

Anu Kärkkäinen

**TOIMINTOLASKENTAMALLIN RAKENTAMINEN
KATINKULLAN HOITO-OSASTOLLE**

Opinnäytetyö
Kajaanin ammattikorkeakoulu
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnonala
Liiketalouden koulutusohjelma
Syksy 2014



Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnonala	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Anu Kärkkäinen	
Työn nimi Toimintolaskentamallin rakentaminen Katinkullan hoito-osastolle	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot	Toimeksiantaja Holiday Club Katinkulta
Aika Syksy 2014	Sivumäärä ja liitteet 31 + 4
<p>Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää Katinkullan Harmony Spa hoito-osastolla tarjottavien hoitojen kustannuksia. Hoito-osastolla tarjotaan kosmetologi- ja hierontapalveluja ja tämän työn tavoitteena oli selvittää kuinka paljon yhden hoidon kustannukset ovat. Kustannukset selvittämällä haluttiin varmistaa, hinnoitellaanko tällä hetkellä tarjolla olevat hoidot oikein. Kustannusten selvittämisen katsottiin myös helpottavan uusien hoitojen hinnoittelua. Kustannuslaskentamenetelmäksi valittiin toimintolaskenta. Laskentamenetelmän toivottiin tuottavan uudenlaista kustannusinformaatiota sekä antavan johdolle uusia näkökulmia toimintoihin ja kustannuksiin.</p> <p>Tutkimuksen teoriataustassa käsitellään kustannuslaskennan yleisimpiä malleja, jakolaskentaa ja lisäyslaskentaa. Toimintolaskennan teoriaa käsitellään tarkemmin. Teoriaosuudessa käydään läpi muun muassa toimintolaskennan vaiheet sekä tarkastellaan toimintolaskennan hyviä ja huonoja puolia.</p> <p>Empiriaosuuden laskelmia varten hoito-osastoon kohdistuvat kustannukset saatiin yrityksen kirjanpidon tileiltä. Lisäksi hoito-osastolla toteutettiin työajan seuranta kahden viikon ajan. Osaston työntekijät kirjasiivat työnseurantalomakkeelle ennalta määriteltyihin toimintoihin käyttämänsä ajan. Osaston esimiestä haastateltiin vapaamuotoisesti useaan eri otteeseen projektin edetessä.</p> <p>Tutkimuksessa selvitettiin määriteltyjen toimintojen kustannukset. Kustannusten perusteella esitettiin muutamia kehitysehdotuksia, joilla tavoitellaan kustannustehokkaampaa toimintaa.</p> <p>Tutkimuksen lopputuloksena saatiin selville, kuinka paljon yhden kosmetologihoidon ja yhden hierontahoidon tuottaminen maksaa talolle. Saatujen kustannustietojen perusteella voidaan todeta, että tällä hetkellä tarjolla olevat hoidot ovat pääasiassa oikein hinnoiteltuja. Joidenkin hoitojen hinnat eivät täytä tavoitekatetta, mutta toisten hoitojen reilu kate tasoittaa kokonaistilanteen.</p>	
Kieli	suomi
Asiasanat	toimintolaskenta, kustannuslaskenta
Säilytyspaikka	<input checked="" type="checkbox"/> Verkkokirjasto Theseus <input type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto



School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Anu Kärkkäinen	
Title Development of an Activity-based Costing System for Katinkulta Harmony Spa	
Optional Professional Studies	Commissioned by Holiday Club Katinkulta
Date Autumn 2014	Total Number of Pages and Appendices 31 + 4
<p>The purpose of this thesis was to find out the costs of the treatments that are offered in Katinkulta Harmony Spa. Harmony Spa offers different kind of treatments given by a cosmetologist and a masseur. The main goal of the project was to know how much does one treatment cost. By finding out the costs, it is easier to decide the prices for new treatments and this also reveals if the treatments are priced correctly at the moment. Activity-Based Costing (ABC) was decided to be uses as a cost accounting system. This cost accounting system was expected to give new kind of cost information. The ABC system was also expected to give the management a new perspective on the activities.</p> <p>Two traditional cost accounting systems are presented generally at the beginning of the theory part. The theory of the ABC system is introduced in more detail. The stages of the ABC are presented as well as the redeeming features and the downsides of the system.</p> <p>For the calculations all the costs concerning the Harmony Spa were taken from the company bookkeeping. For two weeks the employees in Harmony Spa also followed up how much time was used for specific activities. In advance it was defined the six activities that need to be done so that there will be a customer for a massage therapist or cosmetologist. The manager of the Harmony Spa was interviewed several times during the project.</p> <p>In the thesis the costs of specific activities were found out. Based on the cost information, some improvement suggestions were made. The aim of these suggestions was more cost effective activities. As a result of the project the costs of massage and cosmetology treatments were found out. According to the results the treatments offered in Harmony Spa at the moment are priced correctly. Some of the treatments were underpriced and some of them were overpriced. The overall situation is in balance.</p>	
Language of Thesis Finnish	
Keywords	activity-based costing, cost accounting
Deposited at	<input checked="" type="checkbox"/> Electronic library Theseus <input type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

Sisällys

1	JOHDANTO.....	1
2	KUSTANNUSLASKENTA.....	2
2.1	Jako- ja ekvivalenttilaskenta.....	3
2.2	Lisäyslaskenta.....	4
2.3	Toimintolaskenta	5
3	TOIMINTOLASKENNAN TAUSTA JA TEORIAA	7
3.1	Toimintolaskennan historia	7
3.2	Toimintolaskennan vaiheet.....	8
3.2.1	Toimintoanalyysi ja toimintojen kartoitus	9
3.2.2	Resurssit ja resurssiajurit.....	11
3.2.3	Toiminnot ja toimintoajurit	12
3.2.4	Toimintolaskentamallin käyttöönotto	13
3.3	Toimintolaskennan hyötyjä	14
3.4	Toimintolaskennan ongelmia	15
3.5	Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskenta.....	16
4	TOIMINTOLASKENTA OPINNÄYTETÖISSÄ JA PRO GRADU - TUTKIELMISSA.....	18
5	TOIMINTOLASKENTAMALLIN RAKENTAMMINEN HARMONY SPA HOITO-OSASTOLLE	19
5.1	Yrityksen esittely	19
5.2	Projektin valmistelu ja toimintojen määrittely	21
5.3	Kustannukset	22
5.4	Kustannusajurien määrittely	24
5.5	Toimintokohtaiset kustannukset	26
6	TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET	27
7	POHDINTA	30
	LÄHTEET	32
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää Katinkullan Harmony Spa hoito-osastolla tarjottavien hoitojen kustannukset toimintolaskentaa apuna käyttäen. Työ toteutetaan toiminnallisena kehittämistehtävänä. Hoito-osastolla on tarjolla sekä kosmetologi- että hierontahoitoja. Hoidot eroavat toisistaan niihin käytettävän ajan, tuotteiden ja välineiden osalta. Selvittämällä hoitojen kustannukset, voidaan tarkastella hoitojen hinnoittelun oikeellisuutta. Kustannusten selvittäminen helpottaa myös uusien hoitojen hinnoittelua. Aikaisemmin uudet hoidot on hinnoiteltu hoidon pituuden ja käytettävien kosmetiikkatuotteiden perusteella. Lisäksi uudet hoidot on hinnoiteltu peilaamalla niitä jo olemassa oleviin hoitoihin. Hoitojen kustannuksia on tarkoitus tarkastella toimintolaskentaa hyväksi käyttäen.

Katinkulta on iso yritys, jossa on useita eri osastoja. Tässä opinnäytetyössä on tarkoitus tarkastella vain hoito-osaston hoitojen kustannuksia toimintolaskentaa hyväksi käyttäen. Toimintojen kustannusten laskeminen sivuaa hyvin läheltä myös toimintojen johtamista. Tähän osa-alueeseen tässä opinnäytetyössä ei kuitenkaan ole tarkoitus perehtyä. Työn tavoitteena on uudenlaisen kustannusinformaation tuottaminen. Tavoitteena on myös, että toimintolaskenta antaa uusia näkökulmia johdolle. Toimintolaskenta rajataan koskemaan vain hoitoja.

Opinnäytetyö on kehittämistyö ja sen lopputuloksena on tarkoitus rakentaa kustannuslaskentamalli toimintolaskentaa apuna käyttäen. Tavoitteena on tehdä laskentamallista selkeä ja helppokäyttöinen, jotta sen käyttöönotto olisi sujuvaa ja se tuottaisi konkreettista hyötyä kustannusten seurantaan ja hinnoitteluun.

Opinnäytetyön teoriaosuus käsittelee yleisesti yleisimpiä kustannuslaskentamalleja, jakolaskentaa ja lisäyslaskentaa. Toimintolaskentaa käsitellään teoriaosuudessa tarkemmin. Empiriaosuuteen tarvittava tieto kerätään haastattelemalla hoito-osaston esimiestä sekä työntekijöitä. Tämän lisäksi toteutetaan työajan seuranta. Laskelmia varten tarvittavat luvut saadaan yrityksen kirjanpidosta.

2 KUSTANNUSLASKENTA

Yritysten liiketoimintaympäristö on muuttunut hurjasti viime vuosikymmenien aikana. Asiakkaista on tullut vaativampia ja heidän odotuksensa ovat kasvaneet. Asiakkaat haluavat hinta-laatusuhteiltaan edullisia tuotteita ja palveluita nopeasti. Samanaikaisesti tekniikka ja valmistusjärjestelmät ovat kehittyneet huimaa vauhtia. Myös yritysten tuotantorakenne on kokenut muutoksen, esimerkiksi tietotekniikan käyttö on lisääntynyt merkittävästi. Lisäksi globaali kilpailu on lisääntynyt koko ajan. Kaikki nämä muutokset ovat vaikuttaneet yrityksen ohjaamiseen sekä johdon informaatiotarpeeseen. Kustannuslaskentajärjestelmä on informaatiojärjestelmä ja sen pitää tuottaa yrityksen vaatimaa uudenlaista, tarkkaa informaatiota. (Alhola 2005, 18 - 19.)

Myös Vehmasen ja Koskisen (1997, 18 - 19) mukaan yritysten on kiinnitettävä huomiota muuttuneeseen liiketoimintaympäristöön ja muutosten tuomiin haasteisiin. Muutos on huomioitava monella eri tasolla. Kustannuslaskenta- ja kustannushallintamenetelmiä on ollut pakko kehittää. Näiden menetelmien tulisi tuottaa sellaista informaatiota, jonka avulla voidaan parantaa yrityksen suorituskykyä. Enää ei riitä, että kustannuslaskenta vain rekisteröi ja raportoi liiketapahtumia.

Kustannuslaskennan tärkein tehtävä on siis tuottaa informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. Perinteisesti kustannuslaskentaa on pidetty operatiivisen laskentatoimen osana, joka selvittää suoritekohtaiset kustannukset. Tämä ei kuitenkaan aina riitä, vaan enenevässä määrin halutaan saada selville myös esimerkiksi yhden asiakkaan tai toiminnon aiheuttamat kustannukset. Välittömien kustannusten selvittäminen ja kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti ei yleensä tuota ongelmia. Sen sijaan välillisten tai yleiskustannusten kohdistaminen oikein asiakkaalle, tuotteelle tai vastuualueelle on haasteellista. (Alhola & Lauslahti 2003, 185.)

Kustannuslaskennasta voidaan perinteisesti erottaa kolme vaihetta/osa-aluetta: kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta. Kustannuslajilaskenta selvittää yrityksessä koko laskentakauden kustannukset lajeittain. Kustannuspaikkalaskenta kohdistaa välittömät ja välilliset kustannukset kustannuspaikoille. Suoritekohtainen laskenta kohdistaa välittömät ja välilliset kustannukset suoritteille eli tuotteille. Kullekin suoritteelle kohdistetaan osuus

kustannuspaikkojen välillisistä kustannuksista. Kohdistettava osuus selvitetään erilaisilla kohdistamisperusteilla, kuten jako- ja lisäyslaskennalla. (Alhola ym. 2003, 186.)

