



Open your mind. LUT.
Lappeenranta **University of Technology**

Kauppatieteellinen tiedekunta

Talousjohtaminen

Kandidaatintutkielma

**KUSTANNUSLASKENTA PALVELUALALLA – TARKASTELUSSA
TOIMINTOLASKENTA KONSULTOINTIPALVELUISSA**

**Cost Accounting in Service Sector – Activity-Based Costing in
Consulting Services**

20.12.2013

Tekijä:

Opponentti:

Ohjaaja:

Juulia Santala

Toni Kokko

Sanna Hämäläinen

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	2
1.1. Tutkimusongelma ja tavoitteet	3
1.2. Työn rajaukset	3
1.3. Työn rakenne	4
2. TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	5
2.1. Kustannuslaskenta.....	6
2.1.1. Perinteinen kustannuslaskenta ja sen kritisointi.....	8
2.1.2. Toimintolaskenta.....	10
2.2. Palveluuala	13
2.2.1. Asiakastyytyväisyys	14
2.2.2. Konsultointi	15
3. KUSTANNUSLASKENTA PALVELUALALLA	17
3.1. Toimintolaskennan yleisyys	17
3.2. Toimintolaskennan erityispiirteet palvelualalla	20
3.2.1. Toimintolaskenta asiakastyytyväisyyden tukena.....	22
3.2.2. Toimintolaskenta hinnoittelun tukena.....	23
4. TUTKIMUS KONSULTOINTIYRITYSTEN KUSTANNUS-LASKENNASTA	25
4.1. Tutkimuksen toteutus	25
4.2. Tulokset	26
4.3. Tulkinta	29
5. JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	31
LÄHTEET	35

LIITE 1. Kysely.

1. JOHDANTO

Yritysmaailma on muuttunut paljon viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana, ja samalla myös kustannuslaskennan tarpeet ovat muuttuneet. Kun 1980-luvulla todettiin, ettei perinteinen kustannuslaskenta enää riitä vastaamaan johdon tiedontarpeisiin, oli aika keksiä uusia ratkaisuja. Perinteisen kustannuslaskennan puutteita korvaamaan syntyi toimintoperusteinen kustannuslaskenta eli toimintolaskenta.

Toimintolaskennasta on kirjoitettu paljon 1980-luvulta lähtien. Pääpaino kirjoituksissa on kuitenkin ollut isoissa teollisuusyrityksissä: Baum (2013, 27) sanoo, että kustannuslaskenta on alun perin kehitetty teollisuusyritysten käyttöön. Palvelualojen toimintolaskentaa ei olekaan vielä tähän päivään mennessä kovin paljoa tutkittu, vaikka mm. Cooper & Kaplan (1991) ovat todenneet toimintolaskennan soveltuvan palveluiden kustannusten selvittämiseen. Strattonin, Desrochesin, Lawsonin & Hatchin (2009) tutkimus paljastaa, että yleisesti kaikilla toimialoilla toimintolaskentaa käyttävät ovat keskimäärin tyytyväisempiä laskentamenetelmänsä mahdollisuuksiin kuin toimintolaskentaa käyttämättömät.

Toimintolaskenta liitetään erityisesti yrityksen hinnoittelukysymyksiin. Indounasin & Avlonitisin (2009) palvelualan tutkimuksessa yksi tärkeimmistä hinnoittelupäätöksiin vaikuttavista tekijöistä oli palvelun kustannus. Lere (2000) taas luokittelee toimintolaskennan tehokkaaksi hinnoittelun työkaluksi. Onkin mielenkiintoista tutkia, onko kahden edellisen välillä yhteyttä, ja tukeeko toimintolaskenta palvelualan hinnoittelupäätöksiä.

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkitaan palveluyritysten erityispiirteitä kustannuslaskennan kannalta. Aihe on mielenkiintoinen, sillä palvelualan luonteen voisi päätellä ilman suurempaa aiheeseen perehtymistä olevan toimintolaskennalle myönteinen. Palveluala on myös nykypäivän yritysympäristössä merkittävä joukko, ja globaali ympäristö luo aivan uudenlaisia paineita yrityksen menestykselle. Tarkka kustannusten ymmärtäminen voi osoittautua yhdeksi palveluyrityksen menestyksen kulmakiveksi.

Työ koostuu kirjallisuuskatsauksesta ja siihen perustuvasta empiirisestä osuudesta. Empiirisen osuuden aineisto on kerätty sähköpostitse lähetetyllä kvalitatiivisella kyselyllä satunnaisesti valituilta konsultointipalveluita tarjoavilta yrityksiltä. Kolme yritystä osallistui tutkimukseen, ja ne muodostavat tutkielman empiirisen aineiston.

1.1. Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tämän työn tutkimusongelma on:

- Minkälainen rooli toimintolaskennalla on palvelualalla ja erityisesti konsultointiyrityksissä?

Varsinaisen tutkimusongelman tukena ovat seuraavanlaiset alaongelmat:

- Minkälaisia ovat palvelualan kustannuslaskennan erityispiirteet?
- Tukeeko toimintolaskenta palveluyritysten ja erityisesti konsultointiyritysten asiakastyytyväisyyttä ja hinnoittelua?

Työn tavoitteena on tutkia, millä tavalla palveluyritykset ja erityisesti konsultointiyritykset suorittavat kustannuslaskentaa, ja ovatko ne itse tyytyväisiä kustannuslaskentamallinsa toimivuuteen. Lisäksi tavoitteena on selvittää palvelualan yritysten kustannusten erityispiirteitä.

1.2. Työn rajaukset

Työ on rajattu koskemaan palvelualan yrityksiä. Tähän rajaukseen päädyttiin, sillä kustannuslaskennasta yleensä puhutaan nimenomaan teollisten yritysten näkökulmasta. Palvelutuotteet eroavat teollisen alan tuotteista: teollisella alalla välittömät kustannukset eli esimerkiksi raaka-aineet ovat merkittävässä roolissa ja helposti kohdistettavissa tuotteille, mutta palveluiden kustannukset saattavat olla suurelta osin välillisiä. Tämä aiheuttaa erityisiä vaatimuksia palvelualan kustannuslaskennalle.

Palvelualan yrityksistä keskitytään erityisesti konsultointiyrityksiin. Tähän on kaksi syytä. Ensinnäkin tutkimuksen kannalta kiinnostavin on yritys, jonka tuottamat

palvelut ovat mahdollisimman kaukana konkreettisista tavaroista. Esimerkiksi kampaamopalveluihin sisältyy paljon konkreettisia raaka-aineita, kuten hiusväriä. Konsultointiyrietykset tarjoavat usein käytännössä täysin aineetonta palvelua. Toinen syy konsultointiyrietysten valintaan on se, että liikkeenjohdon konsultit tarjoavat usein asiakkaille neuvontaa kustannuslaskennasta. Tästä syystä on mielenkiintoista selvittää, mihin ratkaisuihin he omassa toiminnassaan ovat päätyneet ja mistä syystä.

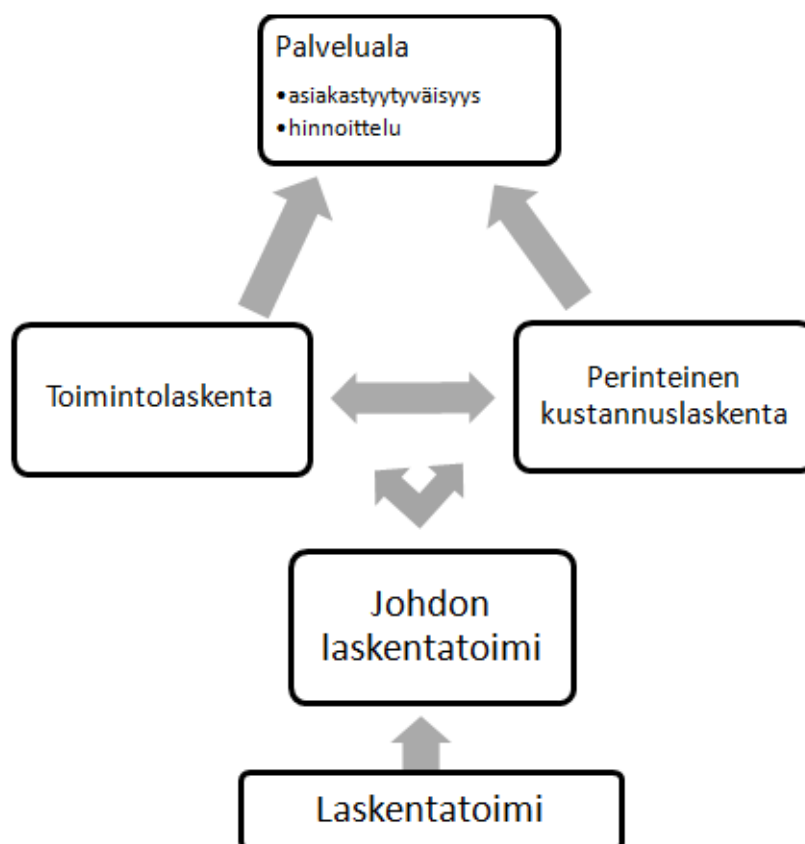
Työssä viitatus aikaisemmat tutkimukset ovat pääasiassa hyvin tuoreita, ja näiden osalta on keskitytty 2000-luvulle. Toimintolaskentaa on tutkittu paljon, mutta tähän työhön halutaan nimenomaan tuoretta ja ajankohtaista näkemystä. Itse teoriaa on hyödynnetty koko toimintolaskennan eliniän ajalta eli 1980-luvulta eteenpäin.

1.3. Työn rakenne

Työ etenee seuraavassa järjestyksessä. Ensimmäiseksi esitellään aihealueeseen liittyvää teoriaa sekä käydään läpi kustannuslaskennan ja palvelualan ominaisuuksia. Tämän jälkeen on vuorossa katsaus palvelualan kustannuslaskentaan. Tässä kappaleessa esitellään vertailumateriaaliksi merkittäviä tutkimustuloksia myös teollisuusyrietysten toimintolaskennan osalta. Sitten on empiirisen osuuden vuoro. Ensin esitellään tutkimukseni käytännön toteutusta ja tämän jälkeen saatuja tuloksia ja johtopäätöksiä. Lopuksi esitellään vielä koko työn johtopäätökset ja päästään esittämään prosessissa heränneitä lisätutkimusaiheita.

2. TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Työn viitekehys (kuvio 1) keskittyy laskentatoimessa johdon laskentatoimen alueelle. Johdon laskentatoimi on luotu auttamaan yrityksen johtoa taloudellisiin päätöksiin liittyvissä kysymyksissä (Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 14). Neilimo & Uusi-Rauva (1999, 38-40) luokittelevat johdon laskentatoimen tyypilliset laskelmat seuraavaan kuuteen kategoriaan: kustannuslaskenta, hinnoittelulaskelmat, budjetit, tulosityksikkölaskenta, investointilaskelmat ja johdon laskentatoimen uudet alueet. Näistä tullaan tässä työssä käsittelemään kustannuslaskennan lisäksi hinnoittelua, sillä se on osa-alue, johon kustannuslaskenta vaikuttaa. Kustannuslaskennassa keskitytään toimintolaskentaan ja perinteiseen kustannuslaskentaan, joiden ominaispiirteisiin keskitytään tarkemmin seuraavan alaotsikon alla. Kuten viitekehyksestä näkyy, käsitellään valittujen kustannuslaskentamenetelmien vaikutusta palvelualan toimintaan ja erityisesti asiakastytyvyyteen ja hinnoitteluun.



Kuvio 1. Viitekehys.

