrence A. 1984. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 9, No 1, 33–37.
- Hansén, Aino-Maria, Lankinen Pirkko & Siivonen Timo 1994. *Graafisen teollisuuden riskit ja voimat 1992–2002*. Juva: Suomen Kirjatyöntekijäin Liitto ja Graafisen Teollisuuden Liitto.
- Hopwood, Anthony G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*. 8, No 2/3, 287–305.
- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M. & Foster, George 2003. *Cost accounting: a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice-Hall
- Innovation international media consulting group 2004. *Innovations in newspapers. 2004 world report*. Graficas Ulzama.
- Jermias, Johnny & Gani, Lindawati 2004. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research* 15, 179–200.

- Kaplan, Robert S., Cooper, Robin 1998. *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard business school press.
- Kaplan, Steven E. & Mackey, James T. 1992. An examination of the association between organizational design factors and the use of accounting information for managerial performance evaluation. *Journal of management accounting research*, 116–130.
- Khanwalla, Pradip N. 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 275–285.
- Langfield-Smith, Kim 1997. Management control systems and strategy: A critical view. *Accounting, Organizations and Society* 22, No 2, 207–232.
- Luthans, Fred & Steward, Todd I. 1977. A general contingency theory of management. *The Academy of Management Review* 2, No 2, 181–195.
- Malmi, Teemi 1994. *Kustannuslaskentajärjestelmän rakenne ja muutos: case toimintolaskenta*. Helsingin kauppa- ja korkeakoulun julkaisu B-137. Helsinki
- Otley, David, T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5, No 4, 413–428.
- Riistama, Veijo & Jyrkkiö, Esa 1991. *Operatiivinen laskentatoimi: perusteet ja hyväksikäyttö*. Jyväskylä: Weilin+Göös
- Simons, Robert 1987. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12, No 4, 357–374.
- Tiessen, Peter & Waterhouse, J. H. 1978. The contingency theory of management accounting: A comment. *The Accounting Review* 53, No 2, 523–529.
- Uusi-Rauva, Erkki 1989. *Tuotekohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen modernissa tuotantolaitoksessa*. Mänttä: Metalliteollisuuden Kustannus Oy
- Vehmanen, Petri & Koskinen, Kai 1997. *Tehokas kustannushallinta*. Porvoo: WSOY.
- Woodward, J. 1965. *Industrial organization: theory and practice*. London: Oxford University Press.

Muut painetut lähteet

- Balance Consultind Oy 2004b. *Balance Benchmarking: Keskisuuret sanomalehtien kustantajat*.
- Balance Consulting Oy 2004a. *Tilinpäätösanalyysi: Keski-Uusimaa konserni. Tilinpäätös 2003/12*.

- Grönlund, Mikko & Pönni Veijo 2004. Graafisen alan taloustilasto 2003. Mediaryhmä, Yritystoiminnan tutkimus- ja kehityskeskus, Turun kauppakorkeakoulu.
- Haapanen, Timo, Konsernin logistiikkapäällikkö. Budjetointi 2005-tilauskassa. Tekijän hallussa.
- Haapanen, Timo: Kysymys jakelukustannuksista. Sähköpostikirje tekijälle 13.5.2005. Tekijän hallussa.
- Holmroos, Helena 2005. Keski-Uusimaa aikoo vielä kasvattaa lehtien määrää. Keski-Uusimaa 9.4.2005, Talous, 10.
- Sanomalehtien liitto 1992. Toimitustilasto. Yhteenveto toimitustilaston tuloksista.
- Sanomalehtien liitto 2000. Toimitustilasto. Yhteenveto toimitustilaston tuloksista.
- Sanomalehtien liitto 2002. Toimitustilasto. Yhteenveto toimitustilaston tuloksista.
- Suomen Lehdistö 3/2005. Pääkirjoitus. s 5.
- Tervetuloa taloon opas – Keski-Uusimaa Oy 2004. Sisäinen lähde
- Tuloslaskelmat kirjanpitojärjestelmästä
- WAN, World Association of Newspapers 2004a. World press trends 2004. Zenith Optimedia.
- WAN, World Association of Newspapers 2004b. Shaping the future of the newspapers. Analysing strategic developments and opportunities in the press industry. Strategy reports volume 3, Chapters 3.1–3.6.

Haastattelut

- Aalto, Antti, Ilmoitusmarkkinoinnin päällikkö, Keski-Uusimaa Oy. 23.2.2005 ja 10.6.2005
- Hämäläinen, Jorma, Konsernin ja emoyhtiön Toimitusjohtaja, Keski-Uusimaa Oy. 4.4.2005 ja 6.6.2005.
- Hämäläinen, Jorma, Konsernin ja emoyhtiön toimitusjohtaja, Keski-Uusimaa Oy. 2.5.2005 Pro-Gradu Seminaari Tampereen Yliopistolla.
- Kiiski, Pentti, Konsernin kustannusjohtaja ja Sanomalehti Keski-Uusimaan päätoimittaja, Keski-Uusimaa Oy. 15.3.2005.
- Numminen, Petri, Levikkijohtaja, Keski-Uusimaa Oy. 4.3.2005.
- Romppanen, Joonas, Päätoimittaja, Aamuposti-Mediat Oy. 5.1.2005.

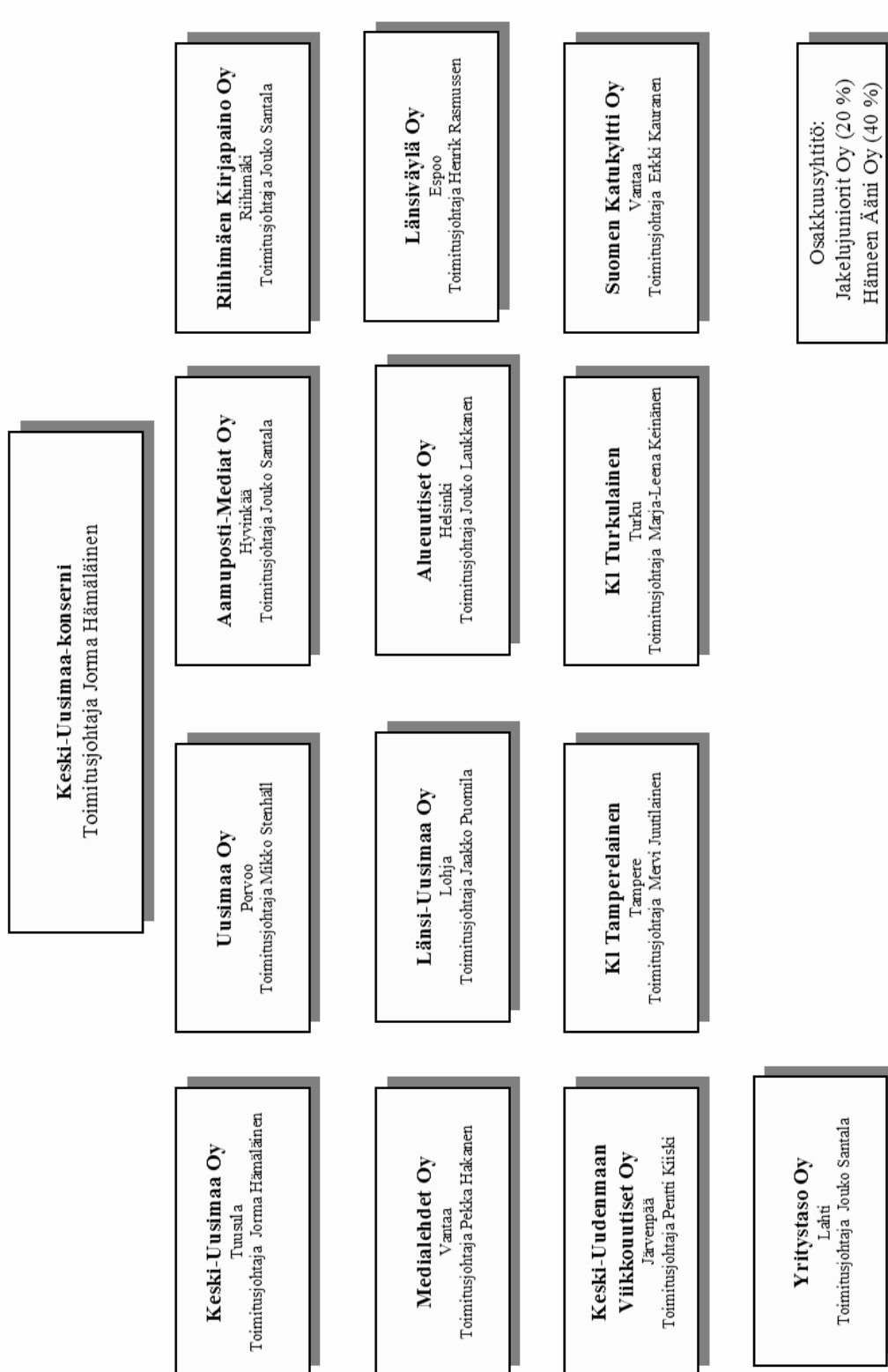
Sundqvist, Eila, Talousjohtaja, Keski-Uusimaa Oy. 22.4.2005 ja 19.5.2005