2.1 Jako- ja ekvivalenttilaskenta

Jakolaskenta on yksi suoritekohtaisen kustannuslaskennan menetelmä. Yksinkertaisimmillaan jakolaskenta tarkoittaa sitä, että tietyn tarkastelujakson aikana syntyneet kustannukset jaetaan vastaavan jakson tuotantomäärällä. Tämä toimii silloin, kun kyseessä on yhtä tuotelajia valmistava yhtenäistuotantoyritys. Esimerkiksi maalinvalmistuksessa voidaan valmistaa erivärisiä maaleja, mutta jokaiselle maalitolkille kohdistuu yhtä suuri osuus kustannuksista. Laskelma tehdään yleensä täyskatteellisena: sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset jaetaan tuotteille. Laskenta voidaan tehdä myös katetuottolaskennan periaatteella, jolloin mukaan lasketaan vain muuttuvat kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 127.) Jakolaskennassa siis oletetaan, että kustannukset riippuvat suoraan siitä, kuinka paljon suoritteita tuotetaan (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 110).

Tuotteet kulkevat useamman osaston kautta valmistusvaiheesta toiseen ja lopulta valmistuvat. Valmistuksesta aiheutuvien kustannusten kohdistaminen noudattaa tuotannon kulkutapaa. Ensin välilliset ja välittömät kustannukset kohdistetaan valmistusosastoille. Jokaiselta valmistusosastolta kertyvät kustannukset jaetaan kyseiseltä osastolta valmistuvan tuotannon määrällä. Eri tuotantovaiheissa kertyneet kustannukset seuraavat mukana, kun tuotteet siirtyvät valmistusvaiheesta toiseen. (Pellinen 2006, 125.)

Jakolaskennalla voidaan yksinkertaisesti laskea vain valmistuneen tuotannon arvo. Tällöin tuotannossa ei synny hävikkiä tai sitä ei haluta huomioida, eikä keskeneräisten tuotteiden arvoa huomioida. Jos keskeneräisten tuotteiden arvo halutaan huomioida ja jos tuotannossa olevien, keskenään hieman erilaisten tuotteiden arvo halutaan määrittää, tarvitaan yhteismitallistamista eli ekvivalenttilaskentaa. (Pellinen 2006, 125.)

Jos yritys valmistaa useita samantyyppisiä tuotteita tai tuoteryhmiä, yksinkertainen jakolasku ei kerrokaan enää suoritekohtaista kustannusta aiheuttamisperiaatteen

mukaisesti. Ekvivalenssilaskenta on yksi jakolaskennan sovellus ja sitä voidaan käyttää silloin, kun yritys valmistaa erilaisia tuotteita samanlaisella valmistusprosessilla. Esimerkiksi meijerissä tai tiilitehtaassa voidaan samanlaisilla koneilla ja samoilla työntekijöillä valmistaa eri maitotuotteita tai tiilityyppejä. Ekvivalenssilaskentaa voidaan käyttää myös palveluita tarjoavassa yrityksessä. Palvelut voivat olla muuten hyvin samankaltaisia keskenään, mutta niihin käytettävä aika voi vaihdella. (Järvenpää ym. 2010, 110.)

Ekvivalenssilaskentaa voidaan käyttää silloin, kun tuotteet eroavat toisistaan esimerkiksi koon, painon tai valmistukseen käytettävän työ- tai koneajan perusteella. Ekvivalenssilaskennassa laskentakaudella tuotetut tuotteet muutetaan laskennallisesti yhteismitallisiksi käyttämällä sopivia painoarvoja eli ekvivalenssilukuja lopputuotteille. Kun tämä muunnos on tehty, suoritekohtaiset kustannukset voidaan selvittää jakolaskennan avulla. Lasketut kustannukset ovat yhtä suuret jokaista ekvivalenttiyksikköä kohden. Suoritekohtainen kustannus saadaan selville, kun kerrotaan suoritteen valmistamiseen tarvittavat ekvivalenttiyksiköt vastaavalla yksikkökustannuksella. (Neilimo ym. 2005, 128.)

Ekvivalenttiluvun on kuvattava riittävästi eri tuotteiden keskinäisiä kustannustenaiheuttamissuhteita. Tavoitteena on määrittää ekvivalenttiluvut sen perusteella, kuinka paljon käyttökäytötekijöiden kustannuksia aiheutuu kunkin tuotteen valmistamisesta. Ekvivalenttilukuja määriteltäessä tuotantoprosessi onkin tunnettava hyvin. Yksi ekvivalenttiluku ei välttämättä kohdistu riittävän tarkasti kustannuksia tuotteille. Tästä syystä on mahdollista käyttää useampia ekvivalenttilaskelmia rinnakkain. (Neilimo ym. 2005, 129.)

2.2 Lisäyslaskenta

Suoritekohtaiset kustannukset voidaan selvittää myös lisäyslaskennan avulla. Lisäyslaskentaa on hyvä soveltaa silloin, kun yritys valmistaa monia erilaisia suoritteita. Yrityksen toimintaprosessi voi koostua useista suoritteista, jotka eroavat toisistaan jopa kustannusrakenteeltaankin. (Alhola ym. 2003, 201.) Tällaisessa tapauksessa tuotanto ei ole riittävän homogeenistä, jotta suoritekohtaisia kustannuksia voitaisiin selvittää

jakolaskennan avulla. Ekvivalenssilaskentaa ei myöskään voi soveltaa. (Vehmanen ym. 1997, 107.)

Lisäyslaskennassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteelle esimerkiksi työnumeroseurantaa käyttäen (Vehmanen ym. 1997, 107). Välilliset kustannukset kohdistetaan erilaisten välivaiheiden kautta. Välillisten kustannusten kohdistamiseen käytetään erilaisia yleiskustannuslisä. Yleiskustannuslisien avulla suoritteille kohdistetaan kaikki yrityksen välilliset kustannukset siinä suhteessa kuin suoritteet aiheuttavat välittömiä kustannuksia. (Alhola ym. 2003, 202.)

Yksinkertaisimmillaan yrityksellä voi olla käytössään vain yksi yleiskustannuslisä. Yleensä kuitenkin käytetään useampaa kuin yhtä yleiskustannuslisää. Tämä johtuu siitä, että yrityksillä on useita kustannuspaikkoja, kullekin kustannuspaikalle voidaan määritellä oma yleiskustannuslisän määräytymisperuste. Kustannuspaikkoja voivat olla esimerkiksi ainevarasto, valmistusosasto sekä markkinointi ja hallinto. (Alhola ym. 2003, 204.)

Lisäyslaskentaan liittyy kahdenlaisia välittömiin ja välillisiin kustannuksiin liittyviä ongelmia. Ajan myötä välittömien kustannusten työnumerokohtainen seuranta voi osoittautua raskaaksi. Välillisten kustannusten kohdistaminen kustannuspaikkojen kautta taas voi olla liian epätarkkaa. (Vehmanen ym. 1997, 108.)

2.3 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta, ABC (Activity-Based Costing), tarkastelee yrityksen kustannuksia toiminnoittain. Toiminnoilla tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä organisaatiossa tehdään. Toimintoja ovat esimerkiksi markkinointisuunnitelman teko, tilausten vastaanotto, lähetys ja laskutus. Kun kartoitetaan organisaation toiminnot ja kuinka ne kytkeytyvät suoritteiden tuottamiseen, saadaan selkeä kuva koko tuotanto- ja palveluketjusta. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 19.)

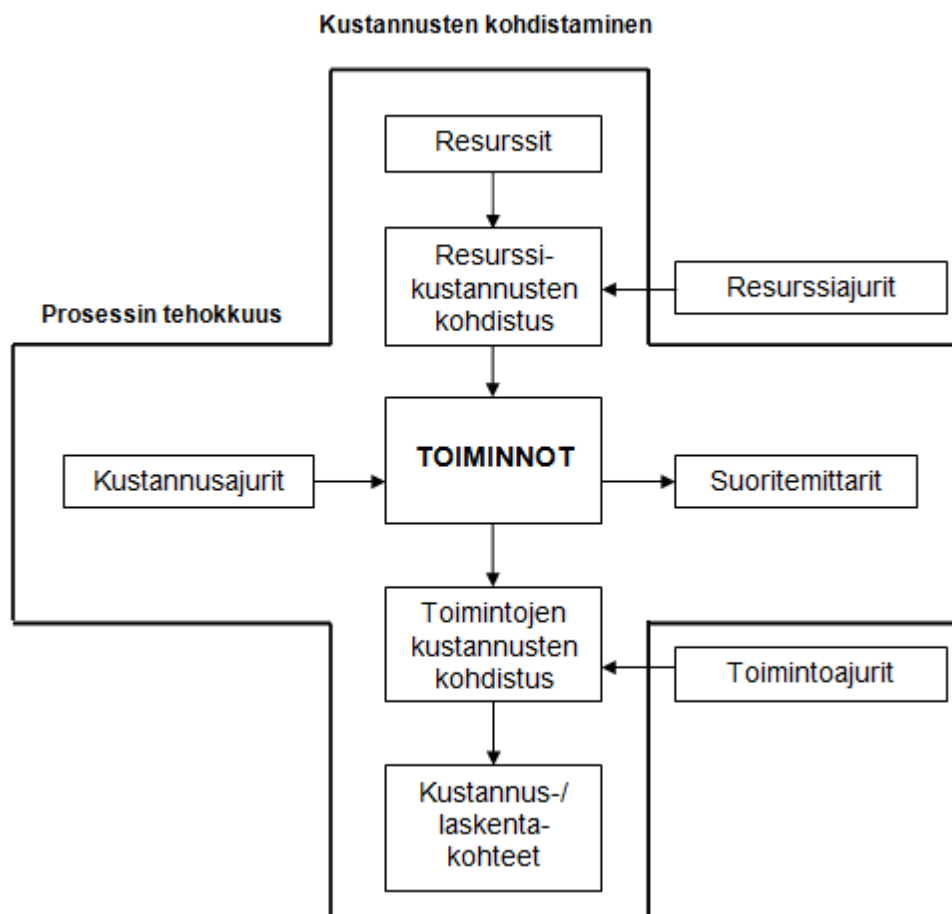
Toimintolaskennan perusajatus on, että yrityksessä erilaiset toiminnot kuluttavat resursseja. Resursseja ovat esimerkiksi henkilöstö ja toimitilat. Resurssien kulutus aiheuttaa kustannuksia. Aiheutuneet kustannukset on kohdistettava toiminnoille ja niiltä edelleen tuotteille. Määrittelemällä mitä toimintoja tuotteet kuluttavat, voidaan laskea tuotekustannukset. (Alhola 2005, 33.)

Toimintolaskentaprosessi aloitetaan toimintoanalyysillä. Analyysin perusteella saadaan selville organisaation toimintatapa, millaisia resursseja toimintojen tekemiseen tarvitaan sekä kuinka paljon toiminnot kuluttavat resursseja. Toimintoanalyysin avulla saadaan myös selville miten toiminnot kytkeytyvät toisiinsa. (Alhola ym. 2003, 215.)

Resurssit ovat tuotannontekijöitä, joita tarvitaan ylläpitämään ja suorittamaan toimintoja. Resurssit ovat yrityskohtaisia. Resurssit jaetaan toiminnoille siinä suhteessa kuin ne ovat resurssia kuluttaneet. Jakoperuste eli resurssiajuri voi olla esimerkiksi aika, joka on kulunut toimintoihin. (Alhola ym. 2003, 217.)

Kun toimintojen kustannukset on selvitetty, kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille, esimerkiksi tuotteille, valittujen toimintoajureitten avulla. Toimintoajuri tarkoittaa sellaista tekijää, joka vaikuttaa toiminnon suoritusasteeseen ja siihen, että toimintoa ylipäätään suoritetaan. Esimerkiksi: jos toimintona on tilausten käsittely, toimintoajuri voisi olla tilausten lukumäärä. Mitä enemmän tilauksia on, sitä enemmän tätä toimintoa joudutaan tekemään. (Alhola ym. 2003, 219.)