Seuraavaksi esitellään tutkielman kannalta olennaisia teoreettisia kokonaisuuksia. Ensimmäiseksi käydään läpi kustannuslaskennan erityispiirteitä ja pohditaan perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan suhdetta. Tämän jälkeen esitellään palvelualaa ja siihen liittyvää tärkeää osa-aluetta, asiakastyytyvää.

2.1. Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennassa on olennaista kustannusten erilaiset luonteet. Kustannuksia voidaan jakaa usealla toisiaan sivuavilla luokitteluilla. Yksi yleisesti käytössä oleva luokittelu on jakaa kustannukset kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Kiinteät kustannukset pysyvät samoina kapasiteetin ollessa muuttumaton, mutta muuttuvat kustannukset nousevat ja laskevat tuotantoasteen vaihdellessa (Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 56-57). Tämä luokittelu on kuitenkin riippuvainen aikavälistä: pitkällä aikavälillä käytännössä kaikki kustannukset ovat muuttuvia. Kokonaiskustannuksiksi kutsutaan kiinteiden ja muuttuvien kustannusten summaa.

Toinen luokittelutapa jakaa kustannukset välittömiin ja välillisiin. Välittömät kustannukset on mahdollista kohdistaa suoraan tuotteille, kun taas välillisten kustannusten ja kustannusobjektien suhde ei ole yhtä selkeä (Horngren, Datar, Foster, Rajan & Ittner 2009, 54). Esimerkiksi raaka-ainekustannukset ovat usein välittömiä, mutta markkinointikustannukset välillisiä. Toimintolaskenta, jonka ominaisuuksia käsitellään tarkemmin luvussa 2.1.1., antaa työvälineitä välillisten kustannusten kohdistamiseen. Tässä työssä käytetään välillisistä kustannuksista niiden toista nimitystä yleiskustannus.

Kustannuslaskentaa voidaan harjoittaa usealla eri tavalla. Baumin (2013, 29-41) mukaan kustannuslaskennan tavanomaiset lähestymistavat ovat seuraavat:

- Omakustannuslaskenta (*Absorption costing model*)
- Katetuottolaskenta (*Variable costing model*)
- Toimintoperusteinen kustannuslaskenta (*Activity based costing model*)
- Työlaskenta (*Job order costing model*)
- Prosessilaskenta (*Process costing model*)

- Tavoitekustannuslaskenta (*Target costing model*)

Edellä mainituista luokitellaan perinteiseksi kustannuslaskennaksi omakustannuslaskenta ja katetuottolaskenta. Perinteinen kustannuslaskenta ja toimintolaskenta asetetaan usein vertailuun, joten tässä työssä nähdään aiheelliseksi käsitellä perinteistä laskentaa toimintolaskennan rinnalla. Perinteistä kustannuslaskentaa käsitellään luvussa 2.1.1. ja toimintoperusteista kustannuslaskentaa eli toimintolaskentaa luvussa 2.1.2.

Tavoitekustannuslaskenta ei ole varsinaisesti kustannuslaskenta vaan ”hintapohjainen kustannuslaskenta”, joka tukee tavoitehinnan laskemista tavoitekustannuksen avulla (Baum 2013, 40-41). Tässä työssä ei siksi käsitellä kyseistä laskentamallia enempää.

Työlaskenta ja prosessilaskenta ovat pääpiirteittäin keskenään samankaltaisia. Työlaskennassa kustannukset liitetään yksittäisille asiakkaille tehtyyn työhön, kun taas prosessilaskennassa yksittäisiin prosesseihin (Baum 2013, 38-40). Työlaskennassa kustannusobjekti on näin nimensä mukaisesti työ ja prosessilaskennassa identtisten tai samankaltaisten tuote- tai palveluyksiköiden joukko (Horngren et. al. 2009, 125). Horngren et. al. (2009, 125) mukaan yrityksillä ei useinkaan ole käytössä pelkästään toista edellä mainituista, vaan oman tarpeensa mukaan elementtejä molemmista. Baumin (2013) mukaan prosessilaskenta ei sovi palvelualalle. Horngren et. al. (2009, 126) sen sijaan eivät sulje palvelualaa pois, vaan mainitsevat esimerkkinä prosessilaskentaa käyttävistä palveluista amerikkalaisen postipalvelun postin toimituksen.

On hyvä huomata, että aina yksi kustannusjärjestelmä ei riitä, vaan voi olla tarpeen käyttää erilaista laskentaa erilaisissa tilanteissa. Kustannuslaskennan tarpeet voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen: varaston arvostus, operatiivinen kontrollointi ja tuotteen kustannusten mittaaminen. Ensimmäinen viittaa ulkopuoliseen tarpeeseen: sijoittajat ja muut sidosryhmät tyytyvät siihen, että kustannusten jakaantuminen myytyjen ja varastoon jääneiden tuotteiden suhteen on melko tarkka, eivätkä he ole kovin kiinnostuneita yleiskustannusten kohdistamisesta. Tähän sopiva laskentamalli ei kuitenkaan tyydytä johdon tiedontarvetta. Operatiivisen kontrollon

kustannuslaskennan on tarjottava toiminnasta tarkkaa ja oikea-aikaista palautetta johdolle. Olennaisia tekijöitä ovat toistuvuus mittaamisessa, kustannusten vaihtelu eli ymmärrys muuttuvien ja kiinteiden kustannusten luonteesta, turhan kohdentamisen välttäminen sekä epäkaupalliset mittarit. Ollakseen tehokas, operatiivisen kontrolloinnin kustannuslaskennan raportoinnin tulisi seurata tuotannon syklejä, ymmärtää kiinteiden ja muuttuvien kustannusten erot ja luopua turhista kustannuspaikoista. Viimeinen osa-alue eli tuotteen kustannusten mittaaminen vaatii kustannuslaskennalta kykyä kohdentaa ja estimoida kunkin aseman muodostamien toimintojen kustannukset. Yrityksen on perustettava tärkeät tuotepäätöksensä pitkän aikavälin kustannuksille, jolloin saattaa olla, että kaikki kustannukset tulee käsitellä muuttuvina kustannuksina. Kustannusten mittarin on huomioitava organisaation koko arvoketju, ja yrityksen on syytä tarvittaessa päivittää kustannuslaskentaansa. (Kaplan 1988, 61-65)

2.1.1. Perinteinen kustannuslaskenta ja sen kritisointi

Turney (1994, 26) kuvailee perinteistä kustannuslaskentaa miksi tahansa vanhaksi kustannuslaskentamenetelmäksi, jossa ”*yleiskustannukset kohdistetaan tuotteille välittömän materiaalinkäytön tai välittömän työn perusteella*”. Johnson & Kaplan (1991, 186) kuvailevat yksinkertaista laskentamallia: ensin lasketaan kustannukset materiaalille ja työlle sekä näiden perusteella yleiskustannukset. Tämän jälkeen lasketaan kaikki kustannukset yhteen, josta saadaan tuotteen kokonaiskustannukset.

Omakustannuslaskennassa kokonaiskustannukset kohdistetaan kustannusobjekteille kustannustekijöiden ja kustannuspaikkojen avulla. Katetuottolaskennassa välittömät kustannukset ja muuttuvat yleiskustannukset kohdistetaan kuten omakustannuslaskennassa, mutta kiinteitä yleiskustannuksia ei kohdisteta. Omakustannuslaskennan vahvuus on hinnoittelupäätösten tukeminen. Heikkouksia ovat mm. heikko tiedonanto laskevan käyttöasteen tai nousevien välittömien kustannusten kohdalla sekä yleiskustannusten suoraviivainen kohdistaminen. Katetuottolaskennan vahvuuksina on lyhyen aikavälin päätösten tukeminen sekä helppo ja looginen rakenne. Laskentamallin antamat ratkaisut eivät kuitenkaan kata yrityksen kaikkia kustannuksia, jolloin lopputuloksen luotettavuus voi olla kyseenalainen. (Baum 2013, 29-33)

Brimsonin (1992, 24) mukaan perinteinen kustannuslaskenta luotiin ajalle, jolloin tuotanto oli kustannusten osalta tasaisempaa: tuotannon tekijät koostuivat pääasiassa välittömästä työstä ja raaka-aineista, ja muut toiminnot tukivat tuotantoa. Lisäksi teknologia oli vakaata ja tuotevalikoima kapea. Johnson & Kaplan (1991, 221-222) kuvaavat perinteiselle kustannuslaskennalle soveltunutta ympäristöä: työkustannukset olivat suuria ja siksi tarkasti seurattuja. Yleiskustannukset taas olivat hyvin pieniä suhteessa työkustannuksiin, joten oli luonnollista kohdistaa niitä työkustannusten avulla. Lisäksi tuotteet olivat usein hyvin samankaltaisia.

Yritysympäristö on kuitenkin muuttunut, eivätkä edellä kuvaillut ominaisuudet ole enää ajankohtaisia. Brimson (1992, 24) ja Johnson & Kaplan (1991, 222-223) kritisoivat sitä, että yritykset edelleen käyttävät perinteistä laskentamallia. Myös Turney (1994, 26) kritisoi perinteisen kustannuslaskennan käyttöä. Hän sanoo, että valmistuksen automatisointi on lisännyt välillisten kustannuksien suhteellista osuutta, eikä yleiskustannusten perinteinen kohdistaminen siten anna enää totuudenmukaista kuvaa tuotteiden kustannuksista. Kustannusten kerääminen perinteisen kustannuslaskennan mukaisesti erilaisiin kategorioihin, kuten työ, materiaalit ja yleiskustannukset, peittää yrityksen tuotteiden todellisen kustannusrakenteen (Johnson & Kaplan 1991, 247).

Monet yritykset yhdistävät kustannusten laskennan välivaiheissa materiaali-, työ- ja yleiskustannukset, ja jatkaessaan seuraavaan vaiheeseen he viittaavat näihin kustannuksiin yksinkertaisesti materiaalikustannuksina. Tämä on epäkäytännöllistä, jos yritys haluaa selvittää tuoteprosessin arvonlisäyksen esimerkiksi hinnoittelukysymystä varten. Yrityksen on tehtävä lisätutkimuksia, ja yritykseen asennettu perinteinen kustannuslaskentamalli jää näin loppupelissä hyödyttömäksi. (Johnson & Kaplan 1991, 186-187)

Perinteistä kustannuslaskentaa käytetään Johnsonin & Kaplanin (1991, 187) mukaan kolmesta syystä. Ensinnäkin perinteinen kustannuslaskenta on helppo ja halpa toteuttaa ja ymmärtää. Toiseksi, perinteinen kustannuslaskenta on ollut hyvin laajalti esillä laskentatoimen kirjallisuudessa. Kolmanneksi, järjestelmä antaa tulokset, jotka vastaavat ulkoisiin tiedontarpeisiin, kuten verottajan ja sijoittajien

kysymyksiin. Nämä syyt saavat Johnsonin & Kaplanin (1991, 187) mukaan yrityksen käyttämään järjestelmää, vaikka johdolle kyseinen laskentamalli saattaa olla käyttökelvoton tai harhaanjohtava.

