



**LUT University School of Business and Management**

Kauppätieteiden kandidaatintutkielma

Talousjohtaminen

## **Toimintokustannuslaskenta hotelliliiketoiminnassa**

**Activity-based costing in hotel business**

13.5.2018

Tekijä: Aleksanteri Karppanen

Ohjaaja: Kati Pajunen

## TIIVISTELMÄ

|                             |                                                                        |
|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| <b>Tekijä:</b>              | Aleksanteri Karppanen                                                  |
| <b>Tutkielman nimi:</b>     | Toimintokustannuslaskenta hotelliliiketoiminnassa                      |
| <b>Akateeminen yksikkö:</b> | School of Business and Management                                      |
| <b>Koulutusohjelma:</b>     | Kauppatiede / Talousjohtaminen                                         |
| <b>Ohjaaja:</b>             | Kati Pajunen                                                           |
| <b>Hakusanat:</b>           | Toimintolaskenta, laskentatoimi, ABC, kustannusjohtaminen, majoitusala |

Tämän kandidaatintutkielman tarkoituksena on tutkia toimintokustannuslaskennan hyödyntämistä hotelliliiketoiminnassa sekä selvittää sen implementoinnin ja hyödyntämisen mahdollisuutta tällä toimialalla. Tutkielma on toteutettu sekä kirjallisuuskatsauksen, että empiirisen tutkimuksen keinoin. Kirjallisuuskatsauksen osiossa perehdytään kustannuslaskentaan sekä sen ominaispiirteisiin ja sovellutuksiin hotelliliiketoiminnassa. Työn empiirisessä osuudessa tutkitaan laadullisin menetelmin eri hotellien nykyistä kustannuslaskentaa ja näiden yritysten suhtautumista järjestelmiensä nykyiseen tilaan ja toimintaan.

Toimintokustannuslaskenta on ollut aikanaan merkittävä innovaatio kustannuslaskennan saralla. Sen käyttö on saavuttanut suosiota, mutta se silti vaihtelee laajasti eri toimialojen ja maiden liike-elämän välillä. Toimintolaskennalla kyetään tuottamaan sekä taloudellista, että ei-taloudellista informaatiota johdon tarpeisiin. Kirjallisuuskatsauksen perusteella toimintolaskennan havaitaan olevan menestyksekkäästi implementoitavissa hotelliliiketoiminnan eri osa-alueille. Sillä saavutettavien hyötyjen määrä voi kuitenkin vaihdella kullekin organisaatiolle yksilöllisen palveluportfolion mukaan.

Kaikki kohdeyrityksistä käyttävät perinteisen kustannuslaskennan menetelmiä ja kokevat nämä toimiviksi. Tutkimustulosten perusteella vain yksi kohdeyrityksistä kokee tarpeen tarkempaan kustannusinformaatioon. Kyseinen yritys on myös liiketoimintansa luonteen ansiosta tutkimuksen yrityksistä parhaassa asemassa toimintolaskennasta saatavien hyötyjen realisointiin.

## **ABSTRACT**

**Author:** Aleksanteri Karppanen  
**School:** School of Business and Management  
**Degree programme:** Business Administration / Financial Management  
**Supervisor:** Kati Pajunen  
**Keywords:** Activity-based costing, financial management, ABC, cost accounting, lodging industry

The purpose of this bachelor's thesis is to examine the utilization of activity-based costing in the hotel industry as well as to look in to the possible benefits accrued by a hotel business from implementing an activity-based costing system. This thesis includes both a literature review and an empirical study. In the literature review portion, the focus is placed on cost accounting, its applications and defining characteristics in the hotel industry. In the empirical portion of this thesis, qualitative methods were used to examine the cost accounting systems of different hotel organizations, as well as their attitudes towards the state and function of said systems.

Activity-based costing was a significant invention in the field of cost accounting. Its adoption has gained popularity, but it still largely varies between different industry sectors and countries. Activity-based costing can create both useful economic and non-economic information for managerial use. Based on the literature review is concluded that activity-based costing can successfully be implemented in the various aspects of the hotel business. However, the benefits accrued from its use and implementation vary based on the unique service portfolio of each hotel organization.

All the businesses participating in this study were discovered to use methods characterized as traditional cost accounting. Based on the findings of this study, only one of these companies saw it necessary to improve their existing cost system. Due to their service portfolio, this company is also in the best position to realize the benefits of implementing an activity-based costing system.

## Sisällysluettelo

|                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Johdanto .....                                                       | 1  |
| 1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet .....                                 | 2  |
| 1.2 Tutkielman rajaukset .....                                          | 3  |
| 1.3 Tutkielman rakenne .....                                            | 4  |
| 2. Teoreettinen viitekehys .....                                        | 5  |
| 2.1 Kustannuslaskenta .....                                             | 6  |
| 2.1.1 Perinteinen kustannuslaskenta.....                                | 9  |
| 2.1.2 Toimintolaskenta.....                                             | 9  |
| 2.1.3 Miksi käyttää toimintolaskentaa? .....                            | 16 |
| 2.2 Palveluliiketoiminta .....                                          | 19 |
| 2.2.1 Hotelliliiketoiminta .....                                        | 21 |
| 2.3.1 Kustannuslaskenta hotelliliiketoiminnassa.....                    | 23 |
| 2.3.2 Toimintolaskennan erityisvaatimukset hotelliliiketoiminnassa..... | 26 |
| 2.3.3 Toimintolaskenta hinnoittelustrategian tukena.....                | 28 |
| 3. Tutkimus toimintolaskennasta hotelliliiketoiminnassa .....           | 31 |
| 3.1 Menetelmät .....                                                    | 31 |
| 4. Tulokset .....                                                       | 33 |
| 4.1 Aineisto .....                                                      | 33 |
| 4.2 Tulkinta .....                                                      | 36 |
| 5. Johtopäätökset ja yhteenveto.....                                    | 40 |
| Lähdeluettelo .....                                                     | 43 |

## **Liitteet**

Liite 1. Haastattelulomake

## **Kuvioluettelo**

Kuvio 1. Teoreettinen viitekehys

Kuvio 2. Toimintolaskennan periaate

Kuvio 3. Perinteisen laskennan periaate

Kuvio 4. Toimintalaskentajärjestelmä

## **Taulukkoluetelo**

Taulukko 1. Toimintolaskennan levinneisyys ja käyttö

# 1. Johdanto

Liiketoimintaympäristössä on tapahtunut huomattavasti muutoksia etenkin viimeisten kolmen tai neljän vuosikymmenen aikana. Muuttunut ympäristö vaatii siinä toimivilta yrityksiltä kilpailussa pärjätäkseen uusia ja siihen paremmin sopivia työkaluja. 1980-luvulla yritykset alkoivat havahtua silloisten yksinkertaisten kustannuslaskentamenetelmien tuottaman informaation puutteellisuuteen. Vastauksena tähän päädyttiin kehittämään uusia menetelmiä, jotka pyrkivät vastaamaan informaation puutteisiin. Tähän ehdotettiin tarkastelun siirtämistä pois volyymin, kohti eri kustannusajureja. (Bruns ja Kaplan 1987, 225-226) Vanhojen järjestelmien kritiikki ja uusien periaatteiden edut toivatkin toimintolaskennalle suurta huomiota. (Pellinen 2006, 188).

Perinteinen yksinkertainen kustannuslaskenta syntyi aikakaudella, jolloin työn välittömät kustannukset ja raaka-aineet olivat pääasialliset huomioitavat tuotannon tekijät. Perinteisten menetelmien heikkous on niiden kykenemättömyys tuottaa tarvittavaa informaatiota kustannusten muutoksista eri aktiviteettimääriä vaativissa tuotteissa tai prosesseissa. (Brimson 1991, 7-11) Tällaisissa olosuhteissa on nimenomaan organisaation eri aktiviteetteja laskennan perustana käyttävä järjestelmä paikallaan, koska se kykenee oikeudenmukaisemmin jaottelemaan kustannukset niitä aiheuttaville prosesseille. (Alhola 2016, 14) Paremman kustannustiedon varjolla kyetään lopulta tekemään parempia päätöksiä yhtiön liiketoiminnan kannalta.

Hotelliliiketoiminnan saralla olevalla palveluyrityksellä on liiketoiminnassaan selviä eroavaisuuksia valmistavan teollisuuden liiketoimintaan verrattuna, kuten valmisteväestön puuttuminen ja palvelun maantieteellisesti kiinteä sijainti, joka puolestaan saattaa johtaa syklisempään menekkiin. (Dearden 1988, 552-553) Välillisen työn kustannusten ja muiden yleiskustannusten kohdistaminen palveluyrityksessä välittömien työtuntien perusteella vaatii arvioita ja oletuksia, jotka voivat olla joskus jopa täysin mielivaltaisia. (Deo 2009, 98) Palveluliiketoiminnan ja valmistavan liiketoiminnan poikkeavista luonteista johtuen samoja perinteisen kustannuslaskennan periaatteita ei voida soveltaa samalla tavalla molempiin. Baumin (2013, 27-28) mukaan toimintolaskenta on kehitetty alkujaan teollisuuden käyttöön, jonka takia sen lähestymistavat ovat olleet

peräisin tästä ympäristöstä. Cooper ja Kaplan (1991, 467) huomauttavat, että aktiiviteettipohjaista laskentaa kuitenkin kyetään soveltamaan suhteellisen yksioikoisesti myös palveluliiketoiminnan tarpeisiin, koska teollisuusyrityksen tukitoimintojen laskentaan sovellettavat periaatteet voidaan suoraan laajentaa palveluyritysten ydintoimintoihin.

Hinnoittelupäätökset ovat yhtiön toiminnan kannalta strategisia päätöksiä joilla on suuri vaikutus sen menestykseen tulevaisuudessa. Laskentatoimen tehtävä tässä yhtälössä on antaa oikea informaatio päätöksentekijöille, jotta hinnoittelu tehdään tilanteen vaatimalla oikealla tavalla. (Alhola ja Lauslahti 2002, 223-224) Tällöin olisikin kiinnostavaa selvittää hyödynnetäänkö toimintolaskentaa ja kustannuslaskentaa yleisemmällä tasolla hotelliliiketoiminnan päätöksenteossa.

Kandidaatintutkielmassa selvitetään hotelli- ja palveluliiketoiminnassa sen ominaispiirteiden takia kustannuslaskennalle asetettavia vaatimuksia ja tavoitteita. Aihe on mielenkiintoinen, koska toimintolaskenta soveltuu myös palveluyritysten kustannuslaskentaan (Cooper ja Kaplan 1991, 467) Myös tähänastisissa opinnoissa on toimintolaskennan käyttöä esitelty ainoastaan teollisuusyritysten esimerkkien kautta. Lisäksi palvelusektori on nykyisessä yhteiskunnassamme jatkuvasti kasvava ala, jonka sisällä hotelliliiketoiminta on kokemassa nopeaa kasvun periodia. Vuonna 2016 hotellien liikevaihto kasvoi liki kuusi prosenttia. (MaRa 2017a) Vuoden 2018 ensimmäiselle neljännekselle kasvua on ennustettu yli seitsemän prosenttia (MaRa 2018). Siksi on mielenkiintoista selvittää, onko toimintolaskenta, ja jos on niin millä tavoin mukana yritysten työkalujen joukossa heidän päätöksentekonsa tukena.

## 1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tämän tutkielman tutkimusongelma on muotoa:

*”Miten toimintolaskentaa voi hyödyntää hotelliliiketoiminnassa ja sen päätöksenteossa?”*

Apututkimusongelmat ovat muotoa:

*”Mitä erityispiirteitä on hotelliliiketoiminnan kustannuslaskennassa?”*

*”Tukeeko toimintolaskenta hinnoittelupäätöksiä hotelliliiketoiminnassa?”*

## 1.2 Tutkielman rajaukset

Tämän työn laajuus on rajattu siten, että se käsittelee hotelliliiketoimintaa. Kustannuslaskennan ja toimintolaskennan kirjallisuudessa useimmiten käsitellään aihetta tuotantoteollisten yritysten prosessien ja tarpeiden näkökulmasta. Palveluliiketoiminnassa on suuria fundamentaalisia eroavaisuuksia teollisuuteen. Esimerkiksi konepajalla on suuri tarve raaka-aineille, jotka kyetään yksinkertaisen käyttöperusteen pohjalta kohdistamaan suoraan valmistetuille tuotteille, josta puolestaan saadaan tietty myyntihinta. Palvelusektorilla taas yritysten tarjoamasta syntyy vähemmän välillisiä kustannuksia. (Dearden 1988, 551-553)

Palvelualan sisällä fokus asetetaan hotelliliiketoimintaan. Hotelliala on mielenkiintoinen kohde tutkimukselle useastakin syystä. Ensinnäkin sen palvelu ei ole tyystin aineetonta, kuten vaikkapa jonkinlainen koulutus- tai konsultointipalvelu, vaan se sisältää konkreettisia toimitiloja ja vaatii fyysisiä resursseja toimiakseen, eli kiinteän pääoman vaade on merkittävä. Toisekseen sen sisällä on merkittävästi vaihtelua sen suhteen, mitä lisäpalveluja yritykset tarjoavat. Viimeisenä tekijänä se on vieläpä riittävän kapea alue, jotta tämän laajuisessa tutkimuksessa kyetään saamaan jonkinlaisia merkityksellisiä tuloksia.

Toimintolaskennasta on kirjoitettu huomattavia määriä sen syntymästä asti, 1980-luvulta tähän päivään, ja tätä teoriaa on hyödynnetty työhön koko aikaskaalan laajuudelta. Soveltavista tutkimuksista on pyritty löytämään mahdollisimman tuoreita näkökulmia paremman istuvuuden saavuttamiseksi, jonka vuoksi niiden ajankohdat keskittyvät pääasiassa vuosituhannen ensimmäiselle vuosikymmenelle.

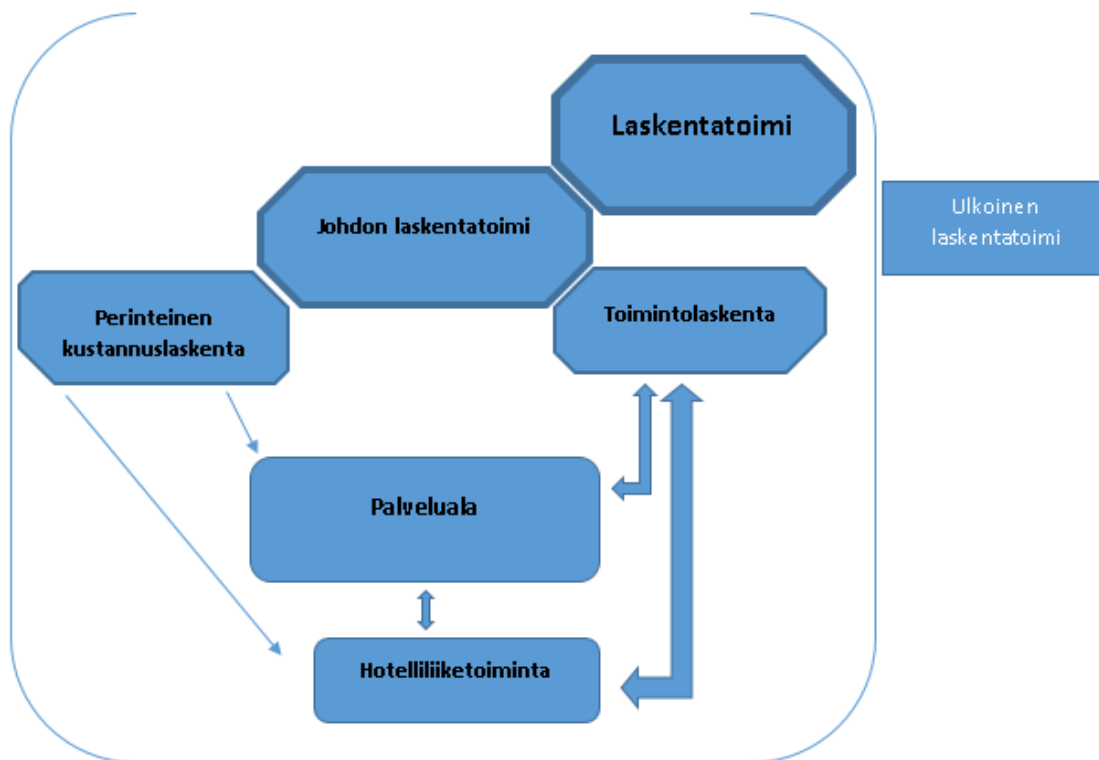


### 1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielma etenee seuraavaksi käsiteltävän järjestyksen mukaisesti. Ensimmäisissä kappaleissa käsitellään tutkielman aiheeseen liittyvää olemassa olevaa teoriaa. Tähän liittyen perehdytään myös työn aiheeksi valittuun toimialaan ja kustannuslaskentaan. Tämän vaiheen jälkeen käsitellään aiempien tutkimusten valossa kustannuslaskennan soveltamista palvelu- ja hotellisektorille. Kirjallisuuskatsauksen jälkeen tulee vuoroon empiirinen osuus. Tämä alkaa käytettyjen tutkimusmetodien esittelyllä, jonka jälkeen esitellään saadut tulokset ja niiden pohjalta tehtyjä johtopäätöksiä. Viimeisenä vaiheena on koko tutkielman johtopäätösten käsittely, minkä lisäksi esitetään tutkielman pohjalta löydettyjä mahdollisia lisätutkimusaiheita.