Seuraavalla sivulla oleva kuvio (Kuvio 1) havainnollistaa, kuinka yrityksen toimintaa voidaan tarkastella kokonaisuutena vertikaalisti ja horisontaalisti. Vertikaalinen tarkastelutapa, ylhäältä alaspäin, lähestyy toimintolaskentaa kustannusten kohdistamisen kannalta. Horisontaali tarkastelutapa, vasemmalta oikealle, lähestyy asiaa prosessinäkökulmasta. Toimintolaskennan idea löytyy tämän CAM I ristin (Consortium for Advanced Manufacturing-International) vertikaalista osasta, joka siis tarkastelee asiaa kustannusten kohdistamisen kannalta. (Alhola 2005, 37 - 38.)



Kuvio 1 Toimintolaskennan kaksi näkökulmaa CAM I ristissä (Alhola 2005, 37)

3 TOIMINTOLASKENNAN TAUSTA JA TEORIAA

Toimintolaskenta on kehitetty perinteiseen kustannuslaskentaan kohdistetun kritiikin pohjalta. Samoin kuin perinteisellä kustannuslaskennalla, toimintolaskennalla on hyviä ja huonoja puolia. Toimintolaskenta sopii toisen yrityksen käyttöön ja toisen taas ei. Yrityksen tarpeet määrittelevät sille sopivan kustannuslaskentamallin.

3.1 Toimintolaskennan historia

Perinteinen kustannuslaskenta on kehitetty vuosikymmeniä sitten, jolloin yritykset toimivat eri tavalla ja hyvin erilaisessa toimintaympäristössä kuin nykyisin. Yleensä tuotanto oli kapea-alaista ja välittömien kustannusten osuus oli huomattavasti suurempi kuin välillisten yleiskustannusten. Nykyisin tilanne on päinvastainen: yritykset tuottavat

useita erilaisia tuotteita, välittömien kustannusten osuus on pienentynyt ja välillisten yleiskustannusten osuus taas kasvanut. Muutoksen seurauksena yritykset alkoivat peräänkuuluttaa kustannusten jakamista tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Drury 1996, 294.)

Pellisen (2006, 188) mukaan toimintolaskennan katsotaan alkaneen Yhdysvalloissa 1980-luvun loppupuolella, kun Cooper ja Kaplan arvostelivat kirjoituksissaan sen aikaisia kustannuslaskentakäytäntöjä. Kirjoituksissaan he toivat esiin paremmasta kustannusten kohdistamisesta saatavia hyötyjä. Myös Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 143) mukaan 1980-luvun loppupuolella alettiin enemmän ja enemmän kritisoida perinteisiä tapoja selvittää tuotekohtainen kustannustieto. Joitakin yksittäisiä puheenvuoroja laskennan kehittämistarpeesta oli esitetty jo aikaisemminkin. Laskentajärjestelmien käytäntöön soveltamisen katsottiin jääneen ajasta jälkeen osassa yrityksistä. Yleiskustannusten kohdistaminen tuotteille haluttiin oikeudenmukaisemmaksi. Tämä synnytti toimintoperusteisen kustannuslaskennan.

Toimintolaskennan kannattajien mielestä lisäys- ja jakolaskenta kohdistavat yleiskustannukset tuotteille väärin perustein. Toimintolaskenta on alun perin lähtenyt liikkeelle juuri siitä, että tuotekohtaisesta kustannukset lasketaan oikein. (Alhola 2005, 13.)

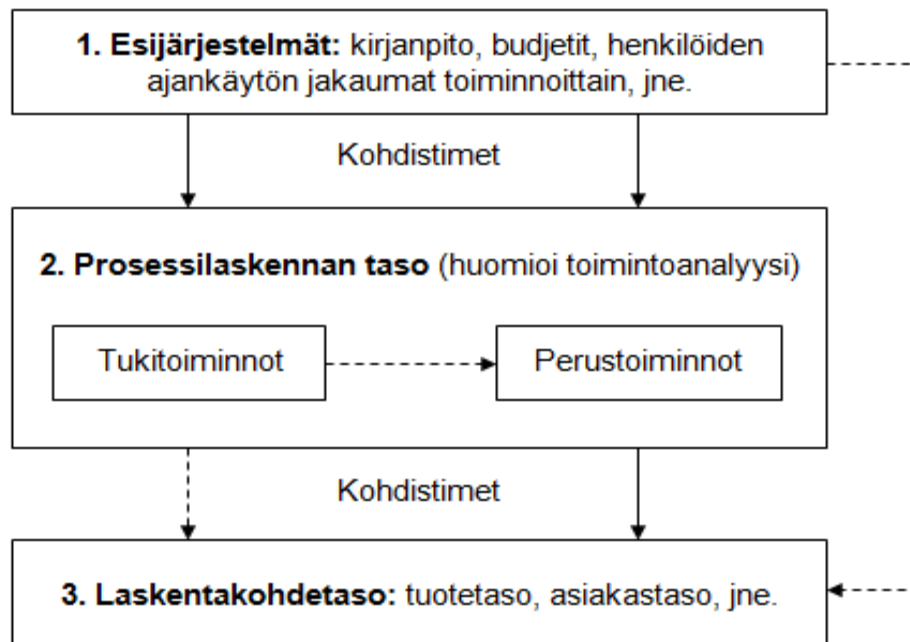
Turneyn (2002, 92) mukaan 1980-luvun loppupuolella useissa yrityksissä toimintolaskennan alkuperäisenä tavoitteena oli tuottaa strateginen tuotekustannustieto. Toimintolaskentajärjestelmää alettiin pian kuitenkin käyttää myös muihin tarkoituksiin. Toimintolaskennan avulla analysoitiin esimerkiksi markkinoiden ja jakelukanavien kannattavuutta sekä kehitettiin sisäisesti yrityksen toimintaa. Toimintolaskennan koettiin tuottavan monipuolisesti hyödyllistä tietoa.

3.2 Toimintolaskennan vaiheet

Toimintoihin perustuvassa kustannuslaskennassa kustannukset kohdistetaan laskentakohteelle useassa eri vaiheessa. Ensin haetaan kustannukset yrityksen muusta laskentajärjestelmästä ja kohdistetaan ne resursseille eli tuotannontekijöille. Resursseilta

kustannukset kohdistetaan kohdistimien eli resurssiajureiden avulla toiminnolle. Kustannuksen sanotaan olevan kohdistettavissa, kun resurssin ja tietyn toiminnon välillä on määriteltävissä riippuvuussuhde. Toimintojen kustannukset kohdistetaan toimintoajureiden avulla tuotteille. (Neilimo ym. 2005, 152 - 153.)

Toimintolaskennan eteneminen on havainnollistettu kuviossa 2.



Kuvio 2 Toimintoperusteisen laskennan eteneminen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 152)

Lähtökohtaisesti kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskentakohteille. Kohdistamatta kuitenkin jätetään ylikapasiteetti- ja tuotekehityskustannukset. Ylikapasiteetikustannuksia ei kohdisteta tuotteille, koska se rasittaisi valmistettavia tuotteita epäoikeudenmukaisesti ja aiheuttaisi tuotteiden hintoihin korotuspaineita ilman todellista tarvetta. Tuotekehityskustannukset jätetään kohdistamatta, koska niiden katsotaan olevan hyödyksi vasta uusille tuotteille. (Alhola 2005, 44.)

3.2.1 Toimintoanalyysi ja toimintojen kartoitus

Toimintoanalyysi purkaa yrityksen toiminnan toimintojen tasolle. Toimintoanalyysi selvittää yrityksen toimintatavat, millaisia resursseja toimintoihin tarvitaan sekä kuinka

paljon toiminnot kuluttavat resursseja. Toimintoanalyysistä hahmottuu myös kuinka toiminnot kytkeytyvät toisiinsa ja muodostavat toimintoketjuja. Toimintoanalyysi aloitetaan kartoittamalla toiminnot. (Alhola ym. 2003, 215.)

Brimson (1992, 75) määrittää toiminnon näin: ”Toiminto on yhdistelmä ihmisiä, teknologiaa, raaka-aineita, menetelmiä ja ympäristöä, joka aikaansaa tietyn tuotteen tai palvelun.” Toiminto siis kuvaa mitä yritys tekee, mihin siellä käytetään aikaa ja mikä on toiminnon tuotos. Lisäksi toiminnon alku ja päättyminen voidaan osoittaa selvästi, toiminto kuluttaa yrityksen voimavaroja ja toiminto tuottaa selvästi määriteltävän ja mitattavissa olevan tuloksen (Vilkkumaa 2005, 206).

Toimintoja selvitettyä on pystyttävä tunnistamaan myös eri toimintojen hierarkkiset tasot. Näin voidaan valita oikea tai oikeantasoinen toimintoajuri. Toiminnon ja toimintoajurin tulee olla samantasoisia. Toiminnot voidaan luokitella esimerkiksi seuraavasti:

- ylläpitotoiminnot
- tuotetoiminnot
- erätoiminnot
- yksikötason toiminnot. (Alhola 2005, 41.)

Ylläpitotoiminnot ovat yritystason toimintoja, jotka mahdollistavat yrityksen toiminnan. Näiden kustannusten määrä ei ole riippuvainen yksittäisten tuotteiden volyyymeista. Jos yritys suljetaan, myös kustannukset poistuvat. Tuotetason toimintojen kustannukset taas voivat riippua tuotteiden lukumäärästä. Nämä kustannukset aiheutuvat toiminnoista, jotka suoritetaan yksittäisen tuotteen valmistamiseksi. Tuotetason toimintoja ovat esimerkiksi tuotesuunnittelu ja –mainonta. Erä- ja sarjasidonnaiset kustannukset riippuvat erien lukumäärästä, ei niinkään valmistusmäärästä. Jos tiettyä erää ei valmisteta, ei kustannustakaan synny. Alimman tason eli yksikötason toimintojen kustannukset riippuvat suoraan valmistettavien tuotteiden lukumäärästä. Nämä kustannukset kohdistetaan suoraan valmistettavalle tuotteelle. (Alhola 2005, 42 - 43.)

Toimintoanalyysi voidaan tehdä monella eri tavalla. Tarkastelun kohteena ovat yrityksen senhetkiset toiminnot. Toimintoja kannattaa lähteä analysoimaan yrityksen kannalta

tärkeimmistä toiminnoista ja edetä sitten vähemmän tärkeisiin toimintoihin. Analyysin avulla selvitetään mitä tehdään ja millaisia voimavaroja tekeminen vaatii sekä myös millaista tulosta tekeminen tuottaa. (Vilkkumaa 2005, 208.)

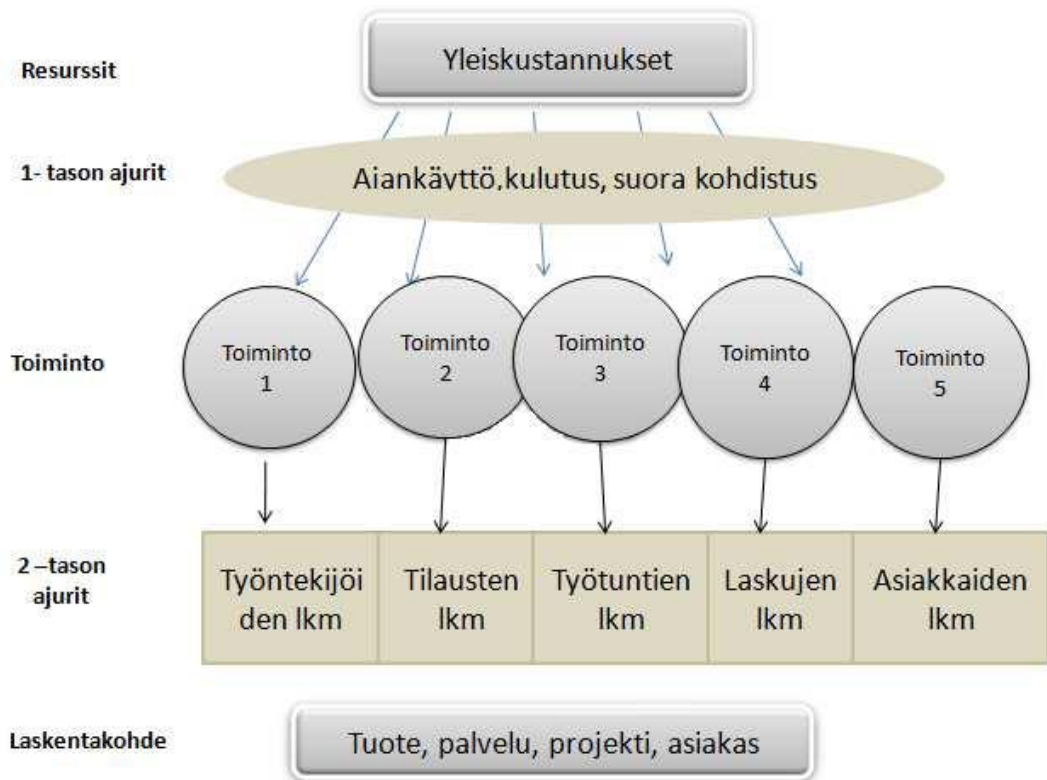
Yrityksen toimintoja voi kartoittaa esimerkiksi haastattelemalla avainhenkilöitä eli sellaisia henkilöitä, jotka suorittavat kyseisiä toimintoja tai joilla muutoin on riittävästi tietoja niistä. Haastateltavaksi on hyvä valita sekä esimiehiä että työntekijöitä. Haastattelut voi toteuttaa yksilö- tai ryhmähaastatteluina. Toimintokartoituksen ja haastattelujen perusteella voidaan luoda toimintahakemisto. Toimintahakemistoon kaikki organisaatioon ja toimintoihin liittyvät henkilöt voivat merkata kunkin toiminnon kohdalle kuinka paljon he käyttävät kyseessä olevaan toimintoon aikaa. (Alhola ym. 2003, 216.)