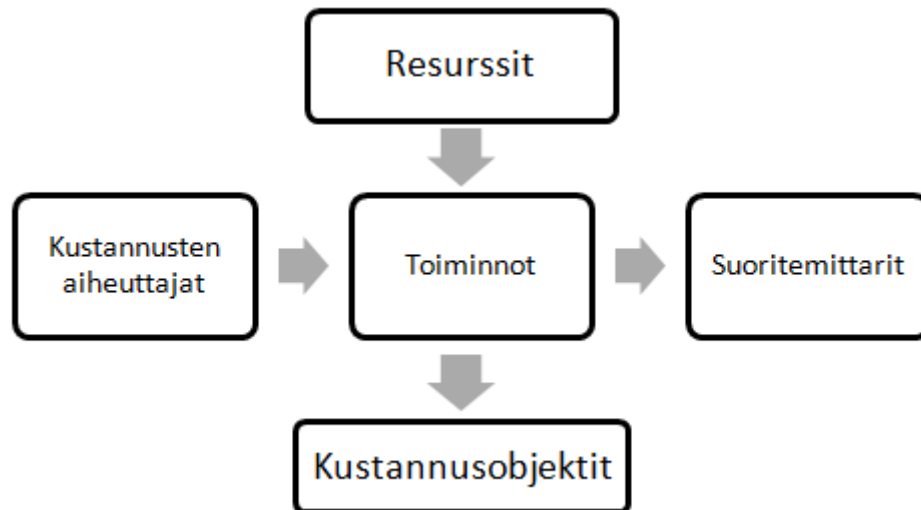
2.1.2. Toimintolaskenta

Toimintolaskenta (Activity-Based Costing, ABC) syntyi 1980-luvulla vastaamaan perinteisen kustannuslaskennan ongelmiin (Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 143). Toimintolaskennan merkittävä ero perinteiseen kustannuslaskentaan nähden on se, että kustannusten nähdään aiheutuvan toiminnoista, ei tuotteista (Turney 1994, 54). Toisin sanottuna lopputuotteet käyttävät erilaisia toimintoja, ja näiden toimintojen kustannusten ja käytön määrän avulla saadaan selvitettyä tuotteen yksikkökustannukset. Toinen merkittävä ero perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan välillä on se, että ensimmäinen käyttää esimerkiksi tuotekalkyylien laskemisessa kustannuksien jakoa kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin (Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 144). Toimintolaskennassa tuotteen yksikkökustannukset koostuvat tuotteen välittömistä kustannuksista, kuten välittömästä työstä ja raaka-aineista, sekä toimintojen kautta tuotteelle kohdistetuista yleiskustannuksista.

Toiminnot ovat yrityksessä suoritettuja töitä (Vehmanen & Koskinen 1997, 133). Toimintoja ovat esimerkiksi valmistus ja myynti. Muita toimintolaskennassa oleellisia termejä ovat kustannuspaikka ja kustannusajurit. Kustannuspaikka on se yksikkö, jossa toiminto toteutuu. Kustannusajuriksi kutsutaan sitä tekijää, jonka perusteella kustannukset kohdistetaan toiminnolle tai laskentakohteelle (kustannusobjektille) (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 52).

Kuvio 2 havainnollistaa toimintolaskennan toteuttamista. Kyseessä on Turnerin (1994, 82-83) kaksiulotteinen toimintolaskentamalli, jonka vaakarivillä kuvataan prosessi ja pystyrivillä kustannusten kohdistaminen. Kuten kuviosta selviää, toiminnot ovat laskentamallin keskiössä. Yleiskustannusten kohdistaminen tapahtuu käytännössä niin, että kustannukset kootaan kustannuspaikkoihin eli kustannuksiksi toiminnoille, ja tämän jälkeen kustannukset kohdistetaan tuotteille ja palveluille (kustannusobjektit) niiden käyttämien toimintojen mukaisesti (Baum 2013, 34). Vaaka-akselin prosessi kuvaa toimintolaskennasta saatavaa tietoa. Turnerin (1994,

83) mukaan toimintolaskennan avulla on mahdollista löytää tarkasti kunkin toiminnon kustannuksista tietoa ja näin muodostaa kustannuksia kuvaavia suoritemittareita.



Kuvio 2. Toimintolaskentamalli (Turner 1994, 83).

Toimintolaskennan käyttöönottoon liittyy paljon hyötyjä. Cooper & Kaplan (1991, 277-279) jakavat toimintolaskennan hyödyt kolmeen osa-alueeseen. Ensinnäkin toimintolaskennan käyttö parantaa päätöksentekoa. Koska toimintolaskenta antaa perinteistä kustannuslaskentaa tarkemman tiedon tuotteiden kustannuksista, sen käyttö vähentää todennäköisyyttä, että johto tekisi kustannustiedon perusteella huonoja päätöksiä. Hyvä päätöksenteko on avainasemassa pyrittäessä selviämään markkinoilla vallitsevassa kilpailussa. Toiseksi toimintolaskenta mahdollistaa jatkuvan toimintojen parantamisen ja näin yleiskustannusten alentamisen. Sen avulla voidaan selvittää, paljonko kustannuksia uppoaa sellaisiin toimintoihin, joita olisi mahdollista olennaisesti parantaa. Kolmanneksi toimintolaskenta helpottaa olennaisten kustannusten selvittämistä. Toimintolaskennan käyttö poistaa monien kalliiden jatkoselvitysten tarpeen, sillä se antaa suoraan perinteistä kustannuslaskentaa tarkempaa tietoa.

Cooper & Kaplan (1991, 267) sanovat, että toimintolaskenta antaa perinteistä kustannuslaskentaa paremman avun johdolle seuraavissa osa-alueissa: hinnoittelu, CRM (Customer Relationship Management), tuotemix, tuotesuunnittelu, prosessien parannustoimenpiteet sekä teknologian hankinta. Cohen, Venieris & Kaimenaki

(2005, 989) luokittelevat Cooperin & Kaplanin (1991) osa-alueita osittain sivuavasti toimintolaskennan hyödyt kuuteen kategoriaan: kustannuslaskenta, kustannusjohtaminen, suorituskyvyn mittaaminen, päätöksenteko, yleinen johtaminen sekä CRM. Leahyn (2004, 50) tutkimuksessa osa-alueita, joille toimintolaskennasta on erityisesti hyötyä, olivat tuotteiden ja palveluiden kannattavuus, asiakkaan kannattavuus sekä hinnoittelu.

Cooperin & Kaplanin (1991, 277) mukaan toimintolaskenta sopii erityisesti yrityksille, jotka käyttävät suuria määriä epäsuoria resursseja tuotantoprosesseissaan ja joilla on keskenään merkittävästi erilaisia tuotteita, tuotantoprosesseja ja asiakkaita. Baum (2013, 35-36) toteaa, että toimintolaskenta tukee edellisen kaltaisten yritysten toiminnan jatkuvaa parantamista. Hän sanoo, että toimintolaskennan avulla tunnistetaan lisäarvoa tuottavat toiminnot, eivätkä yleiskustannukset tarkan kohdistamisen ansiosta vääristä niitä käyttämättömien tuotteiden kustannuksia. Brimson (1992, 44-45) on samoilla linjoilla Baumin (2013) ja Cooperin & Kaplanin (1991) kanssa ja toteaa, että toimintolaskennan avulla on mahdollista analysoida lisäarvoa tuottamattomia toimintoja ja näin alentaa kustannuksia. Hänen mukaansa toimintolaskennan käyttö on yksi yrityksen menestyksen tekijä.

Kuten muissakin kustannuslaskentamalleissa, myös toimintolaskennalla on kääntöpuolensa. Baum (2013, 36) toteaa laskentajärjestelmän monimutkaisuuden johtavan siihen, että sen jalkauttaminen on kallista ja aikaa vievää. Toisaalta tämä voi riippua yrityskoosta: mitä pienempi yritys, sitä vähemmän tarvitaan toimintoja, jolloin toimintolaskennan jalkauttaminen on yksinkertaisempaa ja helpompaa (Leahy 2004, 48).

Myös yrityskulttuuri itsessään voi estää toimintolaskennan onnistuneen täytäntöön panon. Baumin (2013, 36) mukaan toimintolaskennan toteuttamiseen tarvittavan datan kerääminen vaatii aikaa ja osaamista. Pahimmassa tapauksessa laskentajärjestelmän luomiseen vaadittavien tietojen lähde, yrityksen työntekijät, eivät osallistu tehtävään sen vaatimalla panostuksella. Näin kävi esimerkiksi portugalilaisessa telekommunikaatioyrityksessä. Major & Hopper (2005) raportoivat tapaustutkimuksessaan yrityksen ongelmista implementoida toimintolaskentaa. Yksi merkittävä syy toimintolaskennan epäonnistumiseen oli yrityksen henkilökunnan

suoriutuminen. Toimintolaskennan monimutkaisuudesta hämmentyneinä ja epämotivoituneina työntekijät eivät antaneet riittävää informaatiota luotettavien kustannusajureiden ja toimintojen luomiseksi. Cohenin et. al. (2005) tutkimustulokset ovat samalla linjalla Baumin (2013) ja Major & Hopperin (2005) kirjoitusten kanssa. Cohen et. al. (2005, 991) toteaa, että jos yrityksellä ei ole tarpeeksi osaamista toimintolaskennan jalkauttamiseksi, seuraa monenlaisia ongelmia, kuten henkilökunnan vastustus, aikataulun viivästyminen ja ylimmän johdon tuen puute.

2.2. Palveluala

Palveluala on merkittävä suomalainen työllistäjä. Tilastokeskuksen (2012) mukaan vajaa 73 % työpaikoista oli palvelualoilla vuonna 2010. Palvelualojen työntajat PALTA ry (2011) taas ilmoittaa, että Suomen BKT:sta kaksi kolmasosaa muodostuu palveluista.

Palvelualan yritys myy palveluita. Palvelut ovat aineettomia, heterogeenisiä ja katoavia ja ne tuotetaan ja kulutetaan yhtä aikaa (Voudouris, Owusu, Dorne & Lesaint 2008, 5). Palvelualalla on tästä johtuen joitain merkittäviä käytännön eroja teollisuusalaan verrattuna. Aineettomuutensa vuoksi palvelut käyttävät yleensä vähän jos ollenkaan raaka-aineita. Näin ollen työvoima on palvelualalla merkittävä tuotannontekijä, jota voi korvata automaatiolla vain tiettyyn rajaan saakka. Hyödyke, jonka asiakas saa yritykseltä, on yleensä tulosta asiakkaan ja asiakaspalvelijan kanssakäymisestä ja näin ollen asiakas osallistuu palvelun tuottamiseen. Hyödykettä ei voi varastoida tai kuljettaa ja se kulutetaan välittömästi.

Nämä ominaispiirteet luovat palvelualalle erilaisia johdon laskentatoimen tarpeita. Teollisuusalalle kehitettyjä menetelmiä ei aina voidakaan jalkauttaa palvelualalle suoraan, vaan palvelualan omat erityispiirteet on huomioitava. Myös palvelualan sisällä on paljon vaihtelua, eikä yrityksiä voi käsitellä yhtenä joukkona.

Silvestro, Fitzgerald, Johnston & Voss (1992, 72-73) ovat luoneet palveluille oman palveluprosessin. He luokittelevat palvelut ominaisuuksiensa mukaan kolmeen eri arkkityyppiin: asiantuntijapalveluihin, massapalveluihin ja näiden väliin jääviin ”Service shop” -palveluihin. Asiantuntijapalveluiden kategoriaan kuuluvat

organisaatiot, joilla on suhteellisen vähän transaktioita, joiden palvelut ovat räätälöityjä asiakkaalle ja asiakkaan kanssa käytetty aika on pitkä, ja joilla arvonlisäys ja päätöksenteko sijoittuvat asiakkaan kohtaamiseen. Tällaista toimintaa harjoittavat esimerkiksi liikkeenjohdon konsultit. Massapalvelut taas ovat edellisen vastakohta: asiakkaita on paljon ja yksittäiseen asiakkaaseen käytetty aika on pieni, samoin palvelun räätälöinti yksittäiselle asiakkaalle sopivaksi on minimaalista. Esimerkiksi kuljetuspalvelut asettuvat massapalveluiden kategoriaan.