Vilén, Sari, Tuotantopäällikkö, Keski-Uusimaa Oy. 22.3.2005 ja 13.4.2005.

Liski, Laura, Toimituspäällikkö, Keski-Uusimaa Oy. 19.5.2005.

.

LIITE 1: Keski-Uusimaa Konserni



LIITE 3: Keski-Uusimaa konsernin lehdet ja painot

<p>Tilattavat lehdet/levikki</p> <ul style="list-style-type: none"> • Keski-Uusimaa/21.468 kpl • Uusimaa/levikki 13.401 kpl jakelu 41.300 kpl • Aamuposti/levikki 22.414 kpl jakelu 48.000 kpl • Sipoon Sanomat/3.649 kpl • Länsi-Uusimaa/13.242 kpl <p>Levikki yhteensä 74.174 kpl Levikki ja jakelu yhteensä 163.474 kpl</p> <p>Kaupunkilehdet/jakelu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vantaan Sanomat/2 osapainosta, jakelu yht. 93.600 kpl • Helsingin Uutiset/ 4 osapainosta, jakelu 274.976 kpl • Nurmijärven Uutiset/22.000 kpl • Viikkouutiset/50.400 kpl • Riihimäen seudun Viikkouutiset/22.000 kpl • Hyvinkään Viikkouutiset/ 26.500 kpl • Mäntsälän Viikkouutiset/ 10.000 kpl • Nastolan Viikkouutiset/ 7.400 kpl, postin jakelu torstaisin • Asikkalan Viikkouutiset/7.100 kpl, postin jakelu torstaisin • Lahden Viikkouutiset/ 60.000 kpl, SSM jakelu keskiviikkoisin • Länsiväylä/125.000 kpl • Iitalohja/25.000 kpl • Vihdin Uutiset/14.000 kpl • Karkkilainen/11.000 kpl • Alueutiset/ 13 osapainosta, jakelu 453.575 kpl • Turkulainen/ 131.460 kpl 	<ul style="list-style-type: none"> • Tamperelainen/ 137.315 kpl • Ilta-Uusimaa/ 45.000 kpl <p>Jakelu yhteensä 1.516.326 kpl</p> <p>Sanoma- ja kaupunkilehtien levikit ja jakelut yhteensä 1.679.800 kpl</p> <p>Ammatti- ja erikoislehdet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aromi, painos 11.000 kpl, 9 x vuodessa • Avec, painos 5.500 kpl, 4 x vuodessa • Tekniikka ja Kunta, painos 6.000 kpl, 8 x vuodessa • Suomen Lomapiste, keskipainos 40.000 kpl, 2 x vuodessa • Express Kauppakumppani, keskipainos 15.000 kpl, 4 x vuodessa • Yritystaso, keskipainos 15.000 kpl, 6 x vuodessa • Mökkiläinen, keskipainos 15.000 kpl, 4 x vuodessa • Hämeen Yrityssanomat (40 %) painos 9.000 kpl, 11 x vuodessa <p>Painot:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lehtipaino Keski-Uusimaa Tuusulassa <i>rotaatio</i> • Uusimaa Oy:n kirjapaino Porvoossa <i>arkkipaino</i> • Riihimäen Kirjapaino Oy Riihimäellä <i>rotaatio ja arkkipaino</i> • Länsi-Uusimaa Oy:n lehtipaino Lohjalla <i>rotaatio</i>
--	---