3.2.2 Resurssit ja resurssiajurit

Resurssit ovat yrityksen voimavaroja. Yleisesti ottaen resursseja ovat esimerkiksi toimitilat, koneet, laitteet ja tärkeimpänä henkilöstö. Resurssitarve vaihtelee erilaisissa yrityksissä. Toiminnot kuluttavat resursseja. Resurssit ovat tuotannontekijöitä, jotka ylläpitävät ja synnyttävät toimintoja. Resurssit myös kertovat kuinka paljon rahaa kuluu toimintojen tuottamiseen. Euromäärät saadaan esimerkiksi pääkirjanpidon tileiltä. (Alhola 2005, 46 - 47.)

Resurssiajuri on ensimmäisen tason kustannusajuri. Kustannusajurilla tarkoitetaan tekijää, jolla kustannukset kohdistetaan. Toisaalta kustannusajuri kertoo, miksi jokin toiminto vaatii tiettyjä resursseja. Kustannusajureiden valitseminen on erittäin tärkeä toimintolaskennan vaihe. Väärän ajurin valinta johtaa virheellisiin lopputuloksiin ja mitätöi koko laskennasta saatavan hyödyn. Resurssiajureilla kohdistetaan resurssien kustannukset toiminnoille. (Alhola 2005, 47.)

Seuraavalla sivulla olevasta kuvioista 3 käy ilmi kuinka yleiskustannukset kohdistetaan ensimmäisen tason kustannus- eli resurssiajurien avulla toiminnoille. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan edelleen laskentakohteelle käyttäen apuna toisen tason kustannusajureita eli toimintoajureita.



Kuvio 3 Toimintolaskentamalli (mukaillen Lumijärvi ym. 1995, 53)

Kustannusajureita voidaan selvittää haastattelemalla avainhenkilöitä ja kysymällä heiltä toimintojen suorittamiseen liittyviä kysymyksiä. Esimerkiksi kuinka usein toimintoa suoritetaan tai mistä tekijöistä toiminnon suorittaminen riippuu? Kustannusajureiden määrää ei ole määritetty. Ajureita valitessa on kuitenkin hyvä muistaa, että kustannusajureiden määrä vaikuttaa suoraan laskentamallin monimutkaisuuteen. Ajureiden määrään vaikuttavat muun muassa laskennalle asetetut tavoitteet, toimintojen lukumäärä, haluttu laskentatarkkuus sekä organisaation toimintojen ja toimintoketjujen mutkikkuus. (Lumijärvi ym. 1995, 58 - 59.) Kustannusajureiden valintaan vaikuttavat myös tiedon saatavuus, kustannusajurien resurssin kulutuksen kuvauskyky sekä ajurien vaikutus organisaation tämänhetkiseen toimintaan (Lumijärvi ym. 1995, 61).

3.2.3 Toiminnot ja toimintoajurit

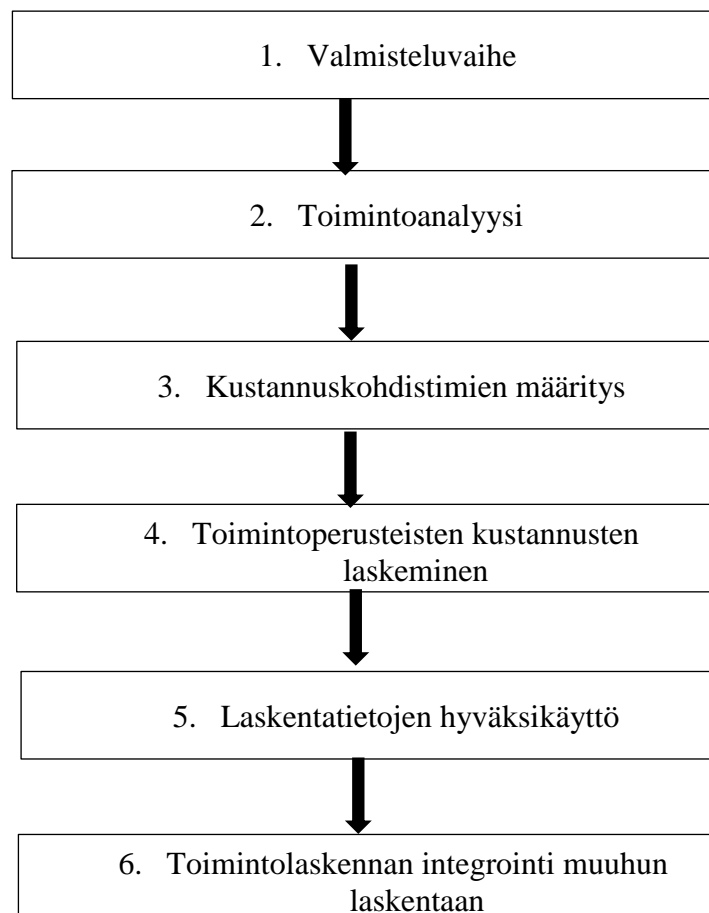
Toimintolaskennassa jokainen toiminto yhdistetään laskentakohteeseen kustannusajurin avulla. Kustannusajuri on sellainen tekijä, jonka seurauksena toiminto suoritetaan ja näin

ollen se aiheuttaa myös kustannuksen muodostumisen. Kustannusajuri siis kertoo kuinka paljon laskentakohte kuluttaa ja käyttää kyseistä toimintoa. (Lumijärvi ym. 1995, 53.)

Kun toimintojen kustannukset on määritelty, kustannukset kohdistetaan laskentakohteille valittujen toimintoajureiden avulla. Toimintoajuria kutsutaan myös toisen tason ajuriksi. Toimintoajuri on tekijä, joka vaikuttaa toiminnon suoritustiheyteen ja siihen, että toiminto yleensäkin suoritetaan. Esimerkiksi kun kohdistetaan tilausten käsittelytoiminnon kustannuksia, toimintoajurina voi olla tilausten lukumäärä. Mitä enemmän tilauksia on, sitä enemmän toimintoa eli tilausten käsittelyä joudutaan tekemään. (Alhola ym. 2003, 219.)

3.2.4 Toimintolaskentamallin käyttöönotto

Toimintolaskenta voidaan Pellisen (2006, 190) mukaan jakaa kuuteen eri vaiheeseen, jotka on esitetty alla olevassa kuviossa.



Kuvio 4 Toimintolaskennan vaiheet

Toimintolaskennan käyttöönotto on pitkäaikainen kehittämisprosessi, joka edellyttää yrityksessä monenlaisia valmisteluja ja esimerkiksi koelaskentakierroksia. Usein toimintolaskentaprojekti on täysin oma projekti ja se voidaan toteuttaa vain jossain tietyssä organisaation osassa pilottihankkeena. (Alhola 2005, 103.)

Toimintolaskentaprosessi kokonaisuudessaan tähtää käyttöönoton vaiheeseen viisi, laskentatietojen hyväksikäyttöön. Tässä kohtaa organisaation on pohdittava mitä toimintoja tai toimintoketjuja pitäisi muuttaa ja miten. Tulosten perusteella voidaan myös arvioida miten kustannustehokkuutta voitaisiin parantaa. Lisäksi organisaatio voi päättää, laajennetaanko projekti koko organisaatioon. (Alhola 2005, 104.)

Toimintolaskenta tuottaa hyödyllistä tietoa yritysjohdon päätöksenteon tueksi. Jotta toimintolaskennasta saataisiin mahdollisimman paljon irti, menetelmä tulisi yhdistää saumattomasti yrityksen muihin suoritusta mittaaviin järjestelmiin. Toimintolaskentaa on käytetty onnistuneesti esimerkiksi tavoitekustannuslaskennan ja elinkaarilaskennan kanssa. Nämä molemmat laskentatavat voidaan esittää sellaisessa muodossa, joka perustuu toimintoihin ja niiden aiheuttamiin kustannuksiin. (Laitinen 2003, 339 - 340.)

3.3 Toimintolaskennan hyötyjä

Vilkkumaa (2005, 200 - 201) on listannut toimintolaskennan hyötyjä yleisellä tasolla. Häneen mukaansa toimintolaskenta muun muassa tuottaa entistä tarkempaa tietoa tuotteen tai palvelun hinnoitteluun. Toimintolaskenta osoittaa toiminnon kokonaiskustannuksen, joten eri toimintatapojen vertailu helpottuu. Toimintolaskenta hyödyttää myös yrityksen strategiaa. Kun tärkeät toiminnot tiedostetaan, voidaan panostaa strategisen tekemisen kannalta oikeaan tekemiseen.

Myös Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 162 - 163) ovat listanneet toimintolaskennan hyötyjä:

- Toimintoperusteisen laskennan myötä yritys tuntee paremmin omat prosessinsa, koska toimintoihin on pakko paneutua. Tämän myötä kehitysedellytykset paranevat.

- Kustannusten syytekijät ymmärretään paremmin.
- Kustannuksia on helpompi kontrolloida.
- Yritys saa tarkempaa tietoa tuotekohtaisista kustannuksista sekä kannattavuudesta.
- Yritykselle tarkentuu, mitkä asiakkuudet ovat kannattavia.
- Menetelmä antaa luotettavampaa tietoa strategisten valintojen perustaksi.
- Prosessien tehokkuuden mittaaminen helpottuu.
- Budjetointi terävöityy.
- Toimintoja on helpompi johtaa.

Toimintolaskennan tärkein anti lienee sen tuoma ymmärrys organisaation toiminnasta, toimintoketjuista ja kustannusten syistä (Neilimo ym. 2005, 163).

3.4 Toimintolaskennan ongelmia

Toimintolaskennan huonona puolena pidetään menetelmän työläyttä. Tietojen keräys, uudelleen ryhmittely ja laskenta vievät aikaa. Toimintolaskentaprojekti voi myös johtaa liian monimutkaisiksi kasvaneiden järjestelmien suunnitteluun. Liian monimutkainen laskentamalli on kallis ylläpidettävä, sitä on vaikea pitää ajan tasalla ja tulokset voivat olla epäluotettavia. (Pellinen 2006, 192 - 193.)