2.2.1. Asiakastyytyväisyys

Tyytyväinen asiakas tuo yritykselle tuloja. Asiakastyytyväisyys onkin osa-alue, jota yrityksen tulisi pohtia ja kehittää. Berts & Kock (1995, 57-58) toteavat, että toimintolaskentaa jalkauttavan yrityksen on oltava markkinaorientoitunut ja keskittynyt laatuun, jotta sen on mahdollista tunnistaa, ovatko tuotetut palvelut arvoa lisääviä asiakkaiden näkökulmasta. On siis tärkeää ymmärtää asiakkaan saama palvelun laatu.

Asiakkaan kokema laatu voidaan jakaa kolmeen osaan: tekniseen, funktionaaliseen ja taloudelliseen dimensioon. Tekninen dimensio tarkoittaa sitä lopputulosta, joka asiakkaalle jää, kun palvelu on suoritettu. Funktionaalinen dimensio taas tarkoittaa itse palvelua sen tapahtuessa. Taloudellinen dimensio tarkoittaa, että kahden osapuolen välisen vaihtokaupan seurauksena syntyvän lopputuloksen on oltava taloudellisesta näkökulmasta tyydyttävä. Kun yritys ymmärtää, mikä on asiakkaalle tärkeää, voi johto priorisoida erilaisia palveluja ja saada näin kustannussäästöjä. (Berst & Kock 1995, 58)

Yeung, Ramasamy, Chen & Paliwoda (2013) tutkivat vuosina 1999-2011 asiakastyytyväisyyttä yhdeksässä Eurooppalaisessa maassa Suomi mukaan lukien. He toteavat, että asiakastyytyväisyys on tärkeässä asemassa määrittelemässä kulutusmenoja. Asiakastyytyväisyyden tuloja kasvattava vaikutus näyttäisi olevan suurempaa palveluiden kuin tuotteiden kohdalla, mikä korostaa palvelualan asiakastyytyväisyyden tärkeyttä.

Sun & Kim (2013) tutkivat asiakastyytyvyyden vaikutusta sairaala- ja turistipalveluissa. He toteavat, että asiakastyytyvyys korreloi voimakkaasti yrityksen aikaansaannoksen kanssa. He jakavat asiakastyytyvyyden positiiviset taloudelliset vaikutukset kahteen osaan. Ensinnäkin asiakastyytyvyys kasvattaa myyntiä luodessaan asiakkaisiin liittyviä aikaansaannoksia ja taloudellisia suorituksia. Tätä selittää esimerkiksi asiakastyytyvyyden vaikutus asiakkaan uskollisuuteen ja jatko-osto aikomukseen. Toisekseen asiakastyytyvyys alentaa kustannuksia luomalla tehokkaita lopputuloksia taloudelliseen toimintaan. Esimerkiksi yrityksen markkinointikustannuksia voidaan alentaa positiivisen WOM:n (Word Of Mouth) ansiosta.

2.2.2. Konsultointi

Konsultointi on sana, jonka voi liittää melkein minkä tahansa ammatin yhteyteen. Konsultointi on toisinsanottuna hyvin laaja käsite, ja konsultti voi alasta riippuen tehdä hyvin monenlaisia tehtäviä. Sisältöpohjaisesta näkökulmasta konsultointi voidaan määritellä palveluksi, jossa asiantuntija vie omaa osaamistaan asiakkaan käyttöön maksua vastaan. (Rope 2006, 51-52)

Edellä määritellyn Silvestron et. al. (1992) mukaisessa palveluiden luokittelussa konsultointi osuu asiantuntijapalveluiden kategoriaan. Toisin sanottuna konsulteilla saattaa olla määrällisesti vähän asiakkaita, mutta jokaiseen asiakkaaseen käytetään paljon aikaa ja resursseja. Koska konsultti neuvoo asiakasta hänen tarvitsemallaan osa-alueella, palvelut on räätälöitävä kunkin asiakkaan tarpeiden mukaisesti.

Usein konsultointipalvelut hinnoitellaan ajan käytön mukaan. Tämä saattaa olla ongelmallista, sillä suurin osa konsultin työstä ei näy asiakkaalle. Hinnoittelu olisikin hyvä suorittaa asiakkaan saaman lisäarvon perusteella. Jotta tämä on mahdollista, konsultointityö olisi hyvä paketoita yksittäiseksi tuotteeksi, jolla on tietty yksikköhinta. (Rope 2006, 114-115)

Konsultointiyrityksen hinnoittelutekniikat voidaan jakaa seuraavaan neljään osa-alueeseen. Ensimmäinen on kokonais- eli pakettihinnoittelu, jolloin palvelulle on määriteltä yksi kokonaishinta, joka on riippumaton esimerkiksi konsultin ajan

käytöstä. Tämän hinnoittelumallin hyötynä on, että asiakas tietää alusta alkaen, paljonko palvelu tulee maksamaan. Tämä hinnoittelu toimii vain pienten projektien kanssa: pitkäkestoiset projektit ovat usein liian kalliin oloisia, kun ilmoitetaan hinta ilman konkreettisia tunti- tai toimenpide-erittelyjä. Toinen vaihtoehto on edellisen vastakohta eli täysin pilkottu hinnoittelu, jolloin työ laskutetaan ajankäytön tai toimenpiteiden perusteella. Tämän hinnoittelun etuna on, että asiakas on usein valmis maksamaan suuremman summan palvelusta, koska näkee konkreettisesti, mistä hinta muodostuu. Asiakkaalle pystytään myös näyttämään, että lopputuloksen saamiseen vaaditaan usein paljon enemmän työtä kuin mitä asiakkaalle näkyy. Kolmantena on kahden edellisen välimuoto eli yhdistelmähinnoittelu, jolloin määritellään ydintuotteelle kokonaishinta, jonka päälle lisätään lisätyöt ja -elementit erikseen. Nämä lisähinnat määritellään yleensä kustannusperusteisesti ilman voiton saavuttamistavoitetta. Lisähintaa voidaan periä esimerkiksi matkakustannuksista tai palvelun mukana myytävästä tuotteesta kuten painotuotteesta. Neljäntenä vaihtoehtona on tulosperusteinen hinnoittelu, jolloin asiakas maksaa konsultin hänelle aikaansaamasta lopputuloksesta. (Rope 2006, 120-129)

3. KUSTANNUSLASKENTA PALVELUALALLA

Seuraavaksi käsitellään kustannuslaskentaa palvelualalla erityisesti toimintolaskennan näkökulmasta. Ensiksi käsitellään yleisesti toimintolaskennan levinneisyyttä keskittyen kirjallisuuteen 2000-luvulta. Tämän jälkeen käsitellään toimintolaskennan erityispiirteitä palvelualalla käyttäen teollisuusyrityksistä kirjoitettua kirjallisuutta vertailuaineistona. Tämä on aiheellista siksi, että teollisuusyritysten kustannuslaskentaa on tutkittu enemmän, ja aikaisemmin todettiin kustannuslaskennan kehittyneen alun perin teollisuusyritysten tarpeisiin.

3.1. Toimintolaskennan yleisyys

Toimintolaskennasta on kirjoitettu hyvin paljon varsinkin 1990-luvulla. Kirjallisuudesta saakin helposti kuvan, että toimintolaskenta olisi ollut tuohon aikaan hyvin yleistä ja suosittua. Innes, Mitchell & Sinclair (2000) tutkivat toimintolaskennan käytön kehittymistä U.K.:ssa vuosien 1994 ja 1999 välillä. He totesivat, että toimintolaskennassa ei ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia tällä aikavälillä. Vuonna 1999 kyselyyn osallistuneista yrityksistä 17,5 % käytti toimintolaskentaa. Eiteollisuusyrityksistä toimintolaskentaa käytti 12,1 %. Toimintolaskennan käyttötarkoituksista kolme tärkeintä osa-aluetta vuonna 1999 olivat kustannusten vähentäminen, tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu sekä suorituskyvyn mittaaminen ja kehittäminen.

Nielsen, Bukh & Mols (2000) ovat tutkineet toimintolaskennan käyttöä tanskalaisissa rahoituspalveluissa. Tutkimukseen osallistuneista yrityksistä suhteellisen pieni osuus, 5 %, käytti toimintolaskentaa. Suurin osa talousjohtajista ilmoitti pystyvänsä määrittelemään yksittäisen asiakassuhteen tulot ja kustannukset. Puolet yrityksistä kuitenkin suunnitteli kustannuksien allokointia toiminnoille. Yrityksen koko vaikuttaa, sillä oli todennäköistä, etteivät pienempien yritysten johtajat nähneet tarvetta muutoksille. Nielsen et. al. (2000) olettavat tämän johtuvan siitä, etteivät pienet yritykset näe tarvetta yhtä kehittyneille menetelmille kuin suuret yritykset

Cohen et. al. (2005) tutkivat toimintolaskennan yleisyyttä Kreikan yritysten keskuudessa. Tutkimuksessa oli yrityksiä Kreikan kolmelta talouden sektorilta, eli

teollisuudesta, vähittäiskaupasta ja palvelualalta. Tutkimuksen tuloksista selviää, että Kreikassa toimintolaskennan käyttöönotto on ollut tyydyttävällä tasolla. Oman tutkimukseni kannalta on mielenkiintoista havaita, että palvelualan yritykset ovat tutkimuksen mukaan jalkauttaneet toimintolaskentaa suuremmassa määrin kuin kolmen muun sektorin yritykset.

Cohenin et. al. (2005) tutkimukseen osallistuneista kreikkalaisista yrityksistä 40,9 % käytti toimintolaskentaa. Jäljelle jäänyt 59,1 % koostuu toimintolaskentaa käyttämättömistä 31,9 %:sta, toimintolaskennan käyttöönottoa tulevaisuudessa harkitsevasta 13,6 %:sta ja 13,6 %:sta, jotka eivät ole tietoisia toimintolaskennasta. Palvelualalla 65 % käytti toimintolaskentaa, kun toimintolaskennan kieltäviä ja harkitsevia kumpiakin oli 10 % ja toimintolaskennasta tietämättömiä 15 %.

Sartorius, Eitzen & Kamala (2007) tutkivat toimintolaskennan käyttöä Etelä-Afrikassa suhteessa muihin kehittyneisiin valtioihin. Yhteensä vain 21 yritystä 181:stä eli 12 % ovat ottaneet toimintolaskennan käyttöönsä. Toimintolaskennan käyttöön vaikuttavia tekijöitä ovat tarve tarkemmalle kustannustiedolle, paremmalle kustannusjohtamiselle, tuote- tai asiakaskannattavuuden ymmärtämiselle ja sopivalle vastaukselle kasvaneeseen kilpailuun. Toimintolaskentaa käytettiin myös budjetointiin, suorituskyvyn mittaamiseen ja tuotteiden ja prosessien kehittämiseen.