## 2. Teoreettinen viitekehys

Tämän tutkielman viitekehys (Kuva 1) kuuluu laskentatoimen alaisuuteen, jossa tarkastelun paino asetetaan johdon laskentatoimen dimensioihin. Toiselta nimeltään sisäinen laskentatoimi, se keskittyy tuottamaan laskennallista tietoa, jota yritysjohto voi hyödyntää päätöksenteossaan (Neilimo ja Uusi-Rauva 2001, 14).



Kuvio 1, teoreettinen viitekehys

Työssä käsitellään ensin perinteistä kustannuslaskentaa, jonka jälkeen tarkasteluun astuu vuorostaan toimintolaskenta. Tämä järjestys perustuu tapahtuneeseen historialliseen kehitykseen. Laajemmalla katsauksella kustannuslaskentaan luodaan pohja toimintolaskennan merkityksen ymmärtämiseksi. Jyrkkiön ja Riistaman (2003, 80) mukaan olennaista palveluyrityksen laskentatoimessa on asiakkaiden tyytyväisyys tarjottuun palveluun ja sen hintaan, jonka takia kannattavuuden analysointi on oleellista tehdä asiakasryhmiin ja suoritteisiin perustuen. Tästä voidaan tunnistaa oleellisiksi myöhemmin analysoitaviksi teemoiksi hinnoittelun ja eri asiakasryhmien kannattavuuden, koska ne ovat erittäin olennainen käyttötarkoitus kustannuslaskennan tuottamalle informaatiolle. Pääasiallinen paino tulee olemaan toimintolaskennan soveltamisessa

palvelualan ja hotelliliiketoiminnan tarpeisiin (Kuva 1). Seuraavissa kappaleissa käsitellään lähemmin teoreettisen viitekehyksen sisältämiä osa-alueita eli kustannus- ja toimintolaskentaa, sekä hotelliliiketoimintaa ja sen piirteitä.

## 2.1 Kustannuslaskenta

Kirjanpidon puolella on käytössä käsitteet meno ja kulu, jotka kuvaavat ulospäin suuntautuneita rahavirtoja. Johdon laskentatoimi kuitenkin käyttää näiden termien sijasta käsitettä kustannus, joka on määritelty tuotannon tekijöiden määränä kerrottuna niiden yksikköhinnalla. (Jyrkkiö ja Riistama 2003, 46) Jokin tuote tai palvelu aiheuttaa kustannuksia eli ulospäin suuntautuvia rahavirtoja, jotta se kyetään tuottamaan. Näitä kustannuksia sittemmin jaotellaan erilaisten käsitteiden avulla niiden keskenään eriyvien luonteiden takia. Alhola ja Lauslahti (2002, 54) esittävät kustannuksista perinteisesti käytettyjen käsiteparien olevan seuraavat:

- muuttuvat ja kiinteät kustannukset,
- välittömät ja välilliset kustannukset sekä
- erillis- ja yhteiskustannukset

Tarpeellisimpia kustannuslaskennan periaatteiden kannalta ovat kaksi ensimmäistä paria, jonka vuoksi niiden luonnetta avataan hieman. Määritelmällisesti kiinteät kustannukset ovat luonteeltaan muuttumattomia, vaikka tuotettu volyymi tai toiminnan aste vaihtelisikin. Muuttuvat kustannukset puolestaan ovat kustannuksia, joita syntyy sitä mukaa kun uusia tuotteita tai muita suoritteita tehdään, eli tuotannon asteen funktiona. (Jyrkkiö ja Riistama 2003, 46-49) Välittömät kustannukset ovat luonteeltaan sellaisia kustannuksia, jotka kyetään aiheuttamisperiaatteen avulla kohdistamaan suoraan jollekin tietylle tuotteelle tai suoritteelle. Välilliset kustannukset taas ovat luonteeltaan yleiskustannuksia, eivätkä siten ominaisia yhdelle tietylle laskentakohteelle. Välillisille kustannuksille joudutaan löytämään sopiva allokointisysteemi, jotta ne kyetään kohdistamaan oikeissa määrin kaikille tuotteille tai suoritteille. Välillisistä kustannuksista voidaan käyttää myös termiä yleiskustannus, joita käytetään tässä tutkielmassakin synonyymeinä. (Alhola ja Lauslahti 2002, 64) Tämän tutkielman aiheen kannalta välillisten kustannusten oikeudenmukainen allokointi onkin yksi keskeisiä aiheita, koska juuri se on yksi toimintolaskennan saavutuksista. Toimintolaskenta tuottaa realistisempaa

informaatiota, koska se ei ole tuotteiden itsessään olevan se asia, joka kustannuksia aiheuttaa. (Turney 1994, 55) Tästä aiheesta enemmän varsinaisesti toimintolaskentaa käsittelevässä luvussa 2.1.1.

Pellinen (2006, 181-182) nimeää seuraavat kustannus- ja kannattavuuslaskennan teorit, joihin hän katsoo kustannuslaskentajärjestelmien perustuvan, tunnisti yritys sitä tai ei:

- Minimistandardi- ja katetuottolaskenta
- Kokonaiskustannuslaskenta
  - o Prosessikustannuslaskenta
  - o Toimintokustannuslaskenta
- Erilliskustannus- ja katetuottolaskenta

Näistä kolmesta pääasiallisesta teoriasta toinen, eli kokonaiskustannuslaskenta sisältää allaan prosessilaskennan ja toimintolaskennan, jotka voidaan mieltää variaatioiksi toisistaan. Prosessilaskentaa onkin tässä yhteydessä kuvailtu Saksassa popularisoiduksi variaatioksi toimintolaskennasta sen sisältämien yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien ansiosta. (Pellinen 2006, 194-195) Kaksi muuta yleisteoriaa eli minimistandardikustannuslaskenta sekä erilliskustannuslaskenta voidaan nähdä molemmat enemmän perinteisen kustannuslaskennan edustajiksi (Turney 1994, 56). Tämä määrittely pätee kuvailtuun minimistandardikustannuslaskennan toimintaperiaatteeseen, jossa yleiskustannuksia kohdistetaan juuri eri laskentakohteille. Myös erilliskustannuslaskenta, jossa kustannuseriä kohdistetaan jakamattomina laskentakohteille ja kapasiteetin hankinnan sekä ylläpidon kustannukset pidetään näistä erillään. (Pellinen 2006, 183-185) Koska perinteiset kustannuslaskentametodit poikkeavat luonteeltaan toimintolaskennan suuntauksista, tulee niitä molempia käsitellä rinnakkaisesti niiden suhteen ymmärtämiseksi. Tässä tutkielmassa toimintolaskentaa käsitellään luvussa 2.1.2 ja perinteistä kustannuslaskentaa luvussa 2.1.1 ja sen heikkouksia toimintolaskentaan verrattuna tarkemmin luvussa 2.1.3.

Vaikka kustannuslaskennan teoriat ja sitä kautta järjestelmät kyetään jakamaan tällaisiin yksinkertaisiin normatiivisiin kategorioihin, ei se suinkaan tarkoita käytännön kustannuslaskentajärjestelmien tiukasti seuraavan mitään yhtä teoriaa. (Pellinen 2006, 181) Yksi johdon laskentatoimen ja sitä kautta kustannuslaskennan perimmäisiksi tarkoituksiksi katsotaan sen tehtävä tuottaa informaatiota yritysjohton päätöksentekoa varten (Ikäheimo, Malmi ja Walden 2012, 140). Tästä kyetäänkin päättämään, että kustannuslaskentajärjestelmän asema on olla renki eikä isäntä. Laskentajärjestelmän tarkoituksena tulee olla mahdollisimman hyödyllisen ja tarkan tiedon tuottaminen, eikä jonkin tietyn laskentametodin tarkoissa raameissa pysyminen.

Yhden näkemyksen mukaan kustannuslaskennalla on kolme pääasiallista roolia organisaatiossa. Ensimmäisenä näistä rooleista on varaston arvostus, siinä määrin kuin varasto on olemassa. Varaston arvostuksen rooli on erottamaton osa ulkoista laskentatoimea, joten lainsäädännöllisesti onkin määritelty, miten kustannuksia voidaan sisällyttää varaston sisältämiin valmisteisiin. Toisena tehtävänä on kustannuspaikkalaskenta, jossa kustannuksia kirjataan eri tavalla ja eri kokoisiksi määritellyille vastuualueille eli kustannuspaikoille. Kolmas ja viimeinen tehtävä on laskentakohteiden kustannusten selvittäminen. Laskentakohteina voidaan tässä yhteydessä pitää niin tuotteita, palveluita kuin asiakkaitakin. (Ikäheimo et al. 2012, 144-145) Kaplanin (1988, 61) näkemys kustannuslaskennan rooleista on hyvin samankaltainen, jossa suurimpana eroavaisuutena on kustannuspaikkalaskennan korvaaminen operatiivisella kontrollilla. Operatiivisen kontrollin käsitteellä painotetaan tuotetun tiedon hyödyntämistä päätöksenteossa. Tämän voidaan katsoa painottavan tiedon hyödyntämistä, koska pelkkä tieto itsessään ei tuota mitään arvoa, jos sitä ei hyödynnetä.

Edellisessä kappaleessa käsitellyjä rooleja, niiden vaatimuksia sekä funktioita pohdittaessa voidaan päätyä ymmärrykseen siitä, että yksi laskentajärjestelmä ei välttämättä riitä kattamaan näiden kaikkien tehtävien vaatimuksia. Järjestelmä, joka tuottaa tarkkaa tietoa varaston arvostukseen liittyen ei välttämättä anna yritysjohtolle sen tarvitsemää oikea-aikaista ja tarkkaa tietoa esimerkiksi jonkin tuotteen kustannuksista. (Kaplan 1988, 61)

### 2.1.1 Perinteinen kustannuslaskenta

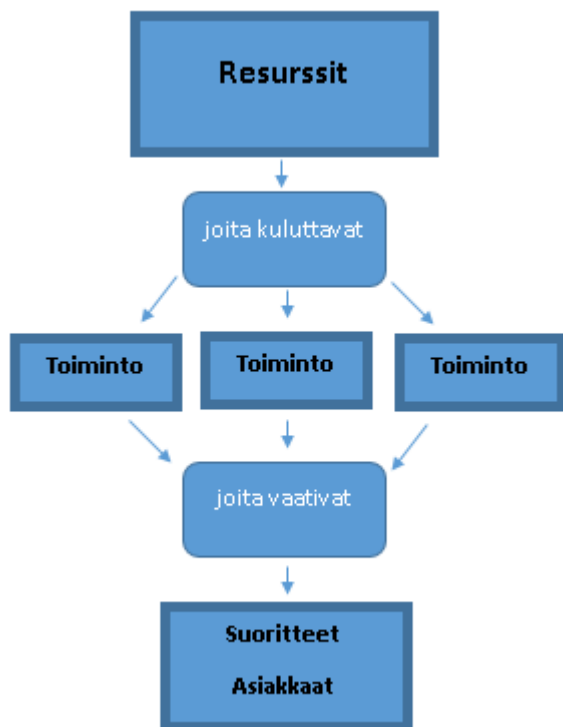
Perinteisen kustannuslaskennan käsitteellä ei sinällään tarkoiteta tiettyjen kustannuslaskentamenetelmien ikää, vaan sillä viitataan niiden toimintaperiaatteeseen. Yhden määrittelyn mukaan nähdään perinteinen kustannuslaskenta sellaisena järjestelmänä, jossa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan niitä kuluttaneille laskentakohteille. Välilliset eli epäsuorat kustannukset puolestaan kohdennetaan tuotteille esimerkiksi jakamalla tai vyöryttämällä, hyödyntäen tuotantomäärään perustuvaa työtuntien kaltaista jakajaa. (Alhola 2016, 57) Turneyn (1994, 26) mukaan perinteistä kustannuslaskentaa edustavan järjestelmä on mikä tahansa laskentamenetelmä, jossa välillisten kustannusten kohdistaminen laskentakohteille tapahtuu välittömien työtuntien tai niihin kuluneen materiaolimäärän perusteella. Cooper ja Kaplan (1991, 268) antavat lähes identtisen määritelmän, ainoastaan laajentaen tämän volyymiin pohjautuvat jakoperusteen määritelmää jo mainittujen tekijöiden lisäksi esimerkiksi materiaalihankintoihin tai prosessoinnin keston.

Kaikkien listattujen kustannus- ja kannattavuuslaskennan teorioiden tarkempi yksityiskohtainen käsittely ei ole tämän työn kannalta tarpeellista, koska pääpaino on toimintolaskennan teorian ja sen soveltamisen käsittelyssä. Tärkein osa-alue perinteisistä kustannuslaskentamenetelmistä on niiden kritiikki, jota käsitellään kattavasti kappaleessa 2.3.1

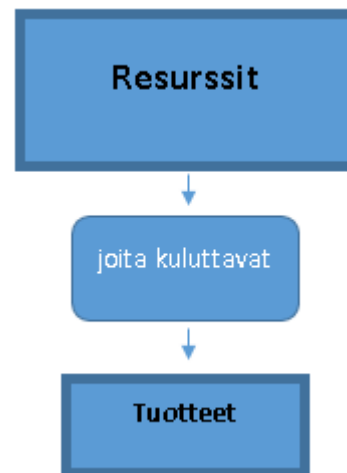
### 2.1.2 Toimintolaskenta

Toimintokustannuslaskennassa yrityksen resurssit kohdistetaan toimintojen kautta valituille laskennan kohteille, olivat ne sitten asiakkaita, tuoteryhmiä, palveluita tai projekteja. Tämä kohdistaminen tapahtuu resurssi- tai toimintoajureiden hyödyntämisellä. Välittömät kustannukset, kuten perinteisissä malleissakin, kohdistetaan useimmiten suoraan laskentakohteille. (Alhola 2016, 57) Toimintopohjainen laskenta nimensä mukaisesti käyttää toiminta-ajatuksenaan yrityksen eri aktiviteettien eli toimintojen analyysiä. Toiminto kuvaa asiaa mitä yritys tekee eli miten aikaa käytetään ja mitkä ovat prosessin tuotokset. Toiminnon perimmäinen funktio on muovata resurssit tuotoksiksi,

oli tuotos sitten minkä muotoinen tahansa. Toimintopohjainen laskenta pyrkii ajattelus-  
saan tunnistamaan organisaation toiminnot ja sitten määrittämään niiden kustannukset



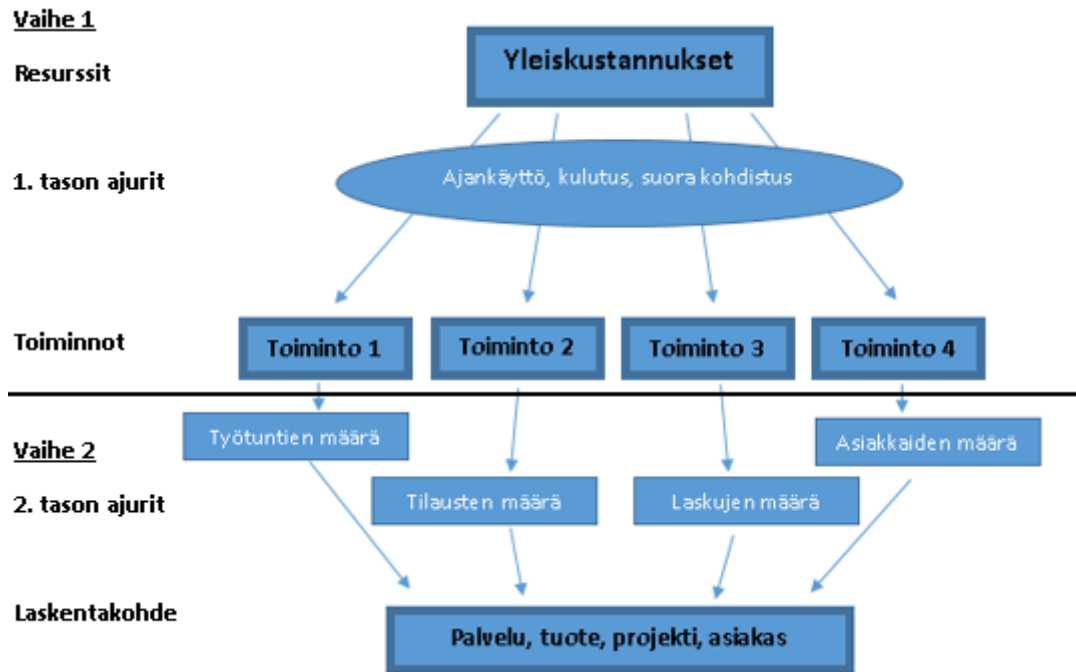
Kuvio 2. Toimintolaskennan periaate (perustuen Alhola 2016, 64)



Kuvio 3. Perinteisen laskennan periaate (Alhola 2016, 64)

ja laadun. (Brimson 1991, 11) Horngren, Bhimani, Datar ja Foster (2005, 345) määrit-  
televät toiminnon miksi tahansa yrityksen suorittamaksi tehtäväksi, tapahtumaksi tai  
työn yksiköksi, joka tarkoituksenmukaisesti osallistuu yrityksen toimintaprosessiin, oli  
kyseessä sitten suoraa tai välillistä työtä. Toimintolaskennan voidaan siis sanoa olevan  
kustannuslaskentajärjestelmä, jossa kustannusten katsotaan viime kädessä syntyvän  
yrityksen eri toiminnoista, eivätkä itse tuotteista tai palveluista (Lanen, Anderson ja  
Maher 2012, 310).

Alholan (2016, 64) hyödyntämä toimintojen ja niiden suhteiden tunnistukseen käytet-  
tävä ajattelumalli noudattaa kaavaa, jossa aloitetaan resurssien tunnistamisella, tutki-  
taan mihin toimintoihin tiettyä resurssia käytetään, jonka jälkeen selvitetään mitkä tuot-  
teet tai asiakkaat vaativat tätä tiettyä toimintoa. Tämä prosessi on havainnollistettuna



Kuvio 4, perustuen Alhola (2016, 63) ja Lumijärvi et al. (1995, 53)

kuvassa 2 (kuva 2) ja verrattuna perinteisen laskennan prosessiin, joka on kuvassa 3 (kuva 3). Tässä ei ole kyseessä vielä itse laskennan, suunnittelun tai implementoinnin prosessi, vaan ainoastaan havainnollistus siitä miten toiminto- ja perinteinen kustannuslaskenta suhtautuvat ajattelussaan kustannusten syntymiseen.

Kustannusajurit ja niiden hyödyntäminen ovat toimintoajattelun keskeisiä käsitteitä. Kustannusajurit voidaan määritellä kahdella tavalla riippuen niiden käyttötarkoituksesta. Kustannusajuri on tekijä, jolle toimintolaskennassa kohdistetaan kustannuksia, mutta konkreettisten olemassa olevien kustannusajurien tapauksessa se myös kertoo, miksi jokin toiminto vaatii kyseisiä resursseja. (Lumijärvi, Kiiskinen ja Särkilahti 1995, 52) Toimintokustannuslaskennan käytännön laskenta on kaksivaiheinen prosessi (Alhola 2016, 62). Lanen et al. (2012, 322) vahvistavat tämän kaksivaiheisen mallin, mutta selkeyttävät prosessin toimintaa neljällä sisäisellä askeleella, jotka jäsentävät suunnittelun ja laskennan vaiheet. Ensimmäisessä vaiheessa koko yleiskustannusten potti jaetaan tunnistettuihin toimintoihin niiden eri kustannuspaikoissa kuluttamien resurssimäärien perusteella. Toiseen vaiheeseen mentäessä nämä kustannusalkaajat jaetaan jonkin perusteen avulla toimintokustannusajureiksi. Tässä voidaan toimia työtuntien, tilausten, laskujen tai esimerkiksi asiakkaiden määrän perusteella. Saatujen kustannusajurien avulla yleiskustannukset kyetään nyt kohdistamaan suoritteille, kun on



tiedossa kunkin suorituksen vaatima aktiviteettimäärä. (Alhola 2016, 64) Laskentaprosessi on visualisoitu kuvassa 4, josta voidaan nähdä vaiheistettu eteneminen laskentajärjestelmässä

Kustannusajurien tunnistaminen ja valinta ovat oleellisia tekijöitä toimintolaskentajärjestelmän menestystä ajatellen, koska ne muodostavat koko järjestelmän ytimen. Kuten aikaisemmin mainittiin, voivat ajurit olla kahden tyyppisiä eli joko todellisia toimintoajureita tai laskenta-ajureita. Laskenta-ajurit (2. tason ajurit) mittaavat kuinka usein tiettyä toimintoa tehdään ja näin ollen kuinka paljon kustannuksia laskentakohteelle kohdistetaan. Toimintoajurit puolestaan kertovat mistä asioista jonkin toiminnon kustannukset koostuvat. Tilausten käsittely on toiminto, jonka käyttöä ajaa laskenta-ajuri, kuten esimerkiksi tilausten määrä. Toimintoajuri kertoo miten ja kenen toimesta tilausten käsittely käytännössä toteutetaan, mikä lopulta määrittää itse toiminnon kustannuksen. Tätä kautta voidaan ymmärtää mihin asioihin organisaation prosessissa tulisi kohdistaa toimenpiteitä, jos tietyn toiminnon kustannuksia halutaan alentaa. (Lumijärvi et al. 1995, 54-55)

Seuraavaksi tarkastellaan toimintolaskennan yleisyyttä eri toimialoilla, alueilla ja ajanjaksoina sekä sen käyttäjien raportoimia kokemuksia ja käyttökohteita. Ensimmäisenä käsitellään Cohenin, Venieriksen ja Kaimenakin (2005) tutkimusta, koska siinä esitellään hyvin monissa muissa tutkimuksissa myös käytetty tapa luokitella yritykset joko toimintolaskennan käyttäjiksi, tukijoiksi, kieltäjiksi tai tietämättömiksi sen perusteella käyttävätkö ne, harkitsevatko käyttöä, eivät harkitse käyttöä vai ovatko tietämättömiä siitä. Tämän jälkeen käsitellään toiseksi tärkein, eli hotellien toimintolaskennan yleisyyttä koskeva tutkimus (Pavlatos ja Paggios, 2009). Sen jälkeen muut aihepiiriin valitut tutkimukset.

Cohenin et al. (2005, 987) tutkiessa toimintolaskennan yleisyyttä ja siihen suhtautumista Kreikassa, päädyttiin tuloksiin, joiden mukaan 35,7 % teollisuusyrityksistä, vähittäiskaupan yrityksistä 30,8 % ja 65 % palvelusektorin yrityksistä käyttivät toimintolaskentaa, eli 40,9 % kaikista kreikkalaisista yrityksistä käyttivät toimintolaskentaa omana kustannuslaskentajärjestelmänään. Toimintolaskentaa käyttämättömistä yrityksistä

puolestaan 53,8 % prosenttia olivat sen kieltäjiä, sen tukijoita 23,1 % ja siitä tietämättömiä 23,1 %. Tutkimuksessa ei kyetty löytämään toimintolaskentaa hyödyntäville tai hyödyntämättömille yrityksille mitään yhteisiä määritteleviä ominaisuuksia kuten koko, kilpailutilanne, kannattavuus tai kustannusrakenne. (Cohen et al. 2005, 991, 997)

Kreikkalaisista hotellialan yrityksistä 23,5 % käyttivät nimenomaan toimintolaskentaa omana kustannuslaskentajärjestelmänään. Suurin osa toimintolaskentaa käyttämättömistä yrityksistä ei myöskään harkitse sen käyttöönottoa tulevaisuudessa, syynään tyytyväisyys nykyiseen kustannuslaskentaan. Ainoastaan 13,9 % sitä käyttämättömistä yrityksistä ovat sen tukijoita ja loput 86,1 % sen kieltäjiä. (Pavlatos ja Paggios 2009, 518, 522) Tämä luku vahvisti Cohenin et al. (2005) tekemän havainnon, jonka mukaan toimintolaskentajärjestelmien käyttöönotto ei ole Kreikassa pelkkä väliaikainen ilmiö, vaan nouseva trendi, koska yritykset kokevat sen olevan konkreettinen ratkaisu kohdattuihin ongelmiin. Löydösten mukaan toimintolaskentaa käyttävät hotellit tunnistivat ainakin seitsemän käyttökohdetta, joilla on konkreettinen hyöty johdon päätöksenteon tukemiseen. Näihin kategorioihin luettiin asioita, joita melkein kaikki toimintolaskentaa hyödyntäneet yritykset sitä käyttivät, kuten asiakasryhmien kannattavuusanalyysi, budjetointi, kustannusten alentaminen ja tehokkuuden tarkkailu. (Pavlatos ja Paggios 2009, 522-523)

Etelä-Afrikassa pienten teollisuusyritysten kohdalla toimintolaskennan käyttöönottoprosentiksi havaittiin 38,1 %. Toisin kuin Cohenin et al. (2005) tutkimuksessa, jossa ei löydetty yhteisiä tekijöitä toimintolaskennan hyödyntäjille tai sitä hyödyntämättömille, tässä tapauksessa toimintolaskennan käyttöönottajien havaittiin olevan keskimäärin suurempia yrityksiä. Käyttöönottajilla oli keskimäärin yli 20 työntekijää enemmän kuin sitä käyttämättömillä yrityksillä. Yhtenä suurena esteenä toimintolaskennan käyttöönotolle vastaajat pitivät sen vaatimia resursseja ja osaamista. (Rundora, Ziemerink ja Oberholzer 2013, 492, 495) Nämä löydökset tukevat tunnettuja toimintolaskennan implementoinnin esteitä.

Irlantilaiseen palvelusektoriin (pl. rahoituslaitokset) kohdistetussa tutkimuksessa havaittiin toimintolaskentaa käyttävien yritysten osuudeksi 27,9 %. Noin puolet haastatelluista yrityksistä eivät olleet harkinneet toimintolaskentaa tähän mennessä, eli ne kuuluivat käytetyn luokittelun mukaan toimintoajattelusta tietämättömien kategoriaan. Kaikista vastaajista 9 % ilmoittivat harkitsevansa toimintolaskennan käyttöönottoa, kun taas 10,7 % vastaajista lukeutuivat toimintolaskennan kieltäjiin. (Pierce ja Brown 2004, 39)

Isossa-Britanniassa toimintolaskennan yleisyyden osuudeksi havaittiin 17,5 % ja sitä harkitsevien osuudeksi 20,3 %. Nämä molemmat luvut olivat laskeneet hieman aiempien vuosien kartoituksista. Eniten yritykset raportoivat hyödyntävänsä toimintolaskentaa kustannusten alentamiseen, tuotteiden/palveluiden hinnoitteluun ja kustannusten ennustamiseen. (Innes, Mitchell ja Sinclair 2000, 351, 355) Tähän Innes et al. (2003) tutkimukseen pohjautuen samanlainen kartoitus tehtiin Uudessa-Seelannissa. Tutkimus kohdistettiin taloushallinnon ammattilaisiin, jotka olivat työsuhteessa yli 100 työntekijän organisaatioissa. Organisaatiot olivat pääasiassa yksityisen sektorin toimijoita, mutta sisälsivät myös paikallishallinnon organisaatioita ja voittoa tavoittelemattomia järjestöjä. Toimintolaskennan käyttöönotto oli 20,3 %. Käyttöönottoa harkitsevien osuus oli 11,1 % ja kieltäjien osuus 10,8 %. Eri sektorien välillä käyttöönotossa oli huomattavia eroja. Näistä korkein osuus oli teollisuudella heidän tuloksellaan 25,5%. Palvelu- ja rahoitussektorin tulokset olivat vastaavasti 18,8 % ja 8,0 %. Käyttäjät raportoivat toimintolaskentaa käytettävän hyvin samalla tavalla kuin edeltäneessä tutkimuksessa. Mainittava ero muodostui siitä, että Uudessa-Seelannissa yritykset olivat

huomattavasti omistautuneempia toimintolaskentajärjestelmilleen, koska kaksi kolmannesta yrityksistä hyödynsi toimintolaskentaa kaikilla mahdollisilla organisaationsa osa-alueilla. (Cotton, Jackman ja Brown 2003, 68-71)

Oheisessa taulukossa (taulukko 1) on listattuna käsiteltyjen viiden aikaisemman eri tutkimuksen tekemät havainnot toimintolaskennan yleisyydestä tietyllä alueella ja sektorilla. Tutkimukset ajoittuvat noin neljän tai viiden vuoden väliin toisistaan. Poikkeuksena Cohen et al. (2005), joka on esittelemänsä toimintoajatteluun suhtautumisen neliaasteisen luokittelun luomisen takia erityisen relevantti. Kronologisesta järjestyksestä

*Taulukko 1. Toimintolaskennan levinneisyys ja käyttö*

| <b>Tutkimus</b>                   | <b>Toimintolaskennan levinneisyys ja löydökset</b>                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Innes et al. 2000                 | -yleiset käyttökohteet: hinnoittelu, kustannusten alentaminen ja ennustus<br>-12,1 % muista kuin teollisuusyrityksistä hyödynsi toimintolaskentaa                                                                            |
| Pierce ja Brown (2004)            | -palvelusektorilla Irlannissa (pl. rahoituslaitokset) 27,9 %<br>-52,4 % eivät vielä edes olleet harkinneet                                                                                                                   |
| Cohen et al. (2005)               | -40,9 % kreikkalaisista yrityksistä käytti, jopa 65 % palvelusektorilla<br>-ei löydetty yhteisiä ominaisuuksia käyttäjille / käyttämättömille                                                                                |
| <b>Pavlatos ja Paggios (2009)</b> | -kreikkalaisista hotelleista 23,5 % käytti<br>-yleisimmät hyödyt: kannattavuusanalyysi, budjetointi ja kustannustieto<br>-mitataan pääasiassa päivittäisiä rutiinitoimintoja                                                 |
| Rundora et al. (2013)             | -38,1 % Etelä-Afrikassa toimivilla pienyrityksillä<br>-käyttäminen yleisempää isommilla yrityksillä resurssien / osaamisen takia<br>-suurimmat edut: kustannuskontrolli, informaatio päätösten tukena ja tuotekustannustieto |

huolimatta, näiden tutkimuksien perusteella ei voida vetää trendiviivoja toimintolaskennan yleisyyden suhteen, koska nämä perustuvat eri maiden ja sektorien tutkimukseen. Tämän tutkielman kannalta Pavlatoksen ja Paggioksen (2009) tekemä tutkimus toimintolaskennasta Kreikan hotellisektorilla on näistä tärkein, koska näiden hotellien tunnistamat käyttötarkoitukset ja toimintolaskennasta saatavat hyödyt ovat hyvin samankaltaisia esimerkiksi Rundoran et al. (2013) tekemän tutkimuksen raportoitujen löydösten kanssa.

### 2.1.3 Miksi käyttää toimintolaskentaa?

Tässä kappaleessa tarkastellaan syitä valita toimintolaskenta perinteisten menetelmien sijasta. Tähän tarkasteluun ja perusteluun käytetään niin perinteisten menetelmien sisältämiä systemaattisia heikkouksia, kuin toimintolaskennasta saatavia hyötyjäkin. Perinteinen kustannuslaskenta kykenee mittaamaan tarkasti tuotteiden vaatimia resurssimääriä suhteessa tuotettuihin yksiköihin. Näihin resursseihin kuuluvat tekijät kuten välitön työ, raaka-aineet, konetunnit ja energia. Kuitenkin monet organisaation resurssit ovat olemassa työtehtäviä varten, jotka eivät liity suoraan tuotantovolyymiin. Tästä johtuen perinteiset laskentamenetelmät eivät kykene oikeudenmukaisesti kohdistamaan tukitoimintojen välillisiä kustannuksia yksittäisten tuotteiden tuotantoon ja myyntiin. (Cooper ja Kaplan 1991, 267-268)

Ensimmäinen käsiteltävä ongelma perinteisten kustannuslaskentajärjestelmien kohdalla on niiden tuottama mahdollisesti vääristynyt kustannusinformaatio. Olosuhteissa jossa kustannuslaskenta järjestelmä antaa ainakin yhdelle yrityksen tuottamalle suoritteelle väärän kustannusinformaation syntyy tilanne, joka tunnetaan nimellä tuotekustannusten ristosubventointi. Tällöin yhdelle tuotteelle väärin kohdistetut kustannukset johtavat väärin kohdistamiseen myös muille tuotteille organisaatiossa. Yhden tuotteen liian alhaisiksi kohdistetut yleiskustannukset johtavat siihen, että ylimääräinen osuus siirtyy muille tuotteille, aiheuttaen niille korkeammat laskennalliset kustannukset. Jos yritysjohto käyttää kustannusinformaatiotaan omissa hinnoittelupäätöksissään, voi se johtaa huomattaviin seuraamuksiin yrityksen kilpailukyvyssä ja tuotantovolyymissä. (Horngren et al. 2005, 341-342)

Termiä ”kuolemanspiraali” käytetään perinteisten laskentamenetelmien kritiikissä kuvaamaan tilannetta, jossa kustannuslaskentajärjestelmän tuottama virheellinen tieto ajaa johtoa tekemään päätöksiä, jotka päätyvät pahentamaan tilannetta sen parantamisen sijasta. Tällöin syntyy itseään ruokkiva negatiivinen kierre, jossa yksi huono päätös johtaa toiseen. Ainoa ratkaisu tällaiseen tilanteeseen on ymmärtää kustannusten väärin kohdistamisen olemassaolo. Tällaiseen tilanteeseen ei välttämättä jouduta, jos yrityksellä on vain pieni tuoteportfolio. Mitä monimutkaisempi ja laajempi yrityksen

tarjoama on, sen todennäköisemmin sieltä löytyy tuotteita, joiden kustannusinformaatio on johdon tietämättä virheellistä. (Lanen et al. 2012, 313-314) Vastaavan tilanteen voi aiheuttaa myös murroksessa oleva toimiala, kuten teleoperaattorit ja kiinteät puhelinlinjat. Tällöin laskevat volyyymi johtaa kasvaviin yksikkökustannuksiin. Jos hintaa korotetaan kattamaan tappioita, niin kierre syvenee entisestään. (Horngren, Datar ja Rajan 2012, 319) Jos tuotteen yleiskustannukset on allokoitu väärin, vaikkapa liian korkeiksi, voi se johtaa tuotteen liian korkeaan hintaan. Tämä puolestaan tarkoittaa huonompaa kilpailukykyä ja alhaisempaa volyyymiä, joka johtaa korkeampiin yksikkökustannuksiin. Jos tässä tilanteessa johto päättää korottaa tuotteen hintaa entisestään, syntyy jatkuva ketju volyymin alennuksia ja yksikkökustannusten kasvua. (Horngren et al. 2005, 314) Tilanteen pahentumiselta voitaisiin välttyä oikean kustannusinformaation avulla. Johdolla harvemmin kuitenkaan on saatavilla saman aikaisesti vaihtoehtoisia tietoa, joka voisi hälyttää heidät tilanteen todellisuuteen. Vasta voittojen ja kilpailukyvyn alkaessa kärsiä, herää johto huomaamaan kustannusinformaation olevan puutteellista. (Cooper ja Kaplan 1990, 38) Toimintolaskennan synnyssä oli mukana juuri tällaisia yrityksiä, jotka olivat havainneet häviävänsä suuren volyymin tarjouskilpailuja pienemille kilpailijoilleen. Nämä kilpailijat kykenivät tarjoamaan samat tuotteet hintaan mikä vastasi tai jopa alitti yrityksen omat kustannukset ja silti pysymään reilusta voitollisina ilman, että heillä olisi ollut mitään tunnettua teknologista etua. (Bruns ja Kaplan 1987, 210-211)

Millaisissa olosuhteissa perinteinen kustannuslaskenta sitten epäonnistuu? Perinteiset laskentamenetelmät kehittyivät aikana jolloin välittömän työn ja raaka-aineiden kustannukset muodostivat suurimman osan yhtiön kokonaiskustannuksista. Yritykset myös valmisivat pienempää määrää eriäviä tuotteita ja niiden kompleksisuus oli huomattavasti alhaisempaa. Puolestaan välillisten kustannusten määrä on kasvanut valtavasti, kun tukitoiminnot ovat muuttuneet aikaisempaa tärkeämmiksi, ja automaatio on johtanut välittömän työn määrän laskuun. Näin ollen voidaan huomata, etteivät välitön työ tai materiaalit ole enää paras mahdollinen tapa yleiskustannusten allokointiin. (Cooper ja Kaplan 1990, 38-40) Toimintolaskennan innovaationa onkin ajatus yleiskustannusten paremmasta ymmärtämisestä. Tässä ajattelussa irrottaudutaan kustannusten jakamisesta kiinteisiin- ja muuttuviin kustannuksiin sekä huomataan ison osan kustannuksista olevan pohjimmiltaan muuttuvia. (Alhola 2016, 59)

Toimintolaskenta antaa perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna parempaa informaatiota johdolle muun muassa hinnoittelun, tuotesuunnittelun ja asiakassuhteiden johtamisen kanssa, sekä luo kattavamman kuvan koko organisaation toimien roolista ja taloudellisuudesta. (Cooper ja Kaplan 1991, 267, 394) Toimintolaskenta luo perustan organisaation jatkuvalla parantamiselle eliminoimalla vääristymät kustannustiedossa ja sitä kautta tuotekustannusten ristisubventoinnin. Toimintoajattelun tuoma näkemys organisaatiosta auttaa myös ymmärtämään mahdollisuuksia kustannusten alentamiseen yhtiön lisäarvoa tuottavien ja tuottamattomien toimintoajurien tunnistamisessa. Näillä keinoin pystytään linkittämään yrityksen operatiivinen päätöksenteko yrityksen strategiseen suunnitteluun. (Brimson 1991, 23) Turneyn (1994, 62-63) mukaan juuri ei-taloudellisen informaation tuottaminen on ehkäpä toimintolaskennan tärkeimpiä piirteitä. Hän kertoo, miten kokonaisvaltaisen toimintoajattelun kautta ymmärretään, että esimerkiksi laaduntarkastus itsessään ei tuota lisäarvoa, vaan arvo asiakkaille sijaitsee toimivissa tuotteissa. Tällöin säästöjen ja parannusten aikaansaamiseksi tulisi tehdä työtä laaduntarkastuksen tarpeen eliminoinniksi. Yhdeksi toimintolaskennan vahvuuksiksi voidaan vielä laskea Cooperin ja Kaplanin (1998, 39) tuoma ajatus siitä, että hyötyäkseen toimintolaskennasta sen ei tarvitse edes olla koko organisaation käyttämä laskentajärjestelmä, vaan sillä on arvoa myös aika ajoin käytettynä strategisen suunnittelun työkaluna. Myös Pellinen (2006, 189) huomauttaa samaan henkeen, että toimintolaskentajärjestelmästä voidaan saada irti hyötyä, vaikka sen implementointi ei ikinä etenisi pidemmälle kuin toimintoanalyysin tekeminen.

Luonnollisesti toimintolaskennallakin on olemassa omat heikkoutensa. Krumwieden (1997, 2) tekemän kyselyn mukaan toimintolaskentaa hyödyntävillä organisaatioilla keskimääräiset liikevaihdot olivat huomattavasti suurempia kuin sitä käyttämättömillä organisaatioilla, noin 1-5 kertaisia. Etenkin pienemmät organisaatiot pitivät puutteellisia taloudellisia- ja henkilöstöresursseja suurimpana kompastuskivenä toimintolaskennan käyttöönotolle, vaikka toimintolaskentaa pystytäänkin hyödyntämään ilman valtavien, kattavien ja kalliiden kehitysprojektien käynnistämistään. (Hicks 1997, 2-3) Cohenin et al. (2005, 984) mukaan yleisimmät syyt olla ottamatta toimintolaskentaa käyttöön ovat: pelko käyttöönoton kustannuksista, tyytyväisyys olemassa olevaan,

puutteelliset resurssit implementaatioon, koettu toimintolaskennan kyvyttömyys tuottaa parempaa informaatiota, puuttuva johdon tuki ja viimeiseksi emoyhtiön vaatimus käyttää tiettyä laskentajärjestelmää. Pellisen (2006, 192) mukaan toimintolaskennan implementoinnissa työlästä on tietojen keräys, niiden uudelleen ryhmittely ja laskenta, jonka takia toimintolaskenta saattaa vaatia integraation toiminnanohjausjärjestelmiin. Jos tällaista mahdollisuutta ei ole ja tarvittava toimintolaskentajärjestelmä olisi suhteellisen monimutkainen, niin voidaan hyvin ymmärtää miksi potentiaalinen käyttäjä kokisi tämän esteenä toimintolaskennan käyttöönotolle.

Toimintolaskennan käyttöönottajat eivät ole kokeneet vakavia vaikeuksia tässä kohtaa prosessia, mutta käyttöönoton jälkeisiksi haasteiksi on ilmennyt tekijöitä, kuten tietojärjestelmien valinta, tiedon kerääminen, saatujen resurssien riittävyys ja henkilöstön vastustus toimintolaskennan implementaatiota kohtaan. (Cohen et al. 2005, 991) Toimintolaskentajärjestelmän luomisen teknisestä puolesta on saatavilla kattavasti informaatiota, mutta järjestelmän implementoinnista henkilöstön keskuuteen ja inhimillisten ongelmien ratkaisusta ei niinkään. Tekninen suunnittelu on vain osa toimintolaskentajärjestelmää, joka on kiinteä osa organisaation rakenteellista ja käytöksellistä kontekstia. Sen takia toimintolaskennan implementoinnin strategian tulisi asettaa riittävä huomio näille inhimillisille tekijöille, mutta tällaisista toimintolaskennan implementoinnin strategioista ei ole riittävästi empiiristä tietoa. Tämä on merkittävä puute, mikäli toimintolaskentajärjestelmällä halutaan saavuttaa pitkäaikaista menestystä. (Shields 1995, 148-149)

## 2.2 Palveluliiketoiminta

Palvelusektori on kasvava ja merkittävin työllistäjä modernissa kehittyneessä taloudessa. Yleisenä nyrkkisääntönä pitää paikkansa, että mitä kehittyneempi on maan talous, sitä korkeampi on palveluiden osuus niin bruttokansantuotteesta kuin osuudesta työllistäjänä. Jopa yhdeksän kymmenestä uudesta työpaikasta kehittyneissä talouksissa syntyy palvelusektorille. (Pajarinen, Rouvinen ja Ylä-Anttila 2012, 16) Vuonna 2017 palvelualojen kasvu oli Suomessa 6,0% prosenttia edellisvuoteen verrattuna (Ti-



lastokeskus 2018a) Suomen tapauksessa palvelut muodostava hieman yli kaksi kolmannesta maan kokonaistuotannosta. Vuonna 2017 Suomen bruttokansantuotteen kokonaiskasvu oli 2,6 %, joka on selkeästi pelkän palvelusektorin kasvua alhaisempi. (Tilastokeskus 2018b) Näiden tietojen perusteella voidaan selvästi nähdä, että palvelusektorilla on huomattava ja alati kasvava merkitys osana kansantalouden kasvua. Sen takia alaan keskittyminen voi olla laajemminkin paikallaan uudessa tutkimuksessa, kuten juuri tässä tutkielmassa.

Palveluilla on keskeisissä piirteissä eroava luonne teollisuuteen verrattuna. Palvelu- ja teollisuusyritysten tuotteiden tärkeinä eroina voidaan pitää niiden usein maantieteellisesti sidottua sijaintia ja sen vaikutuksia, kuten vähäisempi kansainvälinen kilpailu ja sesonkipainotteisempi menekki. Muita eroja ovat esimerkiksi palveluiden aineettomuus, valmisteverastojen puutos, suorien tuotekustannusten puutos, tuotoksen mittaamisen vaikeus ja viimeisenä muuttuvien kustannusten vähyys. (Dearden 1988, 551-553) Mainitut erot koskevat pääasiassa palvelu- ja teollisuusyritysten tekemien suoritteiden fundamentaalisia luonteita aineettomina palveluina tai kiinteinä tuotteina. Nämä eroavaisuudet tuotteissa taas asettavat yrityksen rakenteille ja prosesseille omia vaatimuksiaan. Jos yrityksen ydinprosessi on tuottaa arvoa työntekijän ja asiakkaan fyysisessä kohtaamisessa, voidaan hyvin ymmärtää, että tämä vaikuttaa esimerkiksi liiketoiminnan skaalautuvuuteen ja pääomaintensiteettiin.

Palvelut itsessään voidaan luokitella vielä erilaisiin kategorioihin. Yksi käytetyistä luokittelutavoista on palvelujen yksilöllistämisen ja asiakaskohtaamisen määrän kartoittamisen avulla suoritettu luokittelu. Tällöin saadaan aikaan nelikenttä, jossa palvelut lasketaan joko tehdaspalveluiksi, massapalveluiksi, "job shop" –palveluiksi tai ammattilaispalveluiksi näihin kahteen tekijään perustuen. Toisaalta tämä luokittelu alun perin laadittiin koskemaan aineettomia välityspalveluita. (Maister ja Lovelock 1982, 19, 28) Tähän välityspalveluiden luokitteluun on myöhemmin kehitetty yleisemmin myös muun tyyppisiä palveluita koskettava luokittelu. Tässä luovutaan nelimatriisiajattelusta, ja se korvataan kolmiportaisella asteikolla, joka käyttää silti samankaltaista termistöä niiden lajitteluun. Tässä luokittelussa hyödynnetään kuutta eri ulottuvuutta, jotka ovat ihmiset/laitteet, kontaktiaika, yksilöllistäminen, oma harkinta, tiski/toimisto ja prosessi/tuote.

Näiden muuttujien vaatiman määrän mukaan palvelut lajitellaan joko ammattilaispalveluiksi, "Service Shop" –palveluiksi tai massapalveluiksi. (Silvestro, Fitzgerald, Johnson ja Voss 1992, 73)

Näiden luokitteluiden merkityksenä on se, että jokaisella erityyppisellä palveluprosessilla on omat johdolliset haasteensa, jonka takia esimerkiksi palvelustrategia ja tehokkuuden mittaaminen vaihtelevat välillä suuresti. Johdon konsultointi lukeutuu tämän esitetyn mallin ammattilaispalveluksi. Sille on luonteenomaista vaatia paljon aikaa, luoda suuri arvonlisäys yhdellä yksittäisellä palvelulla ja siinä on suuri määrä asiakas kohtaamisessa syntyvää päätöksentekoa. Massapalveluiden luokitteluun kuuluvat esimerkiksi bussiliikenteen kaltaiset kuljetuspalvelut. Nämä ovat luonteeltaan palveluja, mutta niitä ei räätälöidä asiakkaalle, varsinainen asiakas kohtaaminen kestää useasti vain joitakin sekunteja ja palvelun tuottama arvo syntyy asiakkaan kanssa tapahtuvan interaktion ulkopuolella. Vaikka bussiliikenne on palvelu, on sen tuottamisessa ja käyttämisessä erittäin suuressa asemassa siihen tarvittu fyysinen kalusto. (Silvestro, Fitzgerald, Johnson ja Voss 1992, 73-74) Palvelutkin pitävät sisällään merkittävästi poikkeavia palveluprosesseja eivätkä ne ole keskenään kaikki yhteneviä homogeenisiä asioita Tällöin ne vaativat johdolta erilaisia toimia edellä mainittujen kategorioiden puitteissa, jolloin tästä seuraa myös mahdollinen kustannuslaskennan vaatima poikkeava luonne eri palveluprossien mittaamisen tapauksissa.

### 2.2.1 Hotelliliiketoiminta

Hotelliliiketoiminta on osa majoitusliiketoimintaa. Laissa majoitustoiminnaksi määritellään ammattimaisena tapahtuvaksi katsottu kalustettujen huoneiden tai muiden majoitumista varten tarkoitettujen tilojen tai tilapäisen majoituksen tarjoamista sitä tarvitseville asiakkaille. Majoitusliikkeellä puolestaan tarkoitetaan tähän edellä määriteltyyn tarkoitukseen käytettäviä rakennuksia, huoneistoja ja muita kiinteistöjä tai liikepaikkoja. (Finlex 2006).

Aiemmin käytettyjen Deardenin (1998) antamien määritelmien mukaan hotelli- tai majoitusliiketoiminta lukeutuu selkeästi palveluliiketoiminnan sateenvarjon alle, sillä se on

muiden tekijöiden kuten aineettomuutensa lisäksi paikka- ja aikasidonnainen. Luokittelu siirretään astetta tarkemmalle tasolle käyttäen esimerkiksi aiempaa Silvestron et al. (1992) luomaa kuuden ulottuvuuden mittaristoa. Tällä luokittelulla hotelliliiketoiminta voidaan laskea käytettyyn Service Shop –kategoriaan. Perusteluna tälle käytetään tämän liiketoiminnan hybridiluonnetta. Tästä erinomainen esimerkki on majoituspalvelun luonne tuote/prosessi –ulottuvuudessa. Osa majoituspalvelun arvoa syntyy itse majoituspalvelun ja sen lisäpalvelujen kuten säilytys-, puhdistus- ja ravitsemuspalveluiden kanssa, joissa fokuksena on prosessi. Kuitenkin huomattava osa syntyy esimerkiksi hotellin fyysistä puitteista, kuten sisustuksen laadusta ja sen fyysisestä sijainnista. Toinen esimerkki palvelun luonteesta on asiakaskohtaamisessa tapahtuva henkilökunnan päätöksenteko. Huoneiden fyysisen muodon asettamat rajoitteet estävät henkilökuntaa kustomoimasta palvelua samalla laajuudella kuin täysin aineettomissa palveluissa, mutta joitakin muutoksia eri huonetyyppien ja niiden sisäisen variaation kanssa voidaan tehdä.

Lisäksi huomattavina hotelliliiketoiminnan piirteinä ovat sen kausiluontoisuus ja kiinteiden kustannusten korkea osuus kustannusrakenteesta (Makrigiannakis ja Soteriades 2007, 49) Korkeat kiinteät kustannukset johtavatkin korkeaan katteeseen per tuotetun palvelun suora kustannus, jolloin jokainen myyntiin tullut lisäys kasvattaa voiton määrää huomattavasti (Pavlatos ja Paggios 2007, 42). Hotelleille markkinaorientoituneempi liiketoimintastrategia voidaan nähdä olevan liiketoimintamalli, joka johtaa parempaan taloudelliseen tulokseen. Se kuitenkin vaatii, että esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmien tulee myös olla rakennettu tukemaan tätä kilpailustrategiaa. (Turner, Way, Hodari ja Witteman 2017, 39-40) Hotelliliiketoiminnan onkin katsottu olevan usein vahvasti markkinaorientoitunut ala. Siitä johtuen kustannusperusteista hinnoittelua onkin kritisoitu tällaisen alan kontekstissa. (Harris ja Brown 1998, 168-169) Markkinaorientaation takia yksittäinen yritys on erittäin vahvasti riippuvainen markkinoilla vallitsevasta kysynnästä. Tällöin saatetaan helposti olla tilanteessa, jossa kaikki suurimmat kohdatut ongelmat ja niiden ratkaisut syntyvät myynnin ja hinnan puolella liiketoiminnan yhtälöä, eivätkä niinkään sen sisällä kustannuksen ja tuotannon puolella. Tästä johtuen kyseisen näkemyksen mukaan suuremman fokuksen tulisi hotelliliiketoiminnassa olla tulonhallinnan puolella. Toisin kuin tuotantoteollisuudessa, jossa fokus usein sijaitsee enemmän kustannusten hallinnassa. (Makrigiannakis ja Soteriades

2007, 49-50) Nämä tekijät selkeästi rajoittavat kustannuslaskennan hyötyä hotelliliiketoiminnassa, mutta eivät tarkoita sen olevan tarpeetonta.

### 2.3.1 Kustannuslaskenta hotelliliiketoiminnassa

Useimmat johdon laskentatoimeja ja kustannuslaskentaa käsittelevät teokset pätevät hyvin joidenkin palveluiden, vähittäiskaupan ja teollisuuden alalle. Nämä toimialat eivät kuitenkaan tarvitse samanlaisia erikoistuneita johdon laskentatoimen prosesseja ja menetelmiä kuin hotelli- tai muu majoitusliiketoiminta. (Jagels ja Coltman 2004, 3-4) Tieto, tutkimus ja ymmärrys kustannuslaskennasta hotelliliiketoiminnan kaltaisessa liiketoimintaympäristössä on ainakin aikaan ollut suhteellisen vähäistä. Pääpaino on tähän mennessä keskittynyt suurten teollisuusorganisaatioiden kustannusjohtamisen tarpeisiin. (Pellinen 2003, 217)

Hotelliliiketoiminnan hinnoittelustrategia on monimutkainen ja paljon käsitelty aihe. Se sisältää monia eri näkemyksiä ja kompromisseja eri tekijöiden kuten korkean käyttöasteen ja terveen päivittäisen keskivertohinnan välillä. (Akaegbu 2013, 297) Yhden näkemyksen mukaan on hotellien hinnoittelustrategioiden ja päätösten nykypäivää, menneisyyttä ja tulevaisuutta tarkastellessa havaittavissa viisivaiheinen malli. Mallin ensimmäisenä ja ajallisesti vanhimpana vaiheena on sesonkihinnointelu, jossa hinnoittelu tapahtuu sesonkivaihteluiden mukaan etukäteen päätettyihin hintoihin. Toiseksi vaiheeksi tunnustetaan tulonhallinnan kausi, jolloin tilastollista dataa (liikevaihto per vapaa huone) alettiin käyttää ennustetun kysynnän ja hinnoittelun perustana. Kolmanneksi ja silloin vallalla tunnustetuksi vaiheeksi kuvaillaan tulonhallinnan ja asiakassuhteiden hallinnan risteämää. (Shoemaker 2003, 276) Tässä mallissa tulonhallinta yhdistetään asiakassuhteiden hallintaan jollakin keinolla tai mittarilla. Tässä tapauksessa asiakassuhteiden hallinnan yhdistämisen eri keinoiksi käsitetään esimerkiksi asiakassegmenttien elinkaariarvoon pohjautuva hinnoittelu, perinteisempää suhdhallintaa tai ad hoc –tyyppisiä tarjouksia. Tällöin hinnoittelupäätöksissä ei huomioida ainoastaan kysyntää ja vapaata tilaa, vaan myös asiakasryhmän potentiaalista elinkaariarvoa. (Noone, Kimes ja Renaghan 2003, 19) Huomionarvoista on, että myöhemmässä tutkimuksessa havaittiin, ettei kolmannessa vaiheessa kuvailtu asiakassuhteiden hallinnan

ja tulonhallinnan integraatio ollut vielä edennyt liikemaailmassa merkittäväksi metodiiksi. Alalla toimivat asiantuntijat kuitenkin arvelivat tämän integraation olevan edelleen yksi paljon potentiaalia sisältävä suuntaus suhdehallinnan tulevaisuudessa. (Milla ja Shoemaker 2008, 110) Tärkeimpänä argumenttina asiakassuhteiden hallinnan ja tulonhallinnan yhdistämiseksi Bowen ja Shoemaker (2003, 45) sanovat, että näin kyettäisiin välttymään pelkästä tulonhallinnasta joskus aiheutuvaa opportunistista hinnoittelua, joka vaikuttaa negatiivisesti asiakkaiden kokemukseen.

Johdon laskentatoimelle ominaiseksi hotelliliiketoiminnassa katsotaan usein sen vahvasti osastoutettu rakenne, jossa jokaista yrityksen toimintoa, kuten ravintolaa, baaria, tilapalveluja ja huoneita tulee kyetä tarkastelemaan yksittäisesti. Tähän liittyen esitelläänkin uusi kustannuskäsite, eli yhdistetty kustannus. Tällä tarkoitetaan tiettyä kustannusta, joka syntyy kahden eri osaston toiminnasta. Tarjoilija, joka tarjoilee sekä ravintolan tekemiä annoksia ja baarin tekemiä juomia, tuottaa osaltaan kustannuksia molemmille osastoille. Näin ollen kustannuksen oikea kohdistaminen on ehto oikean ja tarkan kustannusinformaation aikaansaamiseksi. Iso osa välillisistä kustannuksista onkin tällaisia yhdistettyjä kustannuksia. (Jagels ja Coltman 2004, 4, 296) Toiminnon, eli tarjoilijan työsuoritteiden määrää voidaankin tällaisessa tapauksessa erinomaisesti soveltaa välillisen kustannuksen oikeudenmukaiseen kohdistamiseen. Harriksen ja Brownin (1998, 169) mukaan tällaista tiukasti pilkottua rakennetta on kritisoitu alan kirjallisuudessa jo 70-luvulta lähtien ja sen sijaan kehoitettu ymmärtämään osastojen keskinäisten riippuvuussuhteiden olemassaolo, jotta voidaan siirtyä kokonaisvaltaiseen ajatteluun kustannusten ja hinnoittelun suhteen.

Tarkasteltaessa näitä erilaisia osastoja ja palveluprosesseja havaitaan, että kokonaisen tuotteen, eli hotellikokemuksen tuottamiseksi tarvitaan kolmen hyvin erilaisen osa-alueen hallintaa yhdessä prosessissa. Itse huoneet edustavat lähes puhdasta palvelua, joka on verrattavissa esimerkiksi junamatkaan tai yliopiston kurssiin siinä mielessä, että siinä vuokrataan tilaa tietyksi ajaksi ja se on näin ollen lähes aineeton palvelu. Hotellin baarissa tapahtuva juomatarjoilu on toisaalta osaltaan palvelu, mutta se sisältää varastonhallinnan elementin, jossa yritetään täyttää kysyntä minimaalisella pääomainvestoinnilla. Tämä hieman muuttaa sen palveluluonnetta, jolloin tämä prosessi

alkaa muistuttaa enemmän päivittäistavarakauppaa kuin edellä kuvailtua puhdasta ai-  
neetonta palvelua. Kolmantena nimettynä elementtinä hotellin tarjoamat ravintolapal-  
velut. Vaikka nämäkin ovat toki perusluonteeltaan palveluja, sisältävät ne varastonhal-  
linnan elementin, mutta myös tuotantoprosessin. Ravintolanpalvelun sisältäessä eni-  
ten konkreettisia tuotannolliseen liiketoimintaan liittyviä elementtejä, astuvat ne kauim-  
maksi puhtaan palvelun määritelmästä. (Harris ja Brown 1998, 161-162)

Harris ja Brown (1998) eivät maininneet näiden kolmen esimerkin ulkopuolella muita  
hotellipalveluita, joita voivat olla tämän työn empirian kannalta relevantit virkistyspal-  
velut. Toisaalta nämäkin palvelut kyetään todennäköisesti luokittelemaan näihin an-  
nettuihin kategorioihin. Kylpyläpalvelun kaltainen virkistystoiminta varmaankin osuisi  
lähimmäksi huoneen kaltaista puhdasta palvelua niiden lähes yhtenevän varsinaisen  
luonteen ansiosta. Kun ymmärretään toisistaan eroavien palveluprosessien ja tuotan-  
toprosessien erilaiset luonteet, voidaan nähdä, miksi hotelliympäristö on monimutkai-  
nen kustannuslaskennan ja talousjohtamisen kannalta. Jokainen hotellin palvelupro-  
sessien vertailukohdista asettaa erilaisia painoarvoja eri osioille kustannuslaskennan  
tuottamassa informaatiossa. Puhtaat palveluyhtiöt kuten lentoliikenteen harjoittajat  
keskittyvät kehittyneiden hinnoittelujärjestelmien luomiseen, teollisuusyritykset painot-  
tavat tuotekustannuksia ja kustannuslaskentajärjestelmiä. (Harris ja Brown 1998, 162)

Erittäin huomionarvoinen ominaispiirre hotellialalle on sen oma yhtenäistetty talous-  
hallinnon käsikirja (Chin ja Barney 1995, 57). Sen yhdeksännessä versiossa, joka jul-  
kaistiin vuonna 1996, nimi muutettiin sen nykyiseen muotoon ”The Uniform System of  
Accounts for Lodging Industry” eli lyhennettynä USALI (Schmidgall ja DeFranco 2014,  
30) Tämä standardi sisältää ohjeita niin erilaisten kirjanpidollisten transaktioiden käsit-  
telyyn ja taloudellisen tehokkuuden mittaamista sisäisten käyttöön kuin erilaisten ta-  
loudellisten tunnuslukujen laskemiseen ulkoista raportointia varten. (Chin ja Barney  
1995, 57) Sitä pidetään ensimmäisenä onnistuneena yrityksenä luoda yhtenäinen ja  
sitien vertailtavissa oleva taloudellisen tiedon laskentajärjestelmä koko hotellitoimialalle  
(Kosarkoska ja Mircheska 2012, 116-117).

Vaikka USALI on alun perin kirjoitettu vain Yhdysvaltojen markkinoita ajatellen, on yhdysvaltalaisen hotellikonsernien leviäminen ympäri maailmaa saanut aikaan sen, että näiden lisäksi myös monet eurooppalaiset hotelliketjut noudattavat tätä standardia omassa liiketoiminnassa ja raportoinnissaan. (Chin ja Barney 1995, 57) Uusin versio USALI:sta on vuonna 2014 julkaistu 11. versio, jolla on pyritty huomioimaan liiketoimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia sitten edellisen version julkaisun ja selkeyttämään näihin liittyviä käytäntöjä (Scott 2015). Standardi on jo pitkään ohjeistanut käsittelemään kaikkia eri osastoja toisistaan erillisinä kustannuspaikkoina ja se luettelee perusmuodossaan kolme eriytettyä osastoa, joille tuloja ja kustannuksia lasketaan. USALI ei yritä kohdistaa monia välillisiä kustannuksia, eikä se pureudu niiden syntyä pintaa syvemmälle. (Schmidgall ja DeFranco 2014, 32) Osastoittain toteutettuun kustannuslaskentaan kohdistuva kritiikki voidaan tämän rakenteen vuoksi nähdä osaltaan USALI:n kritiikkinä. Standardi myös noudattaa perinteisen kustannuslaskennan periaatteita, koska se kohtelee välillisiä kustannuksia tällä tavalla lähes annettuina. USALI on siis selkeästi valmis, kattava ja strukturoitu ohje hotellin taloudellisen raportoinnin järjestämiseksi, joka on yhtenäinen huomattavassa osaa sektoria. Tämän takia se onkin varmasti houkutteleva tapa järjestää hotelliyrityksen ja etenkin ketjun taloushallintoa. Jos USALI on laajasti käytössä yrityksen kilpailijoiden keskuudessa, ei yritys itse voi saada kilpailuetua käyttämällä näitä samoja periaatteita. Jos kustannuslaskennan kautta yritetään saada aikaan liiketoiminnalle kilpailuetua, täytyy yrityksen käyttää poikkeavia ja parempia menetelmiä. Jos toimintolaskentaa kyetään soveltamaan hotelliliiketoimintaan onnistuneesti, voi se olla juuri tällainen menetelmä.

### 2.3.2 Toimintolaskennan erityisvaatimukset hotelliliiketoiminnassa

Ollakseen toimiva kustannuslaskentajärjestelmä hotelliympäristössä, toimintolaskennan tulee kyetä tuottamaan hyödyllistä informaatiota kaikista hotelliliiketoiminnan erilaisista prosesseista. Jos tarkastelu viedään käytännön tasolle asti, niin tulisi järjestelmän kyetä tekemään se paremmin kuin USALI:n kaltaiset valmiit mallit. Jälkimmäisen vaatimuksen tarkastelu järjestelmän suunnittelun ja implementoinnin kustannusten suhteen on kuitenkin tämän tutkielman laajuuden ulkopuolella.

Ensimmäisenä käsittelyyn otetaan hotellin ravintolatoiminta. Ravintola muistuttaa hotellin osista eniten teollisuusyrityksen toimintaa, jonka tapauksessa toimintolaskennan edut perinteisiin menetelmiin nähden on käsitelty kappaleessa 2.1.3 (Harris ja Brown 1998, 162). Tällöin ei tule yllätyksenä, että toimintolaskennalla on osoitettu saavutettavan samat hyödyt ravintolan kustannuslaskennassa kuin teollisuusyrityksissäkin. (Vaughn, Raab ja Nelson 2010, 1035) Toisena tärkeänä havaintona on se, että toimintolaskenta on osoittanut olevansa erityisen tehokas työkalu tilanteessa, jossa ravintola toimii tappiollisesti. Tällöin toimintolaskennalla on kyetty tuottamaan annoksista kustannusinformaatiota, jolla on kyetty havaitsemaan parhaiten voittoa tai vähiten tappiota tuottavat annokset, joka puolestaan mahdollistaa oikeiden päätösten tekemisen ravintolan toiminnan suunnittelussa. (Raab ja Mayer 2007, 50) Tätä voidaan pitää tärkeänä ominaisuutena niille hotelleille, jos heidän lisäpalvelunsa kuten ravintolat, toimivat tappiollisesti. Toimintolaskentaa kyetään siis hyödyntämään Vaughnin et al. (2010) sekä Raabin ja Meyerin (2007) tutkimusten perusteella hotellin ravintolan olosuhteisiin menestyksekkäästi.

Yleistä koko hotellialalle on korkea kiinteiden kustannusten määrä. Haastatelluista hotelleista 60 % raportoi heidän kiinteiden kustannuksien osuudeksi kokonaiskustannuksista 65 % ja sen yli. Lisäksi haastatelluilla hotelleilla epäsuorat kustannukset muodostivat noin 47% kokonaiskustannuksista. (Pavlatos ja Paggios 2007, 47) Eräässä hotellissa tehdyssä tapaustutkimuksessa, jossa hotellin käyttämän perinteisen kustannuslaskennan tuottamaa informaatiota verrattiin toimintolaskennan tuottamaan informaatioon. Tässä toimintolaskenta tuotti tarkempaa kustannusinformaatiota hotellin molemmista pääasiallisista tulonlähteistä, eli ravintolasta (sisältäen kahvilan/baarin) ja huoneista. Tutkimuksen tuloksena havaittiin, että ravintolan kustannukset olivat todellisuudessa luultua alhaisemmat ja huoneiden kustannukset vastaavasti luultua korkeammat. (Maskayekhi ja Ara 2017, 5) Hotelli oli uuden tiedon mukaan tilanteessa, jossa toisen palvelun kustannukset oli alikohdennettu ja toisen ylikohdennettu. Kyseessä oli toisinsanoen palvelukustannusten ristisubventointi. Jos tällaista virheellistä informaatiota käytetään hinnoittelupäätösten tukena, voi se johtaa jopa palveluiden myyntiin tappiollisesti, luultua pienemmällä voitolla tai liian korkealla hinnalla, jolloin yritys voi ajautua taloudellisiin vaikeuksiin menetettyään markkinaosuutta tai kannattavuuden heikennyt-



tyä liikaa. (Horngren et al. 2012, 140-141) Toimintolaskennan hyödyntäminen oli tiedonhankinnan kannalta tämän hotelliyrityksen tapauksessa teknisesti ottaen menestys, koska Maskayekhi ja Ara (2017, 4-5) kykenivät saavuttamaan samoja hyötyjä kuin muissakin esimerkeissä toimintolaskennan hyödyntämisestä, kuten oikeudenmukaisemman kustannusten kohdistamisen ja tarkemman kustannusinformaation.

Tämän tutkielman kannalta vielä tärkeämpi tehty havainto oli kuitenkin tutkijoiden kehoitus pyrkiä harkitsemaan vakavasti toimintolaskentajärjestelmän käyttöönottoa sen kustannuksista johtuen (Maskayekhi ja Ara 2017, 5). Cohenin et al. (2005, 984) yksi yleisimpiä perusteita olla ottamatta toimintolaskentaa käyttöön onkin juuri tämän vaatimat liian korkeat kustannukset. Toinen tutkimuksen laatijoista oli kohdeyrityksen johtaja, jonka ansiota hänellä oli pääsy kaikkeen vaadittuun informaatioon (Maskayekhi ja Ara 2017, 2). Tästä voidaan puolestaan päätellä, että hänellä oli tutkimuksen laatijana konkreettinen kokemuksen kautta saatu ymmärrys siitä, paljonko työtä toimintolaskennan implementointi vaatii eli mitkä ovat sen itsensä kustannukset. Mikä tärkeämpää hänellä oli hotellin ylimpänä johtajana käsitys siitä, kuinka paljon yritys kykenee toimintolaskennan kautta saadusta tiedosta hyötymään. Tämän tiedon varjolla tutkimuksen laatijat katsoivat tärkeäksi kehottaa harkitsemaan käyttöönoton vaatimia resursseja. Tämän vuoksi voidaan toimintolaskennan toiseksi erityispiirteeksi hotelliliiketoiminnassa asettaa siltä vaadittu keveys, jotta saadut hyödyt pysyvät käyttöönoton kustannusten alla. Vaikka tarkkaa informaatiota näistä kustannuksista ei ole, voidaan niiden vertailukohdaksi ymmärtää esimerkiksi USALI:n kaltainen edullinen ja valmis vaihtoehto, jota kokonaisvaltaisesti parempi ratkaisu tulisi toimintolaskennan olla.

### 2.3.3 Toimintolaskenta hinnoittelustrategian tukena

Hinnoittelua on kuvailtu yhdeksi keskeisimmistä johdon käsissä olevista päätöksistä (Pellinen 2003, 218). Perusteena tälle näkemykselle voidaan pitää esimerkiksi markkinointimixin rakennetta, jossa ainoastaan hinnoittelu tuottaa kassavirtaa yritykseen päin, kun kaikki muut sen osa-alueet liittyvät enimmäkseen kuluihin (Indounas ja Avlonitis 2009, 342) Hotellipalvelujen hinnoittelun voidaan katsoa koostuvan neljästä eri strategiavaihtoehdosta. Ensimmäinen näistä vaihtoehdoista on kilpailustrategia, jossa

tarkoituksena on saavuttaa suurempi myynti ja markkinaosuus keskittymällä hinnan alentamiseen ja kustannusjohtajuuteen. Toinen esitetyistä vaihtoehdoista on asiakaspsykologiaan perustuva hinnoittelu. Tässä vaihtoehdossa hinnan korkeutta tai alhaisuutta käytetään viestimään palvelun laatua tai se yritetään näillä keinoin yhdistää tiettyyn asiakasprofiiliin sopivaksi. Kolmas vaihtoehto on kustannusperusteinen hinnoittelu, jossa käytetään yksinkertaisesti katetuotto- tai absorptiohinnoittelua sen määrittämisen välineenä. Neljäntenä ja viimeisenä kuvailtuna strategiavaihtoehtona on aikaan perustuva hinnoittelu, jolla pyritään tähtäämään tiettyihin myyntituloksiin annetun ajanjakson puitteissa. Tällainen hinnoittelu sopii vahvasti sesonkiluontoiseen myyntiin nojaaville hotelleille, joille on tärkeää kyetä hyödyntää koko kapasiteetti sesonkiaikana. (Pellinen 2003, 221) Kreikkalaisten palvelualan yritysten keskuudessa tehdyssä tutkimuksessa kaikkien osallistuneiden yritysten antamien näkemysten perusteella selkeästi tärkein tekijä palveluiden hinnoitteluun liittyen oli sen tuottamisen kustannus. Perusteena tähän on kustannusten kattamisen tärkeys, jotta yritys on perusteet harjoittaa menestyksekkästä liiketoimintaa. (Indounas ja Avlonitis 2009, 361)

Asiakaskannattavuusanalyysillä tarkoitetaan tekniikkaa, jolla markkinasegmenttejä analysoidaan tarkoituksena tuottaa niistä taloudellista informaatiota johdon tarpeisiin. Toimintolaskentaan pohjautuvalla kustannustiedolla tehdyllä asiakaskannattavuusanalyysillä kyetään havaitsemaan esimerkiksi aiemmin johdolle tuntematon tilanne, jossa 38 % liikevaihdosta tuottava asiakasryhmä tuottaa 137 % kaikista yrityksen voitoista. (Noone ja Griffin 1999, 111) Osana yrityksen hinnoittelustrategiaa voikin olla eri asiakasryhmille, kuten yrityksille, matkatoimistoille tai yksityisille kuluttajille tarjotut toisistaan poikkeavat hinnat. Hinnoittelustrategian mukaan peruste tälle voi olla paljousalennukset, pitkäaikaiset sopimukset tai yksinkertaisesti hintadiskriminaatio. (Kienzler ja Kowalkowski 2017, 104) Toimintolaskentaa hyödyntämällä kyetään tunnistamaan hotellin eri asiakassegmenttien kannattavuudet ja luokittelemaan ne niiden tuottamien voittojen tai tappioiden perusteella, jonka avulla yritysjohto kykenee tekemään parempia päätöksiä näiden ryhmien välisestä hintadiskriminaatiosta (Noone ja Griffin 1999, 126-127).

Indounaksen ja Avlonitoksen (2009) tutkimuksen mukaan palvelun kustannus on ylivoimaisesti tärkein peruste sen hinnoittelupäätöksessä. Maskayekhi ja Ara (2017) osoittivat, että toimintolaskentaa kyetään käyttämään myös hotelliliiketoiminnan kontekstissa ja sillä kyetään aiemmassa tutkimuksessa ja teoriassa kuvailtujen hyötyjen saavuttamiseen mm. oikeellisemman kustannustiedon muodossa. Pavlatoksen ja Paggioksen (2009, 520) löydösten mukaan 90 % toimintolaskentaa hyödyntävistä hotelliyrityksistä käyttää sitä palveluidensa hinnoittelussa ja näiden yritysten mielestä tämä hyödyntäminen on onnistunut menestyksekkäästi. Noonen ja Griffinin (1999) tekemän tutkimuksen perusteella toimintolaskennan voidaan katsoa olevan tehokas työkalu asiakaskannattavuusanalyysin tekemisessä. Asiakaskannattavuuteen pohjautuva hintadiskriminaatio puolestaan voidaan katsoa Kienzlerin ja Kowalkowskin (2017) mukaan osaksi hinnoittelustrategiaa. Toimintolaskenta on siis keskeinen ja tehokas työkalu hinnoittelustrategian tukena.

### 3. Tutkimus toimintolaskennasta hotelliliiketoiminnassa

Tutkielman kirjallisuuskatsauksessa käsiteltiin kustannuslaskentaa ja sen suuntauksia, palvelualaa, hotelliliiketoimintaa ja kustannuslaskennan soveltamista hotelliliiketoimintaan. Tähän tietoon nojaten käsitellään nyt hotelliliiketoiminnan kustannuslaskennasta tehty empiirinen tutkimus. Käsitely aloitetaan tutkimuksen toteutuksen tarkastelulla, josta siirrytään tulosten esittelyyn ja tulkintaan.

#### 3.1 Menetelmät

Tämä tutkimus toteutettiin laadullisen tutkimuksen menetelmin. Vaihtoehtoisista laadullisen tutkimuksen menetelmistä päädyttiin strukturoidun lomakehaastattelun käyttämiseen. Lomakepohjaiset kyselyt ja haastattelut ovat Gaurin ja Gronhaugin (2010, 118) mukaan yksi yleisimmistä kauppatieteellisen alan tutkimuksen piirissä käytetyistä metodeista. Tähän valintaan aineistonhankinnassa päädyttiin käytännön järjestelyiden asettamien vaatimuksien ja haasteiden vuoksi. Kyseisellä toimialalla olevien kontaktien puutteen takia tämä menetelmä katsottiin parhaaksi tavaksi lähestyä suurempaa määrää toimijoita laajemmalla maantieteelliseltä alueelta. Menetelmän heikkoutena voidaan mainita kohdehenkilöiden (yritysjohdon) pienempi todennäköisyys vastata tällä tavalla lähetettyyn kuin kasvotusten tehtävään haastatteluun (Saunders, Lewis ja Thornhill 2009, 324). Tämä puute huomioitiin ja sen vaikutusta paikattiin ottamalla tutkimuksen kohdehenkilöihin yhteyttä myös puhelimitse tutkimukseen liittyen sellaisissa tapauksissa missä tämä yhteistieto oli julkisesti saatavilla. Haastattelu lähetettiin satumanvaraisesti valituille kymmenelle Suomessa toimivalla hotelliyritykselle. Yrityksien saatavilla olevista yhteystiedoista kohdehenkilöiksi valikoitiin yritysten talousvastaavat, koska heillä katsottiin olevan todennäköisimmin tarvittavat tiedot ja ymmärräs tutkimuksen aihepiiristä. Näistä lähestytyistä kohdeyrityksistä kolme olivat halukkaita osallistumaan tutkimukseen, jolloin sen vastausprosentiksi saatiin tasan 30 %.

Koska kyseessä on laadullinen tutkimus, eivät vastausprosentti ja vastaamattomuusvinouman olemassaolo haittaa tutkimuksen tulosten validiteettia, koska kyseessä on laadullinen tutkimus. Toisin kuin tilastollisen tutkimuksen tapauksessa tässä ei yritetä

rakentaa vastauksiin pohjautuvaa koko populaatioon yleistettävää deskriptiivistä mallia, vaan luoda analyttinen malli kohdeilmioistä. (Ghauri ja Gronhaug 2010, 119-120) Tämän takia vastausaineiston tilastollinen merkitsevyys ei ole tutkielman tulosten ja menetelmien takia oleellinen tekijä.

Tutkielman liitteenä (liite 1) on käytetty haastattelulomake. Lomake sisältää 14 kysymystä, joista kaikkiin vastataan avoimesti. Kysymykset 9-13 liittyvät kaikki samaan kysymykseen ja tutkielman kannalta selvitettävään asiaan. Luokittelu perustuu Cohenin (2005) tutkimuksessa määrittelemiin vastausdimensioihin, jossa suhdetta toimintolaskentaan luokitellaan neljällä eri kategoriolla. Näitä luokitteluita on muokattu hieman tämän tutkimuksen tarkoitusta varten. Kysymys 9 edustaa toimintolaskennan käyttöönottajia, kysymykset 10 ja 11 sen tukijoita, kysymys 12 sen kieltäjiä ja kysymys 13 sekoitus siitä tietämättömiä ja sen kieltäjiä. Nämä kysymykset ovat selkeyden vuoksi eriytetty kaikki omiksi numeroiduiksi kysymyksikseen, joista vain sopivimpaan ohjeistettiin lomakkeessa vastaamaan. Kysymysten muotoilussa on kiinnitetty huomiota siihen, etteivät ne anna vastaajalle kuvaa tutkimuksen varsinaisesta tarkoituksesta. Samoin toimittiin yhteydenoton kanssa, jossa ei annettu enempää tietoa tutkimuksen tarkemmasta fokuksista.

Tutkimuksen luotettavuus voidaan näiltä osin arvioida hyväksi. Aineisto on kerätty yritysten talousvastaavilta, eikä heillä ole ollut tarkkaa ennakkokäsitystä tutkimuksen fokuksista, joten tämän suhteen heidän vastaustensa sisältö on neutraalia. Tutkimus tehtiin anonyymisti, eikä osallistuneiden yritysten nimiä mainita. Saatuja tietoja käsitellään siten, ettei vastaajaa/vastaajan yritystä kykene lukija annetun tiedon perusteella tunnistamaan.

## 4. Tulokset

Tulosten käsittelyn jälkeen on vuorossa niiden tulkinta. Tässä vaiheessa saatuja tuloksia verrataan keskenään, niissä havaittuja eroja analysoidaan ja niitä perehdytään kirjallisuuskatsauksessa käsitellyn teorian ja tutkimuksen linssin läpi.

### 4.1 Aineisto

Tutkimukseen osallistuneet kolme yritystä ovat tässä tutkimuksessa nimeltään Yritys X, Yritys Y ja Yritys Z. Nimillä, niiden järjestyksellä tai annetulla kirjaimella ei ole konkreettista valintaperustetta, vaan ne on annettu sattumanvaraisesti yritysten pseudonimiksi. Ensimmäisessä kysymyksessä kysytty liikevaihdon tarkka määrä peitetään muuttamalla annettu vastaus Tilastokeskuksen (2018c) käyttämien yrityksen kokoa kuvaavien termien määritelmien mukaisesti. Vuodepaikkojen määrä perustuu yrityksen toimittamaan tavallisen tai maksimaalisen kapasiteetin määrään, ja ne on ilmaistu käyttämällä skaalaa tarkan määrän peittämiseksi. Myös muut tiedot ilmaistaan riittävän lavasti, jotta sama anonymiteetin taso kyetään säilyttämään läpi tutkimuksen. Viimeisessä kysymyksessä mahdollisesti annetut lisätiedot on käsitelty ilman erillistä mainintaa niiden kysymysten ohessa, joiden kannalta annettu lisätieto on relevanttia.

Ensimmäisenä käsiteltävänä on **Yritys X Oy**. Liikevaihtoa sillä on 10 - 50 miljoonaa euroa ja henkilöstöä yli 50 henkeä. Nämä ominaisuuksien perusteella Yritys X määritellään keskisuureksi yritykseksi. Vuodepaikkoja tällä yrityksellä on 300 – 500. Huoneiden sisällä on suurta keskinäistä vaihtelua. Majoituspalveluiden lisäksi Yritys X:llä on valikoimassaan laaja kirjo lisäpalveluita ja ne muodostavat merkittävän osan liiketoiminnasta. Yritys X tarjoaa ravintola-, baari- ja cateringpalveluiden lisäksi myös kokous-tiloja, juhlapalveluita sekä erinäisiä virkistys- ja hyvinvointipalveluja. Etenkin juhla- ja cateringpalvelut sisältävät yrityksen mukaan huomattavan määrän suunnittelutyötä. Kiinteät kustannukset muodostavat noin puolet Yritys X:än kustannusrakenteesta. Käytettyä kustannuslaskennan menetelmää voidaan luonnehtia perinteistä kustannuslaskentaa edustavaksi, jossa välilliset kustannukset kohdistetaan yleiskustannuslisiä

käyttäen. Yritys X ei käytä toisistaan erilaisia kustannuslaskentajärjestelmiä samanlaisesti, mutta kiinnittää enemmän huomiota ravintola-, catering- ja juhlapalveluihin, niiden muuttuvien kustannusten suuremman osuuden ja jatkuvasti muuttuvan sekä yksilöitävän luonteen takia.

Yritys X sanoo tekevänsä kannattavuusanalyysiä eri asiakasryhmien ja palvelupakettien suhteen, jossa käytetään apuna kustannuslaskennan tuottamaa informaatiota. Asiakaskannattavuusanalyysin tuottamaa informaatiota hyödynnetään myynnin ja markkinoinnin resurssien kohdistamiseksi, jotta he kykenevät priorisoimaan voitollisimmiksi katsotut palvelut ja asiakasryhmät. Yritys X:n mielestä käytetyt kustannuslaskentamenetelmät täyttävät niille asetetut vähimmäisvaatimukset, vaikka kokee, että eri palvelukokonaisuuksien määrästä johtuen etenkin lisäpalveluiden kustannusinformaatio voisi olla *"nykyistä täsmällisempää"*. Yritys X on harkinnut toimintolaskennan käyttöönottoa omassa organisaatiossaan. Syiksi tämän puolesta mainitaan tietämys toimintolaskennalla saavutettavista potentiaalisista hyödyistä. Vasta-argumentteina puolestaan on nykyisen järjestelmän riittävyys, tietotaidon puute toimintolaskentajärjestelmän sen kehittämiseen omatoimisesti ja resurssien puute tällaisen järjestelmän jatkuvaan ylläpitoon. Ei osata arvioida olisivatko hyödyt tällaisen projektin kustannusten arvoisia, eikä varmuutta sen tarpeesta ylipäätään ole.

Toisena käsittelyyn astuu **Yritys Y Oy**. Tämä on osa suuryritykseksi liikevaihdon ja henkilöstömäärän perusteella (Tilastokeskus 2018c) luokiteltavaa hotelliketjua, jolla on toimintaa lukuisilla eri alueilla. Tällä kyseessä olevalla yksittäisellä hotellilla on vuodepaikkoja 300 – 500. Majoituspalvelun lisäksi Yritys Y tarjoaa toimipaikallaan ravintola-, baari- ja kokoustilapalveluja. Kiinteät kustannukset yrityksellä ovat jopa alalle tyypilliseen tason verrattuna korkealla tasolla. Myös Yritys Y kohdistaa yleiskustannukset yleiskustannuslisää hyödyntäen. Kustannusten käsittely on ketjun sisäisen ohjeen mukaisesti standardoitua toimintaa, ja samaa menettelyä noudatetaan kaikkien kustannusten laskemisessa kaikissa yhtiön toimipaikoissa. Yritys Y ei katso kustannuslaskennan tuottamaa informaatiota tuotteiden hinnoittelussa järin relevantiksi tekijäksi. *"Kustannusinformaation avulla tiedetään palveluiden tuottamisen kustannus, mutta se ei ole viimekädessä hinnoittelun määräävä tekijä."* Yritys katsoo toimialan

olevan vahvasti markkinaorientoitunutta, mistä johtuen fokus on yrityksen palveluiden dynaamisessa hinnoittelussa majoituksen osalta. Korkeasta kiinteiden kustannusten tasosta johtuen yritys pitää menekin maksimointia hinnoittelun tärkeimpänä osana. Lisäpalvelut ovat Yritys Y:llä sisällöltään hyvin vakimuotoisia ja muuttumattomia, joten niiden kohdalla tarkkaa kustannusseurantaa ei koeta edes tarpeelliseksi. Yritys Y katsoo heidän kustannuslaskentansa täyttävän sille asetetut vaatimukset, eikä siinä ole van juurikaan kehittämistä.

Yritys Y kertoo tekevänsä kannattavuusanalyysiä eri asiakasryhmistä, jota hyödynnetään liiketoiminnassa päätöksenteon tukena. Kannattavuusanalyysin avulla varmistetaan etenkin pakettimatkoista tehtyjen sopimusten kannattavuus. Yritys Y kuitenkin edelleen korostaa markkinaorientaation merkitystä sen liiketoimintamallissa ja kilpailutilanteessa. Yritys Y ei harkitse toimintolaskennan käyttöönottoa yrityksessään. Yritys Y:ssä työskentelevä kohdehenkilö tietää toimintolaskennasta ja sitä kautta saatavista hyödyistä. Yrityksen käyttämä yhtenäistetty taloushallinnon ja kustannuslaskennan toteuttamistapaan ollaan kuitenkin tyytyväisiä. Kohdehenkilö myös mainitsee, ettei tämän takia toimintolaskennan implementoinnille olisi ylimmän johdon laajempaa tukea.

Viimeisenä käsittelyssä on vuorossa **Yritys Z Oy**. Yritys Z on luokitellaan Tilastokeskuksen (2018c) käyttämän määritelmän mukaan kooltaan pienenyritykseksi, sillä sen liikevaihto jää alle 10 miljoonan euron rajan ja sillä on töissä vuosi tasolla keskimäärin alle 50 työntekijää. Vuodepaikkoja Yritys Z:lla on toimitiloissaan 100 – 200. Majoituspalvelun lisäksi Yritys Z tarjoaa ravintola- ja kokoustilapalveluita. Yrityksen liiketoimintamalliin kuuluu myös liikuntaan ja urheiluun liittyvien palveluiden ja palvelupakettien tarjoaminen. Yrityksellä on tiedossaan kaikille erilaisille palveluille ”aikanaan” lasketut tuottamisen yksikkökustannukset, mutta yritys Z kokee, ettei tämän kokoisella yrityksellä ole tarvetta esimerkiksi yksikkökustannusten jatkuvalla seurannalle. Perusteena tälle on ylivoimaisesti suurimpien kustannuserien muodostuessa yrityksen vaikutusvalan ulkopuolella olevista kiinteistä kustannuksista. Pitkäaikainen kokemus vastaavan liiketoiminnan pyörittämisestä, sekä pienen organisaation keveys tarkoittaa, että yritysjohdolla tästä huolimatta jatkuva ymmärrys kustannustason kehityksestä ja niissä



tapahtuvista vaihteluista muuttuvien kustannusten osalta. Yritys Z pitää käytössä olevaa kustannuslaskentaa ja kustannustiedon tasoa riittävänä.

Kustannuslaskentaa hyödynnetään Yritys Z:n hinnoittelussa etenkin erilaisten suurempien yrityssovimusten ja kokonaisvaltaisten pakettitarjousten hinnoittelussa, joissa tarjottua palvelua ”*rääätälöidään tavallista viikonloppuasiakasta enemmän*”. Muutoin tämä erittäin vahvasti sesonkipohjaiseen kysyntään nojaava yritys käyttää aikaperusteista hinnoittelua, jossa hinnat kalenterivuoden tietyille jaksoille muuttuvat ennalta määrätysti. Nämä ajanjaksot pohjautuvat kokemukseen aikaisempien vuosien kysyntähuipuista, sekä laadittuihin ennusteisiin lähialueella järjestettävien tapahtumien ja etukäteen tehtyjen majoitussopimusten perusteella. Yritys Z katsookin hinnoittelun perustuvan enemmän markkinakysynnän ennustamiseen, kuin yrityksen omaan kustannustasoon. Yritys Z ei ole harkinnut toimintolaskennan käyttöönottoa, koska se on tuttu ainoastaan käsitteen tasolla ja nykyinen kustannuslaskenta on katsottu liiketoiminnan asteeseen nähden täysin riittäväksi.

## 4.2 Tulkinta

Tutkimukseen osallistuneista kolmesta yrityksestä kaikki olivat suurimmaksi osaksi tyytyväisiä nykyisiin kustannuslaskentajärjestelmiinsä. Yritykset Y ja Z eivät nähneet juurikaan tarvetta kustannuslaskentamenetelmiensä parantamiselle, ja olivat tyytyväisiä niiden tuottamaan informaatioon. Näiden kahden yrityksen välillä oli silti eroa ajattelumalleissa ja tietämyksessä. Yritys Y oli aktiivisesti tiedostava mahdollisesti paremman kustannuslaskentamenetelmän olemassaolosta ja heillä oli ymmärrys toimintolaskennan periaatteista, mutta kyseisen kohdehenkilön asema Yritys Y:n organisaatiossa ei tee tähän liittyviä projekteja mahdolliseksi. Henkilö myös kyseenalaisti eri laskentamenetelmällä saavutettujen hyötyjen vaikutuksen. Yrityksellä Z ei puolestaan ollut ymmärrystä toimintolaskennan toimintaperiaatteista, joka jo itsessään asetti rajoittavan tekijän kustannusajattelun kehittämiseksi organisaatiossa. Yritys Z oli myös tyytyväinen nykyiseen kustannuslaskentaan, eikä kokenut sen kehittämistä prioriteetiksi nykyisen liiketoiminnan laajuudessa. Vaikka Yritys X:n mielestä kustannuslaskenta oli riittävän toimiva, tunnistivat he kaikista kolmesta yrityksestä eniten kehitysmahdollisuuksia sen

suhteen. Tämä perustui todennäköisesti paljolti siihen, että Yrityksellä X oli tutkimuksen kaikista kohdeyrityksistä laajin ja poikkeavin palvelutarjoama. Majoituspalvelun ohella tarjotut lisäpalvelut muodostivat Yrityksellä X selvästi suuremman osan liiketoimintastrategiaa ja liikevaihtoa kuin kahdella muulla kohdeyrityksellä. Lisäksi Yrityksellä X on suurempi repertuaari erilaisia majoituspalveluita, kuin kahdella muulla tutkimukseen osallistuneella yrityksellä. Yritys X tunnisti laajan palvelukirjon asettavan erilaisia vaatimuksia heidän kustannuslaskentamenetelmälleen. Juhla- ja cateringpalvelun katsottiin vaativan huomattavan määrän suunnittelua sen sisältämän asiakastarpeisiin tehdyn räätälöinnin ja suunnittelun takia. Yritys tunnisti, ettei sama kustannuslaskentametsodi, joka tuottaa riittävän määrän tietoa majoituspalveluiden kustannuksista, kykene tuottamaan riittävää ja tarkkaa tietoa yrityksen toisen osa-alueen kustannuksista. Yritys luokiteltiin toimintolaskennan tukijaksi, koska he olivat näissä olosuhteissa tietoisia toimintolaskennan tarjoamista mahdollisista eduista, mutta eivät katsoneet tällaisen järjestelmän kehittämistä sen hetkellä saatavilla olevilla resursseilla mahdolliseksi. Toimintokustannuslaskennalle voidaan nähdä selkeä käyttökohde yrityksen juhla- ja cateringpalveluiden kustannustiedon kehittämisessä. Jos yksittäisiin projekteihin käytettyä toimintomäärää ei seurata, on vaikea arvioida niihin todellisuudessa käytettyjä resursseja, koska nykyinen laskenta ei välttämättä huomioi näitä tekijöitä. Näkökulma saman kustannuslaskentajärjestelmän riittämättömyydestä kaikilla liiketoiminnan osa-alueilla on yhtenevä Kaplanin (1988) kanssa. Toimintolaskennan on osoitettu kykenevän toimimaan menestyksekkäästi ravintola- ja cateringpalveluiden kustannuslaskennassa (Vaughn et al 2010, Raab ja Mayer 2007), ja yritys on ilmaissut halunsa tarkemmalle kustannustiedolle, joka on yksi toimintolaskennan hyödyistä (Brimson 1991, Alhola 2016, Turney 1994).

Kustannuslaskennan hyödyntäminen hinnoittelupäätöksissä oli vaihtelevissa määrin mukana kaikilla yrityksillä. Teorian pohjalta saatu näkemys oli, että hotelliliiketoiminnan kaltaisessa vahvasti markkinaorientoituneessa liiketoiminnassa kustannuslaskenta ei näyttele, tai sen ei pitäisi näytellä yhtä suurta roolia hinnoittelussa kuin vaikka teollisuuden liiketoiminnassa (Harris ja Brown 1998). Tutkimukseen osallistuneiden yritysten vastausten perusteella niiltä onnistuttiin tunnistamaan keskenään poikkeavia hinnoittelustrategioita. Yrityksen Z käyttämä hinnoittelustrategia muistutti erittäin vahvasti Pellisen (2003) kuvailemaa yksinkertaista aikaperusteista hinnoittelustrategiaa, jossa

hinnat muuttuvat ennalta määrätysti sesonkien mukaan tapahtuvan kysynnän vaihdella. Yritys Y puolestaan käytti enemmän tulonhallintaan perustuvaa dynaamisempaa hinnoittelustrategiaa, johon keskittyminen on yleensä perusteltua hotelliliiketoiminnan kaltaisilla markkinaorientoituneilla ja korkeiden kiinteiden kustannusten aloilla (Makrigiannakis ja Soteriedes 2007, Pavlatos ja Paggios 2007). Eniten kustannuslaskentaan perustuvaa hinnoittelu on Yrityksellä X, jonka lisäpalveluissa kustannuksiin ja niiden pohjalta tehtävään suunnitteluun sekä hinnoitteluun kiinnitetään enemmän huomiota. Tämä on yhtenäinen Harriksen ja Brownin (1998) sekä Vaughnin et al. (2010) näkemysten kanssa hotellien palveluprosessien eroavaisuuksista ja kustannuslaskennan hyödyntämisestä niihin.

Merkittävimmissä roolissa asiakaskannattavuusanalyysi oli Yrityksellä X. Yritys X hyödynsi kustannuslaskennan tuottamaa informaatiota asiakaskannattavuusanalyysin tekemisessä etenkin lisäpalveluiden ja palvelupakettien kanssa. Kannattavuusanalyysin tuottamaa informaatiota yritysjohto käyttää myynnin ja markkinoinnin resurssien kohdentamiseen niihin asiakasryhmiin ja palvelukokonaisuuksiin, joiden katsotaan olevan kannattavimpia. Noonen ja Griffinin (1999) tämä on juuri oikea toimintatapa, jotta yritys voi keskittyä eniten voittoa tuottaviin asiakkaisiin siinä määrin, kun se on mahdollista. Kysymykseksi nousee ainoastaan kustannusinformaation oikeellisuus. Jos perinteisen kustannuslaskennan menetelmillä laskettu juhlapalvelun kustannus, joka pitää sisälleen paljon eri toimintoja (markkinointi, myynti, suunnittelu, järjestely, majoitus, catering jne.) voi käytössä oleva kustannusinformaatio olla virheellistä suuntaan tai toiseen, jolloin tämän pohjalta tehdyt hinnoittelupäätökset saattavat johtaa liian korkeaan tai alhaiseen hintaan kyseiselle palvelulle (Horngren et al. 2005, Brimson 1992). Tällöin asiakas, jonka suuren liikevaihtomäärän ja virheellisen kustannusinformaation takia luullaan olevan voitollisia, osoittautuvatkin yrityksen todellista voittoa heikentäviksi asiakkaiksi (Noone ja Griffin 1999). Asiakaskannattavuusanalyysi oli selvästi pienemmissä roolissa Yrityksissä Y ja Z. Yritys Z käytti tätä pääasiassa asiakkaan kanssa räätälöitävien sopimuksien kannattavuuden ja hinnoitteluun liittyvässä päätöksenteossa, kun taas Yritys Y korosti paikallista kilpailutilannetta ja markkinaorientaatiotaan.

Yksikään kohdeyrityksistä ei käyttänyt toimintolaskentaa. Siihen myönteisimmin suhtautui Yritys X, mutta puutteellisen osaamisen ja resurssien takia katsoivat olevansa kykenemättömiä järjestelmän suunnitteluun tällä hetkellä. Kuviteltu tai todellinen resurssien puute, ja Yritys Y:n mainitsema ylimmän johdon tuen puute ovat yleisiä syitä toimintolaskentaa tukevilla yrityksillä sen käyttöönoton hylkäämiseen (Cohen 2005). Toisaalta Yritys Y myös kyseenalaisti toimintolaskennasta saatavat hyödyt sen vaatimiin resursseihin nähden, joka on Maskayekhin ja Aran (2017) tekemän tutkimuksen keskeisimpiä huomioita toimintolaskennasta saatavista hyödyistä huolimatta. Yritys Z kuului suhteensa perusteella tietämättömien luokkaan, koska heillä ei ollut riittävää ymmärrystä toimintolaskennan periaatteista, jolloin siitä saatavia hyötyjäkään ei voi ymmärtää.

## 5. Johtopäätökset ja yhteenveto

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkitaan hotelliliiketoiminnan kustannuslaskentaa, keskittyen toimintolaskennan mahdolliseen roolin tällä toimialalla. Kirjallisuuskatsauksen osuudessa käsiteltiin kustannuskäsitteistöä, perinteistä kustannuslaskentaa ja toimintokustannuslaskentaa sekä tarkasteltiin toimintolaskennasta saatavia hyötyjä perinteisiin menetelmiin verrattuna. Näiden lisäksi teorian kanssa perehdyttiin palvelu-alaan, hotelliliiketoimintaan ja hotelliliiketoiminnan kustannuslaskennan erityispiirteisiin. Tämän tutkielman empiirisille osuudelle asetettiin rajaukset, joiden puitteissa käsiteltävä aihepiiri oli kustannus- ja toimintokustannuslaskennan rooli hotelliliiketoiminnassa.

Kirjallisuuskatsauksessa selvitettiin ensin perinteisen kustannuslaskennan määrittely ja ominaispiirteet. Tämän tarkastelun jälkeen perehdyttiin toimintolaskennan taustajatuksiin ja toimintaperiaatteeseen. Kun molempiin menetelmiin oli suoritettu riittävä tutustuminen, siirryttiin vertailemaan kyseisiä laskentamenetelmiä. Aikaisempien tutkimuksien varjolla käsiteltiin pääasiassa toimintolaskennan käytöstä saavutettavia etuja ja sitä miksi joillekin yrityksille voi olla järkevää aloittaa toimintolaskennan käyttö (Pavlatos ja Paggios 2009, Rundora et al. 2013).

Toimintolaskennan haittojen käsittelyyn ei paneuduttu erikseen teoriaosuudessa, vaan niiden vaikutukset mainittiin toimintolaskennan soveltamista hotelliliiketoimintaan käsittelevissä kappaleissa. Toimintolaskennalla kyetään antamaan tarkkaa kustannustietoa (Alhola 2016, Brimson 1991) ja tuottamaan ei-taloudellista tietoa yrityksen prosessien toiminnasta, jotka kautta niitä voidaan funktionaalisesti tehostaa (Turney 1994). Toimintolaskennan ymmärrettiin sopivan niin konkreettisten tuotteiden valmistusprosessien (Alhola 2016, Vaughn et al. 2010), kuin puhtaiden palveluidenkin tuottamiseen (Cooper ja Kaplan 1991, Pavlatos ja Paggios 2009). Mainittavia ongelmia toimintolaskennan implementointiin ja ylläpitämiseen ovat muun muassa tiedon jatkuva kerääminen, järjestelmän ylläpidon kalleus ja henkilöstön vastustus sitä kohtaan (Cohen et al. 2005). Merkittävin näistä ongelmista oli tiedon kerääminen eli sen vaatima työ ja sitä kautta hinta, koska toimintolaskentaa hotelliin soveltaneessa tapaustutkimuksessa tämä oli onnistumisesta huolimatta yritysjohtoon raportoima merkittävin heikkous.

(Maskayekhi ja Ara 2017) Kustannusinformaation havaittiin olevan tärkeimmäksi luokiteltu tekijä yrityksen hinnoittelupäätöksissä, ja toimintolaskennan tehokas tapa vaaditun informaation tuottamiseksi (Noone ja Griffin 1999).

Empiirisen osuuden hotelliyrityksistä yksikään ei käyttänyt toimintolaskentaa. Kuitenkin Yritys X näki toimintolaskennalle mahdollisen paikan liiketoiminnassaan, mutta eivät resursseja sen toteuttamiseksi. Yritys Y tiesi potentiaaliset hyödyt, mutta kyseenalaisti niiden tarpeellisuuden toimialalla ja raportoi puutteellisesta ylimmän johdon tuesta tällaista projektia kohtaan. Yritys Z ei juuri tuntenut toimintolaskentaa, eikä täten ollut tietoinen sen potentiaalisista hyödyistä. Kaikki kolme yritystä olivat vähintään joksikin tyytyväisiä kustannuslaskentaansa. Yritys X on tutkimuksen yrityksistä se, jolla voisi olla saavutettavissa eniten hyötyä toimintolaskennasta, vaikka he soveltaisivat sitä vain tiettyihin osiin liiketoiminnassaan kuten Kaplan (1988) ehdottaa.

Tutkielman apututkimusongelmana kysyttiin hotelliliiketoiminnan kustannuslaskennan erityispiirteitä. Näitä piirteitä ovat edellä käsiteltyjen tietojen varjolla suhteellisen rajallinen määrä laskentakohhteita ja kustannusajureja, korkea osuus kiinteitä kustannuksia ja toimialan luonteesta johtuva kustannuslaskennasta saatava rajoittunut hyöty. Potentiaalisen toimintolaskentajärjestelmän tulee olla myös helppo toteuttaa ja ylläpitää, kun ymmärretään sen kilpailevan valmiita ja universaaleja USALI:n kaltaisia malleja vastaan. Näitä havaintoja tuki empiirisen aineiston ja muiden tutkimusten lisäksi etenkin Pavlatos ja Paggios (2009), Harris ja Brown (1998) sekä Maskayekhi ja Ara (2017). Toisena apututkimusongelmana oli kysymys siitä, tukeeko toimintolaskenta hinnoittelupäätöksiä hotelliliiketoiminnassa? Koska kustannusinformaatio oli tärkein tekijä hinnoittelupäätöksissä, toimintolaskenta tehokas tapa informaation tuottamiseksi ja tämä menestyksekkäästi sovellettavissa hotelliliiketoiminnan osa-alueisiin, voidaan sanoa toimintolaskennan ehdottomasti tukevan hinnoittelupäätöksiä. Tätä vaikutusta voi edesauttaa se, jos yritys nojaa paljon asiakaskannattavuusanalyysiin ja heikentää se, jos yritys toimii hyvin markkinaorientoituneesti hinnoittelunsa kanssa. Päättämiskysymykseen vastataan siis todeten, että toimintolaskentaa voidaan hyödyntää hotelliliike-

toiminnan päätöksenteossa tuottamalla kustannusinformaatiota ja informaatiota yrityksen prosesseista, joita itsessään voidaan hyödyntää yrityksen palveluiden hinnoitteluun, asiakaskannattavuusanalyysiin ja toiminnan tehostamiseen.

Tämän tutkimuksen perusteella ei voida tehdä yleistettäviä päätelmiä toimintolaskennasta hotellisektorilla. Tätä ei kuitenkaan nähdä negatiivisena asiana, sillä tämän tutkielman tarkoitus oli tiedon analysointi, ei yleistettävien tilastollisten mallien rakentaminen (Ghuri ja Gronhaug 2010). Tulosten validiteetti katsotaan hyväksi. Saaduissa vastauksissa toistuvat aiemman tutkimuksen kautta esille nousseet teemat. Validiteettia heikentää haastattelumetodin asettama rajoite saadun tiedon syvyydessä esimerkiksi vastauksia tarkentavien kysymysten puuttuessa. Sen takia jatkotutkimuksia voitaisiin ehdottaa esimerkiksi Suomen markkina-alueelle tehtävään kvantitatiiviseen kartoitukseen toimintolaskennasta, jotta saadaan todellinen kuva sen yleisyydestä ja siihen suhtautumisesta tänä päivänä. Toisena potentiaalisena jatkotutkimuskohteena voisi olla tapaustutkimus vaikkapa kartoituksen muodossa siitä, millainen toimintolaskentajärjestelmä tulisi rakentaa, jotta Yritys X voisi soveltaa sitä menestyksekkäästi liiketoiminnassaan. Ensimmäinen jatkotutkimusehdotuksista painottaa selkeästi perustutkimuksellista tieteellisen tiedon ja ymmärryksen lisäämistä aiheesta, kun taas jälkimmäinen ehdotus on enemmän olemassa olevan tiedon ja ymmärryksen soveltamista tutkimuksen muodossa taloudellisen hyödyn tavoittelemiseksi.

## Lähdeluettelo

Akaegbu, J., B. (2013) An exploratory study of customers' perception of pricing of hotel service offerings in Calabar metropolis, Cross River State, Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*. 4, 11, 295-301

Alhola, K. (2016) *Toimintolaskenta*. Helsinki, Talentum Pro.

Alhola, K. ja Lauslahti S. (1992) *Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta*. Porvoo, WSOY.

Baum, M., B. (2013) *Service business costing*. Wiesbaden, Springer Gabler.

Bowen, J. ja Shoemaker, S. (2003) Loyalty: a strategic commitment. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. 44, 5-6, 31-46

Brimson J., A. (1991) *Activity accounting – An activity-based costing approach*. Hoboken, Wiley.

Bruns, W., J., Jr. ja Kaplan, R., S. (1987) *Accounting & management: field study perspectives*. Cambridge, Harvard Business School Press.

Chin, J. ja Barney, W. (1995) Best accounting practice in hotels: a guide for other industries? *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*. 73, 11, 57

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

Collier, P. ja Gregory, A. (1995) Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. *International journal of contemporary hospitality management*. 7,1, 16-21

Cooper, R. ja Kaplan R., S. (1990) Measure costs right: make the right decision. *The CPA Journal*. 60, 2, 38-45.



Cooper, R. ja Kaplan, R., S. (1991) The design of cost management systems. Englewood Cliffs, Prentice-Hall.

Cotton, W., Jackman, S. ja Brown, R. (2003) Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*. 14, 1, 67-72

Dearden, J. (1998) *Management accounting*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall.

Deo, P. (2009) Cost allocation in a Service Industry. *The Journal of Applied Business and Economics*. 9, 4, 94-102

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* 25, 2, 23 -28.

Eskola, J. ja Suoranta, J. (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 2.p. Tampere, Vastapaino.

Finlex (2006) *Laki majoitus- ja ravitsemustoiminnasta*. [Verkkodokumentti] [Luettu 28.3.2018] Saatavilla: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060308>

Ghauri, P. ja Kjell, G. (2010) *Research methods in business studies*. 4.p. Harlow, Pearson Education Limited.

Harris, P., J. ja Brown, J., B. (1998) Research and development in hospitality accounting and financial management. *Hospitality Management* 17, 1, 161-181

Hicks, D., T. (1997) Impediments to adopting ABC at smaller organizations. *Cost Management Update* 74, 1, 1-3.

Horngren, C., T., Bhimani, A., Datar, S., M., ja Foster, G. (2005) *Management and cost accounting*. 3.p. Harlow, Pearson Education.

Horngrén, C., T., Datar, S., M. ja Rajan, M. (2012) Cost accounting – a managerial emphasis. 14. p. Upper Saddle River, Prentice Hall.

Ikäheimo, S., Malmi, T. ja Walden, R. (2012) Yrityksen laskentatoimi. 5.p. Helsinki, Sanoma Pro.

Indounas, K. ja 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. ja Sinclair, D. (2000) Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*. 4, 1, 349-362

Jagels, M., G ja Coltman, M., M. (2004) Hospitality management accounting. 8.p. Hoboken, John Wiley and Sons.

Jyrkkiö, E. ja Riistama, V. (2003) Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 13.-17. p. Helsinki, WSOY.

Kaplan, R., S. ja Atkinson, A., A. (1989) Advanced management accounting. 2.p. Englewood Cliffs, Prentice-Hall.

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

Kienzler, M. ja Kowalkowski, C. (2017) Pricing strategy: a review of 22 years of marketing research. *Journal of Business Research*. 78, 1, 101-110

Kosarkoska, D. ja Mircheska, I. (2012) Uniform System of Accounts in the Lodging Industry (USALI) in creating a responsibility accounting in the hotel enterprises in Republic of Macedonia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 44, 1, 114 -124

Krumwiede, K. (1997) ABC adoption hits new high, but is ABC worth implementation costs? *Cost Management Update*

Lanen, W., N., Anderson, S., W. ja Maher, M., W. (2011) Fundamentals of cost accounting. 3.p. New York, McGraw-Hill/Irwin. 71, 1, 1-3.

Lumijärvi, O.-P., Kiiskinen, S. ja Särkilahti, T. (1995) Toimintolaskenta käytännössä – Toimintolaskenta johdon apuvälineenä. Helsinki, Weilin+Göös.

Maister, D., H. ja Lovelock C., H. (1982) Managing facilitator services. Management Review. 23,4, 19-31.

Makrigiannakis, G. ja Soteriades, M. (2007) Management accounting in the hotel business. International Journal of Hospitality & Tourism Administration. 8, 4, 47-76

MaRa. (2017) Matkailu- ja ravintola-alan kasvu kiihtyy. [Verkkodokumentti] [Luettu 9.3.2018] Saatavilla: <https://mara.fi/uutishuone/matkailu--ja-ravintola-alan-kasvu-kiihtyy>

MaRa. (2018) Liikevaihtoennuste. [Verkkodokumentti] [Luettu 9.3.2018] Saatavilla: <https://mara.fi/tilastoja-ja-tutkimuksia/ennusteet/liikevaihtoennuste>

Mashayekhi, B. ja Ara, M. (2017) Activity-based costing in the hospitality industry: a case study in a hotel. International Journal of Social and Business Sciences. 11, 9, 1-5

Milla, S. ja Shoemaker, S. (2008) Three decades of revenue management: What's next? Journal of Revenue and Pricing Management. 7, 1, 110 - 114

Mongiello, M. ja Harris, P. (2006) Management accounting and corporate management: insights into multinational hotel companies. International Journal of Contemporary Hospitality Management. 18, 5, 364-379

Neilimo, K. ja Uusi-Rauva, E. (2001) Johdon laskentatoimi. 3.p. Helsinki, EDITA.

Noone, B. ja Griffin, P. (1999) Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*. 18, 2, 111-128

Noone, B., M, Kimes, S., E. ja Renaghan, L., M. (2003) Integrating customer relationship management: a hotel perspective. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 2, 1, 7-21

Owen, G. (1994) *Accounting for hospitality, tourism and leisure*. London, Pitman Publishing.

Pavlatos, O. (2015) An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 27, 5, 756-767

Pavlatos, O. ja Paggios, I. (2007) Cost accounting in Greek hotel enterprises: an empirical approach. *Tourismos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*. 2, 2, 39-59

Pavlatos, O. ja Paggios, I. (2009) Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research* 33, 4, 511-527

Pellinen, J. (2003) Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management* 22, 2, 217-235.

Pellinen, J. (2006) *Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu*. 2. p. Helsinki, Talentum.

Pierce, B. ja Brown, R. (2004) An empirical study of activity-based systems in Ireland. *The Irish Accounting Review*. 11, 1, 33-55

Raab, C. ja Mayer, K. (2007) Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 19, 1, 43-52

Rundora, R., Ziemerink, T. ja Oberholzerm M. (2013) Activity-based costing in small manufacturing firms: South African study. *The Journal of Applied Business Research*. 29, 2, 485-498

Saunders, M., Lewis, P. ja Thornhill A. (2009) Research methods for business students. 5.p. Harlow, Pearson Education Limited.

Schmidgall, R., S. ja DeFranco, A. (2015) A close look at the USALI 11<sup>th</sup> revised edition – Part 1: the new guidelines and operating statements for 2015. [Verkkodokumentti] [Luettu 29.3.2018] Saatavilla: <https://www.hftp.org/i/downloads/USALI11Statements.pdf>

Scott, J. (2015) Using the 11<sup>th</sup> edition of the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). [Verkkodokumentti] [Luettu 29.3.2018] Saatavilla: [http://www.hospa.org/weblog/2015/04/09/using-11th-edition-uniform-system-accounts-lodging-industry-usali/#.Ws5B\\_DG2gWw](http://www.hospa.org/weblog/2015/04/09/using-11th-edition-uniform-system-accounts-lodging-industry-usali/#.Ws5B_DG2gWw)

Shields, M., D. (1995) An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*. 7, 148-166.

Shoemaker, S. (2003) The future of pricing in services. *Journal of Revenue and Pricing Management*. 2, 3, 271-279.

Silvestro, R., Fitzgerald, L., Johnston, R. ja 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.

Tilastokeskus (2018a) Palveluiden liikevaihto kasvoi loka-joulukuussa 6,0 prosenttia vuoden takaisesta. [Verkkodokumentti] [Luettu 28.3.2018] Saatavilla: [https://www.stat.fi/til/plv/2017/12/plv\\_2017\\_12\\_2018-03-14\\_tie\\_001\\_fi.html](https://www.stat.fi/til/plv/2017/12/plv_2017_12_2018-03-14_tie_001_fi.html)

Tilastokeskus (2018b) Bruttokansantuote kasvoi 2,6 prosenttia viime vuonna. [Verkkodokumentti] [Luettu 28.3.2018] Saatavilla: [https://www.stat.fi/til/vtp/2017/vtp\\_2017\\_2018-03-16\\_tie\\_001\\_fi.html](https://www.stat.fi/til/vtp/2017/vtp_2017_2018-03-16_tie_001_fi.html)

Tilastokeskus (2018c) Käsitteet. [Verkkodokumentti] [Luettu 3.4.2018] Saatavilla:  
[http://www.stat.fi/meta/kas/pienet\\_ja\\_keski.html](http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html)

Turner, M., J., Way, S., A., Hodari, D. ja Witteman, W. (2017) Hotel property performance: the role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*. 63, 33-43

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

Vaughn, P., Raab, C. ja Nelson, C., B. (2010) The application of activity-based costing to a support kitchen in a Las Vegas casino. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 22, 7, 1033-1047

# Liitteet

## Liite 1. Haastattelulomake

### Haastattelulomake

1. Paljonko yrityksessänne on keskimäärin henkilöstöä, paljonko on yrityksenne liikevaihto ja paljonko teillä on arviolta vuodepaikkoja?
2. Minkälaisia lisäpalveluita yrityksenne tarjoaa majoituspalveluiden lisäksi?
3. Millaisia ovat käyttämänne kustannuslaskennan menetelmät? Mihin tekijöihin perustuen laskette palveluidenne yksikkökustannukset ja kuinka kohtelette laskennassa välillisiä kustannuksia?
4. Kuinka suuri on kiinteiden/muuttumattomien kustannusten osuus kustannusrakenteessanne?
5. Onko yrityksellänne käytössä vain yksi tapa suorittaa kustannuslaskentaa, vai hyödynnättekö useampia erilaisia menetelmiä? Jos on useita, niin millaisissa tilanteissa hyödynnätte eri metodeja ja minkälaisia ovat eri menetelmien yhdistämisestä saadut hyödyt tai haitat?
6. Hyödynnättekö kustannuslaskennan tuottamaa informaatiota palveluidenne hinnoitteluun? Miten, ja jos ette, niin miksi?
7. Teettekö asiakasryhmien kannattavuusanalyysiä (CPA, Customer Profitability Analysis) ja hyödynnättekö sitä päätöksenteossanne? Miten, ja jos ette, niin miksi?
8. Mikä on näkemyksenne nykyisestä kustannuslaskentamenetelmästä? Täyttääkö se asettamanne odotukset, vai koetteko, että on osa-alueita joilla sitä tulisi edelleen kehittää?  
Millaiseksi kuvailisitte yrityksenne suhdetta toimintoperusteiseen kustannuslaskentaan? (Toimintolaskenta, Activity-Based Costing, ABC)? Vastatkaa vain yhteen sopivimpaan kysymyksistä 9. – 13.
9. Käytämme tällä hetkellä.  
Millaisia hyötyjä ja/tai haittoja olette havainneet?
10. Harkitsemme käyttöönottoa.  
Miten argumentoitte sen puolesta/sitä vastaan?
11. Harkitsimme aikaisemmin käyttöönottoa, mutta päädyimme muuhun ratkaisuun.  
Miksi ja mitä teitte sen sijaan?
12. Olemme käyttäneet aiemmin, mutta emme enää.  
Miksi lopetit?
13. Emme ole harkinneet toimintolaskentaa.  
Miksi ette? Minkälaiseksi kuvailisitte ymmärrystänne toimintolaskennasta?
14. Vapaa sana. Onko teillä jotain mainittavaa aiheeseen liittyen, jota ei erikseen kysytty tai muuta huomionarvoista tietoa?