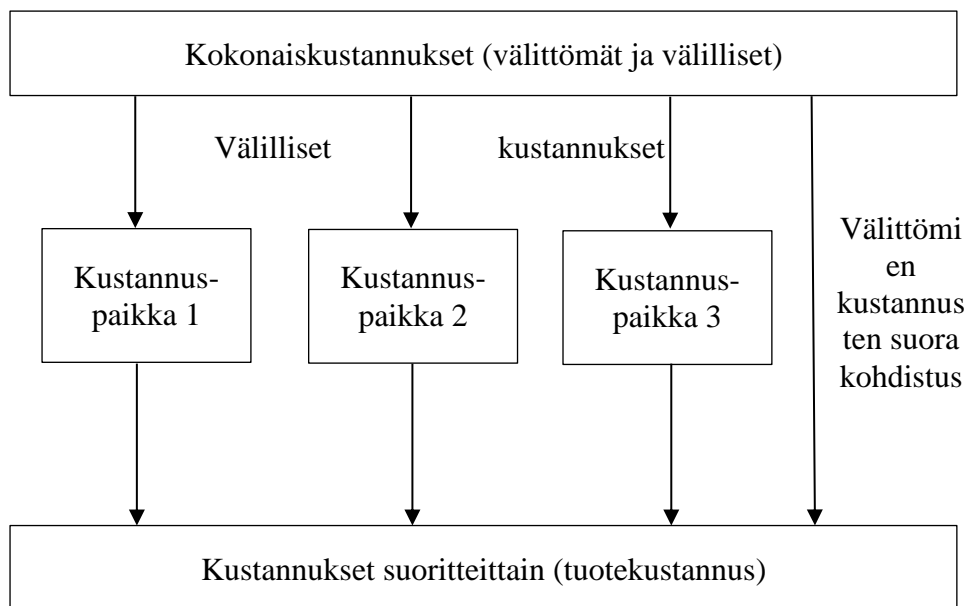
Aina yrityksessä ei ole käytettävissä valmiita mittareita. Toimintolaskennan tuottamiin laskelmiin onkin suhteuduttava varauksella, jos resurssien käytön mittaaminen perustuu henkilöiden omakohtaisiin arvioihin ja haastattelutuloksiin. Suppean, kertaluontoisen laskelman voi tehdä taulukkolaskennan avulla. Jos toimintolaskentaa on tarkoitus soveltaa pysyväksi laskentajärjestelmäksi, se vaatii suuria panostuksia atk-ohjelmiin. (Jyrkiö & Riistama 2002, 186 - 187.)

Useat yritykset ovat kokeilleet toimintolaskentaa, mutta luopuneet myöhemmin sen käytöstä. Menetelmän käytön esteeksi on mainittu muun muassa se, etteivät nykyiset järjestelmät sovi hyvin yhteen toimintolaskennan kanssa. Toimintolaskennasta saatavia hyötyjä on myös pidetty epävarmoina ja menetelmän kehittämis-, käyttöönotto- ja käyttökustannuksia korkeina. (Pellinen 2006, 193.) Useat yritykset, jotka ovat ottaneet

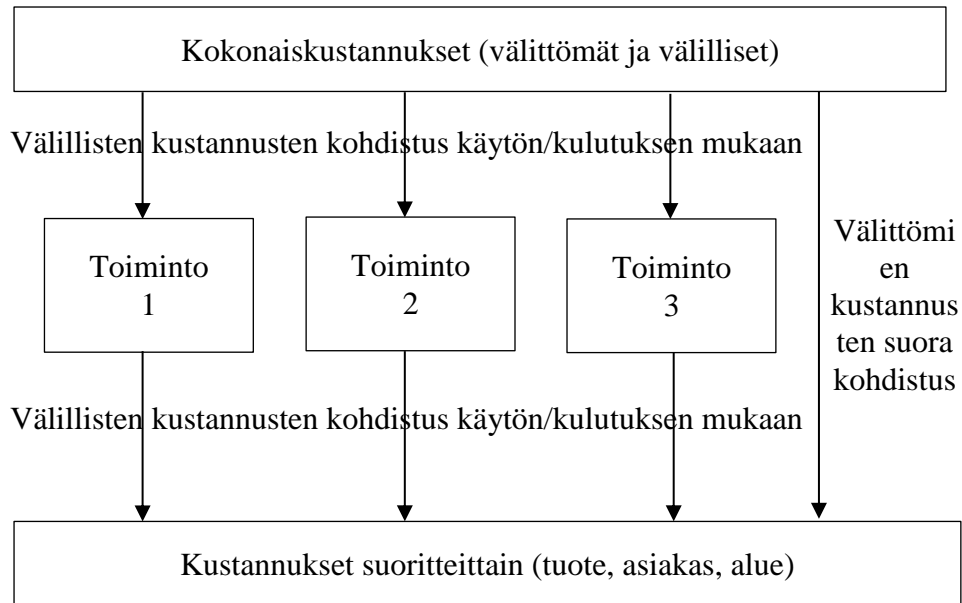
käyttöönä toimintolaskentajärjestelmän, käyttävät kahta kustannuslaskentajärjestelmää: perinteinen kustannuslaskentajärjestelmä ulkoiseen laskentaan ja toimintolaskentajärjestelmä sisäisiä strategisia päätöksiä varten (Drury 1996, 308).

3.5 Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskenta

Sekä toimintolaskennassa että perinteisessä kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille. Toimintolaskennassa resurssit kohdistetaan ensin toiminnoille ja toiminnoilta edelleen laskentakohteelle. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille käyttäen volyymiperusteisia jakajia. (Alhola 2005, 59.) Kustannusten jakoperusteiden erilaisuus käy ilmi alla olevista kuvioista (Kuvio 5 ja Kuvio 6).



Kuvio 5 Perinteisen kustannuslaskennan kulku (mukaillen Alhola ym. 2003, 186)



Kuvio 6 Toimintoperusteinen laskentajärjestelmä (mukaillen Alhola ym. 2003, 214)

Koska perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille tuotannon volyyymiin perustuen, kustannusten kohdistuminen helposti vääristyy. Tuotteille, joita tuotetaan vähän, kohdistetaan liian vähän yleiskustannuksia ja tuotteille, joita tuotetaan paljon, kohdistetaan liian paljon yleiskustannuksia. Laskentatavan perusteella voidaan tehdä virheellisiä ja huonoja päätöksiä. (Drury 1996, 295.)

Toimintolaskennan tavoite on kohdistaa kustannukset toiminnoille ja toiminnoilta laskentakohteille tarkasti aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Resurssikustannukset kohdistetaan sen mukaan miten ja paljonko jokin toiminto kuluttaa tai käyttää erilaisia resursseja. Toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille sen mukaan, kuinka paljon kukin laskentakohde käyttää toimintoa. Yhteen kustannuspaikkaan voi kuulua useita eri toimintoja. Toimintolaskennassa ei siis hyväksytä sitä, että esimerkiksi kustannuspaikoilla syntyneet yleiskulut vain jaetaan jonkin sovitun kaavan mukaisesti suoritteille. (Jyrkiö ym. 2002, 178.)

4 TOIMINTOLASKENTA OPINNÄYTETÖISSÄ JA PRO GRADU - TUTKIELMISSA

Perinteisen kustannuslaskennan rinnalla toimintolaskenta on kiinnostanut myös opiskelijoita. Toimintolaskentaa on käytetty teoriapohjana useissa ammattikorkeakoulujen opinnäytetöissä sekä yliopistojen pro gradu -tutkielmissa. Toimintolaskentaan perustuvia opinnäytetöitä ja graduja on tehty hyvin erilaisiin yrityksiin. Useissa tapauksissa toimintolaskentaan liittyvä projekti on toteutettu jollain tietyllä yrityksen osastolla pilottina. Joissakin tapauksissa toimintolaskentaa on tulevaisuudessa ollut tarkoitus hyödyntää koko yrityksessä. Joissain tapauksissa taas projektin avulla on haluttu löytää uusia näkökantoja kustannuslaskentaan.

Esimerkiksi Hanna-Maria Kantanen (2012) on pro gradu –tutkielmassaan soveltanut toimintolaskentaa tuote- ja asiakasryhmien kannattavuuden analysoimiseen. Tutkielman kohdeyrityksenä on ollut perheyritys, joka harjoittaa kylmä- ja ilmastointilaitteiden maahantuontia ja tukkukauppaa. Tutkielman tavoitteena on ollut rakentaa kohdeyrityksen tarpeisiin soveltuva toimintolaskentamalli.

Pauliina Lemettinen (2011) on opinnäytetyössään luonut palvelualan yritykselle kustannuslaskentamallin toimintolaskentaa apuna käyttäen. Kohdeyrityksen nimi ja toimiala on pidetty työssä salassa. Kyseessä on iältään suhteellisen nuori yritys, jonka kustannuslaskentajärjestelmä on ollut puutteellinen. Järjestelmän kehittämiseen haluttiin panostaa luomalla kokonaan uusi kustannuslaskentamalli. Toimintolaskentaan perustuvaa laskentajärjestelmää pidettiin yrityksen tarpeisiin sopivana vaihtoehtona.

Peetu Suni (2002) on pro gradu –tutkielmassaan soveltanut toimintoperusteista kustannuslaskentaa prosessiteollisuuden yrityksessä. Tutkielman tavoitteena on ollut suunnitella kustannuslaskentajärjestelmä, jonka avulla kiinteät kustannukset saadaan luotettavasti kohdistettua laskentakohteille. Laskentakohteina ovat olleet tuoteryhmät. Toimintolaskentajärjestelmää on ollut tarkoitus käyttää nimenomaan tuoteryhmien hinnoittelun apuna. Suni on työssään tarkastellut myös sitä, miten toimintoperusteinen kustannuslaskenta muuttaa kohdeyrityksen tuoteryhmäkohtaisia kustannuksia.

Maarit Astikainen (2012) on tehnyt toimintolaskentaan perustuvan opinnäytetyön, jossa toimeksiantajana on ollut yksityinen lääkäriasema. Kohdeyrityksessä ei ole aikaisemmin ollut lainkaan käytössä kustannuslaskentajärjestelmää. Opinnäytetyön lopputuloksena syntyi helppokäyttöinen Excel-työkalu, jonka avulla kohdeyritys voi seurata laboratorionäytteiden kustannusrakennetta sekä päivittää hinnastoaan.

5 TOIMINTOLASKENTAMALLIN RAKENTAMINEN HARMONY SPA HOITO-OSASTOLLE

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda helppokäyttöinen toimintolaskentaan perustuva laskentamalli Katinkullan Harmony Spa hoito-osastolle. Laskentamallin tavoitteena on helpottaa uusien hoitojen hinnoittelua. Kustannuslaskentamenetelmäksi valittiin toimintolaskenta, koska sen toivottiin antavan uutta näkökulmaa kustannusten laskemiseen ja toimintojen johtamiseen. Uuden, erilaisen laskentamallin tarkoituksena oli selvittää mitä kaikkea yhtä yksittäistä hoitoa hinnoitellessa tulee huomioida. Mistä kaikesta yhden yksittäisen hoidon kustannukset muodostuvat? Osataanko tällä hetkellä hinnoittelussa huomioida kaikki kulut, jotka pitäisi kohdistaa yhteen hoitoon?

Hoitovalikoima uudistuu ajoittain ja uudet hoidot täytyy myös osata hinnoitella niin, että hinta kattaa kulut ja talolle jää katetta. Tällä hetkellä uusien hoitojen hinnoittelu perustuu pääasiassa hoidon pituuteen, käytettäviin kosmetiikkatuotteisiin ja ihan vain peilaamalla uutta hoitoa olemassa olevien hoitojen hintoihin. Tarkoituksena on siis selvittää kuinka oikein hinnoiteltuja hoidot ovat tällä hetkellä. Onko hinnoissa suuri kate vai kattaako hoidon hinta juuri ja juuri sen aiheuttamat kustannukset?

5.1 Yrityksen esittely

Holiday Club Katinkulta on osa Holiday Club Resorts Oy:tä. Holiday Clubin ydinliiketoimintaa on viikko-osakeliiketoiminta. Holiday Club myy viikon mittaisia osuuksia loma-asunnoista, joita on Suomessa, Ruotsissa ja Espanjassa. Ydinliiketoiminnan ympärille on luotu tukitoimintoja, joista yksi on palveluliiketoiminta. Palveluliiketoiminta käsittää hotellit, ravintolat, kylpylät ja erilaiset harrasteet.

Palveluliiketoiminta tuo lisäarvoa ydinliiketoiminnalle. Isot lomakohteet, kuten Katinkulta, ovat vapaa-ajan matkustuskohteita. Asiakkaat ovat pääasiassa suomalaiset perheet, jotka haluavat lomailun helppoutta ja palvelut lähelle. Suurimman ja merkittävimmän asiakasryhmän muodostavat viikko-osakkeen omistajat. Osakkeenomistajia majoittuu Katinkullan loma-asunnoissa ympäri vuoden ja he käyttävät myös kylpylähotellin tarjoamia palveluja.