Sartorius et. al. (2007) on ryhmitellyt yritysten ja haastateltujen konsulttien esittämät syyt toimintolaskennan käyttämättömyyteen viiteen ryhmään: (1) tekninen, (2) tyytyväisyys toiseen järjestelmään, (3) harhaluulo toimintolaskennasta, (4) ylin johto ja (5) muut. Yleisimmäksi syyksi toimintolaskennan käyttämättömyyteen nousee ryhmästä neljä johdon tuen puute. Tämä tukee aikaisemmin käsittelemäni tutkimuksen lopputulosta, jossa portugalilaisen telekommunikaatioyhtiön toimintolaskennan jalkauttaminen kaatui työntekijöiden huonoon kouluttamiseen ja datan keräämisen vaikeuteen. Sartorius et. al. (2007) toteavatkin toiseksi syyksi vaikeudet kerätä tarvittavaa dataa toimintolaskennan toteuttamiseksi. Myös kustannuspaikkojen ja -ajureiden määrittäminen on osoittautunut yritysten mielestä vaikeaksi. Varsinkin konsulttien vastauksista selviää, että toimintolaskennan käyttöä karsii toteuttamisen kalleus ja sopivien IT-järjestelmien puute. Mielenkiintoista oman tutkimukseni kannalta on, että toimintolaskennan käyttämättömyyden syynä on usein

myös harhaluulo kyseisen laskentamallin huonosta soveltuvuudesta muille kuin tuotantoyrityksille.

Tuoreempaa näkemystä toimintolaskennan käytön yleisyyteen tuo Strattonin et. al. (2009) tutkimus. He vertailivat tutkimuksessaan maailmanlaajuisesti toimintolaskentaa käyttäviä ja käyttämättömiä yrityksiä. Tutkimukseen osallistuneista yrityksistä 53,7 % on palvelualan yrityksiä ja 7,7 % konsultointiyrityksiä. Tutkimuksesta selviää, että standardikustannuslaskenta on suosituin laskentamenetelmä. Toimintolaskentaa käytetään kuitenkin läpi arvoketjun, vaikkakin merkittävä osa yrityksistä ei tuotantokustannuksia lukuun ottamatta allokoitunut kustannuksiaan lainkaan kustannuspaikkoihin. Tutkimukseen osallistuneista enemmän kuin puolet ilmoitti ongelmista jäljittää toimintokustannukset ja yleiskustannukset tarkasti lopullisille kustannuspaikoille.

Stratton et. al. (2009) vertaa toimintolaskentaa ja jotain toista kustannuslaskentamallia käyttäviä yrityksiä. Reilusti enemmistö toimintolaskentaa käyttävistä yrityksistä kokee menetelmänsä kohdistavan toiminto- ja yleiskustannukset tarkasti ja antavan tarkkaa tietoa organisaation toimintojen kustannuksista. Muiden kustannuslaskentamenetelmien käyttäjistä enemmistö kokee, ettei heidän menetelmänsä toteuta edellisiä tehtäviä. Suurempi osa toimintolaskennan ei-käyttäjistä kuin käyttäjistä kokee myös monia vaikeuksia laskentamenetelmänsä kanssa, kuten menetelmänsä päivittäminen, kohdistamislaskelmien laadinta ja selvitysten informatiivisuus. Toimintolaskentaa käyttävien laskentamenetelmä antaa paremmin tietoa asiakkaiden ja tuotteiden kannattavuudesta, ja yli puolet jotain muuta menetelmää käyttävistä toteaa, että vaikka näin ei tällä hetkellä olisi, laskentamenetelmän tulisi antaa tietoa asiakkaiden ja palveluiden kannattavuudesta.

Taulukko 1. Toimintolaskennan yleisyys.

Tutkija	Toimintolaskennan käyttö
Innes et. al. (2000)	- ei merkittäviä muutoksia U. K.:ssa 1994 ja 1999 välillä - 1999: 17,5 % kaikista vastanneista käytti toimintolaskentaa - 1999: 12,1 % ei-teollisuusyrityksistä käytti toimintolaskentaa
Nielsen et. al. (2000)	- tanskalaiset rahoituspalvelut - 5 % käytti toimintolaskentaa - 50 % suunnitteli kustannuksien allokointia toiminnoille
Cohen et. al. (2005)	- kreikkalaiset yritykset - 40,9 % käytti toimintolaskentaa - 65 % palvelualan yrityksistä käytti toimintolaskentaa
Sartorius et. al. (2007)	- eteläafrikkalaiset yritykset - 12 % käytti toimintolaskentaa
Stratton et. al. (2009)	- standardikustannuslaskenta suosituin laskentamenetelmä - Toimintolaskentaa käytetään läpi arvoketjun - yli 50 %:lla yrityksistä ongelmia jäljittää toimintokustannukset ja yleiskustannukset tarkasti lopullisille kustannuspaikoille

Taulukkoon 1 on tiivistetty toimintolaskennan yleisyys 2000-luvulla tehdyissä tutkimuksissa. Cohenin et. al. (2005) suorittamaa tutkimusta lukuun ottamatta toimintolaskennan käyttäjiä on kaikissa tutkimuksissa ollut alle 20 % eli laskentamenetelmä ei ole ollut kovin suosittu. Mielenkiintoinen eroavaisuus on Innesin et. al. (2000) ja Cohenin et. al. (2005) tutkimuksissa: ensimmäisessä teollisuusyrityksistä suurempi osa käytti toimintolaskentaa, kun taas jälkimmäisessä palvelualan yrityksistä suurempi osa käytti toimintolaskentaa. Lisäksi käyttöönottoaste on kreikkalaisten palveluyritysten kohdalla paljon suurempi.

3.2. Toimintolaskennan erityispiirteet palvelualalla

1990-luvun puolivälissä Modell (1995, 57) kirjoitti, että johdon laskentatoimen tutkimus palvelualalla on vielä lapsenkengissään. Tänä päivänä kirjallisuutta ja tutkimuksia on enemmän, mutta edelleen palveluala jää teollisen alan varjoon. On kuitenkin vahvoja syitä olettaa, että toimintolaskenta voisi olla toimiva valinta palveluyritykselle. Palvelualalla on usein haastavaa erotella kustannukset kiinteiksi

tai muuttuviksi, ja kustannuksia on vaikea linkittää varmasti tietyille tulolle tai tuotokselle (Modell 1995, 59). Perinteinen kustannuslaskenta ei näin ollen välttämättä anna selkeää tietoa palveluyrityksen johdon tarpeisiin.

Palveluiden osuus teollisuusyritysten toiminnoissa oli 1900-luvun puolessavälissä pieni, joten käytössä ollut perinteinen kustannuslaskenta keskittyi inventaarion arvostamiseen. Siksi myös palveluyritykset järjestelivät kustannuksensa palveluiden käyttämien toimintojen sijaan funktionaalisiin kategorioihin, kuten markkinointiin sekä tutkimus- ja kehitystoimintaan. Käytetty laskentamalli ei tarjonnut palveluyrityksille paljoakaan relevanttia tietoa yksittäisten tuotteiden, tuotelinjojen tai asiakkaiden kustannuksista ja kannattavuuksista. (Cooper & Kaplan 1991, 466-467)

Lin (2012) tutki toimintolaskennan käyttöä kansainvälisissä lentoyhtiöissä. Hän toteaa, että perinteisen kustannuslaskennan käyttö lentoyhtiössä on usein toimintolaskentaa helpompaa, mutta menetelmän avulla saatava lopputulos voi olla jopa harhaanjohtava. Tutkimustulokset osoittavat, että toimintolaskennan käyttö on perusteltua palveluiden kustannusten hallinnassa.

Kuten teollisuusalalla, palvelualan yritysten kustannusrakenne vaihtelee riippuen niiden suorittamasta liiketoiminnasta. Yleensä kuitenkin palveluyritysten merkittävin kustannus on työntekijöiden palkat. Palveluyritys, jolla on yksinkertainen kustannusrakenne, voi jalkauttaa toimintolaskentajärjestelmän suhteellisen suoraviivaisesti. Monimutkaisemman kustannusrakenteen yritys voi tarvita optimaalisen lopputuloksen saavuttamiseksi toimintolaskennan rinnalle perinteisen kustannuslaskennan. Tällöin toimintolaskentaa käytetään suurien, helposti toiminnoille kohdistettavien kustannusten käsittelyyn ja perinteistä kustannuslaskentaa vähäisten ja vaikeasti toiminnoille määriteltävien kustannusten käsittelyyn. Jos tämä koko laskenta pyrittäisiin toteuttamaan pelkällä toimintolaskennalla, lopputuloksena olisi luultavasti liian kallis menetelmä suhteessa hyötyihinsä. (Berts & Kock 1995, 59-62)

Vaikka edellä totesin, että palvelualan kustannuslaskennassa tulee huomioida palveluiden eroavaisuus teollisuusyritysten tuotteista, Cooper & Kaplan (1991, 467) sanovat, ettei toimintolaskennan jalkauttaminen palveluyritykseen eroa erityisesti

teollisuusyrityksistä. Heidän mukaansa yksi eroavaisuus palvelu- ja teollisuusyritysten välillä on palvelun ja tuotteen kustannuksen muodostumisen luonne. Palvelualalla on mallinnettava asiakkaan toimintaa kustannusten selvittämiseksi. Useasti palveluiden kustannukset koostuvat asiakkaiden yksilöllisistä vaatimuksista. Toisin kuin teollisuusyritysten kohdalla, palveluyritys tarvitsee kustannusten määrittelyyn tuotteen ominaisuuksien lisäksi asiakkaiden ominaispiirteiden tuntemusta, ja laskentamenetelmän on annettava tietoa tuotekannattavuuden lisäksi asiakaskannattavuudesta.

3.2.1. Toimintolaskenta asiakastytyväisyyden tukena

Aiemman tutkielmassa esitetyn tiedon perusteella asiakastytyväisyys on tärkeää palveluyrityksille. Menestyksekkään palveluyrityksen on aina keskityttävä asiakkaan saamaan kokonaislaatuun (Berts & Kock 1995, 62-63). Suurissa yrityksissä kustannusten ja asiakastytyväisyyden yhdistäminen voi kuitenkin olla haasteellista. Riskinä on, että laskentatoimen osastot keskittyvät budjettien kontrollointiin ja kustannusten allokointiin, kun taas asiakastytyväisyyteen liittyvät tutkimukset jäävät markkinointiosaston tehtäväksi (Nielsen et. al. 2000, 272). Jos yrityksen eri osastojen välinen integroitumisaste on pieni, asiakastytyväisyyden ja kustannusten välinen suhde voi jäädä huomaamatta. Yritys saattaa näin kohdistaa resurssejaan toimintoihin, jotka eivät lisää asiakastytyväisyyttä, mutta näennäisesti pienentävät kustannuksia. Myös yrityksen myyntihenkilöstöllä ja muilla asiakasrajapinnassa toimivilla on tärkeä rooli tiedonvälittäjinä, kun laskentaosasto pohtii asiakastytyväisyyteen vaikuttavia tai vaikuttamattomia tekijöitä.

Terpstra & Verbeeten (2013) esittävät tutkimustuloksissaan, että asiakastytyväisyys on pääasiassa kustannusajuri. He toteavat, että asiakastytyväisyys lisää kustannuksia, sillä esimerkiksi asiakkaan odotukset yrityksestä nousevat ja näiden odotusten täyttäminen maksaa. Tutkimuksen mukaan asiakastytyväisyys lisää kuitenkin myös yrityksen tuloja, joten olisikin syytä ymmärtää tulojen ja kustannusten suhde. Tutkimuksen perusteella johtajia kehoitetaan tuntemaan hyvin yrityksensä kustannusrakenne, sillä näin on mahdollista hallita asiakastytyväisyyden kannattavuutta.

Koska palvelu on aineeton, asiakastyytyväisyyden mittaamisen ja kustannusten välille on tärkeää luoda yhteys. Carù & Cugini (1999) ovatkin tutkineet kannattavuuden ja asiakastyytyväisyyden yhteyttä palvelualalla. He toteavat, että hinnan ja asiakkaan saaman arvon välillä on oltava selvä yhteys ja näin ollen hinnoittelun onnistumiseksi on kyettävä määrittelemään asiakkaan kokema laatu. Hinnoittelua käsitellään tarkemmin kappaleessa 3.2.2..