Katinkullassa on talon omaa henkilökuntaa noin 80 henkilöä. Tämän lisäksi talossa työskentelee kymmeniä ulkopuolisten yritysten työntekijöitä. Esimerkiksi tilojen siivous, piha-alueiden hoito ja vartiointi on ostettu ulkopuolisilta yrityksiltä.

Katinkullan palvelut on suunniteltu tukemaan toisiaan. Harmony Spa hoito-osasto on yksi osa palvelutarjontaa. Hoito-osastolla tarjotaan erilaisia hieronta- ja kosmetologihoitoja. Hoito-osastolla on oma vastaanotto sekä sen yhteydessä pieni myymälä, jossa on myytävänä muun muassa kosmetiikkatuotteita. Samassa tilassa toimii kesäisin golf pro shop ja caddie master. Hoito-osastolla työskentelee tällä hetkellä täyspäiväisesti kaksi kosmetologia ja osa-aikaisesti neljä hierojaa. Hoito-osaston vastaanotossa työskentelee yksi henkilö. Hoito-osaston vastaanotossa työskentelevät henkilöt työskentelevät myös hotellin vastaanotossa. Hoito-osaston esimies on hotellipäällikkö.

Hoito-osastolla on tarjolla kosmetologi- ja hierontahoitoja. Kosmetologit tekevät erilaisia kasvo-, vartalo-, käsi- ja jalkahoitoja. Hierojat tekevät klassisen hieronnan lisäksi esimerkiksi intialaista päähierontaa. Hoidot vaihtuvat aika ajoin. Hoito-osastolla on sopimus tiettyjen kosmetiikkatuotteiden käyttämisestä. Käytössä olevat tuotteet vaikuttavat osaltaan tarjottaviin kosmetologin hoitoihin. Hierontahoidot vaihtelevat vähemmän. Klassista hierontaa on aina tarjolla, vaihtoehtoina on erimittaisia hierontoja. Klassisen hieronnan lisäksi tarjolla on niin sanottuja hemmottelevia hierontoja kuten esimerkiksi aromahieronta. Alla esimerkkejä hintoineen tällä hetkellä myytävänä olevista hoidoista:

<i>Hydra Blue – syväkosteuttava kasvohoito 60 min.</i>	96 €
<i>Galvagni SPA -suklaakahvihoito vartalolle 75 min.</i>	119 €
<i>Täydellinen jalkahoito 65 min.</i>	74 €

<i>Intialainen päähieronta 25 min.</i>	35 €
<i>Aromahieronta 25 min.</i>	39 €
<i>Ripsipermanentti + ripsien kesto värjäys 45 min.</i>	59 €

5.2 Projektin valmistelu ja toimintojen määrittely

Työn valmisteluvaihe aloitettiin pohtimalla osaston esimiehen kanssa, mitä hoito-osastoon liittyviä kustannuksia haluttiin selvittää. Hoito-osaston toiminta on ollut jo pitkään tarkastelun alla. Toimintaa ja työntekijöiden määrää on pitänyt sopeuttaa vastaamaan kysyntää. Kustannusten tarkastelukohteeksi valikoituivat hoidot. Tavoitteeksi määriteltiin yksittäisen hoidon kustannusten selvittäminen. Kustannusten selvittämisen katsottiin helpottavan uusien hoitojen hinnoittelua. Kun kustannukset ovat tiedossa, tiedetään myös voidaanko asiakkaille antaa alennusta hoidon hinnasta, onko siis jotain hoitoa mahdollista myydä normaalihintaa edullisemmin kampanja-tyyppisesti. Koska hoito-osastolla tarjotaan sekä kosmetologi- että hierontahoitoja, päätettiin selvittää erikseen kosmetologihoitojen ja hierontahoitojen kustannukset.

Toimintoanalyysi ja toimintojen valinta aloitettiin hahmottamalla kokonaisprosessia ja toimintoja, joita tarvitaan, että kosmetologille tai hierojalle tulee asiakas. Prosessin toiminnot valikoitiin osaston esimiehen kanssa. Esimies tuntee toimintatavat läpikotaisesti ja hän tekee myös itse suorittavaa työtä prosessin eri toiminnoissa. Prosessi on yksinkertainen, eikä sitä tarkastellessa noussut esiin yllättäviä asioita.

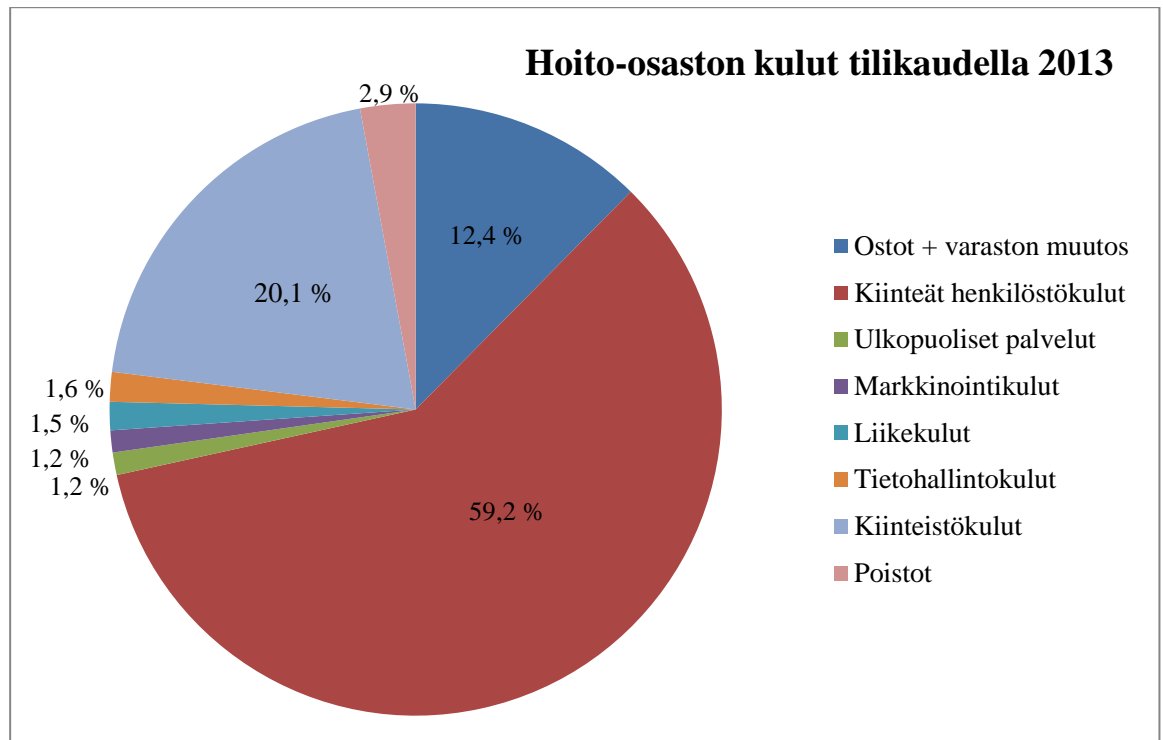
Yhden hoidon tuottamiseen katsottiin tarvittavan kuusi eri toimintoa. Yksittäinen toiminto voi sisältää useamman toiminnon sarjan, mutta nämä haluttiin kuitenkin yhdistää yhdeksi toiminnoksi. Toiminnoiksi valittiin seuraavat:

- hoitojen ja hintojen luonti varausjärjestelmään
- hoidoissa käytettävien tuotteiden tilaaminen
- varauksen teko
- hoito (hieronta tai kosmetologi)
- hoituhuoneen siivoaminen seuraavaa asiakasta varten
- maksu/laskutus.

Jotta asiakkaille voitaisiin tehdä hoitovarouksia, hoidon on oltava varausjärjestelmässä. Uudet hoidot hintoineen siis luodaan varausjärjestelmään, tarvittaessa hintoja päivitetään ja myynnistä poistetut hoidot poistetaan varausjärjestelmästä. Päivityksen tekee hoito-osaston vastaanotossa työskentelevä henkilö tai osaston esimies. Varausjärjestelmä on sama, jolla varataan hotellihuoneita ja muita talon tiloja. Hoidoissa käytetään erilaisia kosmetiikkatuotteita, joita on tilattava, että hoitoja voidaan tehdä. Samalla kertaa tilataan tuotteita sekä ammattikäyttöön että myymälään myytäväksi. Kosmetologit ja hierojat kartoittavat, mitä tuotteita tarvitaan ja hoito-osaston vastaanoton työntekijä tekee tuotetilauksen. Hoitoaikavarouksia tehdään hoito-osaston vastaanoton lisäksi hotellin vastaanotossa sekä kaikissa Holiday Club kylpylähotelleissa ja asiakaspalvelupisteissä Saariselältä Helsinkiin. Varaukset tulevat pääasiassa puhelimitse, osa tekee varauksen paikanpäällä vastaanotossa. Yrityksen nettisivujen kautta voi laittaa varauskyselyn, joka tulee hoito-osaston sähköpostiin, mutta hoitoaikaa netin kautta ei voi varata. Varsinainen hoitoon käytettävä aika on luonnollisesti määritelty tehtävän hoidon mukaisesti. Hoitoon varattava kokonaisaika on aina niin pitkä, että se sisältää myös tarvittavan ajan huoneen siivoamiseen seuraavaa asiakasta varten. Maksun asiakas suorittaa yleensä lähtiessään hoito-osaston vastaanottoon.

5.3 Kustannukset

Harmony Spa hoito-osastoon kohdistuvat kustannukset saatiin yrityksen kirjanpidosta. Kustannukset on esitetty liitteessä 1. Laskentaa varten käytettiin edellisen vahvistetun tilikauden lukuja, joka on ajalta 1.10.2012 – 30.9.2013. Tilikauden 2014 lukuja ei vielä laskentavaiheessa ollut käytettävissä. Tulosraportista saatiin eriteltyinä kaikki hoito-osastoon kohdistuvat kustannukset. Seuraavalla sivulla olevassa kuviossa on kuvattu, miten hoito-osasto kustannukset jakautuivat tilikaudella 2013. Suurin kustannuserä on kiinteät henkilöstökulut, mikä on tyypillistä palvelualan yritykselle.



Kuvio 7 Hoito-osaston kulut tilikaudella 2013

Ostot ja varaston muutos sisältävät kaikki hoito-osaston ostot sekä varastossa olevat tuotteet. Tähän sisältyvät hoidoissa käytettävät tuotteet, eli ammattikäyttöön tulevat tuotteet, sekä hoito-osaston myymälään myytäväksi tulevat tuotteet. Kokonaisostoista vain pieni osa, arvioilta 5 %, tulee ammattikäyttöön. Toimintojen kustannuksia laskettaessa huomioitiin vain tämä viiden prosentin osuus ja kohdistettiin se toiminnoille.

Kiinteät henkilöstökulut muodostavat suurimman osan, 59,2 %, hoito-osaston kuluista. Henkilöstökuluihin laskettiin mukaan ulkopuoliset palvelut -tililtä ulkopuoliset alihankinnat. Tämä kulu on syntynyt, kun jossain tilanteessa on ostettu hierontapalveluja ulkopuoliselta yrittäjältä. Kulut yhdistettiin, koska näin ne voitiin kohdistaa toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, samaa kustannusajuria käyttäen.

Ulkopuoliset palvelut -tilille oli kirjattu ulkopuoliset alihankinnat, jotka siis laskettiin mukaan henkilöstökuluihin. Tämän lisäksi tilille oli myös kirjattu siivouskuluja, jotka laskettiin mukaan kiinteistökuluihin. Lisäksi ulkopuoliset palvelut -tilille oli kirjattu pesulakuluja. Ulkopuolisten alihankintojen kulu ja siivouskulu yhdistettiin muiden tilien kanssa, koska näin laskenta-ajureiden määrittäminen helpottui ja kulut voitiin kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toiminnoille.