Asiakastyytyväisyyden ja kustannuslaskennan integroiminen vaatii keskittymistä asiakkaaseen tuotteen tai palvelun sijaan. Palvelualalla on mitattava asiakkaan kuluttamia resursseja. Asiakkaita ei tulisi käsitellä yhtenä massana, vaan eri asiakkaiden erilaiset ominaisuudet tulisi huomioida. Erilaiset asiakkaat arvostavat erilailla palveluita ja ovat myös halukkaita maksamaan erilaisia hintoja. Myös resurssien kuluttaminen on asiakaskohtaista, joten kustannuksia laskiessa on huomioitava yksittäisen asiakassuhteen ominaisuudet. Tämän vuoksi onkin tärkeää pystyä määrittämään kustannukset jokaiselta toiminnolta, joita palveluihin vaaditaan. Asiakkaan saama arvo koostuu yksittäisistä ja erilaisista toiminnoista, jolloin toimintojen analysointi on tärkeä osa asiakastyytyväisyyden ja asiakkaan arvon selvittämistä. (Carù & Cugini 1999, 154)

3.2.2. Toimintolaskenta hinnoittelun tukena

Docters, Reopel, Sun & Tanny (2004, 23) jakavat palvelujen hinnoittelun haasteet kahteen osa-alueeseen. Ensinnäkin, palvelut ovat aineettomia, joten yrityksellä on laajempi määrä erilaisia asiakasvaatimuksia. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että myytyjen palveluiden määrän laskeminen tavaroihin verrattuna on haastavampaa. Toinen hinnoittelun haaste on todennäköisyys, että palvelu on korvaamaton. Toisin sanottuna, palvelut eivät tarjoa vian sattuessa varaosia. Epäonnistumisen hinta meneekin helposti palvelun hinnan ohi.

Indounas & Avlonitis (2009) ovat tutkineet palvelualan hinnoittelua Kreikassa. Tutkimus toteutettiin henkilökohtaisilla haastatteluilla 170 yrityksestä kuudella eri palvelusektorilla. Organisatorisista tekijöistä kaikkein tärkein hinnoittelupäätöksiin vaikuttava tekijä on tutkimuksen mukaan palvelun kustannus. Toisin sanottuna on tärkeää kattaa kustannus, jotta voidaan varmistua elinkelpoisuudesta markkinoilla.

Kustannuslaskenta on siis merkittävä tekijä hinnoittelupäätöstä tehdessä. Muita tärkeitä tekijöitä organisatorisella osa-alueella ovat yritysstrategia ja yrityksen tavoitteet. Ympäristön tekijöistä tärkeimmäksi hinnoitteluun vaikuttavaksi tekijäksi nousevat kilpailijoiden hinnat ja kilpailun intensiivisyys olemassa olevien yritysten välillä.

Lere (2000) on verrannut perinteistä kustannuslaskentaa ja toimintolaskentaa hinnoittelun näkökulmasta. Hän toteaa, että toimintolaskenta on hinnoittelussa tehokas työkalu ja jakaa hyödyt kolmeen osa-alueeseen. Ensinnäkin toimintolaskenta antaa hinnoittelulle kustannusestimaatit, jotka huomioivat merkittävät erot tuotteiden määrittelyssä. Perinteinen kustannuslaskenta olettaa yrityksen koko resurssien käytön olevan tyypillistä resurssien käyttöä jokaiselle tuotteelle. Toisekseen toimintolaskenta antaa teolliselle markkinoijalle eväät päättää neuvotteluissa, mitä tuotteen ominaisuuksia kannattaa mukauttaa kilpailukykyisen hinnan saavuttamiseksi. Perinteinen kustannuslaskenta näkee vain volyymin muutokset mahdollisuutena kustannusten alentamiseen. Kolmanneksi toimintolaskenta osoittaa muutosalueita kustannusten alentamiseksi, jolloin yritys voi tyydyttää paremmin asiakkaansa toiveita.

Lere (2000) kirjoittaa pääasiassa teollisuusyritysten näkökulmasta, mutta toteaa, että sekä perinteinen kustannuslaskenta että toimintolaskenta ovat sovellettavissa myös ei-teollisuusyrityksiin. Toimintolaskenta on hänen mukaansa tehokkaampi myös palvelualan kustannusten käsittelyssä. Toimintolaskenta osoittaa toiminnot, joita on mahdollista modifioida asiakasneuvotteluissa ja näin saada taloudellisesti parempi lopputulos.

4. TUTKIMUS KONSULTOINTIYRITYSTEN KUSTANNUS- LASKENNASTA

Edellä on käsitelty toimintolaskentaa ja palvelualaa kirjallisuuskatsauksen avulla, ja seuraavaksi pyritään saavutetun tiedon valossa tutkimaan empiirisen materiaalin avulla konsultointiyritysten kustannuslaskentaa. Ensimmäiseksi esitellään tutkimuksen toteutusta ja tuloksia ja tämän jälkeen yhteenvetoa tehdyistä johtopäätöksistä.

4.1. *Tutkimuksen toteutus*

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena (laadullisena) ja strukturoituna kyselytutkimuksena. Strukturoitu tarkoittaa sitä, että lomakkeessa on valmiit kysymykset, jotka voivat olla joko monivalinta- tai avoimia kysymyksiä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b). Kyselytutkimus muodostui luonnolliseksi valinnaksi, sillä kandidaatintutkielman aikarajoitus asettaa omat vaatimuksensa tutkimuksen toteutukselle, ja kyselyn avulla voi lähestyä nopeasti ja vaivattomasti useata yritystä. Kyselyn vastaanottajiksi valittiin sattumanvaraisesti 14 konsultointipalveluita tarjoavaa yritystä, joista kolme osallistui tutkimukseen. Vastausprosentti on siis reilu 20 %. Kysely pyrittiin lähettämään yritysten talousvastaavalle, mutta joissain tilanteissa yritysten web-sivuilta ei löytynyt tarkkoja sähköpostiosoitteita. Tällöin kysely lähetettiin yrityksen yleiseen sähköpostiin, ja viestissä pyydettiin välittämään kysely oikealle henkilölle. Kyselyyn vastaamista pyydettiin kahden viikon sisällä.

Kolmen yrityksen voisi ajatella olevan pieni aineisto. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa kuitenkin aineiston suuruus ei ole merkittävä tekijä, sillä tarkoituksena ei ole löytää syy-seuraus -yhteyksiä, vaan ennemminkin ymmärtää erilaisia ilmiöitä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a). Edellisen perusteella yksikin tapaus voi olla riittävä tutkimuksen onnistuneen toteuttamisen kannalta, joten kolme yritystä muodostaa sopivan kokoisen aineiston.

Liitteessä 1 on nähtävissä kyselylomakkeen sisältö. Kysely sisältää yhdeksän kysymystä, jotka kahdeksatta lukuun ottamatta ovat avoimia kysymyksiä. Viimeinen kysymys koskee yrityksen halua pysyä anonyymina tutkimuksessa: kaksi kolmesta kielsi nimensä julkaisemisen, joten tulosten yhtenäisyyden vuoksi kaikki yritykset esitetään nimettömiä. Vaikka oli odotettavissa, että vastaajat tuntevat kyselyn aihealueen hyvin, kysymykset on pyritty muodostamaan mahdollisimman helposti ymmärrettäviksi.

Tutkimuskysymys 8 on muotoiltu samankaltaiseksi kuin Cohenin et. al. (2005) tutkimuksessa. Kysymyksessä selvitetään yrityksen suhdetta toimintolaskentaan. Cohen et. al. jaottelivat yritykset neljään vaihtoehtoon: ABC:n omaksuneet (ABC adopters), ABC:n kieltäjät (ABC deniers), ABC:n tukijat (ABC supporters) ja ABC tietämättömät (ABC unawares). ABC:n omaksuneet (käytämme tällä hetkellä) - ja ABC:n tukijat (harkitsemme käyttöönottoa) -vaihtoehdot on säilytetty samanlaisina, mutta muihin Cohenin et. al. jaotteluihin on tehty muutoksia. Kolmas ja neljäs vaihtoehto ovat erilaiset variaatiot ABC:n kieltäjistä ja viimeinen vaihtoehto on yhdistelmä kieltäytyjiä ja tietämättömiä.

Tutkimuksen luotettavuus on hyvä. Kyselylomake on muotoiltu tarpeeksi suurpiirteisesti, ettei vastaaja tiedä tutkimuksen tarkempaa rajausta. Näin ollen vastaaja ei ole pyrkinyt painottamaan vastauksissaan toivottuja asioita, vaan on kertonut rehellisesti, millä painoarvolla asioihin suhtaudutaan yrityksessä.

4.2. Tulokset

Seuraavaksi esitellään kyselytutkimukseen saatuja vastauksia. Yrityksen koko on määriteltä Tilastokeskuksen (2013) luokittelun mukaisesti. Tilastokeskus määrittelee pk-yrityksen (pienet ja keskisuuret yritykset) ja suuren yrityksen rajaksi 50 miljoonan euron liikevaihdon ja 250 työntekijää. Tiivistelmä tutkimukseen osallistuneista yrityksistä on nähtävissä taulukossa 2. Taulukon jälkeen esitellään kaikki kolme yritystä ja niiden antamat vastaukset.

Taulukko 2. Tiivistelmä tutkimukseen osallistuneista yrityksistä.

	Yritys A (Oy)	Yritys B (Oy)	Yritys C (Tmi)
Koko e / hlö	3 milj. e / 20 kpl	0,1 milj. e / 1 kpl	elinkeinonharjoittaja
kustannuslaskenta	Standardi: % liikevaihdosta	Toimintolaskenta	ei seuraa tarkasti
tyytyväisyys kustannuslaskentaan	tyytyväinen, mutta suurien hankkeiden laskentaa voisi kehittää	tyytyväinen, vaikkakin menetelmä työläs	tyytyväinen, ei kehitystarvetta
hinnoittelu	perustuu kustannusmenetelmään	perustuu kustannusmenetelmään	ei ole kustannuslähtöinen
asiakastyytyväisyys	kustannuslaskennalla vaikutusta	ei yhteyttä kustannuslaskentaan	ei yhteyttä kustannuslaskentaan

Yritys A on osakeyhtiö, jonka liikevaihto on 3 miljoonaa euroa ja keskimääräinen työntekijämäärä 20. Kyseessä on siis pk-yritys. Yritys tarjoaa strategista konsultointia, muutoskonsultointia ja suoritusten parantamiskonsultointia, yleisesti johdon konsultointia. Kyseessä on projektiurakkatalo, joka käyttää erikseen laskettuja standardikustannuksia projektinsa kustannuksien määrittelyyn. Urakan suuruus määritellään prosentteina liikevaihdosta. Kokenut konsultti voi selvitä työstä standardiaikaa nopeammin, kun taas kokemattomalta voi mennä kauemmin. Standardiaika toimii kannusteena, jolloin konsultti oppii tehokasta ajankäyttöä. Julkisissa koulutuksissa käytetään erilaista kustannuslaskentamenetelmää: yritys asettaa kiinteän palkkion riippumatta ryhmän koosta ja liikevaihdosta. Näissä tilanteissa on mukana myös kannustinpalkinto tietyn palauterajan ylittämisestä. Yritys on pääosin tyytyväinen käyttämäänsä laskentamenetelmään, mutta toteaa, että hiontaa tarvitaan. Erityisesti suuria, useita henkilöitä työllistäviä ja monivaiheisia hankkeita koskevaa kustannuslaskentaa voisi olla syytä kehittää.

Yritys A sanoo kustannuslaskennan tukevan palveluiden hinnoittelua, sillä koska konsultin palkkio on X prosenttia liikevaihdosta, kukin pyrkii optimoimaan liikevaihdon mahdollisimman suureksi. Työntekijät ovat myös sisäistäneet asiakastyytyväisyyden ja laadun merkityksen: koska jatkomyynti on kiinni onnistumisista, ”vastuu laadusta on selkeä”.

Yritys A ei harkitse toimintolaskennan käyttöönottoa. Yritys on aikaisemmin yrittänyt tuntikirjanpitoa, mutta se ei sopinut heidän toimintatyyliinsä ja kulttuuriinsa.

Yritys B on myös pk-kokoinen osakeyhtiö. Sen liikevaihto on 0,1 miljoonaa euroa ja se työllistää yhden henkilön. Suurin osa yrityksen toimeksiannoista on yrityssaneerauksia. Muita yrityksen tarjoamia palveluita ovat yrityskaupat, rahoitusjärjestelyt sekä t&k-hankkeet (tutkimus ja kehitys). Yritys käyttää toimintolaskentaa. Se toteaa, että *"toimintolaskenta lienee ainoa oikeudenmukainen tapa hinnoitella"*. Palvelun yksikkökustannukset muodostuvat työntekijän tuntiperusteisesta palkasta, muista kustannuksista ja voittotavoitteesta. Välilliset kustannukset, kuten alihankinta, veloitetaan laskujen ja toteutuneiden kulujen mukaan. Laskentamalli tukee palveluiden hinnoittelua, mutta ei ole yhteydessä asiakastyytyväisyyteen.

Yritys B on tyytyväinen kustannuslaskentamenetelmäänsä. Se toteaa, että *"kun on itse kehittänyt hinnoittelunsa, niin sehän on hyvä"*. Toimintolaskennan ongelmaksi yritys ilmoittaa työläyden: ei ole tyydyttävää ohjelmaa työtuntien mittaamiselle, vaan käytetty aika on ensin kirjattava kalenteriin käsin ja siitä laskulle.

Yritys C on toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja. Se tarjoaa liikkeenjohdon konsulttipalveluita, josta pääasiallisena alueena ovat operatiivinen tehostaminen ja kilpailukyky. Elinkeinonharjoittaja ei seuraa oman toimintansa kuluja tarkasti, vaan laskuttaa työlleen päivähinnan lisättynä kaikilla työhön liittyvillä kuluilla. Välilliset kustannukset, jotka elinkeinonharjoittaja maksaa ulkopuolisille, ovat suhteellisen pieniä verrattuna laskuttamattoman päivän kustannukseen. Elinkeinonharjoittaja ei näe tarvetta kustannuslaskentansa kehittämiseksi.

Yritys C:n hinnoittelu ei ole kustannuslähtöinen, eli kustannuslaskenta ei tue hinnoittelupäätöksiä. Kustannuslaskennalla ei myöskään ole vaikutusta asiakastyytyväisyyteen.

Yritys C ei ole harkinnut toimintolaskennan käyttöönottoa. Elinkeinonharjoittaja ei koe siitä saatavan lisähyötyä, koska ei käytä kustannuslaskentaa hinnoittelupäätöksissään. Hän on kuitenkin lähtökohtaisesti toimintolaskennan kannattaja, ja suosittelee sitä tai sen kevennettyä versiota asiakkailleen.

4.3. Tulkinta

Kaikki kolme tutkimukseen osallistunutta yritystä olivat pääosin tyytyväisiä käyttämiinsä laskentamenetelmiin. Vain yksi käytti toimintolaskentaa, ja totesikin käyttävänsä sitä hinnoittelupäätöksiensä tukena. Kaksi muuta olivat tietoisia toimintolaskennasta, ja molempien syy menetelmän käyttämättömyyteen kulminoitui hinnoittelutyylisiin: heidän nykyinen hinnoittelutyylinsä ei pohjautunut toimintoihin ja kumpikaan ei nähnyt syytä muuttaa hinnoittelua. Näin ollen hinnoittelupäätökset ovat merkittävä tekijä kustannuslaskentaa valittaessa.

Yritys A totesi, ettei toimintolaskenta sovellu heidän yritykselleen. Pelkän urakkapalkkion käyttäminen on kuitenkin aikaisemmin käsitellyn tiedon perusteella kyseenalaista. Jos yritys ei seuraa käyttämiään työtunteja, voi olla vaikeaa tietää asiakkuuksien todellista kannattavuutta. Liikevaihdon seuraaminen ja sen perusteella palkitseminen ei näin ollen välttämättä johda parhaaseen mahdolliseen lopputulokseen. Aikaisemmin todettiin, että aina yksi kustannuslaskentamenetelmä ei riitä. Vaikka *yritys A* onkin pääasiassa tyytyväinen käyttämäänsä laskentamenetelmään, voisi olla tarpeen käyttää standardikustannusten ohella myös jotain toista laskentatapaa tukemaan asiakaskannattavuutta.

Hinnoittelun lisäksi oltiin kiinnostuneita asiakastyytyväisyyden ja laskentamenetelmän yhteydestä. Projektityyppisen yrityksen kohdalla yhteys asiakastyytyväisyyteen on luonnollinen: koska yrityksen merkittävä kustannus, työntekijän palkkio, riippuu palvelun toteuttamisesta, asiakastyytyväisyys ja siitä seuraava uskollisuus ja jatkopalvelujen ostos voi vaikuttaa työntekijän palkkaan positiivisesti. Toimintolaskentaa käyttävä yritys ei kuitenkaan nähnyt yhteyttä asiakastyytyväisyyden ja menetelmän välillä. Tämä voi johtua kysymyksen huonosta muotoilusta, mutta tutkija päättelee yrityksen vastausten perusteella, että laskentamenetelmässä ei ole huomioitu asiakkaan saamaa lopputulosta. Edellisessä kappaleessa todettiin, että yrityksen olisi hyvä luoda yhteys hinnoittelun ja asiakastyytyväisyyden välille, mutta kaikkien vastanneiden hinnoittelu perustuu johonkin muuhun tekijään kuin yksittäisen asiakkaan ominaisuuksiin.

Toimintolaskennan haitoiksi ilmeni jo teoriaosuudessa todettu työläisyys. *Yritys C* totesi suosittlevansa asiakkailleen usein kevennettyä versiota toimintolaskennasta, ja *yritys B* kertoi kunnollisen ohjelman puutteesta, jonka takia tuntien kirjanpito on tehtävä käsin.

Vaikka tutkimukseen osallistui vain kolme yritystä, voidaan pienestäkin otoksesta arvioida toimintolaskennan yleisyyttä. Koska kysymykset oli aseteltu houkuttelemaan kaikkia konsultointiyrityksiä vastaamaan riippumatta kustannuslaskentamenetelmästä, todennäköisyys toimintolaskentaa käyttävän vastaamiseen ei ole muita kustannuslaskentamenetelmiä suurempi tai pienempi. Oletetaan siis, että suuruusluokaltaan pk-yrityksen kokoiset konsultointiyritykset, jotka eivät käytä hinnoittelumenetelmänään projektihintoja, ovat mahdollisia toimintolaskentaa tai sen muunnelman käyttäjiä. Nämä yritykset hyötyvät toimintolaskennasta todennäköisesti hinnoittelupäätöksiä tehdessään. Tämä aihe vaatii kuitenkin vielä lisätutkimuksia ennen kuin mitään varmasti yleistettävissä olevaa tulosta voidaan esittää.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Tämä kandidaatintutkielma pyrkii tutkimaan palvelualan kustannuslaskentaa erityisesti toimintolaskennan näkökulmasta. Teoreettisessa osuudessa käsiteltiin kustannuslaskentaan ja palveluun liittyviä ominaispiirteitä sekä toimintolaskennan yleisyyttä ja palvelualan toimintolaskennan erityispiirteitä. Empiirinen osuus on rajattu koskemaan konsultointipalveluita tarjoavia yrityksiä.

Tutkielman aikana selvisi, että toimintolaskennan implementointiin liittyy sekä hyötyjä että haittoja. Merkittävimmiksi hyödyiksi tutkielmaa laatiessa nousivat hinnoittelun tukeminen ja tuotteiden ja palvelujen tarkka kustannusten määrittely. Haittapuolista merkittävin on menetelmän monimutkaisuus ja sen toteuttamiseen vaadittavan datan keräämisen vaikeus. Kaiken kaikkiaan toimintolaskenta todettiin pääasiassa positiiviseksi menetelmäksi, jonka sovellettavuus käyttöön on yrityskohtaista.

Toimintolaskennan asema yleisesti yritysmaailmassa vaikuttaa pieneltä. Harvassa tutkimuksessa toimintolaskentaa käyttävien yritysten osuus nousee paljoa päälle 10 prosentin. Vaikka tämä tutkimus pienen otoksen vuoksi ei olekaan kovasti yleistettävissä, vaikuttaa kuitenkin konsultointiyritysten suhteellinen toimintolaskennan osaaminen ja käyttö aikaisempia, laajempaa yritysalojen joukkoa koskevia tutkimuksia suuremmalta. Oleellista tässä lienee jo johdannossa todettu seikka, että konsultointiyritykset usein tarjoavat johdolle palveluita kustannuslaskentaan liittyen. Näin ollen konsultointiyrityksillä on todennäköisemmin tietoa ja osaamista toimintolaskentaan liittyen kuin keskimäärin palvelualan yrityksellä.

Empiirisen osuuden yrityksistä vain yksi käytti toimintolaskentaa, mutta kaikki olivat suhteellisen tyytyväisiä kustannuslaskentaansa. Tutkija uskaltaakin väittää, että konsultointiyrityksillä on keskimäärin tarpeeksi omaa osaamista muodostaakseen omaan toimintaansa sopivan kustannuslaskentajärjestelmän.

Työn alaongelmana esitettiin kysymys palvelualan kustannuslaskennan erityispiirteistä. Palveluiden luonne aiheuttaa erilaisia vaatimuksia kustannuslaskennalle, sillä yleiskustannusten määrä on yleensä suurempi kuin välittömien työ- ja raaka-ainekustannusten määrä. Lisäksi asiakas on mukana vaikuttamassa palvelun luomisessa, joten kustannuslaskennassa painopisteen tulisi olla hänessä palvelun sijaan.

Entä tukeeko toimintolaskenta palveluyrityksen ja erityisesti konsultointiyritysten asiakastyytyväisyyttä ja hinnoittelua? Toimintolaskennan merkittävin käyttökohde on hinnoittelun apuväline sekä aikaisempien tutkimusten ja kirjoitusten että tämän työn tutkimustulosten mukaan, joten tältä osin vastaus on kyllä. Tämän tutkimuksen toimintolaskentaa toteuttava yritys käytti laskentamenetelmää erityisesti hinnoittelun apuna. Perinteinen kustannuslaskenta voi antaa harhaan johtavaa kustannustietoa, jolloin myös palveluiden hinnoittelu saattaa jäädä optimaalisen ylä- tai alapuolelle.

Asiakastyytyväisyys sen sijaan on mutkikkaampi kysymys ja vaatisi lisätutkimuksia. Kirjallisuudessa korostetaan asiakkaan merkitystä palvelualalla ja ajatusta, että asiakkaan tulisi olla kustannuslaskennan keskiössä. Aikaisemmissa tutkimuksissa itse asiakastyytyväisyys tai asiakkaan kokemaa arvo ei ole ollut esillä, mutta toisaalta niissä mainitaan useasti asiakkaan kannattavuus, joka tietyllä määrittelyllä voidaan luokitella tarkoittamaan samaa asiaa. Tyytyväinen asiakas on uskollinen, puhuu yrityksestä hyvää ja ostaa palveluita uudestaan, joten asiakas on useimmiten myös kannattava. Se, että toimintolaskenta antaa tietoa asiakkaan kannattavuudesta, ei kuitenkaan vielä ota kantaa siihen, miten yksittäisen asiakkaan kannattavuutta, toisin sanottuna tyytyväisyyttä, voitaisiin parantaa.

Tässä tutkimuksessa asiakastyytyväisyys ei linkittynyt toimintolaskennan käyttöön. Todennäköinen syy tähän on kyseistä laskentamenetelmää käyttävän yrityksen toimintolaskennan keskittyminen itse palvelun tuottamiseen asiakkaan erityispiirteiden sijasta. Voisikin olla tarpeen kehittää toimintolaskentaa eteenpäin ja luoda selkeä malli palveluiden asiakastyytyväisyyden kustannuksiin ja niiden tehokkaaseen hallintaan. Palvelua kun ei loppupeleissä synny ilman asiakasta.

Työn tutkimusongelma koskee toimintolaskennan roolia palvelualalla ja erityisesti konsultointiyrityksissä. Aikaisemmat tutkimustulosten ristiriitojen vuoksi niiden perusteella ei vielä voi vetää johtopäätöstä toimintolaskennan yleisyydestä palvelualalla. Alaongelmien perusteella voidaan todeta, että palvelualan yritykselle on paljon hyötyä toimintolaskennan käytöstä: varsinkin hinnoittelupäätökset helpottuvat. Lisäksi säästyään yli- ja alihinnoitteluilta, kun käytetään yleiskustannuksia paremmin huomioivaa laskentamenetelmää. Perinteinen kustannuslaskenta antaa auttamatta harhaanjohtavaa tietoa, koska palvelualalla yleiskustannusten merkitys on suuri.

Aikaisempien tutkimusten perusteella osa yrityksistä kokee, ettei toimintolaskenta sovellu muihin kuin teollisuusyrityksiin. Voisikin olla tarpeen, että konsultointiyritykset, joiden ollaan ainakin tämän tutkielman puitteissa todettu olevan osaavia toimintolaskennan parissa, markkinoisivat toimintolaskentaa ahkerammin sen tarpeessa oleville asiakkailleen. Järjestelmää olisi ehkä hyödyllistä samalla kehittää yksinkertaisemmaksi ja keskittymään nimenomaan asiakkaaseen. Toimintolaskennan käyttö voi näin hyödyttää useaa osapuolta: konsultointiyritys saa ratkaistua asiakkaan kustannuslaskentaan liittyviä ongelmia, palveluyritys tehokkaamman ja paremman tavan käsitellä kustannuksia ja hinnoittelua sekä palveluyrityksen asiakas palvelun oikeaa arvoa vastaavan hinnan.

Työ herättää useita jatkotutkimusaiheita. Hinnoittelun ja toimintolaskennan yhteys, jota tämäkin tutkimus tukee, on aihealue, joka antaa reilusti lisää tutkittavaa. Eräs jatkotutkimusaihe olisikin tutkia kvantitatiivisena tutkimuksena palveluyritysten toimintolaskennan ja hinnoittelun suhdetta. Näin saataisiin myös yleistettävissä olevia tuloksia.

Kuten jo todettiin, toimintolaskennan vaikutus asiakkaan saamaan arvoon ja näin ollen asiakastyytyvyyteen on ehdotus yhdeksi jatkotutkimusaiheeksi. Tutkielman matkalla asiakastyytyvyyden merkitys on korostunut, ja varsinkin palveluyrityksen on tärkeää pyrkiä edistämään sitä. Jos asiakastyytyvyyteen pystyy vaikuttamaan tehokkaalla kustannuslaskentamenetelmällä, moni palvelualan ja miksei teollisenkin puolen yritys voisi hyötyä tästä tiedosta. Laskentamenetelmiä voidaan myös kehittää

enemmän asiakastyytyväisyyteen vaikuttaviksi, mutta tämä vaatii lisää tutkimuksia ja käytännön kokeita.

LÄHTEET

Baum, M. B. (2013) *Service Business Costing – Cost Accounting Approach for the Service Industry*. Wiesbaden, Saksa, Springer Gabler.

Berts, K. & Kock, S. (1995) Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge. *Management Decision* 30, 6, 57-63.

Brimson, J. A. (1992) *Toimintolaskenta – Activity-based Accounting*. Jyväskylä, Gummerus.

Carù, A. & Cugini, A. (1999) Profitability and customer satisfaction in services: An integrated perspective between marketing and cost management analysis. *International Journal of Service Industry Management* 10, 2, 132-156.

Cohen, S., Venieris, G. & Kaimenaki, E. (2005) ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal* 20, 9, 981-1000.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1991) *The design of cost management systems: Text, cases, and readings*. New Jersey, Prentice-Hall.

Docters, R., Reopel, M., Sun, J.-M. & Tanny, S. (2004) Capturing the unique value of services: why pricing of services is different. *Journal of Business Strategy* 23, 2, 23-28.

Hornigren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. & Ittner, C. (2009) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13. p. New Jersey, Pearson Prentice-Hall.

Indounas, K. & Avlonitis, G. J. (2009) Pricing objectives and their antecedents in the service sector. *Journal of Service Management* 20, 3, 342-374.

Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000) Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research* 11, 3, 349-362.

Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1991) *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. (1988) One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review* 66, 1, 61-66.

Leahy, T. (2004) Where Are You on the ABC Learning Curve? *Business Finance* 10, 12, 47-50.

Lere, J. C. (2000) Activity-based costing: a powerful tool for pricing. *Journal of Business & Industrial Marketing* 15, 1, 23-33.

Lin, W. (2012) Financial performance and customer service: An examination using activity-based costing of 38 international airlines. *Journal of Air Transport Management* 19, March 2012, 13-15

Lumijärvi, O.-P., Kiiskinen, S. & Särkilähti, T. (1995) *Toimintolaskenta käytännössä*. 2. p. Porvoo, WSOY.

Major, M. & Hopper, T. (2005) Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research* 16, 2, 205-229.

Modell, S. (1995) Management accounting and control in services: structural and behavioural perspectives. *International Journal of Service Industry Management* 7, 2, 57-80.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (1999) *Johdon laskentatoimi*. 2. p. Helsinki, Oy Edita Ab.

Nielsen, J. F., Bukh, P. N. D. & Mols, N. P. (2000) Barriers to customer-oriented management accounting in financial services. *International Journal of Service Industry Management* 11, 3, 269-286.

Palvelualojen työnantajat PALTA ry (2011) Taustatietoa Suomen palvelusektorista [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.11.2013]. Saatavilla http://www.palta.fi/c/document_library/get_file?uuid=7da9e1e1-ecf5-4fd9-9469-dfcbe2ad44f5&groupId=10294

Rope, T. (2006) Menesty konsulttina. Helsinki, Talentum.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. (2006a) Menetelmäopetuksen tietovaranto: Aineiston määrä ja tutkittavat [verkkodokumentti] . [Viitattu 25.11.2013]. Saatavilla http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_2.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. (2006b) Menetelmäopetuksen tietovaranto: Strukturoitu ja puolistrukturoitu haastattelu [verkkodokumentti] . [Viitattu 25.11.2013]. Saatavilla http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_3.html

Sartorius, K., Eitzen, C. & Kamala, P. (2007) The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research* 16, 2, 1-21.

Silvestro, R., Fitzgerald, L., Johnston, R. & Voss, C. (1992) Towards a Classification of Service Processes. *International Journal of Service Industry Management* 3, 3, 62-75.

Stratton, W. O., Desroches, D., Lawson, R. A. & Hatch, T. (2009) Activity-Based Costing: Is It Still Relevant? *Management Accounting Quarterly* 10, 3, 31-40.

Sun, K.-A. & Kim, D.-Y. (2013) Does customer satisfaction increase firm performance? An application of American Customer Satisfaction Index (ACSI). *International Journal of Hospitality Management* 35, 68-77.

Tilastokeskus (2013) Käsitteet ja määritelmät: Pienet ja keskisuuret yritykset [verkkodokumentti]. [Viitattu 01.11.2013]. Saatavilla http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html

Tilastokeskus (2012) Työpaikoista 73 prosenttia palvelualoilla [verkkodokumentti]. [Viitattu 24.11.2013]. Saatavilla http://tilastokeskus.fi/til/tyokay/2010/03/tyokay_2010_03_2012-09-04_tie_001_fi.html

Terpstra, M. & Verbeeten, F. H.M. (2013) Customer satisfaction: Cost driver or value driver? Empirical evidence from the financial services industry. *European Management Journal*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.emj.2013.07.001> (Lehti tutkimuksen palautuspäivänä vielä painossa).

Turney, P. B. B. (1994) Toimintolaskenta. Helsinki, Tietosanoma Oy.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. (1997) Tehokas kustannushallinta. Porvoo, WSOY.

Voudouris, C., Owusu, G., Dorne, R. & Lesaint, D. (2008) Service Chain Management: Technology Innovation for the Service Business. Berlin, Springer-Verlag.

Yeung, M. C.H., Ramasamy, B., Chen, J. & Paliwoda, S. (2013) Customer satisfaction and consumer expenditure in selected European countries. *International Journal of Research in Marketing* 30, 4, 406-416.

LIITE 1. Kysely

1. Mikä on yrityksenne liikevaihto ja keskimääräinen henkilöstömäärä?
2. Kuvaillkaa lyhyesti, minkälaisia konsultoinnin palveluita yrityksenne tarjoaa.
3. Minkälaista kustannuslaskentamenetelmää käytätte? Mistä konsultointipalveluidenne yksikkökustannukset koostuvat ja kuinka käsittelette välillisiä kustannuksia?
4. Käytättekö aina samaa kustannuslaskentamenetelmää, vai onko yrityksellänne samanaikaisesti käytössä useita eri laskutapoja? Jos on, missä suhteessa ne ovat toisiinsa, ja minkälaista hyötyä ja haittaa niiden yhdistämisestä on?
5. Tukeeko kustannuslaskentanne konsultointipalveluiden hinnoittelua?
6. Onko kustannuslaskentamenetelmällänne vaikutusta asiakastyytyväsyyteen?
7. Mitä mieltä olette nykyisestä kustannuslaskentamenetelmästä? Palveleeko se tarkoitustaan hyvin, vai olisiko tarpeen kehittää sitä vielä jollain osa-alueella?
8. Valitkaa seuraavista vaihtoehtoista teille sopivin. Mikä on yrityksenne suhde toimintoperusteiseen kustannuslaskentaan (Activity-Based Costing, ABC)
 - Käytämme tällä hetkellä.**
Mitä hyötyjä ja haittoja olette huomanneet?
 - Harkitsemme käyttöönottoa.**
Minkälaisia argumentteja on puolesta ja vastaan?
 - Harkitsimme aikaisemmin käyttöönottoa, mutta päädyimme johonkin muuhun vaihtoehtoon.**
Miksi?
 - Käytimme aikaisemmin, mutta emme enää.**
Miksi lopetit?
 - Emme ole harkinneet toimintolaskentaa.**
Miksi ette? Minkälainen on tietämyksenne toimintolaskennasta?
9. Saako yrityksenne nimen mainita tutkielmassa?