Markkinointikulujen ja liikekulujen osuus on pieni. Markkinointikulut muodostuvat muun muassa painomateriaalikuluista. Painomateriaalia ovat esimerkiksi asiakkaille jaettavat hoitohinnastot. Liikekulut muodostuvat muun muassa toimistokuluista ja asiakaspalvelutarvikkeista. Tietohallintokulut muodostuvat ATK-kaluston ja ohjelmien vuokrista, IT käyttö- ja ylläpitopalveluista ja huoltosopimuksesta sekä ATK-tarvikkeista.

Kiinteistökulut muodostavat toiseksi suurimman kuluerän, 21,1 %, hoito-osaston kustannuksista. Pääasiassa kulut ovat toimitilojen vuokratuloja. Kiinteistökuluihin yhdistettiin ulkopuoliset palvelut -tililtä siivouskulut, jotta kustannusten kohdistaminen toiminnolle voitaisiin tehdä aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

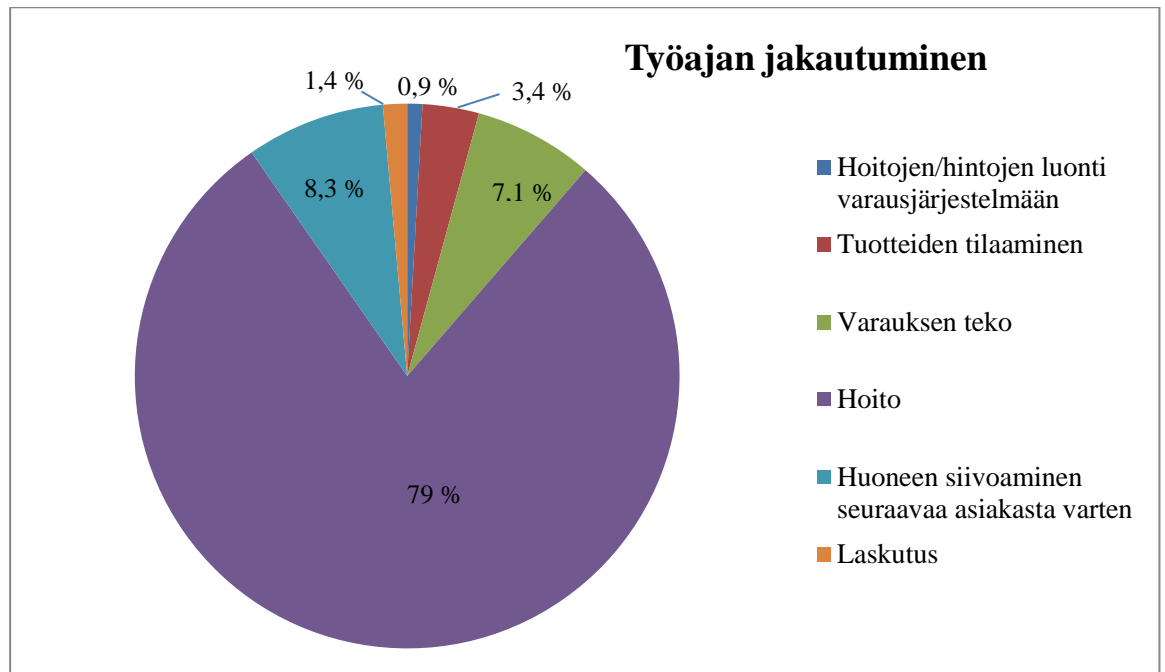
5.4 Kustannusajurien määrittely

Harmony Spa hoito-osaston kustannusten analysoinnin ja esikäsittelyn jälkeen määriteltiin laskennassa käytettävät kustannusajurit. Kuten jo aiemmin teoriaosuudessa mainittiin, resurssien kustannusten kohdistamiseen käytettävien ajurien määrittely on yksi laskentamallin tärkeimmistä vaiheista. Virheellisesti valitut ajurit vääristävät laskentaa ja tulokset ovat epäluotettavia tai jopa vääriä. Kustannusajurit on esitetty yhteenvetona liitteessä 1 olevassa taulukossa.

Ostojen ja varaston muutoksen osuus yhteensä on 12,4 % hoito-osaston kokonaiskustannuksista. Kustannus käsittää sekä myymälään myyntiin tulevat tuotteet että kosmetologi- ja hierontahoitoja varten, eli ammattikäyttöön, tulevat tuotteet. Arviolta 5 % ostoista on ammattikäyttöön tulevia tuotteita. Tämä viiden prosentin osuus päätettiin kohdistaa kokonaan hoito –toiminnolle. Tähän päädyttiin, koska ostettavat tuotteet ovat nimenomaan voiteita, puhdistusaineita, hierontaöljyjä ynnä muita sellaisia tuotteita, joita käytetään hoidoissa. Muut toiminnot eivät kuluta kyseistä resurssia.

Suurin kustannuserä, henkilöstökulut, päätettiin kohdistaa toiminnolle ajan käytön suhteen. Hoito-osastolla toteutettiin työajan käytön seuranta, jotta saatiin selville, kuinka paljon eri toiminnot kuluttavat aikaa ja mikä on toimintojen suhde ajallisesti toisiinsa nähden. Hoito-osaston henkilökunta teki työaikaseurantaa kahden viikon ajan. Jokainen työntekijä kirjasi päivittäin taulukkoon toimintoihin käyttämänsä ajan minuutin

tarkkuudella. Kaikki työntekijät eivät suorita kaikkia laskentaa varten määriteltyjä toimintoja, joten jokainen kirjasi työajan seurannan niiden toimintojen osalta, joita itse suoritti. Alla olevasta kuviosta käy ilmi, miten työaika hoito-osastolla jakaantuu eri toimintojen kesken. Luonnollisesti hoito –toimintoon menee suurin osa ajasta.



Kuvio 8 Työajan jakautuminen toimintojen kesken

Ulkopuolisten palvelujen kustannus tarkoittaa laskelmaa varten käytetyssä tulosraportissa pesulakuluja. Hoitoja tehdessä käytetään pyyhkeitä, jotka pestään pesulassa. Näin ollen ulkopuolisten palvelujen kustannus päätettiin kohdistaa kokonaan hoito –toiminnolle.

Markkinointi- ja liikekulujen osuus koko hoito-osaston kustannuksista on hyvin pieni. Samoin poistojen osuus, 2,9 %. Kaikki toiminnot käyttävät kyseisiä resursseja jossain määrin, joten kulut päätettiin jakaa tasan kaikille kuudelle toiminnolle. Koska kulut ovat pieniä, niillä ei ole suurta merkitystä laskennan lopputulokseen ja näin ollen tasajaolla saadaan riittävän tarkka tulos.

Tietohallinnon kuluja muodostavaa resurssia toiminnot ”hoito” ja ”huoneen siivoaminen seuraavaa asiakasta varten” eivät kuluta laisinkaan. Näille toiminnoille kyseistä kulua ei siis kohdistettu. Tietohallinnon kulu jaettiin tasan neljän muun toiminnon kesken. Kaikki muut toiminnot kuluttavat kyseistä resurssia. Tietohallintokulu on vain 1,6 % hoito-

osaston kokonaiskustannuksista, joten tasajako neljän toiminnon kesken antaa laskentaan riittävän tarkkuuden.

Kiinteistökulut muodostavat toiseksi suurimman osan hoito-osaston kustannuksista. Kulun jakamista varten arvioitiin toimintojen viemä suhteellinen osuus tiloista seuraavasti:

- hoitojen/hintojen luonti varausjärjestelmään 5 %
- tuotteiden tilaaminen 10 %
- varauksen teko 10 %
- hoito 40 %
- huoneen siivoaminen seuraavaa asiakasta varten 20 %
- maksu/laskutus 15 %.

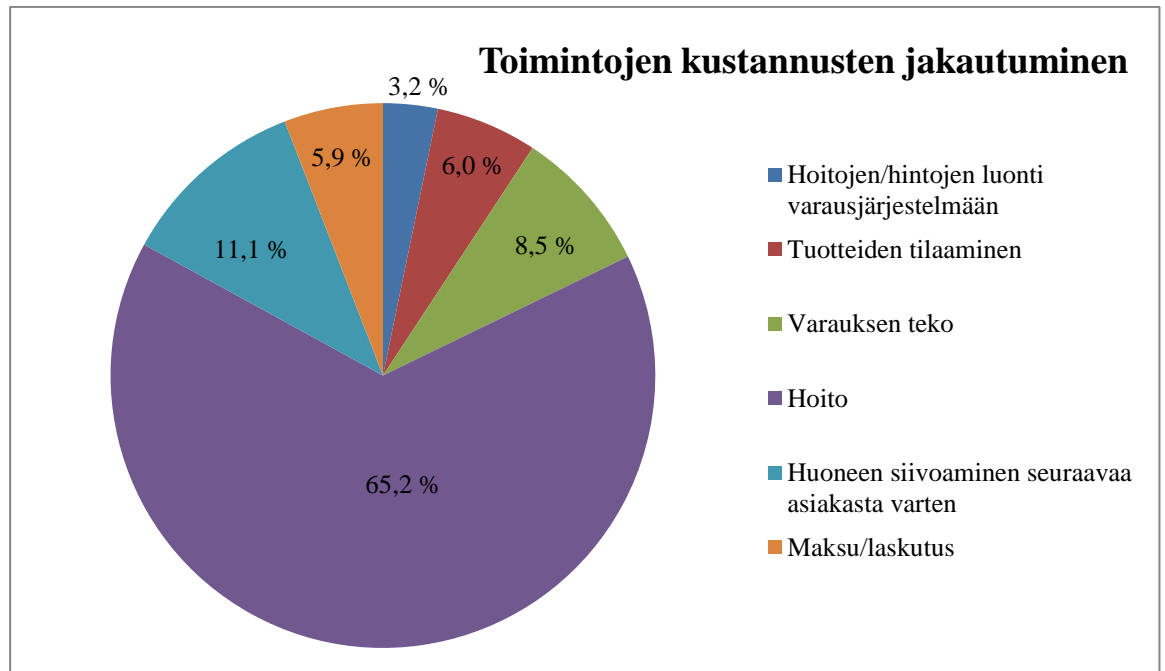
Kiinteistökuluihin yhdistettiin ulkopuoliset palvelut -tililtä siivouskulut, koska kulun kohdistamisperiaatteen katsottiin olevan sama näillä kahdella kustannuksella.

5.5 Toimintokohtaiset kustannukset

Kun kustannusajurit oli määritelty, saatiin laskettua toimintojen kustannukset. Toimintojen kokonaiskustannukset on esitetty liitteessä 1 olevassa taulukossa.

Laskentakohteina tässä projektissa olivat kosmetologihoido ja hierontahoido. Tarkastelujakson, eli tilikauden 2013 aikana, Harmony Spa hoito-osastolla tehtiin 2 104 kosmetologihoidoa ja 1 877 hierontahoidoa, yhteensä 3 981 erilaista hoitoa. Toimintoajurina päätettiin käyttää varausten eli hoitojen määrää kaikissa muissa toiminnoissa paitsi tuotteiden tilaaminen –toiminnossa. Ammattikäyttöön tilattavista tuotteista arvioitiin 90 % tulevan kosmetologihoidoihin ja 10 % hierontahoidoihin. Kyseisen toiminnon kustannukset jaettiin siis tässä suhteessa laskentakohteille. Kaikkien muiden viiden toiminnon kustannukset kohdistettiin laskentakohteille varaus- eli hoitomäärien mukaisesti. Hoito -toiminnon kustannusten toimintoajurina olisi vaihtoehtoisesti voitu käyttää kosmetologi- ja hierontahoidoihin käytettyä aikaa. Kosmetologin ja hierojan tekemät hoidot ovat kuitenkin pituudeltaan keskimäärin

samanmittaisia, joten varausten määrää toimintoajurina pidettiin sopivampana vaihtoehtona. Näin kustannus saadaan joka tapauksessa jaettua oikeassa suhteessa kosmetologi- ja hierontahoidoille. Lopputuloksena saatiin kokonaiskustannus laskentakauden 1.10.2012 – 30.9.2013 aikana tehdyille kosmetologihoidoille ja hierontahoidoille. Laskentakohteiden kustannukset on esitetty liitteessä 1 olevassa taulukossa. Alla olevasta kuvioista 8 käy ilmi toimintojen kustannusten jakautuminen. Kustannukset jakautuvat kutakuinkin samassa suhteessa kuin toimintoihin käytetty aika.



Kuvio 8 Toimintojen kustannusten jakautuminen

Laskentakauden kosmetologi- ja hierontahoitojen kokonaiskustannukset jaettiin samalla ajan jaksolla tehdyillä työtunneilla, kosmetologien ja hierojien työtunnit erikseen. Lopputuloksena saatiin kosmetologihoidon hinta per tunti ja hierontahoidon hinta per tunti. Laskelmat on esitetty liitteissä 2 ja 3 olevissa taulukoissa.

6 TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Kehittämistehtävän tavoitteena oli selvittää kosmetologi- ja hierontahoitojen kustannukset toimintolaskentaa hyödyntäen. Tavoitteena oli myös helpottaa uusien hoitojen hinnoittelua. Lähtökohtaisesti pohdittiin, onko hoitojen hinnoittelussa huomioitu

kaikki tarvittavat kustannukset, jotka niihin kohdistuu ja ovatko hoidot oikein hinnoiteltuja.

Harmony Spa hoito-osasto on pieni yksikkö. Toimintaprosessit ovat yksinkertaisia eikä toimintojen tarkastelu ennakko-oletusten mukaisesti tuottanut yllätyksiä. Toimintojen kustannukset jakautuivat myös ennakkoarvioiden mukaisesti. Laskentamalliin saatiin kustannukset yrityksen kirjanpidosta. Laskennassa ovat mukana kaikki hoito-osastoon kohdistuvat kustannukset, joten näin ollen tiedetään, että kosmetologi- ja hierontahoidon tunti hinnassa on mukana kaikki tarvittavat kustannukset.

Toimintolaskentamallin avulla laskettiin kosmetologi- ja hierontahoidolle tuntihinta. Tuntihinnat on esitetty liitteissä 2 ja 3 olevissa taulukoissa. Tuntihinta on siis kustannus, joka aiheutuu yritykselle jokaisesta hoidosta. Hoidoista on luonnollisesti tarkoitus jäädä yritykselle myös katetta. Yritys on ennakkoon määritellyt katetavoitteen hoidoille. Liitteessä 4 olevassa taulukossa on esitetty laskelma kosmetologi- ja hierontahoitojen hinnoittelusta. Laskelmassa on käytetty toimintolaskennan avulla saatuja tuntihintoja sekä yrityksen tavoitekatetta. Taulukossa on myös verrattu olemassa olevia hintoja ja toimintolaskennan avulla saatuja hintoja.

Laskelmista käy ilmi, että tällä hetkellä myynnissä olevien hoitojen hinnoissa päästään pääosin tavoitekatteeseen. Esimerkeistä käy ilmi, että jossain hoidoissa kate on reilusti yli tavoitteen ja joidenkin hoitojen hinnat kattavat kustannukset, mutta tavoitekatteeseen ei päästä. Toisten hoitojen reilu kate antaa mahdollisuuden myydä toisia hoitoja pienemmällä katteella. Reilu kate mahdollistaa myös alennusten antamisen. Alennuksia voidaan antaa tietyille asiakasryhmille, esimerkiksi Holiday Clubin viikko-osakkeen omistajille. Jotain hyväkatteista hoitoa voidaan myös myydä esimerkiksi kuukauden tarjoustuotteena normaalia alemmalle hinnalla ja alennuksenkin jälkeen saavutetaan tavoitekate.

Toimintojen kustannusten jakaantuminen esitettiin aikaisemmin kuviossa 8 sivulla 27. Toimintojen kustannusten selvittyä pohdittiin, olisiko toimintoja mahdollista kehittää niin, että kustannuksia saataisiin pienemmäksi tai toimintoja tehokkaammiksi. Henkilöstökulut ovat hoito-osaston suurin kustannuserä. Työntekijöiden määrään ja työajan tehokkaaseen käyttöön on siis erittäin tärkeä kiinnittää huomiota. Työntekijöiden

määrä tulee sopeuttaa vastaamaan kysyntää niin, ettei varauskalenteriin jää tyhjiä aikoja. Tämän tyyppistä sopeutusta on jo tehty ja usein kaikki ajat ovatkin varattuja. Toisaalta usein ollaan myös siinä tilanteessa, että vapaita aikoja ei ole vaikka kysyntää olisi.

Varauksen teko –toiminto kuluttaa kokonaiskustannuksista 8,5 %. Tällä hetkellä asiakkaat tekevät varaukset pääasiassa puhelimitse tai paikanpäällä. Netin kautta varausten tekeminen on nykypäivää ja tätä mahdollisuutta tulisi miettiä myös hoitovarausten kohdalla. Monet kokevat, että netin kautta ajan saa varattua vaivattomasti. Uusi varauskanava lisäisi mahdollisesti kysyntää.

Hoito-osaston oman vastaanoton tarpeellisuutta on pohdittu myös aikaisemmin ja tämän opinnäytetyön myötä asia nousi taas esille. Hoito-osaston vastaanotossa tehtäviä toimintoja on mahdollista suorittaa myös hotellin vastaanotossa, jossa on henkilökuntaa paikalla ympäri vuorokauden. Hotellin ja hoito-osaston vastaanotoissa työskentelevät samat ihmiset, joten tarvittava osaaminen on olemassa. Hoito-osasto ja hotellin vastaanotto sijaitsevat erillään, joten ratkaistavaksi jäisi miten myymälän tuotteiden myynti hoidettaisiin. Jokaisessa hoituhuoneessa voisi esimerkiksi olla joitakin tuotteita myytävänä ja hotellin vastaanoton yhteydessä voisi olla laajempi tuotevalikoima tarjolla.

Tuotteiden tilaaminen –toiminnon kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on 6 %. Tilauksia varten olisi hyvä olla käytössä ostoslista –tyyppinen järjestelmä, johon puutteita kirjataan sitä mukaa kuin niitä huomataan. Näin kosmetologin tai hierojan ei erikseen tarvitsisi kartoittaa koko osaston puutteita, vaan jokainen kirjaisi ne ylös muun työn ohessa.

Toimintolaskennan perusteella saatujen kosmetologi- ja hierontahoidon kustannuksien luotettavuutta on myös syytä arvioida. Laskelmaa varten kaikki hoito-osastoon kohdistuvat kulut saatiin yrityksen kirjanpidosta. Kirjanpidon tileille merkittyjen kustannusten tarkkuudessa huomattiin kuitenkin epäkohtia. Esimerkiksi ostot –tilille kirjataan kaikki hoito-osaston ostot. Tililtä ei kuitenkaan tarkasti pystytty erittelemään ammattikäyttöön tarkoitettujen tuotteiden ostoja. Laskentaa varten tehtiin siis arvio: arvioitiin että 5 % kokonaisostojen määrästä koskee ammattikäyttöön tulevia tuotteita. Jatkossa ostot kirjataan tilille tarkemmin niin, että ammattikäyttöön ja myymälään myyntiin tulevat tuotteet pystytään erottelemaan selvästi.

Laskentamallia varten kiinteistökulut jaettiin toiminnoille arvioimalla, kuinka suuren osan kukin toiminto tiloista käyttää. Kiinteistökulut jaettiin prosenttiosuuksien mukaisesti. Tarkempaa laskentaa varten koko hoito-osaston tilat tulisi konkreettisesti mitata ja kiinteistökuulu tulisi jakaa toiminnoille käytettyjen neliömetrien mukaisesti.

Jos tavoiteltaisiin tarkempaa laskentatulosta, myös ne kustannukset, jotka tässä työssä jaettiin tasan kaikille toiminnoille, tulisi jakaa tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tässä työssä näiden kustannusten osuuden katsottiin olevan kuitenkin niin pieni, ettei kustannusten tasajako vaikuta merkittävästi laskennan lopputulokseen.

7 POHDINTA

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää Katinkullan Harmony Spa hoito-osastolla tarjottavien kosmetologi- ja hierontahoitojen kustannukset. Kustannuksia tutkittiin toimintolaskentaa apuna käyttäen. Työn tarkoituksena oli selvittää tällä hetkellä myytävänä olevien hoitojen hinnoittelun oikeellisuus sekä helpottaa uusien hoitojen hinnoittelua.

Työlle asetetussa tavoitteessa onnistuttiin. Toimintolaskennan avulla selvitettiin sekä kosmetologi- että hierontahoidon hinta. Kun tiedetään kustannus ja mistä se muodostuu, on helpompaa pyrkiä vaikuttamaan siihen. Kustannusten laskeminen toimintolaskennan avulla osoittautui mielenkiintoiseksi vaihtoehdoksi. Kuten ennakkoon toivottiinkin, kustannusten uudenlainen tarkastelu antoi uusia, erilaisia näkökulmia. Toivon, että työ herättää laajemminkin hoito-osaston esimiestä ja koko hotellin johtajaa pohtimaan hoito-osaston toimintaa ja kuluja.

Toimintolaskennan teoria avautui minulle kunnolla vasta siinä vaiheessa, kun pääsin soveltamaan teoriaa käytäntöön. Teoriassa käsitellyt asiat tulivat konkreettisiksi ja huomasin, ettei laskentamalli ole ollenkaan niin monimutkainen kuin se aluksi tuntui. Oikeita kuluja ja asioita pyörittelemällä ymmärsin muun muassa, mitä kustannusajurit ovat. Laskentamallin työstämistä helpotti varmasti se, että toimintojen ja ajureiden määrä pidettiin pienenä. Tärkeää oli muistaa edetä vaihe kerrallaan eikä suoraan lopputulokseen tähyillen.

Nyt ymmärrän myös hyvin, miksi yritykset vierastavat toimintolaskentaa ja kokevat sen monimutkaisena kustannuslaskentamenetelmänä. Työläimpänä yritykset voivat kokea kustannusten esikäsittelyn ja sopivien ajurin löytymisen. Jos yritykset rohkenisivat kokeilemaan pilottina laskentamenetelmää jossain organisaation osassa, huomattaisiin sen tuoma hyöty. Toimintojen kustannuksia tutkimalla mielenkiinto siirtyisi helposti myös toimintojen johtamiseen.

Yritysten kustannuksia olisi hyvä tutkia yksityiskohtaisemmin aika ajoin. Toimintatavat voivat rutinoitua ja vaihtoehtoisia toimintatapoja ei hoksata etsiä. Tiettyihin kustannuksiin ikään kuin totutaan eikä niitä kyseenalaisteta. Toimintolaskenta kiinnittää huomion toimintojen kustannuksiin ja ohjaa sitä kautta ajatuksia uusille urille.

Liitteet ovat salaisia.

LÄHTEET

Alhola, K. 2005. Toimintolaskenta, Perusteet ja käytäntö. Helsinki: Dark Oy

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: Dark Oy

Astikainen, M. 2012. Laboratorionäytteiden toimintolaskenta ja hinnoittelu. Viitattu 6.9.2014. www.theseus.fi

Brimson, J. A. 1992. Toimintolaskenta. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Drury, C. 1996. Management and cost accounting. 4th edition. London: Thomson Business Press.

Jyrkiö, E. & Riistama, V. 2002. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo: WS Bookwell Oy

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro

Kantanen, H-M. 2012. Tuote- ja asiakasryhmittäisen kannattavuuden analysointi toimintolaskennan avulla maahantuonti- ja tukkuliikkeessä Case Refair Oy. Viitattu 6.9.2014. <https://jyx.jyu.fi/>

Laitinen, E. K. 2003. Yritystoiminnan uudet mittarit. Helsinki: Talentum Media Oy

Lemettinen, P. 2011. Toimintolaskentamallin luominen palvelualan yritykseen. Viitattu 6.9.2014. www.theseus.fi

Lumijärvi, O-P., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Juva: WSOY:n graafiset laitokset

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Oyj

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum Media Oy

Suni, P. 2002. Toimintoperusteinen kustannuslaskenta ja sen soveltaminen prosessiteollisuuden yrityksessä. Viitattu 6.9.2014. <https://jyx.jyu.fi/>

Turney P. B. B. 2002. Toimintolaskenta: avain tuottavampaan toimintaan. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Vehmanen P. & Koskinen K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy

