

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Maija Saajanlehto

1. Askel -hyvinvointiloman seurantajakson kustannuslaskenta

Case: Imatran Kylpylä

Tiivistelmä

Maija Saajanlehto

1. Askel -hyvinvointiloman seurantajakson kustannuslaskenta, Case: Imatran

Kylpylä, 74 sivua, 2 liitettä

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Opinnäytetyö 2013

Ohjaajat: laskentatoimen yliopettaja Heikki Sintonen, Saimaan ammattikorkeakoulu, myynti- ja markkinointijohtaja Harri Hirvelä, Imatran Kylpylä Oy

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laskea Imatran Kylpylän yhden palvelutuotteen eli 1. Askel -hyvinvointiloman seurantajakson kustannukset. Toisena tavoitteena oli kustannuslaskennan pohjalta luoda kustannuslaskennan työkalu, jota voisi käyttää erilaisten tarjottavien palvelukokonaisuuksien kustannuslaskennassa. Työkalulla saatua kustannustietoa voisi hyödyntää mm. tarjousten hinnoittelussa.

Opinnäytetyön teoriaosassa käsitellään ensin kustannuslaskennan käsitteitä ja määrittäviä sekä miten kustannuksia luokitellaan. Seuraavassa osiossa perehdytään laskennassa eteen tuleviin ongelmiin. Kustannuslaskennan menetelmistä käsitellään perinteiset laskentatavat sekä toimintolaskenta. Teoriaosuuden lopuksi käsitellään vielä palveluyrityksen ominaispiirteitä ja perehdytään lyhyesti myös palveluiden ja tuotteiden hinnoitteluun.

Kustannuslaskennassa lasketaan palvelutuotteeseen liittyvät kustannukset. Viimeisessä osiossa esitellään kustannuslaskennan avulla syntynyt laskentatyökalu. Kustannuslaskelmat ja työkalu poikkeavat Imatran Kylpylälle toimitetusta työstä, koska sopimukseen perustuvat hankintahinnat ja palkkatiedot ovat luotamuksellisia.

Kustannuslaskentaa tuotetasolla ei ole aikaisemmin tehty, joten opinnäytetyö on pään avaus jatkotyöskentelylle. Työn tuloksista on hyötyä palvelutuotteiden kokonaiskustannusten laskemisessa, joskin vielä karkealla tasolla. Kustannuslaskentamenetelmien kehittäminen jatkuu ja laskentatyökalu tarkentuu vielä jatkossa. Kustannuslaskennan merkitys palvelutuotteiden hinnoittelussa on tärkeää, jotta tarjottavalla hinnalla katetaan palvelun tuottamisen kustannukset sekä saadaan haluttu kate.

Asiasanat: kustannuslaskenta, palveluyritys, hinnoittelu, laskentamalli

Abstract

Maija Saajanlehto

The cost accounting of the follow-up period of the vacation package "1. Askel -hyvinvointiloma", Case: Imatran Kylpylä Spa, 74 pages, 2 appendices

Saimaa University of Applied Sciences

Faculty of Business Administration, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2013

Instructors: Mr Heikki Sintonen, Principal Lecturer, Mr Harri Hirvelä, Sales and Marketing Director, Imatran Kylpylä Spa

The main purpose of this thesis was to calculate the costs of one vacation package. The work was commissioned by Imatran Kylpylä Spa. The chosen package, "1. Askel -hyvinvointiloma", includes two different vacation periods. The calculating focused only on the follow-up period of the package. The period includes accommodation for two nights in single room, full board, exercises, different kinds of activities and free use of spa. Based on the cost calculation, the second aim of this thesis was to create a working cost model for supervisors who are responsible for pricing.

First the theoretical part explains the cost classifications and different terms of counting. After that the study presents the theory of traditional costing models as well as the activity-based costing model. The thesis also brings out different features which are distinctive to service industry. Finally the work deals with pricing methods and pricing techniques briefly. In the empiric part the costs of the vacation are calculated. Certain costs were left out of the calculations, because the sufficient knowledge of how to divide the costs was not available. Based on the cost calculating the working cost model was created. The information for theory was gathered from literature and Internet.

The role of the cost accounting as an instrument of the pricing is important. It was difficult to allocate some of the fixed costs which were common to all the departments. Undivided costs were for example the costs of general management. But still the results can be applied to calculate some of the total costs of different service products. Further study is required to understand which operating expenses should be included in calculation, according to matching principle.

Keywords: Cost accounting, service company, pricing, working cost model

Sisältö

1 Johdanto	6
1.1 Opinnäytetyön aihepiiri	6
1.2 Opinnäytetyön aiheena kustannuslaskenta	7
1.3 Sisältö.....	8
2 Teoreettinen viitekehys	9
2.1 Kustannusten määrittelyt	9
2.2 Kustannusten luokittelu	11
2.2.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset.....	11
2.2.2 Välittömät ja välilliset kustannukset	12
2.2.3 Erillis- ja yhteiskustannukset.....	13
2.3 Laskennan perusongelmat	13
2.3.1 Laajuusongelmat	14
2.3.2 Arvostusongelma	14
2.3.3 Mittausongelma	15
2.3.3 Jaksotusongelma.....	15
2.3.4 Kohdistamisongelma.....	15
3 Kustannuslaskennan menetelmät	16
3.1 Kustannuslajilaskenta.....	17
3.1.1 Työkustannukset.....	18
3.1.2 Ainekustannukset	19
3.1.3 Toimitilakustannukset	21
3.1.4 Muut lyhytvaikutteiset kustannukset	22
3.1.5 Pääomakustannukset	23
3.2 Kustannuspaikkalaskenta.....	26
3.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta.....	30
3.3.1 Minimilaskelma	30
3.3.2 Keskimääräislaskelma	31
3.3.3 Normaali-laskelma	31
3.3.4 Valmistusarvo ja omakustannusarvo	32
3.3.5 Jako- ja lisäyslaskenta.....	33
3.4 Toimintolaskenta	34
3.4.1 Toimintolaskennan käsitteitä.....	35
3.4.2 Toimintoanalyysi	36
3.4.3 Resurssien kohdistaminen toiminnoille.....	39
3.4.4 Tietojen kerääminen ja kohdistaminen eteenpäin.....	39
3.4.5 Käyttämätön kapasiteetti.....	40
4 Palveluyritys	41
5 Hinnoittelu	42
5.1 Hinnan merkitys.....	42
5.2 Hinnanasetanta prosessina.....	43
5.3. Hinnoittelumenetelmät.....	44
5.3.1 Kustannusperusteinen hinnoittelu.....	44
5.3.2 Markkina- ja tavoitelähtöinen hinnoittelu	47
5.3.3 Arvo- ja sopimusperusteinen hinnoittelu	47
5.3.4 Toimintolähtöinen hinnoittelu	48
5.4 Hinnoittelutekniikat	48
5.5 Arvonlisävero.....	49
5.6 Hotellien hinnoittelumenetelmät	50

6 Imatran Kylpylän esittely	53
6.1. Yleistä.....	53
6.2. Organisaatio	54
6.3 Palvelut.....	54
7 Seurantajakso 1. Askel –hyvinvointiloma.....	55
8 Kustannuslaskenta.....	55
8.1 Majoituskustannukset.....	56
8.2 Ateriakustannukset.....	58
8.3 Terveyspalveluiden kustannukset	59
8.4 Kylpylä Taikametsä	60
8.5 Tilakustannukset	61
8.6 Kiinteät kustannukset	62
8.7 Seurantajakson kustannukset	63
9 Kustannuslaskennan työkalu	66
10 Yhteenveto ja pohdinta	67
Kuvat.....	71
Kaaviot.....	72
Lähteet.....	73

Liitteet

 Liite 1 Seurantajakson majoituskustannukset

 Liite 2 Kustannuslaskennan työkalu

1 Johdanto

1.1 Opinnäytetyön aihepiiri

Imatran Kylpylä on toiminut vuodesta 1985 lähtien. Yrityksen toiminta on vuosien varrella laajentunut ja monipuolistunut. Sotainvalidien ja -veteraanien sekä työikäisten kuntoutus oli pitkään yksi toiminnan tärkeimmistä kulmakivistä. Tosin kuntoutuksen rinnalla oli heti alusta lähtien nähtävissä, että loma-asiakkaiden määrä kasvaa koko ajan. Viimeisen kymmenen vuoden aikana toiminta on siirtynyt yhä enemmän loma-asiakassektorille sekä kokoustoimintaan ja erilaisten hyvinvointipalvelujen ympärille. Palveluiden ja tuotteiden määrä on samalla kasvanut.

Vuonna 2007 tuli voimaan laki julkisista hankinnoista. Julkisilla hankinnoilla tarkoitetaan sellaisia tavara-, palvelu- ja rakennusurakkahankintoja, joita valtio, kunnat ja kuntayhtymät, valtion liikelaitokset sekä muut hankintalainsäädännössä määritellyt hankintayksiköt tekevät oman organisaationsa ulkopuolelta (HILMA Julkiset hankinnat). Kuntoutuspalveluiden ja niihin verrattavien palveluiden hankinnat toteutetaan hankintalain alaisena kilpailutuksena. Samalla tavalla kilpailutetaan esimerkiksi erilaisten järjestöjen ja kuntien hyvinvointipalveluja sisältävien lomien hankinnat. Hankintalain alaisten tarjousten valintaperusteena on joko kokonaistaloudellisesti edullisin hinta tai halvin hinta. Jos tarjouksen valintaperusteena käytetään kokonaistaloudellista edullisuutta, otetaan tarjousten vertailussa huomioon ennalta ilmoitetut vertailuperusteet (Työ- ja elinkeinoministeriö). Nämä vertailuperusteet edellyttävät usein palvelukokonaisuuksien uudelleenideointia ja kehittämistä. Palvelujen tulee olla kiinnostavia ja samalla hinnaltaan houkuttelevia, mutta samalla kannattavasti ja kustannustehokkaasti toteutettuja.

Niin vakiotuotteiden ja -palveluiden kuin tarjouspyyntöjen pohjalta suunniteltujen palvelukokonaisuuksien hinnoittelun ongelmana on ollut se, että ei tunneta palvelujen tuottamisen varsinaisia kustannuksia. Laskelmia on joskus tehty, mutta hinnoittelu on pääasiassa tapahtunut olemassa olevia hintoja päivittämällä. Hintojen korotus on perustunut energia-, raaka-aine- ja työvoimakustannusten nousuun. Toiminnan keskittyminen enemmän lomasektorille tarkoittaa samalla kil-

pailun kovenemista, joten hinnoittelulla on yhä suurempi merkitys. Kun tunnetaan palvelun tuottamisen kustannukset, saadaan hinnoittelun tueksi tärkeää pohjatietoa. Kustannuslaskennan avulla varmistutaan siitä, että ensinnäkin palvelun hinta kattaa palvelun tuottamisesta johtuvat kustannukset ja toiseksi palvelusta saadaan haluttu kate. Tämän opinnäytetyön tavoitteena on siis selvittää:

1. Mitä kustannuksia valittuun palvelutuotteeseen kohdistuu?
2. Saadaanko kaikki kustannukset kohdistettua palvelutuotteelle ja miten?
3. Voidaanko laskennan avulla luoda yksinkertainen kustannuslaskennan työkalu?

Imatran Kylpylän hallitus käynnisti kaksi vuotta sitten strategiatyön, jonka tavoitteena on mm. parantaa kustannustietoisuutta ja etsiä keinoja kustannusten vähentämiseen. Yhtenä osa-alueena tähän liittyy palvelutuotteisiin kohdistuvien kustannusten tunnistaminen. Tällä hetkellä ei ole selvää käsitystä siitä, minkälaisia kustannuksia määrätyn palvelun tuottamiseen kohdistuu tai mitä kustannuksia laskettaessa tulisi ottaa huomioon. Taloustoimisto tai kustannuspaikat itse eivät tuota tuotetasolla varsinaista kustannuslaskentaa. Kustannuspaikat ja varsinkin tarjouksista vastaavat henkilöt kaipaavat enemmän kustannustietoa ja tarjouslaskentaan kustannuslaskennan työkalua mm. hinnoittelun avuksi.

1.2 Opinnäytetyön aiheena kustannuslaskenta

Opinnäytetyön aiheena on laskea Imatran Kylpylän yhden palvelupaketin eli 1. Askel -hyvinvointiloman seurantajakson kustannukset. Kustannuslaskenta kattaa yleisimmät ja kysytyimmät palvelutuotteet, kuten majoituksen, vakioateriat, kylpylän käytön sekä ohjatut liikuntaryhmät ja luennot. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, mitä kustannuslaskenta prosessina tarkoittaa, mitä tietoja tarvitaan sekä selvittää valitun palvelutuotteen osalta, mitkä kaikki kustannukset laskennassa otetaan mukaan kokonaiskustannusta selvitettäessä ja mitkä ei. Lisäksi kustannuslaskennan tavoitteena on luoda yksinkertainen laskentamalli, jota olisi helppo käyttää ja hyödyntää mm. silloin kun tarjouslaskennan pohjaksi tarvitaan tietoa palvelutuotteen kokonaiskustannuksista. Lisäksi teoriaosassa käsitellään lyhyesti hinnoittelua. Lopullisessa kustannuslaskennan taulukossa todelliset luvut on salassapitosyistä jätetty pois.

1.3 Sisältö

Opinnäytetyön teoriaosassa, luvussa 2, käsitellään ensin kustannusten määrittelyä ja luokittelua. Luvussa käydään läpi kustannuslaskennan erilaisia käsitteitä ja termejä sekä luokitellaan kustannuksia mm. muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Kustannuslaskennassa tunnistetaan kustannuksia, jotka ovat kohdistettavissa aiheuttamisperiaatteen mukaan tuotteille ja palveluille. Kustannuksia laskettaessa ongelmaksi voi tulla esimerkiksi, miten laajasti kustannuksia huomioidaan tai miten kustannuksia aiheuttamisperiaatteella pystytään tuotteille tai palveluille kohdistamaan. Näistä asioista kerrotaan tarkemmin luvussa 2.3.

Luvussa 3 kuvataan ensin kustannuslaskennan perinteisemmät laskentamenetelmät, mutta tutustutaan myös toimintolaskennan käsitteisiin ja laskentaperiaatteisiin. Palveluyrityksen kustannuslaskennassa on huomioitava toiminnan erityispiirteet, kuten esimerkiksi palveluiden aineettomuus. Teoriaosassa todetaankin, että koska aineeton palvelu on vaikea mitata, se tulee ensin tuotteistaa. Näistä erityispiirteistä on kerrottu tarkemmin luvussa 4.

Yksi yrityksen menestymiseen eniten vaikuttavista asioista on palveluiden hinnoittelu. Mikä on hinnan merkitys, miten hinnoittelua tehdään ja mitkä ovat hinnoittelumenetelmät. Näihin perehdytään luvussa 5. Teoriaosuuden päätteeksi esitellään, luvussa 7 ja 8, yritys Imatra Kylpylä Oy ja laskennan kohteena oleva palvelutuote, 1. Askel -hyvinvointiloman seurantajakso. Teoriaosuudessa on käytetty lähdemateriaaleina kustannuslaskennan ja laskentatoimen käsikirjoja sekä nettilähteitä.

Empiriaosassa lasketaan seurantajakson kustannuksia. Ensin lasketaan majoituskustannukset. Jokaisen huonetyypin osalta kustannukset lasketaan erikseen. Ateriakustannuksista lasketaan buffetlounaan ja -päivällisen, sekä aamiaisen, keittolounaan ja välipalan kustannukset. Terveyspalveluista lasketaan erilaisten ohjattujen liikuntatuokioiden, ohjelmien ja luentojen kustannukset. Kaikkien hotellihuoneiden hintoihin sisältyy käynti Kylpylä Taikametsässä, joten kylpyläkäynnin yksikkökustannus lasketaan myös. Lopuksi käsitellään kiinteiden kustannusten huomioimista kustannuslaskennassa. Luvussa 9 kuvataan vielä opinnäytetyön toisena tavoitteena oleva kustannuslaskennan laskentamalli.

Työkalusta on tarkoitus tehdä mahdollisimman yksinkertainen ja helppo käyttää. Laskentamallista kerrotaan, mitä kustannuksia sillä on mahdollisuus laskea ja minkälaisia tuloksia sillä on mahdollisuus saada.

2 Teoreettinen viitekehys

Johdon laskentatoimi tuottaa informaatiota, jonka avulla tehdään päätöksiä liit-tyen asiakkaiden palvelemiseen, hinnoitteluun, asiakasprosesseihin ja esimer- kiksi tuotevalikoimaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 35.)

Päätöksiä tehtäessä avuksi tarvitaan erilaisia laskelmia ja niitä tehtäessä on hyvä ymmärtää muutamia käsitteitä, termejä sekä miten kustannuksia luokitel- laan.

2.1 Kustannusten määrittelyt

Kapasiteetilla tarkoitetaan enimmäissuoritekykyä tietyssä aikayksikössä, esi- merkiksi hotellin majoituskapasiteetti on 159 huonetta/vuorokausi. Kapasiteetti on osittain teoreettinen käsite, koska kaikki huoneet eivät ole välttämättä käytet- tävissä vuoden jokaisena vuorokautena vaikkapa korjausinvestointien vuoksi. Kapasiteettia ei myöskään aina voida varmuudella määrittellä, koska laskennan avulla laskettu kapasiteetti on arvio. Ravintolassa arvio voi koskea esimerkiksi sitä, kuinka monelle asiakkaalle noutopöydän lounaan on laskettu riittävän. (Al- hola & Lauslahti 2005, 14.)

Imatran Kylpylän majoituskapasiteettiin kuuluu kylpylähotellin 79 huonetta sekä promenadihotellin 80 hotellihuonetta. Kokonaiskapasiteetti on siis 159 huonetta.

Toiminta-aste kertoo, montako suoritetta aikayksikössä on tehty tai montako huonetta seuraavaksi yöksi on myyty. Yrityksen tuloksen vaihtelut johtuvat juuri näistä toiminta-asteesta tapahtuneista muutoksista varsinkin silloin, kun kiinteiden kustannusten osuus on suuri. (Alhola & Lauslahti 2005, 15.)

Toimintasuhde kertoo, miten yrityksen kapasiteetti on käytössä, onko yli- tai alikapasiteettia. Ylikapasiteetti tarkoittaa, että kapasiteetista on osa käyttämättä. Jos hotellin huonekäyttöaste on tänä yönä 50 %, on puolet huoneista myymättä,

ja silloin kärsitään ns. ylikapasiteetista. Vastaavasti jonain yönä kysyntä voi olla 110 %, jolloin kysymys onkin alikapasiteetista. Markkinoiden kysyntä vaikuttaa kapasiteetin käyttöön ja toimintasuhteeseen. (Alhola & Lauslahti 2005, 14 - 15.)
Palvelualalla suuret myynnin vaihtelut ovat tavallisia vuodenaikojen, viikonpäivien tai jopa kellon aikojen välillä. Hotellihuoneita ja ravintolan asiakaspaikkoja on kiinteä määrä (kiinteä kapasiteetti), joten toiminnan sopeuttaminen kysynnän mukaiseksi ei lyhyellä aikavälillä ole mahdollista. Kapasiteettia ei voida myöskään varastoida, joten myynnin tasaamiseen ei sitäkään mahdollisuutta ole käytettävissä. Myymätön huone tai tyhjä ravintolan asiakaspaikka on suoraan aina menetettyä myyntiä. (Melamies & Paakkunainen 1997, 10.)

Tuotannontekijöitä yritys ostaa tuotannontekijämarkkinoilta. Tuotannontekijöitä ovat esimerkiksi aineet, ihmistyö, koneet, laitteet jne. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 47). Tuotannontekijät ovat lyhytvaikutteisia silloin, kun ne tulevat palvelun tai tuotteen suorittamisen aikana kerralla käytetyksi (Melamies & Paakkunainen 1997, 14). Majoitus- ja ravitsemisalalla tuotannontekijöistä käytetään mieluummin nimitystä aineelliset ja aineettomat resurssit. Aineellisia resursseja ovat raha, toimitilat, käytettävät raaka-aineet ja energiahyödykkeet ja aineettomia resursseja ovat esimerkiksi työntekijöiden ammattitaito, osaaminen sekä yritysjohdon kyky tehdä taloudellisesti kannattavia päätöksiä. (Selander & Valli 2007, 18.)

Pitkävaikutteisella menolla tarkoitetaan tuotannontekijän hankintaa eli hankintamenoa, joka näkyy taseessa esimerkiksi käyttöomaisuuden nousuna. Tällainen hankintameno voi olla vaikka kuntotestin suorittamista varten ostettu ergometritestipyörä. Meno näkyy myös rahavarojen pienentymisenä, kun ergometritestipyörästä on maksu suoritettu. Rahoituslaskelmissa käsitellään kassamenoja. Sisäisessä laskennassa käytetään termiä kustannus, joka syntyy, kun edellä mainittua ergometritestipyörää käytetään tietty aika. Kulu on erä, josta ei odoteta enää syntyvän tuloja. Kulut ovat nähtävissä tuloslaskelmassa. (Alhola & Lauslahti 2005, 16 - 17.) Kuluja ovat esimerkiksi myytyjen huoneiden siivoukset ja liinavaatekulut.

2.2 Kustannusten luokittelu

Tuotekohtainen kustannuslaskenta antaa tietoa kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmia varten. Silloin on tarkoin selvillä, mitä yritykselle jonkin palvelun tuottaminen todella maksaa. Mutta mitkä kustannukset palvelulle kohdistetaan? Ne voivat olla joko muuttuvia tai kiinteitä kustannuksia. Niistä voidaan käyttää myös jakoa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Lisäksi laskelmissa huomioidaan myös erillis- ja yhteiskustannukset. (Alhola & Lauslahti 2005, 23 - 25.)

2.2.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Toiminta-aste kuvaa yrityksen volyymia eli palveltujen asiakkaiden määrää tai ravintolassa valmistettujen annosten määrää. Osa kustannuksista muuttuu, kun toiminta-asteessa tapahtuu muutoksia, osa taas ei. Kustannukset ovat pääasiassa muuttuvia, kun lyhyellä aikajänteellä kustannus muuttuu samalla, kun tuote- tai palvelumäärä muuttuu. Kustannukset siis nousevat, jos palvelua tehdään enemmän, tai laskevat, jos määrä on pienempi. Osa kustannuksista taas pysyy vakiona, vaikka toiminta-aste muuttuu. Niitä kutsutaan kiinteiksi kustannuksiksi. Kiinteätkin kulut voivat muuttua jostain syystä tai muutos tapahtuu pidemmällä aikavälillä. Muutos ei kuitenkaan johdu tuotteiden tai palvelujen määrän muutoksista, vaan enemmänkin ajan kulumisesta. (Järvenpää ym. 2010, 55; Vilkkumaa 2005, 75.)

Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten osuus riippuu yrityksen toimialasta, mutta myös yrityksen omista valinnoista, mitkä kustannukset käsitellään muuttuvina ja mitkä kiinteinä. Matkailu- ja ravitsemisalalla kustannusten jako kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin on toiminnan luonteen vuoksi ongelmallista. Tietyt kustannukset, kuten esimerkiksi lounaan raaka-ainekustannukset, ovat suoraan yhteydessä myyntivolyyymiin, mutta volyymin noustessa riittävästi myös kiinteät kustannukset saattavat nousta esimerkiksi palkkakulujen osalta. Ne kustannukset, jotka ovat riippuvaisia asiakasmäärästä tai myynnin volyyymistä, ovat yleensä muuttuvia kustannuksia. (Selander & Valli 2007, 44; Vilkkumaa 2005, 75.)

Silloin, kun osa kustannuksista muuttuu määrän muuttuessa ja toinen osa pysyy kiinteinä, kustannuksia kutsutaan puolimuuttuviksi. Puolimuuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi sähkökustannukset. Sähkökustannuksia ovat kiinteä kuukau-

simaksu sekä kulutuksen mukaan maksettava kustannus. (Järvenpää ym. 2010, 55.)

Hyppäyksittäin muuttuvat kustannukset ovat usein kiinteitä, mutta toiminta-asteen kasvaessa tiettyyn pisteeseen myös kustannusten määrä kasvaa, jotta tuote tai palvelu saadaan tehtyä. Lisäkustannuksia tulee silloin esimerkiksi työnjohdon tai ammattitaitoisen henkilöstön lisätarpeesta. (Vilkkumaa 2005, 77.) Esimerkiksi ison liikuntaryhmän vetämiseen tarvitaankin kaksi liikunnan- tai vapaa-ajan ohjaajaa yhden sijaan.

2.2.2 Välittömät ja välilliset kustannukset

Jaottelua välittömiin ja välillisiin kustannuksiin käytetään palvelun tai tuotteen hinnan selvittämiseksi. Aiheuttamisperiaatteen mukaan palvelulle kohdistetaan kaikki ne välittömät kustannukset, jotka ovat palvelun tuottamisesta aiheutuneet. Kohdistaminen on yleensä aika helppoa, koska välittömät kulut ovat yleensä myös muuttuvia kustannuksia. (Vilkkumaa 2005, 81.) Tosin välittömät ja muuttuvat kulut eivät aina tarkoita samaa asiaa, sillä vaikka kustannus on helppo kohdistaa tuotteelle tai palvelulle (välittömät kustannukset), niin sen valmistus tai suorittaminen voi olla määrästä riippumaton (kiinteät kustannukset). (Järvenpää ym. 2010, 61.)

Välillisten kustannusten kohdistaminen on vaikeaa, koska ne eivät johdu vain yhden tuotteen tekemisestä. Tai ei voida osoittaa, että kustannus aiheutuisi yhden, määrätyn palvelun suorittamisesta. (Suomala ym. 2011, 94.) Välilliset kustannukset ovat eri laskentakohteille yhteiset, ja ne pyritään kohdistamaan tuotteille tai palveluille samalla tavalla aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Kustannukset voivat olla joko muuttuvia tai kiinteitä, ja niiden osalta on yrityskohtaisesti ratkaistava, miten ne eri palveluille ja tuotteille kohdistetaan. (Alhola & Lauslahti 2005, 17.)

Välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi vuokratkustannukset, jotka kirjataan Imatran Kylpylän kustannuspaikalle ”Hallinto, 90”. Näihin palataan tarkemmin luvussa 8, Kustannuslaskenta.

2.2.3 Erillis- ja yhteiskustannukset

Erilliskustannukset pystytään kohdistamaan suoraan tuotteelle, palvelulle tai asiakastilaukselle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Erilliskustannuksia ovat laskentakohteelle suoraan kohdistettavat välittömät kustannukset sekä muuttuvat välilliset kustannukset. (Neilimo & Uus-Rauva 2005, 59.) Erilliskustannuksia syntyy silloin, jos tietyn tuotteen tai palvelun suorittaminen tai toiminto aiheuttaa niitä. Jos tuote tai palvelu jää pois, silloin ei kyseistä kustannusta myöskään aiheudu. Erilliskustannukset voivat olla joko kiinteitä tai muuttuvia. (Vilkkumaa 2005, 82.)

Erilliskustannuksena voidaan pitää esimerkiksi Hyvinvointiloman perusjaksoon sisältyvän rantasaunaillan kustannuksia. Koska kylpylällä ei ole omaa rantasaunaa, saunailta ostetaan ulkopuoliselta yrittäjältä. Mikäli perusjakso jostain syystä peruuntuisi, rantasaunaillasta ei synny myöskään silloin kustannuksia.

Yhteiskustannukset ovat kustannuksia, joita syntyy, vaikka jokin palvelu tai tuote poistuisi valikoimasta. Yhteiskustannukset ovat yleiskustannuksia, jotka ovat yhteisiä usealle tuotteelle, palvelulle, toiminnolle tai yksikölle. Yhteiskustannukset ovat yleensä kiinteitä kustannuksia. (Vilkkumaa 2005, 82.)

2.3 Laskennan perusongelmat

Jos rahan arvo pysyisi aina samana ja sama palvelu tuotettaisiin aina samassa ajassa ja samalla tavalla riippumatta siitä, kuka henkilö sen tekee ja milloin se suoritetaan, olisi kustannuslaskenta helppoa. Näin vain ei ole. Rahan arvon muutokset ja muutkin tekijät vaikuttavat siihen, että tuotannon tekijöille on kolme eri hintavaihtoehtoa: alkuperäinen hankintameno, todennäköinen myyntihinta tai jälleenhankintahinta. Vastaavasti asiakkaasta tai muusta tekijästä voi johtua, että saman palvelun tuottaminen toisena päivänä kestää kauemmin kuin toisena päivänä. Palvelujen ja tuotteiden määrät siis vaihtelevat tilanteen mukaan. Kun laskelmia tehdään, on ensin tehtävä valintoja ja mietittävä, miten edellä mainitut ongelmat ratkaistaan, jotta laskelma soveltuu ajateltuun käyttötarkoitukseensa. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 100.)

Laskentatoimen raportteja luettaessa ja hyödynnettäessä on tiedettävä, mitä raportin eri lukuihin sisältyy: Sisältääkö liikevaihto varsinaisen toiminnan, tuotteiden ja palveluiden myynnin vai onko siihen lisätty myös muita säännöllisesti yrityksen saamia tuloja, esimerkiksi vuokratuloja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.) Laskentatoimen ongelmat ovat yritys- ja organisaatiokohtaisia, jolloin informaation yhdenmukaisuus on varmistettava sisäisin ohjein (Järvenpää ym. 2010, 44).

2.3.1 Laajuusongelmat

Laajuusongelman yhteydessä pohditaan, mitä kustannuksia ja tuottoja laskelmiin tulisi ottaa mukaan. Huomioidaanko laskelmissa lisäksi muut kuin varsinaisen liiketoiminnan tuotot ja kulut. Otetaanko esimerkiksi kiinteistön energiakulut tai kiinteistön vuokra tai hallinnon palkkoja mukaan kustannuksiin? (Järvenpää ym. 2010, 44.) Liikekirjanpidon puolella on selvät lait ja ohjeet, miten rahoituskulut ja poistot huomioidaan kirjanpidossa, mutta sisäisen laskennan yhteydessä yrityksen on itse ratkaistava, miten nämä kustannukset laskelmissa huomioidaan (Selander & Valli 2007, 31).

2.3.2 Arvostusongelma

Palvelutilanne on aineeton, joten ns. raaka-aineiden arvostusongelmaa ei ole. Mutta palveluprosessiin sisältyy esimerkiksi ravintolan palveluita, jolloin päätettäväksi tulee, miten ruoan tuottamiseen ostetun raaka-aineen kustannus arvostetaan. Käytetäänkö päivän hintaa, standardihintaa, oletettua tulevaa hintaa vai ostettaessa maksettua hintaa? (Järvenpää ym. 2010, 44.) Varsinkin ravintolassa raaka-aineet ovat usein kausituotteita ja niiden saaminen muuna aikana voi olla vaikeaa tai raaka-aine on korvattava asiakkaan tilauksen vuoksi kalliimmalla vaihtoehdolla. Kausiluonteisuuden vuoksi raaka-aineiden hinnat vaihtelevat aika paljonkin. Mikä on käytetyn raaka-aineen kustannus? Uusi hinta vai keskihinta? Useimmat varastonvalvontaohjelmat käyttävät laskennassa keskihintaa. (Selander & Valli 2007, 32.)

2.3.3 Mittausongelma

Mittausongelma liittyy siihen, minkälaisia mittausjärjestelmiä ja -tapoja käytetään eri kustannusten selvittämiseksi sekä miten ja mistä kohteista tietoa kerätään. Käytännössä ongelma voidaan ratkaista suorittamalla mittaus, esimerkiksi punnitsemalla annokseen käytettävä raaka-aineen määrä, tai sitten se voidaan määrittellä laskennallisesti annoskortin pohjalta. Miten selvitetään, paljonko annoksen tekemiseen on käytetty työaika? (Selander & Valli 2007, 31 - 32.)

Saadaanko riittävät tiedot kustannuksista yrityksen tilikartan mukaisista kustannuslajeista, ja miten paljon kustannuksia joudutaan arvioimaan. Jos kustannuksia joudutaan arvioimaan, mihin arviot perustuvat ja ovatko ne silloin luotettavia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 43.)

2.3.3 Jaksotusongelma

Jaksotusongelmassa on kysymys, miten pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintakustannukset, kuten esimerkiksi rakennusten, laitteiden ja koneiden kustannukset, jaetaan eri vuosille. Kustannusten jaksottamisen ongelmana voi olla myös se, että rahallinen panostus tuottaa tuloja vasta paljon myöhemmin, kuten esimerkiksi markkinointikustannukset tai henkilöstön koulutuskustannukset. (Selander & Valli 2007, 31 - 32.) Jaksotettavat kustannukset ovat tyypillisesti yhteisiä laskentakohteille tai ajanjaksoille, joten niiden kohdistaminen tuotteille ja palveluille tapahtuu aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Suomala ym. 2011, 101.) Ongelman yhtenä ratkaisuna voidaan pitää liikekirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja. Esimerkiksi sovitun poistomenetelmän mukaan koneen hankintakustannus on jaettu, sen taloudellisen käyttöiän perusteella, useammalle vuodelle. (Alhola & Lauslahti 2000, 66.)

2.3.4 Kohdistamisongelma

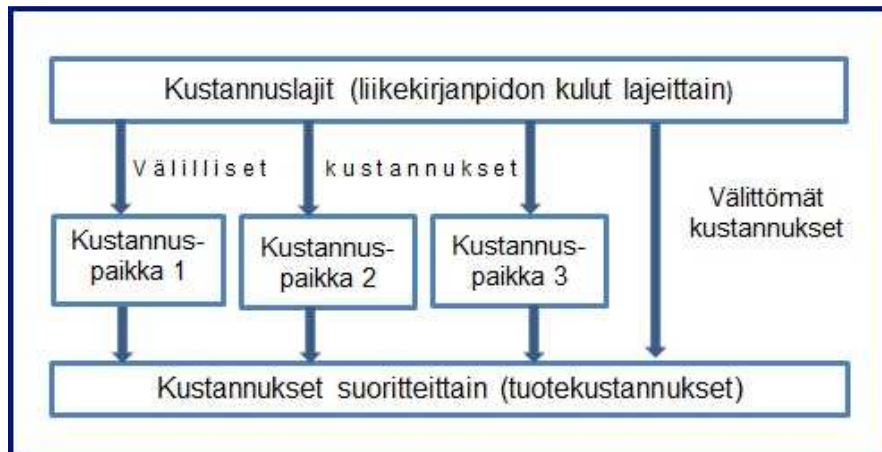
Yrityksen yleisiä kustannuksia on vaikea kohdistaa suoraan tuotteelle tai palvelulle, koska kustannukset ovat yhteisiä monelle eri tuotteelle tai palvelulle. Mikä osa esimerkiksi henkilöstö-, hallinto- tai toimitilakustannuksista kohdistetaan kullekin tuotteelle? Keittiön kokki voi valmistaa samaan aikaan kahta eri annosta ja myös valmistettavien annosten määrä vaihtelee päivittäin. Miten silloin ko-

kin palkkakustannukset kohdistetaan yhdelle tuotteelle aiheuttamisperiaatteen mukaan? Hotellissa, jossa toimipisteitä on monta, yleisten kustannusten kohdistaminen on entistä hankalampaa. (Selander & Valli 2007, 32.) Jos aiheuttamisperiaatetta ei pystytä soveltamaan, on yrityksen johdon neuvoteltava erilaisista laskennallisista kriteereistä kohdistaa yleiset kulut tuotteille ja palveluille. Johdon kustannukset voidaan jakaa osastoittain esimerkiksi osaston liikevaihtoon suhteutettuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42 - 43.)

3 Kustannuslaskennan menetelmät

Tuotekohtaisen kustannuksen selvittäminen tuottaa tärkeää tietoa yrityksen strategiseen suunnitteluun ja päätöksentekoon. Tuotteiden ja asiakkaiden on oltava kannattavia yritykselle. Kustannuslaskennan tehtävä on auttaa hinnoittelussa ja tuotteiden kannattavuuden määrittelemisessä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 113.) Tässä luvussa kuvataan kustannuslaskennan kulku ja käydään läpi kustannuslaskennan kolme vaiheittaista osa-aluetta eli kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta.

Kustannukset kohdistetaan palveluille aiheuttamisperiaatteen mukaan, mikä ei aina ole yksinkertaista ja aiheuttaakin kustannuslaskennassa myös ongelmia. Välilliset kustannukset, kuten esimerkiksi vastaanottovirkailijoiden palkat, vuokrat tai energiakulut ovat kaikille palveluille yhteisiä, ja silloin niiden kohdistaminen aiheuttamisperiaatteella on vaikeaa. Välillisten kustannusten jakamiseksi yritys jaetaan kustannuspaikkoihin. Kun kustannukset on ensin selvitetty kustannuslajeittain, ne kohdistetaan sen jälkeen kustannuspaikoille. Lopuksi kustannuspaikoilla lasketaan yleiskustannuslisät eli yleiskustannuskertoimet. (Järvenpää ym. 2010, 72.) Perinteisen kustannuslaskennan kulku on kuvattu kuvassa 1.



Kuva 1. Perinteisen kustannuslaskennan kulku (Alhola & Lauslahti 2000).

Toimintolaskennan periaate on, että toiminnot kuluttavat yrityksen voimavaroja eli resursseja ja palvelua toteuttaessa kulutetaan toimintoja (Alhola & Lauslahti 2005, 34.) Silloin laskentakohteelle (esimerkiksi palvelulle) kohdistetaan vain sen verran kustannuksia, paljonko se kyseistä toimintoa on käyttänyt tai kuluttanut. Toimintolaskentaan palataan tarkemmin luvussa 3.4.

3.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta hyödyntää yrityksen kirjanpidon tilijärjestelmää. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kertomalla tuotannontekijöiden määrä kunkin tuotannontekijän yksikkökustannuksella saadaan se määrä, kuinka paljon välittömiä kustannuksia yhden suoritteen tekeminen aiheuttaa. Tuotannontekijöitä ovat työsuoritukset, aineet, lyhytvaikutteiset ja pitkävaikutteiset tuotantovälineet. (Järvenpää ym. 2010, 73.) Mitä yksityiskohtaisemmin kustannukset tilijärjestelmän avulla jaetaan, sitä paremmin yritys voi hyödyntää tietoja erilaisissa laskelmissa. (Vilkkumaa 2005, 82.) Hotelli- ja ravintolayrityksellä kululajeja on moninkertainen määrä verrattuna tulolajeihin. Tärkeimmät kululajikokonaisuudet ovat raaka-ainekulut, työvoimakulut, liiketoiminnan muut toimintakulut, kiinteistökulut, vuokratkulut, leasingkulut, poistot, korkokulut, muut kulut sekä välittömät verot. (Heikkilä & Saranpää 2008, 43.)

3.1.1 Työkustannukset

Työkustannuksia ovat henkilöstön työpanoksesta maksettavat kustannukset, joita ovat palkat sekä palkoista maksettavat lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilösivukustannukset. (Järvenpää ym. 2010, 73.) Työkustannusten sisältö määrittyy yrityksen toimialan työehtosopimusten mukaisesti ja on tärkeää, että kaikki työn tekemisestä johtuvat kustannukset sisällytetään työkustannuksiin riippumatta siitä, millä nimikkeellä työtä tehdään. Työkustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan oikealle laskentakohteelle eli palveluille, tuotteille, kustannuspaikalle tai muulle perustasolle. (Vilkkumaa 2005, 83.)

Imatran Kylpylän henkilökunnan osalta sovelletaan hotelli- ja ravintola-alan, terveyden alan sekä kiinteistöalan työehtosopimusta. Vakituksessa suhteessa olevat työntekijät ovat aikapalkalla (kuukausipalkka/tuntipalkka), joten työkustannukset käsitellään kiinteinä kustannuksina. Yrityskohtaisen neuvottelun tuloksena on kuitenkin tehty sopimus, jossa työvuoroja voidaan sopeuttaa toiminta-asteen mukaisesti. Varsinaiset työkustannukset eivät kuitenkaan juurikaan muutu toiminta-asteen muuttuessa.

Kuukausipalkasta saadaan laskettua tuntipalkka tuntijakajan avulla. Osa työkustannuksista, kuten terveydenalan palkat pystytään kohdistamaan suoraan tuotteelle tai suoritteelle kulujen rekisteröintijärjestelmän eli KuntoMaster-ohjelman avulla. Muuten kuukausipalkkojen osalta rekisteröinnissä käytetään lähinnä perustietoja sekä mahdollisia muutoksia ja poikkeustapauksia, kuten sairauspoissaoloja ja ylitoita. (Järvenpää ym. 2010, 75.)

Vuokratyövoimaa käytetään ravintolassa, keittiössä ja allasvalvonnassa pääasiassa sesonkiaikoina sekä sairauslomien yhteydessä. Vuokratyöntekijät ovat henkilöstöpalveluyritysten, esimerkiksi Etelä-Karjalan Pestipalvelun, palkkalistoilla. Henkilöstöpalveluyritys laskuttaa tehdyistä työtunneista sopimuksen mukaan. Kustannukset kirjautuvat kirjanpidossa kustannuspaikan palkkakustannuksiksi työvoiman vuokrauskulutilille.

Hotelli- ja ravitsemisalan bruttopalkkoihin sisältyy työntekijälle maksettu rahanpalkka, luontoisetujen verotusarvot, tunti- ja kuukausipalkkojen lisäksi maksettavat lomapalkka, lomarahana, sairausajan palkka sekä työehtosopimuksen mukai-

set työajoista riippuvat lisät sekä juhla- ja pyhäpäivistä maksettavat korvaukset. Koska Imatran Kylpylän palkkakirjanpito hoidetaan Visma Services Oy:ssä, sisäistä laskentaa helpottamaan on laskettu sivukuluprosentti, johon sisältyy bruttopalkan lisäksi palkkaukseen liittyvät muut, yrityksen maksettavat maksut. Taloustoimiston tehtävänä on päivittää sivukuluprosentti vuosittain mahdollisten muutosten tultua voimaan. Työkustannuksia aiheuttavat myös pakollisen työterveyshuollon järjestäminen, työvaatteet, sosiaalitoimien järjestäminen, tykytoiminta sekä merkkipäivien huomioiminen. (Selander & Valli 2007, 46 - 47.)

3.1.2 Ainekustannukset

Teollisuuden puolella ainekustannukset ovat suurin kustannuserä toisin kuin palvelualalla. Ainekustannuksia ovat raaka-aine-, puolivalmiste-, apu- ja lisäaine-, käyttöaine- sekä tarvikkeekustannukset. Hotelli- ja ravitsemisalalla aine- ja tarvikkeekustannukset sisältävät myytävien, valmistettavien tuotteiden raaka-aineiden ostot, myytävien valmiiden tuotteiden ostot sekä varastojen muutokset. Ravitsemispuolen ostoja ovat raaka-aineet ja puolivalmisteet, joista valmistetaan ruokaa ravintoloiden asiakkaille. Lisäksi ostoihin kuuluvat suoraan myytävät tuotteet, kuten alkoholi- ja oluttuotteet sekä elintarvikkeet.

Järvenpään ym. mukaan (2010) ainekustannukset selvitetään fyysisen inventoinnin ja varastokirjanpidon avulla. Ainekustannukset rekisteröidään seuraavan, yksinkertaisen kaavan mukaan:

$$\text{Alkuvarastot} + \text{Ostot} = \text{Käyttö} + \text{Loppuvarasto} + \text{Hävikki}$$

eli ainekäytöksi ilman hävikkiä saadaan

$$\text{Käyttö} = \text{Alkuvarasto} + \text{Ostot} - \text{Loppuvarasto}$$

(Järvenpää ym. 2010, 76 – 77).

Raaka-aineiden ja tarvikkeiden ostokustannuksiin kuuluu tuotteen hankintahinta sekä niiden toimitukseen liittyvät kustannukset, kuten rahti, tulli, kuljetusvakuu-

tukset jne. Kun tietty materiaalierä varastoidaan, sen hinta kirjataan varastokirjanpitoon laskussa olevan hinnan mukaisesti. Kun samaa materiaalia hankitaan uusi erä, sen hankintahinta voi olla eri, mikä johtuu valuuttakurssien tai maailmanmarkkinahintojen erosta. Arvostetaanko aikaisempi erä silloin hankintahintaan vai uuden erän ostohintaan? Raaka-aineita ja tarvikkeita varastoidaan myöhempää käyttöä varten. Kustannuslaskennan ongelmaksi tulee tällöin, millä hinnalla ne arvostetaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 92.) Arvostusmenetelmät ovat Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 92) mukaan alkuperäinen hankintahinta, jälleenhankintahinta tai vakio- eli standardihinta.

Imatran Kylpylän Puodilla, Bauty Spa Wellamolla ja Vesihoitola Venlalla ovat omat varastonsa, samoin terveystalvosastolla sekä hotellilla. Jokainen osasto inventoi varastonsa kolmen kuukauden välein. Varastot arvostetaan viimeiseksi hankittujen ostoerien mukaisesti. Mahdollisten sesonkituotteiden määrät ovat kuitenkin melko pieniä ja pilaantuvia tuotteita ei juurikaan ole, joten kolmen kuukauden välein tapahtuva inventaario on riittävä. Näiden toimipisteiden osalta kuukauden välein tehtävä inventaario, pienen virhemarginaalin takia, olisi turhan raskas toteuttaa eikä se antaisi oleellista lisätietoa.

Alkuperäistä hintaa voidaan soveltaa raaka-aineen ja tavarankäytön arvostamisessa eri tavoin. FIFO-menetelmässä (first in first out) aikaisemmin varastoon tulleet raaka-aineet käytetään ensin. LIFO-menetelmässä (last in first out) taas viimeksi tulleet raaka-aineet käytetään ensin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 93.) Painotetun keskihinnan menetelmässä lasketaan liukuvasti alkuvaraston hankintahinta ja laskentakauden aikana tilattujen raaka-aineiden hankintahinnat yhteen. Summa jaetaan alkuvarastossa olleiden ja tilattujen raaka-aineiden kokonaismäärällä. Jos varastossa oleva tavaraerä arvostetaan hankintahintaansa vain siihen asti, kunnes uusi erä saapuu, jolloin jäljellä olevan varastoerän ja uuden erän hinnasta lasketaan keskihinta, puhutaan juoksevan keskihinnan menetelmästä. (Alhola & Lauslahti 2000, 126.)

Imatran Kylpylässä keittiö varastoi raaka-aineita, puolivalmiita tuotteita sekä elintarvikkeita. Varastokirjanpito hoidetaan Excel-tilukkolaskennalla. Tavaroiden toimituksen yhteydessä tavarat tarkistetaan rahtikirjojen ja tilausten perusteella. Raaka-aineiden osalta noudetaan FIFO-periaatetta. Keittiössä raaka-

aineiden käyttö selvitetään inventaarion avulla kolmen kuukauden välein. Reaali-aikaista raaka-ainekäyttöä ei saada selville, koska käytössä ei ole varastonvalvontajärjestelmää. Inventaarissa raaka-aineet arvostetaan uusimman erän ostohinnan mukaan. Sesonkituotteiden ja kalliimpien raaka-aineiden osalta varaston kierto on yleensä niin nopea, että uusimman erän hankintahinta on lähinnä oikeaa hintaa. Keittiöpäällikkö seuraa kuukausitasolla ravintolakohtaisia raaka-ainekustannuksia katetuottolaskennan avulla, tuoteryhmittäin sekä tiettyjen volyymituotteiden osalta myös tuotekohtaisesti.

Alkuperäisen hinnan sijaan voidaan käyttää jälleenhankintahintaa. Jälleenhankintahinta tarkoittaa sitä, että raaka-aine tai tavara arvostetaan siihen hintaan, mitä se maksaisi, jos se hankittaisiin samalla hetkellä, kun se käytettäisiin. Tavarankäyttö voidaan arvostaa jälleenhankintahinnalla kahta eri menetelmää käyttäen: päivähintamenetelmä ja standardihintamenetelmä. Päivähintamenetelmä muistuttaa LIFO-menetelmää, koska arvo lasketaan viimeksi varastoon tulleen tavaran hankintahinnan eli käyttöhetken markkinahinnan mukaan. Standardi- eli vakiohintamenetelmä perustuu pidemmän aikavälin hintojen keskiarvoon. Keskiarvot pyritään kuitenkin määrittämään niin, että hinnat olisivat lähellä päivän hintoja. (Alhola & Lauslahti 2000, 127.)

3.1.3 Toimitilakustannukset

Vuokrat ja muut toimitilakustannukset ovat palveluyritykselle suuri menoerä henkilö- ja raaka-ainekustannusten lisäksi. Nämä kustannukset vaihtelevat yrityksen toiminnan laajuuden ja liikeidean mukaan. Toimitilakustannukset voivat olla kiinteitä kuukausivuokria, jotka määräytyvät tehdyn sopimuksen mukaan tai vuokra voi olla tietty prosenttiosuus liikevaihdosta. (Selander & Valli 2007, 50.)

Vuokrakustannus voi määräytyä myös edellisten tapojen yhdistelmänä eli kiinteän vuokraosuuden päälle lasketaan lisäksi sovittu prosenttiosuus liikevaihdosta tai määrätyn liikevaihdon ylittävistä osuudesta. Imatran Kylpylän toimitilojen vuokrakustannukset määritellään viimeksi mainittua tapaa noudattaen.

3.1.4 Muut lyhytvaikutteiset kustannukset

Ne tuotantovälineet, jotka hankintaan ja samalla aikaa käytetään, kuuluvat lyhytvaikutteisiin kustannuksiin (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 96). Matkailu- ja ravitsemisalalla on paljon erilaisia lyhytvaikutteisia kustannuksia, jotka ovat kiinteitä eli eivät ole sidonnaisia toiminta-asteen vaihteluihin. Markkinointikustannukset mielletään usein muuttuviksi kustannuksiksi, koska kustannusten määrä vaihtelee välillä paljonkin. Kustannusten vaihtelu riippuu kuitenkin yrityksen itsensä tekemistä toimenpidepäätöksistä, eikä yrityksen myynnin volyymistä. Markkinointikulutkin ovat siis kiinteitä kustannuksia, joita ei yleensä voida suoraan kohdistaa tietylle palvelulle tai tuotteelle. Kiinteistön huolto- ja korjauskulut, kuten rakennuksen korjauskulut ja pihanhoitokulut ovat yleisiä palvelualan yrityksille, joilla on kiinteä toimipaikka. Energiakuluihin kuuluvia vesi-, lämpö- ja sähkökustannuksia seurataan yleensä omina kuluerinä. (Selander & Valli 2007, 51.)

Imatran Kylpylän markkinointikulut kohdistetaan kustannuspaikoille kahdella eri tavalla. Kustannuspaikan omiin palveluihin keskittyvät markkinointikustannukset ovat sen välittömiä kustannuksia. Muut eli välilliset markkinointikulut vyörytetään neuvoteltujen prosenttimäärien suhteessa kaikille muille kustannuspaikoille paitsi hallinnolle. Kylpylöiden energiakulut ovat suuret. Kuluja nostavat mm. isot vesimassat, niiden lämmitys ja puhtaanapito. Imatran Kylpylässä lämmitys tapahtuu maakaasun avulla, jonka tilalle on aktiivisesti etsitty muita, edullisempia vaihtoehtoja. Kiinteistönhallintakuluista, kuten sähkö, lämpö ja vesi, on sovittu vyörytykset kustannuspaikoille sovittujen prosenttiosuuksien mukaan. Vuokran osalta kustannukset on vyörytetty kaikille kustannuspaikoille, ensin neliöiden mukaan, minkä jälkeen hallinnon osuus on vyörytetty muille kustannuspaikoille niiden liikevaihdon suhteessa.

Hallintokustannuksia ovat kirjanpidon palkkakustannukset ja muut hallinnollisten asioiden hoitamisesta syntyvät kustannukset. Kirjanpidon kustannuksiin sisältyvät oman taloustoimiston palkkakustannukset, ja jos osa kirjanpidosta on annettu ulkopuolisen tilitoimiston hoidettavaksi, niin myös tilitoimistolle maksetut kustannukset. (Selander & Valli 2007, 51.)

Imatran Kylpylä ostaa liikekirjanpidon palvelut Visma Services Oy:ltä. Visma hoitaa pääkirjanpidon, alv-laskennan, myynti- ja ostoreskontran, maksatuksen sekä palkanlaskennan. Imatran Kylpylän oman toimiston tehtäviin sisältyy mm. kirjanpitoaineiston tuottaminen, ostolaskujen tiliöinnit ja hyväksyttämiset, perintä ja palkkailmoitukset.

Matkailualalle on luonteenomaista, että toiselle yritykselle maksetaan korvausta eli provisiota omien palvelujen myynnistä tai välittämisestä. Asiakas voi tehdä huonevarauksensa suoraan hotellista tai esimerkiksi matkatoimiston kautta, mutta silti asiakkaan maksama hinta pysyy usein samana. (Selander & Valli 2007, 52.)

Sähköisten varaamojen lisääntyminen on lisännyt voimakkaasti myös maksettavien provisioiden määrää. Imatran Kylpylässä seurataan erikseen kotimaisia sekä ulkomaisia, EU:n sisäisiä ja ulkopuolisia, varaamokustannuksia.

3.1.5 Pääomakustannukset

Pääomakustannukset ovat pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta, niiden hallinnasta ja vakuuttamisesta johtuneita kustannuksia. Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden eli yleensä käyttöomaisuuden hankinnasta johtuvat kustannukset ovat poistoja ja korkoja. Kustannuksiin lasketaan myös vaihto-omaisuusvarastoihin sidotun pääoman korot sekä vakuutukset. Palovakuutuksen lisäksi yrityksellä voi olla toimintaan liittyviä vakuutuksia, kuten vastuuvakuutuksia sekä keskeytysvakuutuksia. Vakuutuskustannusten määrä selviää helposti kirjanpidosta, jossa ne on valmiiksi jaksotettu eri laskentakausille. Korkojen ja poistojen laskennassa voidaan käyttää eri vaihtoehtoja, joten niiden selvittäminen on hankalampaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 96; Järvenpää ym. 2010, 82.)

Pitkäaikaiseen käyttöön tarkoitettujen hyödykkeiden hankintakustannukset jaksotetaan poistoina eri laskentakausille hyödykkeen käyttöajan mukaan. Hankintameno kohdistetaan niille ajanjaksoille, joilta hyödykkeestä saadaan tuloa. Poistot vähentävät hyödykkeen arvoa tai sen käyttökelpoisuutta. Pitkävaikutteisten hyödykkeiden hankintamenoit voidaan taseeseen käyttöömaisuutena ja poistot laskentakautteen kohdistuvina menoina tuloslaskelmaan. Koska hyödyk-

keitä käytetään pitkään, on kulun jaksottamisen periaatteena ”meno tulon kohdalle”. Aina näin ei voida kuitenkaan tehdä, vaan poistojen laskeminen perustuu standardoituihin jaksotusmenetelmiin eli joko suunnitelman mukaisiin poistoihin tai verotuksen maksimipoistoihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 97; Järvenpää ym. 2010, 83.)

Poiston määrään vaikuttaa poisto-aika ja poiston arvoperusta. Hyödykkeen hankinnan yhteydessä määritellään hyödykkeen vaikutusaika (tilikausien määrä), jonka aikana hyödyke kirjataan kuluksi. Luonnollinen poisto-aika on hyödykkeen käytössäolo-aika eli pito-aika. Hyödykkeen tekninen käyttö-aika voi olla pitempi, mutta esimerkiksi tekniikan nopea kehittyminen vaikuttaa siihen, että taloudellinen pito-aika on paljon lyhyempi.

Yleisimmin käytetty arvoperusta on hyödykkeen hankintahinta eli alkuperäinen ostohinta. Arvoperustana voi olla myös jälleenhankintahinta tai nykykäyttöarvo. Jälleenhankintahinta on se hinta, joka hyödykkeestä pitäisi maksaa, jos se hankittaisiin samaan aikaan, kun poistoa tehdään. Liikekirjanpidossa poistot perustuvat hankintahinnoille, mutta jälleenhankintahintaan perustuvien poistojen etu on se, että yritys kerää enemmän pääomaa uusintainvestointeja varten ja takaa paremmin kapasiteetin säilymisen myös tulevaisuudessa. Jälleenhankintahinnan määrittäminen, esimerkiksi vanhentuneelle tai markkinoilta poistuneelle koneelle, ei aina ole kuitenkaan helppoa. Nykykäyttöarvo taas huomioi poistoja laskettaessa markkinoilla tarjolla olevat, uudet hyödykkeet. (Järvenpää ym. 2010, 84-85; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 99.) Nykykäyttöarvo lasketaan Neilimon ja Uusi-Rauvan mukaan niin, että poistohetken jälleenhankintahinnasta vähennetään pitoajan ja jälleenhankintahinnan mukaan tehdyt poistot.

Poistot jaksotetaan eri laskentakausille seuraavilla vaihtoehtoisilla poistomenetelmillä: tasapoisto, degressiivinen poisto, progressiivinen poisto ja käytönmukainen poisto. Yksinkertaisin poistomenetelmä on tasapoisto, jossa poiston määrä jaksotetaan yhtä suurina erinä koko pitoajalle. Tasapoiston pääajatuksena on, että tuotannon tekijä käytetään toiminnassa tasaisesti kaikkina käyttökausina. Tätä poistomenetelmää käytetään liikekirjanpidossa suunnitelman mukaisina poistoina. (Järvenpää ym. 2010, 86; Vilkkumaa 2005, 93.)

Degressiivinen poistomenetelmä tarkoittaa sitä, että poiston määrä pienenee vuosittain. Esimerkiksi jäännösarvopoistossa jäljellä olevasta, poistamattomasta hankintamenosta poistetaan tietyn prosentin mukainen poisto. Kun alenevasta jäännösarvosta lasketaan aina samansuuruinen poistoprosentti, poiston määrä pienenee kausittain. Yksittäisen käyttöomaisuuden arvoa ei saada koskaan kokonaan poistettua menojäännösmenetelmällä, joten käyttöajan päättyessä mahdollinen menojäännös poistetaan yhdellä kertaa. (Järvenpää ym. 2010, 87; Alhola & Lauslahti 2000, 117.) Alenevaa poistomenetelmää käytetään erityisesti silloin, kun tuotannontekijä tuottaa enemmän tuloa sen käyttöajan alkupuolella. Myöhemmin tuotannontekijän merkitys vähenee, kun yritys ottaa mukaan muita tuotannontekijöitä. Kun sen merkitys vähenee, on sen aiheuttaman kustannuksen myös oltava pienempi. (Vilkkumaa 2005, 94.)

Degressiivisen poiston vastakohta on progressiivinen poisto, jossa poiston määrä kasvaa vuosittain. Hyvä esimerkki progressiivisesta poistosta on annuiteetti-poisto, jossa alkupuolella koron osuus on suurempi kuin palautuva pääoma. Pääoman ja koron summa pysyy jatkuvasti vakiona, mutta pääoman vähentyessä korkokustannuksen osuus pienenee ja poiston määrä kasvaa. Annuiteetti-poisto on saanut nimensä lainanlyhennysmenetelmästä. (Vilkkumaa 2005, 94: Järvenpää ym. 2010, 88.)

Käytön mukainen poisto tulee kysymykseen silloin, kun pitkävaikutteisen tuotantovälineen arvon väheneminen voidaan määritellä käyttöajan mukaan tai tehtyjen tuotteiden tai palveluiden määrällä. Esimerkiksi auton poistot voidaan tehdä joko ajettujen kilometrien tai ajoajan perusteella.

Imatran Kylpylässä pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenot poistetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Poistomenetelmänä käytetään tasapoistoa. Arvioidut pitoajat ovat aineettomissa hyödykkeissä ja muissa pitkävaikutteisissa menoissa viisi vuotta ja koneissa ja kalustoissa 5 - 12 vuotta. Käyttöomaisuuskirjanpidon hoitaa Visma Services Oy. Hankintakustannukset tiliöidään poistosuunnitelman mukaisille tileille, mutta niitä ei kohdisteta kustannuspaikoille. Poistot kirjataan yhtiön tuloslaskelmassa hallinnon kustannuksiksi, joten kustannuspaikkakohtaisia tietoja ei

ole saatavissa ilman manuaalista laskentaa. Poistojen kohdistaminen palveluille on näin myös ongelmallista.

Käyttöpääoma on yrityksen liikepääomaa, jota tarvitaan yrityksen juoksevaan liiketoimintaan. Se osoittaa liiketoiminnan rahoitustarpeen, joka katetaan korollisella vieraalla pääomalla ja omalla pääomalla. (Taloussanomien 2012b.) Käyttöomaisuuteen, kuten esimerkiksi rakennuksiin ja tuotantovälineisiin, on sitoutunut myös pääomaa ja sen odotetaan tuottavan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Omistajat odottavat sijoittamalleen pääomalle tuottoa eli osinkoa. Korot tarkoittavat siis rahan hintaa tai pääoman tuottoa. (Taloussanomien 2012a; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 104.) Kustannuslaskennassa korot voidaan huomioida kolmella eri tavalla:

- Toimintaan sidotun koko pääoman laskennalliset korot sisällytetään kustannuslaskentaan.
- Vain vieraasta pääomasta johtuvat korot sisällytetään kustannuslaskentaan.
- Korot huomioidaan voitto- tai katetavoitteessa eikä niitä huomioida ollenkaan kustannuslaskennassa. (Järvenpää ym. 2010, 89; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 104.)

Vieraasta pääomasta johtuvat korot näkyvät yrityksen liikekirjanpidon tuloslaskelmassa omana kulueränään. Vierasta ja omaa pääomaa käytetään yrityksen vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintaan, joten pääomalähteitä on vaikea sisäisessä laskennassa erottaa toisistaan. Jos korkoa ei sisällytetä kate- tai voittolisään, järkevintä on ottaa huomioon pääoman korkokustannus niin, että se lasketaan koko toimintaan sidotun pääoman osalta. Jos korko huomioidaan kustannuslaskennassa, laskentakorkokantaan vaikuttaa se korko, jolla yritys saa pääomaa. Jos yritys rahoittaa toimintaansa erihintaisella pääomalla, pääomakustannus lasketaan keskiarvona, joka on painotettu pääomaerien määrillä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 104 - 105.)

3.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikka on yrityksen pienin toimintayksikkö tai vastuualue, jonka kustannuksia seurataan ajanjaksoittain. Kustannuslaskennan avulla voidaan seurata ja verrata toteutuneita kustannuksia budjetoituihin vastaaviin lukuihin. Toi-

saalta kustannuspaikkalaskenta toimii välivaiheena, kun sen avulla määritellään yleiskustannuslisät. Aiheuttamisperiaatteen mukaan jokainen kustannuspaikka vastaa aiheuttamistaan kustannuksista ja saa tuotokseen synnyttämänsä tuoton. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 121; Heikkilä & Saranpää 2008, 78.)

Selvien erilliskustannusten, kuten työvoima- ja raaka-ainekulujen, kohdistamisen ei pitäisi tuottaa ongelmia, mutta aina sekään ei ole helppoa. Jos sama henkilö työskentelee kahdella eri osastolla, miten palkkakustannukset silloin jaetaan? Kohdistaminen ei kuitenkaan laskennan näkökulmasta ole hankalaa, vaan siinä kiistellään enemmänkin siitä, mikä osuus palkkakustannuksista esimiehen mielestä kuuluu hänen vastuualueelleen. Ilman vastuuhenkilöä kustannuseuranta ei muodostuisikaan tarpeeksi tehokkaaksi. Erityisesti silloin, kun budjettiin verrattuna tulee negatiivinen poikkeama, on tärkeää selvittää, mistä se johtuu ja miten toimintaa tulisi kehittää. (Heikkilä & Saranpää 2008, 78; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 121).

Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan oikealle kustannuspaikalle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Hotelli- ja ravintolatoiminnassa pääkustannuspaikkoja voivat olla esimerkiksi majoitusosasto, ravintolaosasto, kylpyläosasto ja yleiskustannuspaikka hallinto. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 121; Heikkilä & Saranpää 2008, 76 - 78.) Välilliset kustannukset jaetaan kustannuspaikoille sovitun jakoperusteen mukaan. Jos yhteiskustannukset on päätetty jakaa kustannuspaikoille, jakaminen perustuu sovittuihin jakoperusteisiin. Jakoperusteet voivat olla Heikkilä & Saranpään (2008) mukaan alla olevan taulukon mukaisesti.

Jakoperuste	Jaettava yhteiskustannusten erä
Liikevaihto-osuus	Markkinointi- ja hallintokulut
Osastojen pinta-alat	Siivous- ja kiinteistöhuoltokulut
Osastojen tilavuudet	Lämmitys- ja energiakulut
Osaston työntekijämäärä	Henkilöstöhallintokulut

Kuva 2. Yhteiskustannusten jakoperusteet

Pääkustannuspaikka vastaa suoritteiden aikaansaamisesta. Pääkustannuspaikan kustannukset jaetaan yleiskustannuslisien avulla suoraan suoritteille. Apu-

kustannuspaikat avustavat pääkustannuspaikkojen toimintaa tai pitävät yllä organisaation toimintaedellytyksiä. Apukustannuspaikkoja voivat olla esimerkiksi kiinteistöön, kunnossapitoon ja taloushallintoon liittyvät kustannuspaikat. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan pääkustannuspaikoille joko suoraan tai muiden apukustannuspaikkojen kautta. Kustannuspaikkaa määritettäessä sen toiminnan tulisi olla yhdenmukaista ja aikaansaannokset mitattavissa yhdellä mittayksiköllä. Jokaisella kustannuspaikalla on oma koodinsa, jonka avulla kustannukset kohdistetaan oikealle kustannuspaikalle ja kustannuslajille. (Järvenpää ym. 2010, 91 - 92.)

Imatran Kylpylässä apukustannuspaikkoja ei ole määritelty, vaan kaikki vastuualueiden sisällä olevat kustannuspaikat ovat pääkustannuspaikkoja.

Imatran Kylpylässä vastuualueet ja kustannuspaikat on määritelty seuraavasti:

KP /Vastuualue 10 100 Hotelli 120 Loma-asunnot
KP /Vastuualue 20 200 Ravintolat 250 Kahvila
KP /Vastuualue 30 300 Taikametsä 390 Katu
KP /Vastuualue 40 400 Terveyspalvelut 450 Työterveys
KP /Vastuualue 90 900 Hallinto 950 Huolto

Kuva 3. Imatran Kylpylän vastuualueet ja kustannuspaikat (Imatran Kylpylä Oy, 2012)

Jokaisen kustannuspaikan kustannuksista laaditaan kuukausittain kustannusraportti, jossa toteutuneita kustannuksia verrataan kustannuslajeittain budjettiin.

Yleiskustannuslisät määritellään pääkustannuspaikkojen avulla suoritekohtaista kustannuslaskentaa varten. Ensin on kuitenkin apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistettava pääkustannuspaikoille vyöryttämällä tai kiinteiden laskentahintojen avulla. Apukustannuspaikkojen kustannukset voidaan kohdistaa suoraan pääkustannuspaikoille, jos apukustannuspaikat eivät käytä toistensa suorituksia. (Järvenpää ym. 2010, 92 - 93.)

Vyörytysmenetelmää käytetään silloin, kun kaikki yhteiset kustannukset sekä apukustannuspaikkojen kaikki kustannukset jaetaan muille kustannuspaikoille sovittujen jakoperusteiden mukaan. Jos apukustannuspaikat käyttävät toistensa suoritteita, on menetelmänä käytettävä ristiinvyörytystä. (Järvenpää ym. 2010, 93.)

Kiinteiden hintojen menetelmä perustuu sovittuun laskutushintaan, jolla kustannuspaikkaa veloitetaan sen mukaan, paljonko se on yhteisiä ja apukustannuspaikkojen palveluja käyttänyt. Menetelmän avulla kustannuspaikka saa tietoa kuluttamistaan sisäisistä palveluista sekä paljonko se on veloittanut muilta osastoilta omia kustannuksiaan. Menetelmän huono puoli on siinä, että toteutuneet kustannukset eivät välttämättä vastaa veloitettuja kustannuksia. Jos jokin kustannuspaikka esimerkiksi tehostaa toimintaansa, ovat toteutuneet kustannukset alhaisemmat kuin veloittavat kustannukset. Tällöin syntynyt yli- tai alijäämä jää veloittaneelle kustannuspaikalle. (Järvenpää ym. 2010, 93 - 94.)

Apukustannuspaikoille on määriteltävä laskentaa varten toiminta-astemittarit sekä kustannusten jako- tai veloituseriaatteet (Järvenpää ym. 2010, 95). Alla olevassa taulukossa on kuvattu apukustannuspaikkojen mahdollisia toiminta-astemittareita ja kustannusten jako- tai veloituseriaatteita.

Apukustannuspaikka	Toiminta-astemittari	Kustannusten jako- tai veloituseruste
Kunnossapito Kiinteistö Voimalaitos	Työtunnit Toiminta-aste kiinteä Energiamäärä	Työtunnit, palkkakustannukset Pinta-ala tai tilavuus Kulutus, pinta-ala

Kuva 4. Apukustannuspaikkojen mahdollisia toiminta-astemittareita ja kustannusten jako- tai veloituserusteita (Järvenpää ym. 2010, 95).

Toiminta-astemittareiden ja veloituspäätösten määrittelyssä on oltava tarkka ja oikeudenmukainen, jotta ensinnäkin vastuuosastot hyväksyvät ne ja toiseksi ne antavat oikeaa ja riittävän tarkkaa tietoa vastuualue- ja suoritekustannuslaskentaa varten. (Järvenpää ym. 2010, 95.)

3.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Perinteisesti kustannuslaskennan tehtäväksi on määritelty suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Ensin on päätettävä, mitkä kustannukset suoritteille eli tuotteille tai palveluille kohdistetaan ja missä laajuudessa. Kuten olemme jo aikaisemmin huomanneet, välittömien eli yleensä muuttuvien kustannusten kohdistamisessa ei ole ongelmia. Välilliset kustannukset ovat yleensä kiinteitä kustannuksia, mutta osa niistäkin voi olla muuttuvia kustannuksia. (Alhola & Lauslahti, 2000, 185.) Tuotelaskelmien avulla kohdistetaan kaikki kustannukset riittävän oikein kullekin tuotteelle ja palvelulle. Tuotelaskelmatyypit ovat minimilaskelma, keskimääräislaskelma ja normaalilaskelma. (Alhola & Lauslahti 2000, 185; Vilkkumaa 2005, 172.)

3.3.1 Minimilaskelma

Minimilaskelmaa kutsutaan myös katetuottolaskelmaksi, jossa tuotteelle kohdistetaan vain tuotteen aiheuttamat muuttuvat kustannukset. Kiinteitä kustannuksia ei huomioida, koska niiden mielletään aiheutuvan yrityksen toimintakapasiteetin rakentamisesta ja ylläpidosta.

Minimilaskelma lasketaan seuraavasti:

$$\text{Minimilaskelma} = \frac{\text{Laskentakauden muuttuvat kustannukset €}}{\text{Tuotemäärä / palveluiden määrä kpl}}$$

Tarkastelujakson aikana muuttuvat kustannukset jaetaan tehtyjen tuotteiden ja palvelujen määrällä, jolloin saadaan selville yksikkökustannus. Hinnoiteltaessa tuotetta on yksikköhintaan lisättävä arvioitu kiinteiden kustannusten määrä tuotetta kohti sekä haluttu kate. (Vilkkumaa 2005, 173.)

3.3.2 Keskimääräislaskelma

Keskimääräislaskelmassa kiinteitä ja muuttuvia kustannuksia ei jaeta vaan laskelmassa huomioidaan kaikki laskentajakson kustannukset. Kokonaiskustannuksiin sisältyvät siis sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset.

$$\text{Keskimääräislaskelma} = \frac{\text{Laskentakauden kokonaiskustannukset €}}{\text{Tuotemäärä / palveluiden määrä kpl}}$$

Hyvänä puolena laskelmassa on se, että siinä huomioidaan kaikki kustannukset, ja laskelma on helppo tehdä ja ymmärtää. Laskelma ei kuitenkaan ota huomioon toiminnan asteessa tapahtuvia muutoksia. Alhaisemmalla toiminta-asteella yksikköhinta nousee ja yritys voi hinnoitella sen vuoksi tuotteensa liian kalliiksi. Tämä voi johtaa menekin vähenemiseen ja jälleen toiminta-asteen pienenemiseen jne. Keskimääräislaskelman rajoitukset on hyvä huomioida laskelmatapaa valittaessa, jotta sen avulla saadaan riittävän oikea ja luotettava kuva tuotteen kannattavuudesta. (Vilkkumaa 2005, 174 -175.) Palveluyrityksen yksi ominaispiirre on juuri suuret toiminta-asteen vaihtelut, joten keskimääräislaskelmalla ei saada riittävän tarkkaa ja luotettavaa tietoa palveluiden yksikkökustannuksista.

3.3.3 Normaalilaskelma

Normaalilaskelmatapaa käytettäessä huomioidaan muuttuvien kustannusten lisäksi ne kiinteät kustannukset, jotka normaali toiminta-aste aiheuttaa. Yrityksen on päätettävä, mikä on normaali toiminta-aste ja paljonko sen mukaan kiinteitä kustannuksia palveluille ja tuotteille kauden aikana kohdistetaan.

$$\text{Normaalilaskelma} = \frac{\text{Laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{Tehty tuotemäärä kpl}} + \frac{\text{Laskentakauden kiinteät kustannukset}}{\text{Normaalituotemäärä kpl}}$$

Muuttuvat kustannukset kohdistetaan tehdyn tuotemäärän mukaan tuotteelle tai palvelulle. Kiinteät kustannukset on laskettu pitkältä aikaväliltä, ja sen perusteel-

la yritys on pohtinut tarkkaan, mikä on sen toiminta-aste tai tavoite toiminta-asteeksi. Normaalilaskelman käytön haaste onkin se, mikä valitaan normaali-toiminta-asteeksi. Menneen kehityksen perusteella lasketut arvot eivät välttämättä toimi tulevaisuuden arvoina. Toiseksi normaalilaskelma ei huomioi käyttämättömän kapasiteetin kustannuksia. Käyttämättömän kapasiteetin kustannukset voidaan laskea käyttämällä sekä keskimääräis- että normaalilaskelmaa yhtä aikaa. Jos ylikapasiteetista aiheutuu isot kustannukset, tulisi selvittää, miten toiminta-aste saataisiin nostettua normaalitasolle ja missä ajassa. Olisiko ylikapasiteetistä mahdollisuus luopua? (Järvenpää ym. 2010, 107; Vilkkumaa 2005, 176 - 177.) Hotelli- ja ravintola-alalla ylikapasiteetista luopuminen ei onnistu, koska kapasiteetti on kiinteä, kuten esimerkiksi hotellihuoneiden määrä tai ravintolan asiakaspaikat.

3.3.4 Valmistusarvo ja omakustannusarvo

Suoritteen valmistusarvossa on huomioitu valmistuksen eli tuotteen tai palvelun tekemisen aiheuttamat kustannukset, kuten esimerkiksi aine- ja työkustannukset. Kustannuksiin ei ole laskettu mukaan hallinnon ja markkinoinnin aiheuttamia kustannuksia. Valmistusarvoon lasketaan vain suoritteen tekemisestä aiheutuneet muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Valmistusarvon laskemisen perusteella yritys tietää, paljonko suoritteen tekeminen on maksanut. Jos palvelun tekemiseen liittyy useita osastoja, valmistusarvoon lasketaan kaikkien osastojen tekemiskustannukset. Valmistusarvo voidaan laskea eri laskelmatyyppien mukaan seuraavasti:

- Jos valmistusarvossa huomioidaan minimilaskelman mukaan vain muuttuvat kustannukset, puhutaan minimivalmistusarvosta (MVA).
- Keskimääräislaskelman avulla laskettu valmistusarvo on palvelun tai tuotteen valmistusarvo (VA).
- Normaalilaskelman avulla laskettu tuotteen tai palvelun valmistusarvo on normaalivalmistusarvo (NVA). (Vilkkumaa, 2005, 177 - 178.)

Omakustannusarvo kertoo suoritteen tai palvelun tekemiseen kohdistuvat kaikki kustannukset. Kun valmistusarvoon lisätään hallinnon, myynnin ja markkinoin-

nin kustannukset, saadaan omakustannusarvo. Omakustannusarvo voidaan laskea myös eri laskelmatyyppien perusteella seuraavasti:

- Minimilaskelman avulla laskettu omakustannusarvo on minimiomakustannusarvo (MOKA).
- Jos omakustannusarvo on laskettu keskimääräislaskelman avulla, puhutaan omakustannusarvosta (OKA).
- Normaalilaskelman perusteella laskettu omakustannusarvo on normaaliomakustannusarvo (NOKA). (Vilkkumaa, 2005, 178 - 179.)

Tuotteen ja palvelun valmistusarvon ja omakustannusarvon selvittäminen antaa yritykselle tietoa, pitääkö sen pyrkiä toimimaan alhaisemmillä kustannuksilla vai onko sen toiminta jo riittävän tehokasta (Vilkkumaa, 2005, 181).

3.3.5 Jako- ja lisäyslaskenta

Suoritekohtaisen laskennan yksi menetelmä on jakolaskenta. Jakolaskentaa voivat hyödyntää ne palveluyritykset, jotka tuottavat yhtä tuotetta tai palvelua. Jakolaskennan periaate on, että tietyn ajanjakson aikana syntyneet kokonaiskustannukset jaetaan kyseisen kauden tuotantomäärällä.

$$\text{Tuotteen yksikkökustannus} = \frac{\text{Laskentakauden kustannukset}}{\text{Laskentakauden tuotantomäärä}}$$

Kun palvelulle tai tuotteelle kohdistetaan sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset, laskelma on tehty ns. täyskattaisena. Jos jakolaskennassa huomioidaan vain muuttuvat kulut, kysymyksessä on silloin katetuottolaskenta. Jakolaskenta on hyvin yksinkertainen ja helppo tapa laskea kustannuksia, kun kustannukset riippuvat suoraan tuotantovolyymistä. (Järvenpää ym. 2010, 110; Neillimo & Uusi-Rauva 2005, 127.)

Lisäyslaskentaa käytetään silloin, kun tuotetaan useaa erilaista tuotetta tai palvelua ja ne vaativat hyvin erilaisen valmistusprosessin. Erilaiset suoritteet kuluttavat yrityksen resursseja silloin eri tavalla. Välittömät kustannukset kohdistetaan edelleen suoraan tuotteelle tai palvelulle, mutta välittömien kustannuksen

kohdistamiseen tarvitaan ns. yleiskustannuslisä (yk-lisä). Välillisten kustannusten eli yleiskustannusten kohdistaminen suoritteille on haasteellista mutta tärkeää, koska niiden osuus kokonaiskustannuksista on usein merkittävä. Tyypillisiä kustannuksia, jotka vaativat yleiskustannuslisän, ovat välilliset ainekustannukset (esimerkiksi aineiden ja puolivalmisteiden kuljetus- ja varastointikustannukset), välilliset valmistuskustannukset (esimerkiksi työnjohdon henkilöstökustannukset ja toimitilaan liittyvät kustannukset) sekä myynnin ja hallinnon kustannukset (esimerkiksi markkinointi- ja myyntitoiminnan kustannukset, taloushallinnon kustannukset ja pääomakustannukset). (Järvenpää ym. 2010, 114; Vilkkumaa 2005, 185.)

Matkailu- ja ravitsemisalalla välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi vuokrat sekä hallinnon ja markkinoinnin kustannukset. Tuotteen kannattavuuden kannalta on usein oikeudenmukaisempaa ja tarkoituksenmukaisempaa käyttää useampaa kuin yhtä lisää. (Selander & Valli, 2007, 182.) Lisät lasketaan kustannuspaikoilla seuraavan kaavan mukaan:

$$\text{Yleiskustannuslisä} = \frac{\text{Laskentakauden välilliset kustannukset €}}{\text{Laskentakauden tuote-/palvelumäärä kpl}}$$

Jakaja muuttuu sen mukaan, mikä on valittu kohdistamisperuste. Tärkeää onkin miettiä ne perusteet, miten välilliset kustannukset tuotteille tai palveluille kohdistetaan. Palvelutoiminnassa, jossa jokainen asiakas ja palvelutilanne on erilainen, ei lisäyslaskenta anna kuitenkaan riittävän luotettavaa tulosta palvelun kannattavuudesta. (Vilkkumaa 2005, 187; Selander & Valli, 2007, 182 - 183.)

3.4 Toimintolaskenta

Toimintoperusteisessa laskennassa ei ole kysymys vain tuote- tai palvelukohdaisesta kustannusten laskennasta vaan myös ns. prosessilaskennasta. Toimintolaskenta on luonnollinen valinta kustannusten selvittämiseksi, jos yrityksessä korostuu muutenkin prosessijohtaminen. Toimintolaskentaa voidaan käyttää hyväksi myös tuloslaskelmatyyppisessä raportoinnissa, jolloin tietyn ajan myyn-

tituotoista vähennettävät kustannukset ryhmitellään eri toimintojen mukaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 143.)

Toimintoperusteisen kustannuslaskennan yhteydessä on kritisoitu perinteisen kustannuslaskennan tapaa jakaa kustannukset muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. On väitetty, että muuttuvien kustannusten laskentatapoihin kiinnitetään liikaa huomiota, kun taas kiinteiden kustannusten kohdistamisessa käytetään liian ylimalkaisia laskentaperiaatteita. Toimintolaskenta lähtee siitä periaatteesta, että kaikki kustannukset, myös pääomakustannukset, vuokrat jne. ovat jollain ajalla muuttuvia ja ne ovat kaikki kohdistettavissa toiminnoille ja tuotteille. On vain löydettävä oikea aiheuttamisperiaatteen mukainen tapa laskea nämä kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2010, 144.)

Jotta voidaan tietää, mitä tuote maksaa ja mitä kustannuksia siihen kohdistuu, on selvitettävä, kuinka paljon ja mitä resursseja tuotteen suorittamiseen tai valmistamiseen tarvitaan. Niiden selvittämiseen liittyvät yrityksen eri toiminnot. Toiminnot edellyttävät resursseja eli esimerkiksi ihmisiä, tiloja ja materiaaleja, joiden avulla toiminnot suoritetaan. Resurssit aiheuttavat kustannuksia eli palkka-, aine-, pääoma- ym. -kustannuksia. Kustannukset kohdistetaan ensin resursseille ja sen jälkeen toiminnoille sen mukaan, kuinka paljon toiminnot resursseja käyttävät. Toiminnoille kohdistetut kustannukset kohdistetaan palvelulle tai tuotteelle, niiden kuluttamien toiminnoissa aikaansaatuisten suoritteiden suhteessa. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 144 - 145.)

3.4.1 Toimintolaskennan käsitteitä

Toiminto kertoo, mitä henkilöstö tekee, mitä se saa aikaan ja mikä on toiminnon tulos. Toiminnon tulee olla itsenäinen kokonaisuus, jolla on aloitus- ja päättämisaikajankohta. Toiminto käyttää yrityksen voimavaroja ja se tuottaa selvästi määriteltävän tuloksen, joka voidaan mitata. Toiminnon voi mieltää myös tekemisenä, jonka yritys toteuttaa itse tai voi ostaa sen yrityksen ulkopuolelta. Toimintokokonaisuus sisältää useita eri toimintoja eri tulosyksiköiden tekeminä. Toimintokokonaisuus onkin hyvä jakaa osatoiminnoiksi, jolloin kyetään määrittelemään yksittäisen toiminnon kustannustehokkuus ja kannattavuus. Toimintojako edellyttää, että liiketoiminta-prosessi tunnetaan hyvin ja toimintojen aiheut-

tamat kustannukset ovat tunnistettavissa. Toimintoanalyysin avulla yritys valitsee sellaiset toiminnot, jotka ovat strategian toteutuksen kannalta olennaisia ja merkittäviä. (Vilkkumaa 2005, 206; Heikkilä & Saranpää 2008, 136 - 137.)

Tehtävä on toiminnon osa. Toiminto voi koostua useasta tehtävästä. Kuinka tarkkaan toiminto jaetaan eri tehtäviin, riippuu siitä, miten tarkkaan kustannuksia halutaan laskea ja miten tehtävät jakautuvat eri laskentakohteille. Vielä tarkempi laskentatarkkuus tavoitetaan, jos tehtävät jaetaan vielä toimenpiteisiin. Mutta jo tehtävien määrä on usein niin suuri, että niistä saatavan tietomäärän hyödyntämisellä ei ole päätösten kannalta olennaista merkitystä. (Vilkkumaa 2005, 207.)

Toimintojaosta alla Heikkilä & Saranpään (2008, 137) esimerkki majoitusasiakkaaseen kohdistuvien toimintojen karkeasta jaosta hotelliyrityksessä:

- huonevaraus puhelimitse
- huoneen valmistelu
- asiakkaan sisäänkirjautuminen
- vierailun aikaiset asiakaspalvelutapahtumat, esimerkiksi päivällinen ravintolassa
- aamiainen
- asiakkaan uloskirjautuminen
- laskutus
- asiakkaan jälkihoito.

3.4.2 Toimintoanalyysi

Toimintojen määrittelemisessä käytetään toimintoanalyysiä. Analyysissä selvitetään toimintojen lisäksi niiden väliset suhteet. Kun kustannuslaskennan käyttötarkoitus on tuotteiden hinnoittelu, toimintaprosessin parantaminen ja varaston arvostaminen, toiminnot on määriteltävä tarkkaan ja yksityiskohtaisesti. Toimintoanalyysin tekevät ne vastuuhenkilöt, joiden toiminnoista on kysymys. He tietävät parhaiten, mitkä toiminnot antavat eniten lisäarvoa heidän asiakkailleen ja miten ne toiminnot on toteutettu. (Järvenpää ym. 2010, 132 – 133; Vilkkumaa 2005, 208.)

Toiminto yhdistetään helposti kustannuspaikan sisälle, mutta kysymys on kuitenkin tekemisestä ja asioiden suorittamisesta, jotka liittyvät organisaation prosesseihin. Kustannuspaikka liittyy organisaation rakenteeseen ja on pienin vastualue, jonka kustannuksia lasketaan erikseen. Toiminto on ymmärrettävä organisaatioissa suoritettavana aktiviteettina. (Järvenpää ym. 2010, 133.)

Toimintolaskennassa toiminnot luokitellaan hierarkisesti eli perus- ja tukitoimintoihin. Tuotteiden ja palvelujen tuottaminen tapahtuu ensisijaisesti perustoimintojen avulla. Tukipalvelut tukevat perustoimintoja ja niiden kustannukset pyritään kohdistamaan perustoiminnoille, jos se on aiheuttamisperiaatteen mukaan mahdollista. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 135) luokittelee toiminnot hierarkisesti alla olevan esimerkin mukaan.



Kuva 5. Esimerkki toimintohierarkiasta.

Yritystason toiminnot liittyvät koko yrityksen toiminnan ylläpitämiseen ja johtamiseen. Toimintoja ovat esimerkiksi liikekirjanpito, yleisjohtaminen ja maineen hallinta. Yritystason toimintojen aiheuttamia kustannuksia on aiheuttamisperiaatteen mukaan melkein mahdotonta kohdistaa millekään hierarkian alemmalle tasolle. Suositeltavaa onkin, että näitä kustannuksia käsitellään budjetitohjauksen keinoin tulos- ja yksikkötason kustannuksina. (Järvenpää ym. 2010, 135.)

Asiakastason toimintoja ovat esimerkiksi markkinointi, uusasiakashankinta, asiakashallintajärjestelmien kehittäminen ja asiakaskontaktien hoitaminen. Toiminnot liittyvät asiakassuhteiden ylläpitämiseen, hoitamiseen ja asiakkaan palvelemiseen. Asiakastason toiminnoilla voi olla liittymäpintoja tuotetason toimin-

tojen kanssa ja päinvastoin, jolloin kustannuksia kohdennetaan myös ristiin näiden tasojen välillä. (Järvenpää ym. 2010, 135 – 136.)

Kunkin tuotteen aikaansaamista ja sen olemassaoloa tuetaan monituoteyrityksessä tuotetason toiminnoilla. Näitä toimintoja ovat esimerkiksi tuotteen valmistaminen, jakelu, uuden tuotteen kehittäminen ja sen markkinoille tuominen. Näiden toimintojen kustannus ei riipu tuotteen myynti- tai tilausten määrästä, vaan pysyy aina samana. Erätason toimintojen kustannuksia aiheuttavat eri tuote- tai palveluerien lukumäärä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 151; Suomala ym. 2011, 139.)

Esimerkki erästä on Imatran Kylpylän yksi 1. askel seurantakurssi. Jos kurssien kokonaismäärä vuositasolla on tiedossa, silloin eräkohtaisia kustannuksia voitaisiin laskea.

Yksikkötason toimintojen käytön määrä riippuu suoraan toiminnan asteesta. Yksikkötason toimintoja ovat esimerkiksi yhden asiakkaan palveleminen tai tuotteen valmistus. Kustannukset ovat pääosin palvelun tai tuotteen välittömiä kustannuksia, kuten palkka- ja materiaalikustannuksia. Tuotteeseen kohdistuvien välillisten toimintojen määrä voi osittain myös riippua toiminnan volyyymistä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 150; Järvenpää ym. 2010, 137; Suomala ym. 2011, 139.)

Toiminnot voidaan jakaa luokkiin myös niiden arvontuottokyvyn mukaan. Toimintoperustaisessa johtamisessa on kysymys, miten asiakkaan kokemaa palvelun ja tuotteen arvoa voidaan lisätä ja yrityksen kannattavuutta parantaa. Toiminnot jaetaan arvoa lisääviin ja arvoa lisäämättömiin toimintoihin ja niiden aiheuttamiin kustannuksiin. Lisäksi kustannuksia aiheuttavat arvoa laskevat tai tuhoavat toiminnot silloin, kun palvelun lopputulos on huonompi kuin, jos kyseistä resurssia ei olisi käytetty ollenkaan. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 151; Järvenpää ym. 2010, 137.) Arvontuottokykyyn liitetään ajatus tuotteen tai palvelun laadusta ja laadun aiheuttamista kustannuksista. Kun organisaatio hallitsee yksittäiset toiminnot hyvin, sen laadullinen ja taloudellinen onnistuminen paranee samoilla toimenpiteillä. Hotelli- ja ravintola-alalla omavalvonta on esimerkki siitä, miten prosessoinnilla voidaan hyödyntää laadun hallintaa. Omavalvonnan kaut-

ta löydettävät laadulliset puutteet aiheuttavat usein myös taloudellisia menetyksiä. Kun puutteet korjataan, niin sekä taloudellinen että laadullinen suoritusaso paranee. Laatu siis ei aina merkitse korkeampia kustannuksia, vaan tässä tapauksessa kun laatu paranee, niin myös kustannukset vähenevät. (Heikkilä & Saranpää, 2008, 139.)

3.4.3 Resurssien kohdistaminen toiminnoille

Toimintojen määrittelyn aikana on varmasti jo osittain syntynyt näkemys siitä, mitä resursseja toimintoihin liittyy. Toiminto kertoo tekemisen, ja nyt on selvitettävä, kuka tai ketkä toiminnon tekevät. Osa henkilöistä voi tehdä pelkästään kyseistä toimintoa, osa vain osittain. Toiminnolle kohdistetaan vain ne henkilökustannukset, jotka aiheutuvat vain tämän toiminnon tekemisestä. Työn tekemiseen saattaa myös liittyä muita tekemiseen liittyviä kustannuksia, kuten esimerkiksi matka- tai koulutuskustannuksia. Liitännäiskustannuksia kohdistetaan toiminnolle arvioidun aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Vilkkumaa 2005, 217.)

Toiminnon toteuttaja voi toimintoa tehdessään käyttää materiaalia, koneita, laitteita tai atk-ohjelmia. Työvälineiden käyttämisestä aiheutuvat kustannukset kohdistetaan myös toiminnolle. Laskentaperusteena voi olla esimerkiksi, miten kauan työvälinettä on toiminnon tekemisessä käytetty tai kuinka kauan työntekijä on kyseistä toimintoa tehnyt. Toimintojen tekemiseen tarvitaan toimitilat. Toimitiloista aiheutuu kustannuksia, kuten lämmitys, sähkö, siivous, vuokrat, poisotot jne. Kustannukset kohdistetaan toiminnolle sen käyttämän tilan neliöiden mukaan. Kustannuksia laskettaessa pitää ottaa huomioon erihintaisten tilojen käyttö. Toiminnot sitovat pääomaa: käyttöpääomaa, vaihto-omaisuutta ja rahoitusomaisuutta. Lasketaan toiminnon tarvitsema pääoma ja lasketaan tälle tarpeelle sovitun suuruinen rahoituskustannus. (Vilkkumaa 2005, 217 - 218.)

3.4.4 Tietojen kerääminen ja kohdistaminen eteenpäin

Toimintolaskentaa varten kerättävät tiedot saadaan aika pitkälti yrityksen omista tietojärjestelmistä. Kehittämistarvetta ilmenee kuitenkin usein työntekijöiden työajan käytön rekisteröinnissä ja sitoutuneen pääoman selvittämisessä. Toimintolaskennan soveltaminen edellyttää, että työntekijä rekisteröi oman ajankäyttönsä, esimerkiksi 15 minuutin tai 30 minuutin tarkkuudella kullekin toimin-

nolle. Sitoutuneen pääoman kokonaismäärästä riippuu, miten tarkkaan sen aiheuttamat rahoituskustannukset tulisi laskea. Jos sen määrä ei ole olennainen, voidaan kustannukset kohdistaa melko karkealla tasolla. Tärkeää on saada kerättyä kaikki kustannukset oikein, sovitulla tarkkuudella ja määrättyltä ajanjaksolta. (Vilkkumaa 2005, 218.)

Kun resurssit on kohdistettu toiminnoille, on saatu kokonaiskäsitys niiden kokonaiskustannuksista. Kausivaihteluiden tasaamiseksi tarkastelukauden pituudeksi kannattaa valita yksi vuosi. Tunnistettujen toimintojen kustannukset kohdistetaan seuraavaksi tuotteille ja palveluille toimintoajurien avulla. (Suomala ym. 2011, 140.)

Toimintolaskennassa tunnistetaan ne tekijät tai kohdistamisperusteet, jotka vaikuttavat kustannusten syntyyn. Näitä perusteita ovat esimerkiksi tietolaitteiden käyttötunnit, henkilötyötunnit/käytetty työaika, tekemisten lukumäärä, asiakkaiden lukumäärä, asiakasyhteyksien lukumäärä, käytetyt neliömetrit/kuutiometrit, laskujen määrä tai tuotteiden jalostusarvo. Toimintoajuri valitaan sen hierarkisen luonteen mukaisesti ja ehkä toimintolaskennan vaikein tehtävä onkin päättää, millainen ajuri parhaiten kuvaa kustannusten aiheuttamisperiaatetta. Toimintoajurien määrittämisen jälkeen jokaiselle toiminnolle lasketaan yksikkökustannukset. Kustannusten määrän tulee kasvaa samassa suhteessa kuin tekemisen määrä kasvaa. Silloin voidaan luottaa siihen, että toimintojen kustannusten kohdistaminen tekemisen perusteella on tehty oikein ja se antaa luotettavaa tietoa. (Suomala ym. 2011, 141; Vilkkumaa 2005, 219.)

3.4.5 Käyttämätön kapasiteetti

Toimintalaskennan peruseriaate on, että kustannukset kohdistetaan toiminnoille niiden todellisuudessa käyttämien voimavarojen mukaan. Lisäksi on selvitetävää, kuinka paljon toteutuneilla kustannuksilla eli voimavaroilla toiminnolla olisi voitu maksimissaan saavuttaa. Kun enimmäismäärä on tiedossa, voidaan laskea toiminnon käyttämättömän kapasiteetin määrä. Käyttämättömään kapasiteettiin ei kohdistu sen käytöstä aiheutuvia tuloja eikä laskentakohteen aiheuttamista toiminnoista kustannuksia. Tästä huolimatta yrityksen kustannuksista osa säilyy, vaikka kapasiteetti ei olisikaan käytössä. Käyttämättömän kapasitee-

tin kustannukset kertovat, kuinka tehoton toiminto on. Käyttämättömän kapasiteetin määrittäminen antaa tietoa, mitä toimintoja tulisi tehostaa, mutta yrityksen on myös päätettävä, miten nämä kustannukset toiminnassa katetaan. Usein-kaan kustannus ei ole yksittäisen toiminnon vika tai syy, joten sitä ei kohdisteta kyseiselle laskentakohteelle. (Suomala ym. 2011, 142; Vilkkumaa 2005, 220.)

4 Palveluyritys

Matkailu- ja ravitsemisalalan yritykset ovat palveluyrityksiä, mutta niissä on usein piirteitä myös valmistustoimintaa harjoittavista yrityksistä. Palveluyrityksessä tarvitaan, samoin kuin tuotantoyrityksessä, tuotannontekijöitä suoritteiden aikaansaamiseksi. Molemmissa tapauksissa syntyy kustannuksia, jotka kohdistetaan suoritteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Palvelut ovat aineettomia, joten niiden mittaaminen on hankalaa. Palvelun kustannuksen laskemiseksi palvelusuorite onkin laskennan helpottamiseksi paras tuotteistaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 109.)

Palvelua täydentävät usein myös aineelliset resurssit, kuten esimerkiksi hotelli- ja ravintolatoiminnassa erilaiset välineet, materiaalit ja toimitilat. Välittömät työn kustannukset ovat usein merkittävin osa palvelujen tuottamisessa, mutta aineellisten resurssien määrä voi olla myös merkittävä. Yrityksestä riippuu, miten isoja aineellisten resurssien investointeja palvelusuoritteen tuottaminen edellyttää. Yleiskustannusten merkitys on niissä yrityksissä merkittävä, joissa palvelut sitovat paljon pääomaa. Yrityksiä ei siis olekaan helppoa jakaa palvelu- ja tuotantoyrityksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 109.)

Palveluyritykseen liittyy piirteitä, jotka poikkeavat selvästi tuotantoyrityksestä. Kiinteä kapasiteetti ei joustu kysynnän mukaan, vaan on aina vakio. Henkilöstöresursseihin yritys voi jonkin verran vaikuttaa käyttämällä osa-aikaista tai vuokratyövoimaa. Toiminta perustuu asiakkaiden tarpeiden tyydyttämiseen, ja koska kysyntä ei ole tasaista, toiminta on välillä vilkasta ja välillä hiljaisempaa. Tämän vuoksi myynnin vaihtelut ovatkin melko suuria. Palvelutapahtuman suorittaa henkilöstö, joten ala on työvoimavaltaista. Palvelu on aineetonta, ja se kulutetaan samalla kuin se tuotetaan, palvelutuotetta ei siksi voi valmistaa tai suorittaa etukäteen varastoon. Palvelun onnistumiseen ja itse palvelutapahtumaan osal-

listuu myös asiakas itse. Palvelutapahtumaa ei voi kopioida, joten se on asiakkaalle aina ainutkertainen. (Selander & Valli 2007, 11.)

5 Hinnoittelu

Yksi tärkeimmistä yrityksen menestymiseen vaikuttavista tekijöistä on palvelun hinnoittelu. Palvelun hinnoitteluun vaikuttavat mm. palvelun tuottamisen aiheuttamat kustannukset ja palvelun saama arvo markkinoilla eli miten haluttu palvelu on. Mikä on vastaavien palveluiden hintataso ja mihin yrityksen oma hinta kilpailussa asetetaan? Hinta voi perustua pelkästään tavoiteltuun tuottoon tai tarjouspyynnössä määriteltyihin hintarajoihin. Hinnoittelulla voidaan pyrkiä vaikuttamaan myös palvelun kysyntään. Sopimushinnoilla ja alennuksilla on myös merkitystä hintaa määritettäessä. (Järvenpää ym. 2010, 184 - 185; Vilkkumaa 2005, 225.)

5.1 Hinnan merkitys

Yrityksen kannattavuuteen vaikuttavat tuotot ja kustannukset. Yrityksen kannattavuuteen johto voi vaikuttaa kustannuksia pienentämällä. Myyntitoiminnon tuloksena syntyy tuottoja, joihin vaikutetaan hinnoittelulla. Yrityksen hinta- ja esimerkiksi alennuspolitiikka tulisi mieltää yrityksen kannattavuuteen vaikuttavina, merkittävimpinä tekijöinä. (Suomala ym. 2011, 223 - 224.)

Hinta on markkinoinnin yksi tärkeä kilpailukeino tuotteen, markkinointiviestinnän ja jakelun ohella. Kannattavuuden näkökulmasta on tiedettävä hinnoittelun alaja ylärajat ja ymmärrettävä, mikä vaikutus hinnalla on yrityksen tulokseen. Jos hinta kattaa vain muuttuvat kustannukset, yritys tekee tappiota. Kun hinnalla saadaan katettua sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset, yritys tekee nollatulosta. Tärkeintä on kattaa hinnalla muuttuvat ja kiinteät kulut sekä tuottaa riittävästi voittoa omistajilleen. (Alhola & Lauslahti 2005, 36.) Hinnalla vaikutetaan myös tuotteen mielikuvaan markkinoilla. Kalliimpaa tuotetta pidetään laadukkaampana ja parempana kuin edullisempaa perustuotetta. Hinnalla ohjataan tuotteen kysyntää joko laskelmalla tai nostamalla hintaa. (Järvenpää ym. 2010, 185.)

5.2 Hinnanasetanta prosessina

Yrityksen tavoitteena on hintoja määritellessään saavuttaa taloudelliset ja muut tavoitteensa, sekä menestyä markkinoilla muiden tarjolla olevien tuotteiden ja palveluiden kanssa. Hinnan on katettava tuotteen tuottamiskustannukset ja samalla on huomioitava kannattavuus- ja kilpailukykytavoitteet. Hintapäätökseen vaikuttavat tuotteen kustannukset, mutta myös markkinoilta saatava tieto tuotteen mahdollisesta hintatasosta. Hinnanasetannalla voidaan pyrkiä kasvattamaan markkinaosuutta, torjumaan uusia kilpailijoita markkinoilta tai hyödyntämään hetkellisesti korkeampaa hintaa ja keräämään hyvää katetta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 185.)

Hinnoitteluprosessi käsittää kolme vaihetta: perusanalyysin, strategian yhteensovittamisen ja hinnan asettamisen. Tuotteen tai palvelun ostaa ja käyttää kuluttaja. Analyysissä on selvitettävä, onko yrityksen omalle tuotteelle tai palvelulle muita substituuotteja, jonka kuluttaja voi valita. Hinnoittelun tehtävä on kattaa kokonaiskustannukset ja voittotavoite pidemmällä aikavälillä. Hinnoittelun on otettava huomioon koko tuotteen tai palvelun elinkaari. (Järvenpää ym. 2010, 198.)

Elinkaarianalyysissä huomioidaan tuotteen ja palvelun hinta suhteessa sen kustannuksiin elinkaaren eri aikoina. Vaikeinta on päätellä, miten kauan jokainen elinkaaren vaihe kestää ajallisesti. Hinnoittelun kannalta on myös tärkeä tietää, onko tuote asiakkaalle välttämättömyys- vai ylellisyystuote. Välttämättömyystuotteen hinnan muutokset eivät vaikuta kuluttajan ostokäyttäytymiseen niin voimakkaasti kuin muutokset ylellisyystuotteissa. Tuotteen tai palvelun saataavuus, kotimaisuusaste, laatu tai paikallisuus saattavat olla myös ostopäätökseen vaikuttavia tekijöitä. (Järvenpää ym. 2010, 199.)

Hinnoittelussa on oltava strategian kanssa sama tavoite. Tavoitteena voi olla esimerkiksi kannattavuuden parantaminen tai markkinaosuuden kasvattaminen. Lopuksi päätetään hinta. Hinnanasetannassa pohditaan, onko tarpeellista käyttää psykologista hinnoittelua tai tuleeko hinnassa huomioida mahdolliset alennukset. Psykologinen hinta on esimerkiksi 99 €, joka tuntuu asiakkaasta hal-

vemmalta kuin 100 €. Alennukset edellyttävät mahdollisesti tuotteen hinnoittelun alennuksen verran kalliimmaksi. (Järvenpää ym. 2010, 198 -199.)

5.3. Hinnoittelumenetelmät

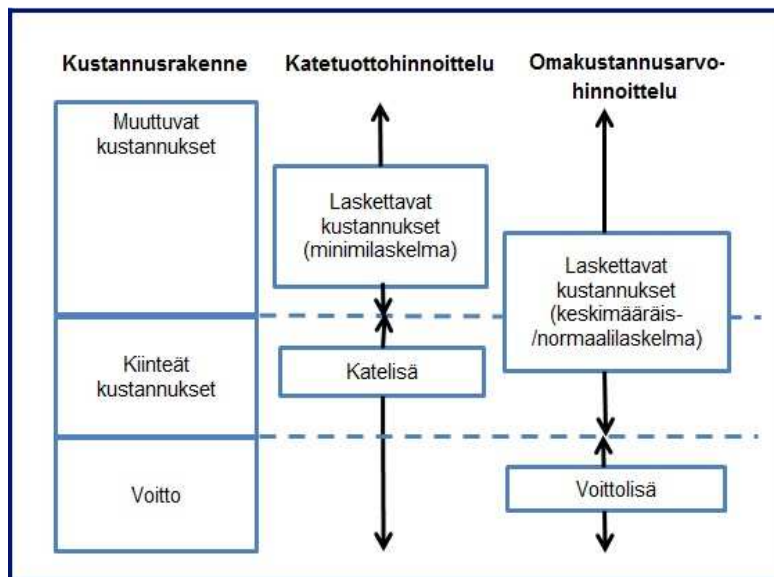
Hinnan määrittämiseksi käytettävissä on useita hinnoittelumenetelmiä. Menetelmiä voi käyttää yksittäin tai yhtäaikaisesti. Jos hinnoittelun perusteena on markkinaosuuden lisääminen, volyymin kasvattaminen tai määrätty tulostavoite, laskentamenetelmä voi olla tavoitelähtöinen. Usein hinnoitteluun vaikuttaa kuitenkin yrityksen markkinaympäristö. Kustannusperusteista hinnoittelumenetelmää yritykset käyttävät yhä harvemmin. Kaikille menetelmille kustannusten tunnistaminen on kuitenkin välttämätöntä. (Alhola & Lauslahti 2005, 36 - 37.)

5.3.1 Kustannusperusteinen hinnoittelu

Kustannusperusteisen hinnoittelun lähtökohta on tuotteiden ja palveluiden tuottamiskustannukset. Hinnoittelussa korostuu suoritteen kustannusten kattaminen. Tavoitemyyntihinnan on ensinnäkin ylitettävä tuotteen tuottamiskustannukset ja toiseksi siihen on sisällyttävä haluttu kate. Jos tuotteen markkinahinta on selvitettävissä, on sitä hyvä verrata suoritteen tuottamiskustannuksiin lopullista myyntihintaa määritettäessä. Kustannusperusteista hinnoittelua käytetään yksilöllisten tuotteiden tavoitehinnoittelussa, projektihinnoittelussa ja erilaisten huolto- ja asennuspalveluiden hinnoittelussa. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 191 - 192.) Kustannusperusteista hinnoittelua voidaan tehdä kahdella tavalla eli kate-tuottohinnoittelulla ja omakustannusarvoon perustuvalla hinnoittelulla. (Järvenpää ym. 2010, 188.)

Kun muuttuvien kustannusten päälle lasketaan katelisiä, puhutaan katetuottohinnoittelusta. Katelisan tehtävä on kattaa sekä kiinteät kustannukset että voitotavoitteen. Omakustannusarvoon perustuvassa hinnoittelussa voittolisä laskeaan muuttuvien ja kiinteiden kustannusten päälle. Katelisan on rahamääräisesti siis oltava suurempi kuin voittolisän. Katetuottohinnoittelussa kustannusten laskeamisessa käytetään minimilaskelmaa ja omakustannusarvohinnoittelussa keskimääräis- tai normaalilaskelmaa. Voitto- tai katelisan suuruuteen vaikuttaa monia tekijöitä, kuten esimerkiksi toimialan muiden yritysten voitot, omistajien tavoitteet, investointisuunnitelmat, tuotteen tai palvelun elinkaaren vaihe ja kilpai-

levat, samanlaiset tuotteet. (Järvenpää ym. 2010, 188.) Kuvassa on Järvenpään ym. (2010) mukaan havainnollistettu laskentamenetelmien eroja:



Kuva 6. Katetuottohinnoittelun ja omakustannusarvoon perustuvien hinnoittelumenetelmien ero.

Katelisälle ei voi määritellä ohjeellista arvoa, koska sen suuruus riippuu kiinteiden kustannusten määrästä. Jos kiinteiden kustannusten osuus on suuri, on mahdollista, että katetuottohinnoittelu johtaa joidenkin tuotteiden virheelliseen hinnoitteluun. Se voi johtua siitä, että kiinteät kustannukset eivät jakaudu tasaisesti eri tuotteiden välille tai jos myyntihinta määritellään vain muuttuvien kustannusten mukaan. Virheen voi kompensoida laskelmalla tuotekohtaiset kateliset. Katetuottohinnoittelu sopii parhaiten niille yrityksille, joilla on pääasiassa muuttuvia kustannuksia. Yrityksen johto voi hyödyntää hetkellisesti minimilaskelman mukaista hintaa vajaan kapasiteetin hinnoittelussa. Alle omakustannus hinnalla myyty tuote tai palvelu tuottaa kuitenkin tappiota, koska kaikkia tuotteen aiheuttamia kustannuksia ei pystytä kattamaan. Tappio pitää kattaa silloin muiden tuotteiden ja palveluiden myyntihinnalla. (Järvenpää ym. 2010, 188 - 189; Viikkumaa 2005, 249 - 250.) Katetuottohinnoittelua käytetään yleisesti hotelli- ja ravitsemisalalla.

Katetuottohinnoittelu etenee Järvenpään ym. (2010, 189) mukaan seuraavasti:

1. Lasketaan muuttuvat kustannukset.
2. Lasketaan kiinteät kustannukset ja voittotavoite.
3. Lasketaan katelisiä.

$$\begin{array}{l} \text{Tuotteen/palvelun muuttuvat kustannukset} \\ + \text{katetuottotavoite/katelisiä} \\ \hline \text{Nettomyyntihinta (arvonlisäveroton)} \\ + \text{alennusvara} \\ \hline \text{Bruttomyyntihinta (arvonlisäveroton)} \\ \times \text{arvonlisävero} \\ \hline \text{Arvonlisäverollinen bruttomyyntihinta} \end{array}$$

Tarvittaessa voidaan huomioida bruttomyyntihintaa määritettäessä myös mahdollinen alennusvara. (Alhola & Lauslahti 2005, 40 - 41.)

Omakustannushinnoittelua kutsutaan myös voittolisähinnoitteluksi. Omakustannushinta kattaa muuttuvien ja kiinteiden kustannusten lisäksi halutun voittolisän. Ilman voittolisää yritys myy tuotteita tai palveluja nollatuloksella. Omakustannushinnan päälle lasketaan voittolisä ja joillakin aloilla hinnassa käytettävä alennusvara. Tuotteen tai palvelun kustannukset voidaan laskea lisäys- tai toimintolaskennan avulla. Eri tuotteilla voi olla erilaiset voittotavoitteet. Silloin tuotteiden kokonaisvoitoilla päästään yrityksen määrittämiin tavoitteisiin. Omakustannushinnan etu on siinä, että se huomioi kaikki kustannukset. Omakustannushinnan laskeminen tapahtuu seuraavasti:

$$\begin{array}{l} \text{Omakustannusarvo (OKA)} \\ + \text{voittolisä} \\ \hline \text{Nettomyyntihinta (arvonlisäveroton)} \\ + \text{alennusvara} \\ \hline \text{Bruttomyyntihinta (arvonlisäveroton)} \\ \times \text{arvonlisävero} \\ \hline \text{Arvonlisäverollinen bruttomyyntihinta} \end{array}$$

Laskentamalli huomioi huonosti toiminta-asteessa tapahtuvia muutoksia eikä reagoi riittävän nopeasti kysynnän muutoksiin. Yrityksissä, joiden kustannusrakenteessa muuttuvien kustannusten määrä on iso, on tärkeää huomioida toiminta-asteessa tapahtuvat muutokset hintaa määritettäessä. (Alhola & Lauslahti 2005, 37-39; Vilkkumaa 2005, 241 - 242.)

Kustannusperusteinen hinnoittelu ei ota huomioon kysynnän tai kilpailutekijöiden muutoksia. Jäykkyytensä vuoksi hinnoittelumenetelmä ei tuota yritykselle sitä tuottotasoa, mitä asiakas-, imago- tai kilpailutekijöiden ansiosta yrityksen olisi mahdollista saada. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 452.)

5.3.2 Markkina- ja tavoitelähtöinen hinnoittelu

Markkinalähtöisessä hinnoittelussa markkinoilla on paljon tarjolla erilaisia substituuotteja, joiden hinta määrittelee tuotteen tai palvelun ylimmän ja alimman hinnan. Kilpailijat ja palveluja ostavat asiakkaat vaikuttavat silloin yrityksen oman hinnan määrittämiseen. Markkinahinnan tulee kattaa yrityksen voittotavoite sekä palvelun muuttuvat ja kiinteät kustannukset. (Järvenpää ym. 2010, 195; Alhola & Lauslahti 2005, 42 - 43.)

Tavoitelähtöisen hinnoittelun pääasiallisena tavoitteena on saada tuotteen hinnasta haluttu voitto. Koska hinta määräytyy markkinoilta, yrityksen on sopeutettava tuotteen valmistus- ja myyntikustannukset tietyn voiton takaamiseksi. Hinnoittelun onnistuminen vaatii kustannusten hallintaa ja toimintaprosessien kehittämistä. Yrityksen tavoitteena on toimia korkealla toiminta-asteella, jotta tuotteen tai palvelun tuotantokustannukset olisivat mahdollisimman pienet. (Alhola & Lauslahti 2000, 241; Alhola & Lauslahti 2005;43 - 44.)

5.3.3 Arvo- ja sopimusperusteinen hinnoittelu

Asiakkaan ostopaikan valintaan voi vaikuttaa tuotteen tai palvelun tarjoama arvo. Arvo voi olla palvelusta saatava lisäarvo, mielikuva-arvo tai konkreettinen käyttöarvo. Eri asiakkaat mieltävät tuotteen tai palvelun lisäarvon eri tavalla. Asiakkaan mieltämät lisäarvot muutetaan markkinoinnissa näkyväksi osaksi palvelun tai tuotteen kokonaisuutta ja arvo sisällytetään myös hintaan. Lähtökohtana on siis tuotteen arvo asiakkaalle, ei asiakkaan maksama hinta. Asiakas

tuntee ostamansa tuotteen arvokkaammaksi kuin substituuttien tarjoama arvo. Yrityksen tavoitteleva hinta sisältää voittotavoitteen sekä organisaation kustannukset, joista markkinoinnin osuus on merkittävä. (Järvenpää ym. 2010, 195 - 196; Alhola & Lauslahti 2005, 44 - 45.)

Silloin kun myyjä ja ostaja neuvottelevat ja sopivat hinnoista, on kysymys sopimusperusteisesta hinnoittelusta. Hintaan vaikuttaa yrityksen markkina-asema, mielikuva yrityksen tarjoamasta laadusta (imago), kilpailutilanne ja markkinoilla olevien substituuttien hintataso. Hintaa laskettaessa on huomioitava asiakkaan tarpeet ja markkinoilla oleva hintataso, mutta myös tuotteen ja palvelun kokonaiskustannukset. (Järvenpää ym. 2010, 196.)

5.3.4 Toimintolähtöinen hinnoittelu

Toimintolähtöinen hinnoittelu edellyttää, että tuotteen tai palvelun kaikkien toimintojen kustannukset ovat tiedossa. Vakiotuotteen osalta toimintojen kustannukset ovat tunnettuja ja hinnoittelu on helppo tehdä. Mikäli asiakkaan tarjouspyyntö edellyttää tuotteen tai palvelun suurta räätälöintiä, ei tuotteen eri toimintojen yksikkökustannuksia tiedetä eikä myöskään toimintoajurien määrää. Silloin etukäteislaskenta vaatii tarjouksen perusteellista läpikäymistä ja toimintojen ja resurssien käyttömäärien määrittämistä. Toimintoperusteinen hinnoittelu voi johtaa siihen, että eri asiakkaat maksavat periaatteessa samasta tuotteesta tai palvelusta eri hinnan. Tätä selittää mm. se, että vaikka tuote tai palvelu on sama, niin ns. ”hankala” asiakas käyttää yrityksen toimintoja enemmän. Silloin kustannukset ovat isommat ja hinta kalliimpi. (Alhola & Lauslahti 2000, 231 - 232.)

5.4 Hinnoittelutekniikat

Oli hinnoittelumenetelmä mikä tahansa, yritys voi käyttää erilaisia hinnoittelutekniikoita. Kokonaishinnassa kaikki asiakkaan haluamat palvelut ja tuotteet on hinnoiteltu yhdeksi kokonaisuudeksi. Pakettihinnalla luodaan tuotteelle ja palvelulle laadukkaampi mielikuva. Hinta on kokonaishintana jopa markkinahinta kalliimpi, mutta jokaisesta pienestä yksityiskohdasta ei tarvitse maksaa erikseen. Kun halutaan välttää yrityksestä kallista mielikuvaa, käytetään perushintaa sekä erikseen hinnoiteltuja, laadukkaita lisäpalveluja. Perushinta mukailee markki-

noiden hintatasoa, mutta laadukkailla lisäpalveluilla luodaan kilpailuetua, josta asiakas on valmis maksamaan erikseen. Asiakkaiden luottamusta herättävät täysin pilkotut hinnat silloin, kun asiakas ei muuten miellä, mitä kaikkea kokonaishintaan sisältyy. Pilkotut hinnat antavat yrityksestä edullisen mielikuvan, mutta kokonaishinta on vähintään kilpailijoiden tarjoama kokonaishinta. (Rautainen & Siiskonen 2011, 447; Heikkilä & Saranpää 2008, 95.)

5.5 Arvonlisävero

Arvonlisäveron merkitys on merkittävä tuotteiden ja palvelujen hinnoittelussa. Arvonlisäverolain pääsääntö on, että kaikesta liiketoimintaan kuuluvista tuotteista ja palveluista maksetaan valtiolle arvonlisäveroa. Laki sisältää myös poikkeuksia, joista jotkut koskevat majoitus- ja ravitsemistoimintaa. Esimerkiksi kylpylähotelleissa tarjottavat terveyspalvelut ovat arvonlisäverottomia. Pääsääntö sisältää myös oikeuden vähentää kaikista, liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista, niihin sisältyvän arvonlisäveron. Terveyspalvelujen arvonlisäverottoon toimintaan kohdistuvista hankinnoista arvonlisäveroa ei saa vähentää. (Heikkilä & Saranpää 2008, 33 - 34.) Arvonlisäverolain (Verohallinto, 2012) mukaiset verokannat ovat vuoden 2013 alusta seuraavat:

- pääverokanta 24 %
- elintarvikkeet, ravintola- ja ateriapalvelut 14 %
- kirjat, tilatut lehdet, lääkkeet, liikuntapalvelut, henkilökuljetukset, majoituspalvelut jne. 10 %.

Hankintojen osalta pätevät samat verokannat. Hotelli- ja ravintolatoiminnassa 24 %:n verokannalla olevia hankintoja ovat esimerkiksi alkoholi- ja tupakkaostot, erilaisten tarvikkeiden ostot, uusien koneiden ja laitteiden hankinnat sekä erilaisten palveluiden, kuten siivouksen tai pihan aurauksen maksut. (Heikkilä & Saranpää 2008, 35.)

Hintoja määriteltäessä myyntihinta sisältää tuotteen tai palvelun arvonlisäveron. Hinnoittelulaskelmissa käytetään verottomia kustannuksia, koska ostoista maksetut verot ovat vähennyskelpoisia. Tämä helpottaa myös sellaisten tuotteiden tai palvelujen hinnoittelua, joihin sisältyy useita verokantoja. (Selander & Valli 2007, 78-79.)

5.6 Hotellien hinnoittelumenetelmät

Hotelleissa eri asiakassegmenteille voi olla erilaisia hinnoittelumenetelmiä. Yritysasiakkaat haluavat yleensä hintatiedot eriteltyinä majoitushintojen ja muiden palveluiden osalta. Loma-asiakkaat haluavat tietää mieluummin kokonaishinnan. Hintastrategiassa yrityksen johto päättää tuotteiden perushintatasosta, hinnanmuutoksista sekä noudatettavista maksuehto- ja alennusjärjestelmistä. Hintapäätöksissä huomioidaan myös psykologiset seikat. Hinnoittelupolitiikkaan sisältyy hinnoittelumenetelmän valinta ja hinnoittelun tavoitteiden määrittely yrityksen liiketoimintatavoitteiden mukaisesti. Hinnoittelutekniikoissa hinnat määritellään sovitun hintapolitiikan mukaisesti. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 451.)

Hotellit käyttävät hinnoittelumenetelminään esimerkiksi kustannuspohjaisia menetelmiä, joita ovat katetuottohinnoittelu, omakustannushinnoittelu sekä kriittisen pisteen myyntiin perustuva hinnoittelu. Muita hinnoittelumenetelmiä ovat kilpailusuuntaiset menetelmät ja myyntisuuntaiset menetelmät. Viimeksi mainittuja ovat markkinasuuntainen hinnoittelu, maineeseen perustuva hinnoittelu, tarjoushinnoittelu ja psykologinen hinnoittelu. Kun tuotteiden tai palveluiden lukumäärä on suuri, niin esimerkiksi ravintola- ja ravitsemisalalla on perusteltua käyttää hinnoittelumenetelmänä myyntikatehinnoittelu. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 446; Vilkkumaa 2005, 263.)

Kriittisen pisteen myyntiin perustuvaa hinnoitteluä käytetään hotelleissa huoneen vähimmäishinnan määrittelyssä. Hinnoittelussa tulee huomioida ne kustannukset, joita syntyy, kun huone on myyty tai myymättä. Pitkällä aikavälillä muodostuvat tuotot määrittävät hinnan alarajan. Hinnan ylärajan määrittelee asiakas. Minkä arvon ja hyödyn asiakas tuntee saavansa, vaikuttaa siihen, paljonko hän on palvelusta valmis maksamaan. Vähimmäishinta kertoo sen hinnan, jolla hotellihuonehuone kannattaa myydä silloin, kun huonetarjonta ylittää kysynnän. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 429 -430.)

Muuttuvien kustannuksien määrä riippuu myytyjen huoneiden määrästä. Muuttuvia kuluja ovat esimerkiksi liinavaatteet, puhdistusaineet, asiakaspalvelutarvikkeet, vesi, jätevesi ja sähkö sekä siivouspalvelut ja henkilöstön palkat. Kiinteät kulut ovat riippumattomia myytyjen huoneiden määrästä. Kiinteitä kuluja

ovat markkinoinnin- ja hallinnon kustannukset, vuokrat, korjaus ja kunnossapito jne. Kriittinen liikevaihto kattaa kaikki kustannukset, jolloin toiminta ei tuota voittoa eikä tappiota. Kun liikevaihdosta kertyvä myyntikate on yhtä suuri kuin kiinteät kustannukset, on kysymyksessä kriittinen liikevaihto.

$$\text{Kriittinen liikevaihto} = \frac{\text{Kiinteät kustannukset} \times 100}{\text{Myyntikateprosentti}}$$

Huoneen vähimmäishinnan tulee kattaa kaikki kustannukset.

$$\text{Huoneen vähimmäishinta} = \frac{\text{Kriittinen liikevaihto}}{\text{laskentakauden päivät} \times \text{huoneiden lkm} \times \text{käyttöaste}}$$

Huoneen vähimmäishinta on siis se minimihinta, jolla yrityksen vielä kannattaa myydä huone pitkällä aikavälillä.

$$\text{Varmuusmarginaali} = \text{Todellinen liikevaihto} - \text{kriittinen liikevaihto}$$

Varmuusmarginaalin avulla yritys näkee, millä euromäärällä liikevaihto voi laskea, jotta kustannukset saadaan vielä maksettua. Huonetasolla voidaan laskea vastaava erotus, joka kertoo, paljonko majoitushintaa kiristyvässä kilpailutilanteessa voidaan laskea. Mitä suurempi varmuusmarginaali on, sitä paremmat mahdollisuudet hotellilla on menestyä kysynnän vaihteluissa. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 430 - 434.)

Kilpailusuuntaisessa hinnoittelumenetelmässä hinta määräytyy ja muuttuu kilpailijoiden hintojen mukaan. Hinnan asetannassa noudatetaan joko tärkeimpien kilpailijoiden alinta, ylintä tai lähellä samaa tasoa olevaa hintaa. Tällä hinnoittelumenetelmällä hinta ei pyri olemaan tärkein kilpailukeino. Jos hinta on aktiivinen kilpailukeino, sitä käytetään joko kermankuorintahinnoittelussa tai laatumielikuvaa luotaessa. Halvalla hinnalla myytäessä pyritään volyyymiin ja valtaamaan markkinaosuuksia tai mahdollisesti estämään uuden kilpailijan saapuminen sa-

moille markkinoille. Halpa hinta vaikuttaa yrityksen imagomielikuvaan, jolloin tuotteita ja palveluita ei pidetä kovin korkealaatuisina. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 453.)

Psykologinen hinnoittelu lähtee siitä tasosta, minkä asiakas on tuotteesta tai palvelusta valmis maksamaan. Hinnoittelun ylärajan määräävät markkinat ja alarajan kustannukset. Mihin hinta tällä välillä asetetaan, vaikuttaa kuluttajien tapa reagoida hintaan. Tutkimuksen pohjalta hinnan esittäminen seuraavilla tavoilla helpottaa ja edistää asiakkaiden ostopäätöksiä:

- Hinnat voivat päättyä parittomiin lukuihin.
- Hinta ilmoitetaan yksikkökohtaisesti.
- Tarjoushinta tuntuu edulliselta, kun sen ostoa on jotenkin rajoitettu.
- Hinta ilmoitetaan alkaen -hintana.
- Korostetaan euro- tai prosenttimääräistä alennusta, ei hintaa. (Rautiainen & Siiskonen 2011, 455.)

Myyntikatehinnoittelumenetelmässä tehdään paljon yksinkertaistuksia, jotka edellyttävät hyvää kokemusta ja tietoa siitä, mitkä asiat myyntikatteeseen vaikuttavat. Lisäksi on tiedettävä, mistä tekijöistä kiinteät kulut aiheutuvat. Myyntikateajattelun pohjalta tiedot ovat monesti riittävän oikeita ja lähellä totuutta, jotta tuotteen ja palvelun oikea hinta saadaan laskettua. Myyntikateprosentit on kuitenkin hyvä tarkistaa määräväleihin, jotta voidaan varmistua siitä, että käytettävät myyntikateprosentit ovat eri tuotteille ja palveluille oikein määriteltä. (Vilkkumaa 2005, 263.)

Suuren tuote- ja palvelumääränkin osalta yleensä tiedetään, paljonko muuttuvien kustannusten euromäärä on. Kiinteiden kustannusten osalta yrityksen on päätettävä, mitkä kustannukset otetaan laskentaan mukaan kunkin tuotteen ja palvelun yhteydessä. Kun lisäksi tiedetään hyvän myyntikateprosentin taso, voidaan näitä tietoja hyväksikäyttäen hinnoitella tuote ja palvelu luotettavalla tavalla. Yrityksen määrittelemä tavoitehinta on näin saavutettavissa, vaikkakin markkinat usein määräävät hinnan. Näillä tiedoilla voidaan peilata eri tuotteiden ja palveluiden kannattavuutta tavoitehintaan verrattuna. (Vilkkumaa 2005, 264.)

6 Imatran Kylpylän esittely

Kustannuslaskennan opinnäytetyön toimeksiantaja on Imatran Kylpylä. Kustannuslaskennassa yrityksen puolesta ohjaajana toimii myynti- ja markkinointijohtaja Harri Hirvelä. Lisäksi palvelun sisällön ja laskennan osalta apua saa muiden osastojen esimiehiltä, seurantajaksoja toteuttavalta henkilökunnalta sekä Etelä-Karjalan Kuntoutumissäätiön toimitusjohtajalta.

6.1. Yleistä

Imatran Kylpylä Oy on toiminut vuodesta 1985 lähtien Imatran Vapaa-aikakeskuksessa, Saimaan rannalla. Kylpylän tärkeimmät asiakasryhmät ovat majoittuvat loma-, kokous- ja kurssi-asiakkaat sekä kuntoutus- ja hyvinvointipalvelujen asiakkaat. Kuvassa 7 on kuvattu eri asiakasryhmien osuudet henkilövuorokausina vuonna 2011. (Imatran Kylpylä Oy, 2011.)

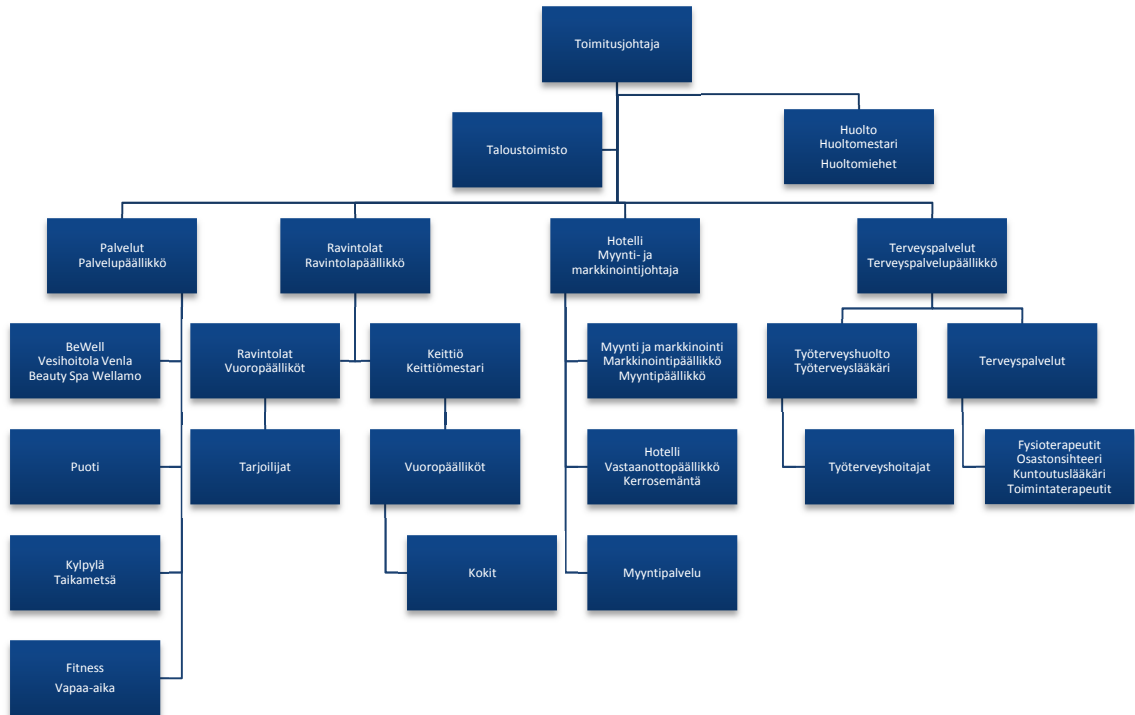


Kuva 7. Asiakassegmentit v. 2011

Imatran Kylpylän liikevaihto muodostuu kylpylä-, työterveys- ja kuntoutustoiminnasta sekä majoitus-, ravitsemis- ja palvelutoiminnasta. Liikevaihto vuonna 2011 oli 11,4 miljoonaa euroa ja yhtiön palveluksessa oli keskimäärin 106 henkilöä. Pääosa liikevaihdosta tulee majoitus- ja ravintolatoiminnasta eli 67,3 %, loput hyvinvointipalveluista ja muusta myynnistä. Etelä-Karjalan Kuntoutumissäätiö omistaa Imatran Kylpylä Oy:n koko osakekannan sekä kiinteistön. Imatran Kylpylä on säätiön tytäryhtiö. (Imatran Kylpylä Oy, 2011.)

6.2. Organisaatio

Imatran Kylpylä Oy:n organisaatiossa toimitusjohtajan alaisuudessa toimivat eri osastojen eli vastualueiden päälliköt. Vastuualueita ovat hotelli, ravintolat, palvelut, terveyspalvelut ja hallinto.



Kuva 8. Imatran Kylpylän organisaatiokaavio

Kuvan 8 organisaatiokaaviosta poiketen hallinnon kustannuspaikalle kuuluvat huolto, myynti- ja markkinointi sekä taloustoimisto. Siivouspalvelut ja keilahalli ovat ulkoistettu.

6.3 Palvelut

Kuten jo organisaatiokaaviosta käy ilmi, Imatran Kylpylän tarjontaan kuuluu hyvin erilaisia palveluita. Peruspalveluihin kuuluvat majoitus- ja ravintolapalvelut. Majoitusvaihtoehtoja hotellissa ovat perushuoneet eli economyhuoneet, kahden hengen huoneet eli standardit ja isommat, myös perhekäyttöön sopivat huoneet eli Promenadihuoneet. Lisäksi majoitusvaihtoehtoina ovat loma-asunnot, loma- ja luhtisviitit sekä villas-huvilat. Ravintolapalveluja tarjoavat buffetravintola Pistaasi, Iltaravintola Tähtitaivas, a la carte -ravintola Kastanja, Bar Helmi sekä

kahvila Akseli G. Lisäpalveluita ovat kokouspalvelut, Kylpylä Taikametsä, hemmotteluhoidot sekä erilaiset harrastus- ja liikuntapalvelut. Lisäksi erityispalveluja ovat terveys- ja työterveyshuollon palvelut. Yhteistyökumppaneina Imatran Kylpylän katon alla toimivat ohjelmapalveluyritys Saimaa Adventures Oy sekä Bowlville Oy, joka vastaa keilahallin toiminnasta.

7 Seurantajakso 1. Askel –hyvinvointiloma

Palkansaajien hyvinvointi ja terveys PHT ry järjestää tuettuja, työkykyä ja terveyttä edistäviä, 1. askel -hyvinvointilomia sekä työikäisille aikuisille että heidän perheilleen (Palkansaajien hyvinvointi ja terveys PHT ry, 2013).

Hyvinvointijaksot koostuvat viiden vuorokauden perusjaksosta ja kahden vuorokauden seurantajaksoista. Kustannukset lasketaan seurantajakson osalta. Jakssoon sisältyy majoitus yhden hengen economy- tai standardihuoneessa, aamiainen, keittolounas, välipala ja päivällinen, mittauksia ja fyysisen kunnon testi, ohjatut liikunnat ja terveystuennot sekä muu yhteinen ohjelma. Lomaan sisältyvän ohjelman lisäksi lomalaisen on mahdollisuus ottaa osaa Kylpylän yleiseen viikko-ohjelmaan ja käyttää vapaasti mm. Kylpylä Taikametsän saunoja ja altaita sekä kuntosalia. Seurantajakso alkaa perjantaina klo 10.30 ja päättyy sunnuntaina klo 14.00.

8 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskenta voitaisiin toteuttaa kokonaan minimilaskennan pohjalta, jotta kustannuspaikkojen lasketut kustannukset olisivat vertailukelpoisia keskenään. Tavoitteena on kuitenkin tulevaisuudessa kohdistaa muuttuvien kustannusten lisäksi myös mahdollisimman paljon kiinteitä kustannuksia suoraan tuotteille ja palveluille. Siksi myös osa kiinteistä kustannuksista halutaan jo nyt ottaa mukaan laskentaan niiden kustannuspaikkojen osalta, joissa on selvät jakoperusteet olemassa. Ravintolan ja terveyspalveluiden osalta laskenta tapahtuu vielä pelkästään minimilaskelman mukaisesti. Hotellin kustannuslaskennassa ovat mukana kiinteistä kustannuksista vain yhteiset, vyörytetyt kiinteät kustannukset. Kustannuspaikoista kylpylä Taikametsä on lähinnä yksikkökohtaista omakus-

tannusarvoa. Ainoastaan hallinnon ne kustannukset, joista ei ole sovittu vyörytksiä, jää kohdistamatta kustannuspaikalle ja edelleen kylpylän käyntikerralle.

Kustannusten yksikkökustannuksia laskettaessa pyritään löytämään mahdollisimman luotettavat jakoperusteet. Joissakin tapauksissa yksikkökustannukset on selvitettävissä suoraan voimassa olevista sopimuksista tai ostolaskuista. Näistä esimerkkinä ovat hotellihuoneen siivous- ja liinavaatekustannukset. Laskentatilanteessa jaettavat kustannukset ovat usein tiedossa, mutta yksikkökustannusten laskemiseksi jakoperusteita ei ole määritetty. Jakoperusteiden määrittelyssä on tärkeää löytää sellaiset ajanjaksot, jossa kysynnän vaihtelut ovat mahdollisimman vähäisiä. Tämän vuoksi kustannuksia on laskettu eripituisilta jaksoilta palvelun tai tuotteen mukaan. Esimerkiksi majoituskustannusten yksikkölaskenta perustuu vuoden lukuihin, kun taas ravintolan kausiluoteisen toiminnan takia kustannukset ja jakoperusteet lasketaan vain neljän kuukauden perusteella. Kylpylän käyntikertojen rekisteröinti tapahtuu automaattisesti, joten tietojen käyttäminen pitkältikin aikaväliltä on helppoa. Vaikka käyntimäärissä ei vuositasolla ole suuria eroja, laskennassa hyödynnetään viiden vuoden tietoja mahdollisimman normaalin toiminta-asteen määrän selvittämiseksi.

8.1 Majoituskustannukset

Seurantajaksolla osallistujat majoittuvat economy- tai standardihuoneessa, perjantaista sunnuntaihin. Huoneet varataan yhden hengen huoneina, mutta koska hotellissa ei ole varsinaisia yhden hengen huoneita, huoneissa on aina perusvarustelu valmiina kahdelle henkilölle. Perusvarustukseen sisältyy liinavaatteet, pyyhkeet, kylpytakit, kylpyhuonesetti (shampoo, hoitoaine, kosteusvoide, käsisäippua ja suihkumyssi) sekä kengänhoitoliina ja huonesuklaa. Huonekustannuksissa on huomioitu muuttuvina kustannuksina huonevarustus, liinavaatekulut sekä siivouskulut. Koska liinavaatteet ja pyyhkeet ovat vuokratekstiilejä, niiden kustannuksiin sisältyvät myös pesulakustannukset.

Kiinteistä kuluista laskelmassa on mukana vuokrat, energiakulut sekä huollon palkat (liite 1). Huonevarustukseen kuuluvien tuotteiden kustannukset ovat tuotteiden hankintahintoja (alv 0 %). Huoneissa käytettävien tekstiilien kustannukset on huomioitu Comfortan kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti. Huonekustan-

nuksia laskettaessa on huomioitava erikseen jatkavan huoneen kustannukset. Jatkavan huoneen osalta kustannuksissa on huomioitu välisiivous ja edellä mainitut kiinteät kustannukset. Lisäksi siivouskustannuksissa on huomioitu kustannusten ero arkipäivien ja pyhäpäivien välillä. Ero johtuu sunnuntaipäivien ja arkipyhien kalliimmista työkustannuksista.

Vyörytetyt lämmitys- ja sähkökustannukset on laskettu huonetyyppikohtaisesti, kunkin huonetyypin neliöiden määrän perusteella. Vuonna 2012 henkilövuorokausia hotellissa oli yhteensä 95 993 vuorokautta, joista aikuisten majoitusvuorokausia oli 85 439 vuorokautta. Vesikustannuksista on laskettu yksikköhinta niin, että kokonaisvesikustannukset on jaettu aikuisten majoitusvuorokausien määrällä. Kustannuksissa yhden hengen huoneelle yksikköhinta on kohdistettu yhden kerran, kahden hengen huoneelle kaksi kertaa jne.

Huonekustannukset ovat näiden tietojen pohjalta laskettu erikseen eri huonetyyppien osalta, arkena ja pyhäpäivinä, jatkavana ja lähtevänä huoneena sekä eri asiakasmäärillä (yhden, kahden, kolmen ja neljän hengen huone).

Hotellin vastualueeseen sisältyy myyntipalvelun, vastaanoton ja osa keroshoidon, myynnin- ja markkinoinnin toiminnoista. Pääosa näistä kustannuksista syntyy työvoimakustannuksista, joita ei pystytä kohdistamaan eri kustannuspaikoille eikä sen vuoksi myöskään tuotteille tai asiakkaille. Näissä palvelupisteissä toimivat työntekijät palvelevat kaikkia Imatran Kylpylän asiakkaita, niin majoittuvia kuin päiväkävijöitä, ja käytetyn työajan arvioiminen asiakastyypikohtaisesti on mahdotonta. Työn kuva voi olla myös niin laaja, että työajan kohdistaminen kustannuspaikoittain, työseurannan puuttumisen vuoksi sekä työpäivien sisällön vaihtelevuuden vuoksi, olisi liian hankalaa.

Imatran Kylpylän hotellin käyttöaste oli viime vuonna n. 80 %, kun koko maassa käyttöaste oli hotelleissa 52,6 %. Koska käyttöaste on näin korkea, vapaan kapasiteetin osuutta ei päätetty laskennassa huomioida.

8.2 Ateriakustannukset

Seurantajakson ateriapakettiin sisältyy tulopäivänä välipala ja buffetpäivällinen, välipäivänä aamiainen, keittolounas sekä buffetpäivällinen ja lähtöpäivänä aamiainen ja keittolounas.

Ateriakustannuksissa on huomioitu minimilaskelman mukaisesti vain muuttuvat kustannukset eli raaka-aine- ja työkustannukset. Lounaan, päivällisen ja aamiaisen raaka-ainekustannukset on huomioitu neljän kuukauden osalta (lokamarraskuu vuonna 2012 ja helmi-maaliskuu vuonna 2013). Joulun ja tammikuun lukuja ei ole käytetty, koska kuukaudet olivat poikkeavia niin asiakaskunnaltaan kuin palvelutarjonnaltaankin. Lounaan ja päivällisen raaka-ainepohja on kustannuksiltaan samanlainen. Molempien buffetpöytien raaka-ainekustannukset on haluttu laskea yhteen. Raaka-aineiden kustannusten jakaminen lounaan ja päivällisen välillä perustuisi arvioon, joten niitä ei haluttu keinotekoisesti lähteä jakamaan. Raaka-aineiden kokonaiskustannuksista laskettu yksikkökustannus antaa riittävän tarkkuuden molempien aterioiden osalta.

Imatran Kylpylässä on kolme ravintolaa, a la carte -ravintola Kastanja, buffetravintola Pistaasi ja iltaravintola Tähtitaivas. Lisäksi Tähtitaivaan yhteydessä toimii Bar Helmi. Kaikki raaka-aineostot kohdistuvat kustannuspaikalle ”200 Ravintola”. Jokaisessa ravintolassa on seurattu myyntejä ja raaka-aineostoja kuukausittain ja laskettu niiden perusteella myyntikatteet. Hävikkiä ei tuotekohtaisesti ole seurattu, joten sitä ei ole kustannuslaskennassa pystytty huomioimaan. Raaka-aineiden arvostamisessa on käytetty päivähintamenetelmää, jossa arvo on laskettu viimeksi varastoon tulleen tavaran hankintahinnan mukaisesti. Raaka-aineiden ja puolivalmisteiden varastonkierto, varsinkin kalliimpien tuotteiden osalta, on niin hyvä, että käytetty menetelmä antaa riittävän oikean tiedon. Keittolounas käsittää buffetlounaalla tarjolla olevan salaattipöydän ja päivän keiton. Keittolounaan kustannuksiin on huomioitu vain raaka-aineiden osuus. Työkustannukset eivät olennaisesti kasva, vaikka valmistettavan ruuan määrä jonkin verran kasvaakin. Välipalaan sisältyy valmist tuotteita, joten niiden hankintahintaan on laskettu lisäksi valmistettavan sämpylän raaka-aineet ja työn osuus.

Aterioilla käyviä asiakasmääriä on jouduttu arvioimaan, koska selvää, yhtä jälkilaskentaan käytettävää raporttia ei ollut saatavissa. Lounaan ja päivällisen osalta asiakasmäärien laskennassa on käytetty hotelli- ja kassajärjestelmää sekä tarjoilijoiden manuaalisesti ylläpitämää laskentataulukkoa. Jokaisen neljän kuukauden osalta tietoja ei ollut saatavissa kaikilta päiviltä, joten puuttuvat määrät ovat arvioitu. Laskennan osalta on siten huomioitava, että saaduissa raporteissa voi olla päällekkäisyyttä ja toisaalta manuaalisessa taulukkolaskennassa on luvut voitu arvioida liian pieniksi. Aamiaisella käyneiden asiakkaiden määrä on selvitetty hotelli- ja kassajärjestelmän avulla. Aamiaisen luvuissa on otettu huomioon myös loma-asuntojen pakettihinnan ostaneet asiakkaat. Pakettihinta on sisältänyt aamiaisen ja kylpylän käytön.

Työkustannuksissa on huomioitu, työvuorolistojen mukaan, erikseen keittiön ja salin kustannukset. Työkustannuksissa kertoimena on käytetty työtunnin keskihintaa, jossa on mukana vuokratyövoiman kustannus sekä työnjohdon palkkakustannukset. Keittiömestari ja ravintolapäällikkö ovat arvioineet esivalmisteluun, valmistamiseen, tarjoiluun ja siivoukseen käytetyt työtunnit. Työaika on ilmoitettu kaikkien aterioiden osalta erikseen viikonpäivittäin. Työtunnit on laskettu yhteen ja muutettu vastaamaan neljän kuukauden työaika. Lounaan ja päivällisen yksikkökustannus on saatu jakamalla raaka-aineiden kustannukset ja työajan kustannukset arvioidulla kävijämäärällä. Aamiaisen kustannukset on jaettu hotellin majoitusvuorokausista ja loma-asuntojen pakettimyynnistä saaduilla asiakasmäärillä.

8.3 Terveyspalveluiden kustannukset

Terveyspalveluosaston henkilökunta vastaa seurantajaksojen vetämisestä ja siihen liittyvien ohjelmien toteuttamisesta. Toimintoanalyysin yhteydessä, sivulla 35, puhuttiin erätason toiminnoista. 1. Askel -hyvinvointilomien toteuttamista varten tilaaja on määritellyt nettiohjelman, jonka käyttäminen edellyttää lisenssiä. Lisenssimaksu on kustannus, joka jaetaan kustannuksesi jokaiselle erälle eli jaksolle sen mukaan, kuinka monta perus- ja seurantajaksoa sopimuskauteksi todennäköisesti toteutuu. Eräkohtainen kustannus jaetaan edelleen keskimääräisen ryhmäkoon mukaan yksikkökustannukseksi. Lisäksi eräkohtaista laskentaa on käytetty työkustannuksissa, jotka ovat syntyneet koko palveluko-

konaisuuden tarjouslaskennasta sekä tuotteeseen liittyvistä koulutuskustannuksista.

Terveyspalveluosaston kustannukset ovat pääasiassa henkilöstökuluja, jotka syntyvät ryhmäluennoista, kunnon testaamisesta ja liikuntaryhmien ohjaamisesta. Ohjelman toteuttajina on terveydenalan ammattihenkilöstö, joten työn kustannukset voivat olla tuotteen hinnoittelua tehtäessä joko arvonlisäverollisia tai -verottomia. Jaksokohtaisesti joidenkin ohjelmien vetäjä voi vaihdella, joten työkustannuksissa on vetäjän mukaan pieniä eroja. Tämä on otettu huomioon näiden ohjelmien kohdalla siten, että palkkakustannuksissa on käytetty tuntipalkkojen keskihintaa. Palkkakustannuksissa oli huomioitava seurantajakson toteuttaminen viikonloppuna. Lauantai- ja sunnuntaityöstä ei makseta rahallista korvausta, vaan työtunnit korvataan vapaapäivillä. Vapaapäiviä ei voida kuitenkaan osoittaa hiljaisille ajankohdille, joten laskennassa vapaapäivät on laskettu mukaan työajan kustannuksiin, sopimuksen mukaisilla korvauksilla. Lisäksi jaksoon kohdistetaan työkustannuksia, jotka johtuvat ryhmää koskevista etukäteisvalmisteluista, varausten ylläpidosta, verkkokuntoutukseen käytetystä ajasta sekä ryhmäkohtaisesta varausten hallinnasta ja palautekoonneista. Ohjatut ohjelmat edellyttävät myös luento- ja liikuntatiloja. Tilakustannuksiin palataan tarkemmin luvussa 8.5.

Muuttuvia kustannuksia ovat postituskulut, henkilöstökulut ja tilavuokrat. Tuotteeseen kohdistuvat markkinointikustannukset, kuten esite- ja ilmoituskustannukset, kohdistetaan viiden vuorokauden perusjaksolle, ei seurantajaksole. Jakson ryhmän koko on vähintään 8 henkilöä ja enintään 16 henkilöä. Asiakas-kohtainen kustannus on laskettu 10 henkilön mukaan, joka on tähän mennessä toteutuneiden ryhmien keskikoko.

8.4 Kylpylä Taikametsä

Seurantajakson aikana osallistujan oletetaan käyvän kylpylässä kaksi kertaa. Hotellissa majoittuva asiakas käyttää kylpylän palveluja keskimäärin myös keran vuorokaudessa. Viipymät ovat erilaisia asiakassegmentin mukaan, mutta tietoisesti sen mukaan kustannuksia ei ole lähdetty jaottelemaan.

Kustannuspaikalle ”300 Kylpylä” kohdistetaan kaikki osaston aiheuttamat muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Kylpylän kustannukset ovat pääasiassa kiinteitä kustannuksia, kuten työvoimakulut, puhtaanapitokulut, kunnossapitokulut ja suurimpina vyörytetyt energia- ja vuokratulot. Yksikköhintaa laskettaessa on huomioitu kaikki kustannuspaikan muuttuvat ja kiinteät kulut sekä yhteisistä kustannuksista vuokrat, lämpö- vesi- ja sähkökustannukset sekä osuus huollon palkkakustannuksista. Kokonaiskustannukset on jaettu viiden vuoden kävijämäärän keskiarvolla, josta on saatu yksikkökustannus/käyntikerta. Yli vuorokauden kestävässä palvelupaketeissa, kylpylän kustannus lasketaan ensimmäisen vuorokauden jälkeen puolet pienemmällä kustannuksella. Tällä laskentatavalla otetaan huomioon asiakkaan kylpylässä käyttämä aika, joka ensimmäisellä kerralla on yleensä pitempi kuin seuraavilla käyntikerroilla. Lisäksi kylpylässä käy hotellin ulkopuolelta ns. päiväkävijöitä. Kylpylälipulla käyntiaika on rajattu n. 2,5 tuntiin. Kylpylän toiminta-asteen vaihtelut ovat keskimääräisesti niin pieniä ja käyttöaste niin suuri, että keskimääräislaskelman tyypistä laskentatapaa on voitu käyttää.

8.5 Tilakustannukset

Seurantajaksoon sisältyy ohjattuja liikuntaryhmiä, luentoja ja fyysisen kunnon testejä. Toiminnot edellyttävät liikuntatilojen ja kokoustilojen käyttöä. Tiloihin kohdistuu kiinteitä kuluja, kuten vuokra, lämmitys ja sähkö. Kokoustilat kuuluvat kustannuspaikalle ”200 Ravintola”. Liikuntatilat kuuluvat vastaavasti kustannuspaikalle ”390 Katu”. Kaikissa tiloissa on vajaata kapasiteettia, joten ensin tiloille oli määriteltävä optimaalinen käyttöaste, eli kuinka monta tuntia päivässä tilan arvioidaan olevan käytössä ja millä asiakasmäärällä. Vuokrat ja energiakustannukset on laskettu tilojen neliömäärien perusteella. Jokaiselle tilalle on erikseen arvioitu toiminta-aste, jonka perusteella on laskettu tuntikustannus, joka sisältää edellä mainitut kiinteät kustannukset. Saadut tuntikustannukset on muutettu yksikkökustannuksiksi jakamalla kokonaiskustannukset seurantajakson ryhmän henkilömäärällä.

Seurantajaksoon sisältyy myös turvesauna. Turvesauna toimii osittain tilaussaunan tiloissa. Turvesauna kestää kaksi tuntia ja maksimissaan 10 hengen ryhmän mukana on myös ohjaaja. Tilaussaunan ja turvesaunan vuokratulot

nukset sisältyvät Kylpylä Taikametsän vuokrakustannuksiin. Turvesaunaan kohdistetaan vain muuttuvat kustannukset eli höyrysaunan höyrytimen vaatima sähkökustannus, vesikustannukset, siivous-, aine- ja tarvikekustannukset sekä ohjaajan palkkakustannukset.

8.6 Kiinteät kustannukset

Kiinteistön hallinta- ja vuokrakulut kirjataan kirjanpidossa pelkästään hallinnon kuluiksi. Kustannuksia seurataan kuitenkin kustannuspaikoittain rinnakkaisessa ns. virtuaalisessa tuloslaskelmassa. Siinä lämpö-, sähkö- ja vesikustannukset vyörytetään kustannuspaikoille sovittujen prosenttien mukaan. Samalla tavalla vyörytetään huollon palkkakustannukset sekä vuokrakustannukset. Vastuualueet ja kustannuspaikat on kerrottu tarkemmin sivulla 28. Vuokrakustannukset on laskettu viime vuoden toteutuneen vuokran perusteella, koska vuokra määräytyy kiinteästä osasta ja liikevaihtoon perustuvasta lisäosasta. Vuokrasopimuksessa ei ole määritelty tilakohtaisia vuokria, joten neliövuokra on laskettu kustannuspaikalle vyörytetyn vuokrahinnan ja kustannuspaikan neliöiden osamääränä. Näin saatua neliöhintaa on käytetty mm. hotellihuoneiden vuokrakustannusten määrittelyssä. Eniten neliöitä on hotellin, kadun eli hyvinvointipalvelujen ja kylpylän käytössä.

Hotellin ja kylpylän kustannuslaskennassa kustannuspaikan omia ja osa yhteisistä kiinteistä kustannuksista on otettu laskennassa huomioon. Muiden kustannuspaikkojen osalta kustannuslaskenta tapahtuu vain minimilaskennan pohjalta, koska kiinteiden kustannusten kohdistamiseksi kustannuspaikalle, tai edelleen palveluille tai tuotteille, ei ole riittävän selviä jakoperusteita.

Luvussa 3.1.4 käsiteltiin lyhytvaikutteisia kustannuksia. Siellä mainitut markkinointi-, korjaus- ja kunnossapitokustannukset kirjataan jokaiselle kustannuspaikalle, mutta niitä ei aiheuttamisperusteella saada kohdistettua suoraan palveluille tai asiakkaille. Huollon kustannuspaikan palkkakustannukset vyörytetään sovittujen jakoprosenttien mukaan. Hallinnon muista kustannuksista ei ole sovittu vastaavia vyörytysperiaatteita.

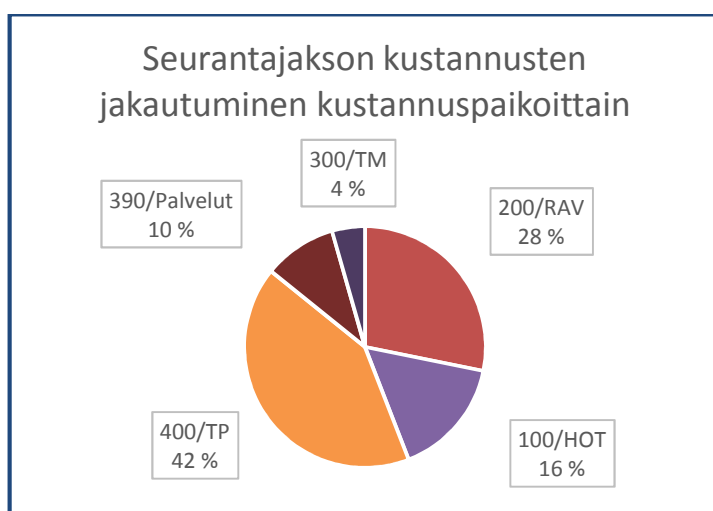
Pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä ovat mm. korot ja poistot. Sitoutunutta pääomaa on pääasiassa konsernin emoyhtiöllä eli Etelä-Karjalan Kuntoutumissää-

tiöllä, joka omistaa koko Imatran Kylpylä Oy:n osakekannan. Imatran Kylpylä osallistuu korkokustannuksiin emolle maksetun vuokran muodossa. Imatran Kylpylän käyttöomaisuuden poistot on kirjattu suoraan kuluina tuloslaskelmaan. Käyttöomaisuuteen sitoutuneen pääoman osuus on niin pieni, että korot huomioidaan voitto- tai katelaskennassa. Käyttöomaisuuden hankinnan yhteydessä aktivoidusta omaisuudesta pidetään erilliskirjanpitoa. Poistot on tehty KILA:n ohjeiden mukaisesti suunnitelman mukaisina poistoina. Käyttöomaisuuskirjanpitoon hankinnat on kirjattu poistosuunnitelman mukaisille kulutileille. Hankintoja tiliöitäessä hankinnat kirjataan hallinnon kustannuksiksi. Tämän vuoksi kustannuspaikkakohtaista käyttöomaisuuden poistojen määrää ei, ilman aikaa vievää manuaalista laskentaa, pystytä selvittämään. Lisäksi yhteishankinnoista ei voida määrittellä yhtä tiettyä vyörytysperustetta, koska kaikki hankinnat eivät koske kustannuspaikkoja samalla tavalla. Vyörytysperusteita tulisi yhteishankintojen osalta niin monia käytäntöjä, että niitä olisi vaikea hallita ja laskuja tiliöivien vaikea noudattaa. Poistot olivat vuonna 2012 noin 212 000 euroa.

8.7 Seurantajakson kustannukset

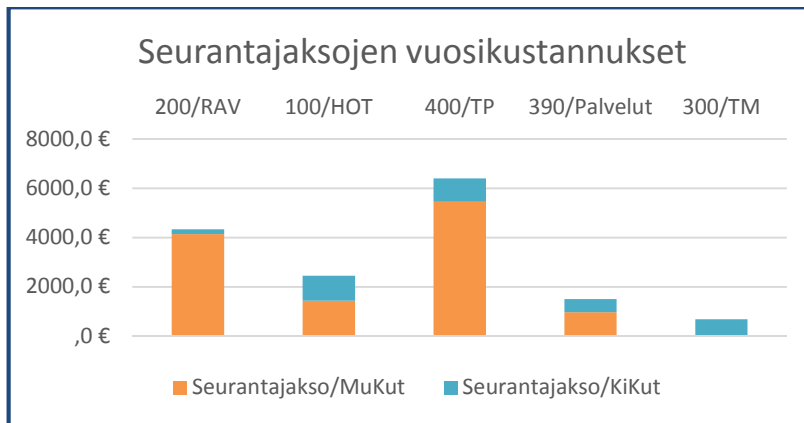
1. Askel -hyvinvointiloman kahden vuorokauden seurantajakson kustannukset on laskettu edellä mainittujen laskentaperiaatteiden mukaan.

Kustannuksia on laskettu eri tuotelaskentatyyppejä yhdistelemällä. Kaaviossa 1 on kerrottu, miten kustannukset jakautuvat kustannuspaikoittain.



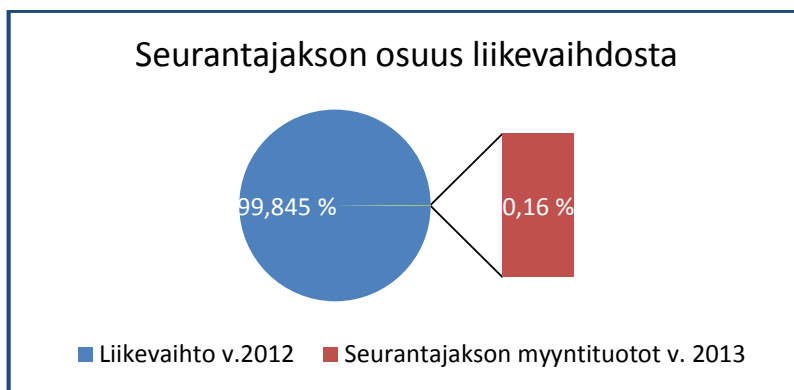
Kaavio 1. Seurantajakson kustannukset

Eniten kustannuksia syntyy terveystalosuostolla, koska ohjelma sitoo ajallisesti paljon henkilöstöresursseja. Suurin osa lasketuista kustannuksista on muuttuvia kustannuksia, koska kustannuspaikkojen kiinteitä kustannuksia ei ole pystytty kohdistamaan kyseiselle palvelutuotteelle. Kaaviosta 2 on lisäksi huomattavissa, että poikkeuksena on Kylpylä Taikametsä (300/TM), jonka kustannuksista suurin osa on kiinteitä kustannuksia.



Kaavio 2. Seurantajakson muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Seurantajaksoja arvioidaan vuonna 2013 toteutuvan kahdeksan ryhmää, joissa on keskimäärin 10 osallistujaa. Palvelutuote on vielä elinkaarensa alkupäässä, joten sen volyyymi on vielä pieni. Imatran Kylpylän vuoden 2012 liikevaihtoon suhteutettuna, seurantajakson kokonaistuotto on vain n. 0,2 % luokkaa.

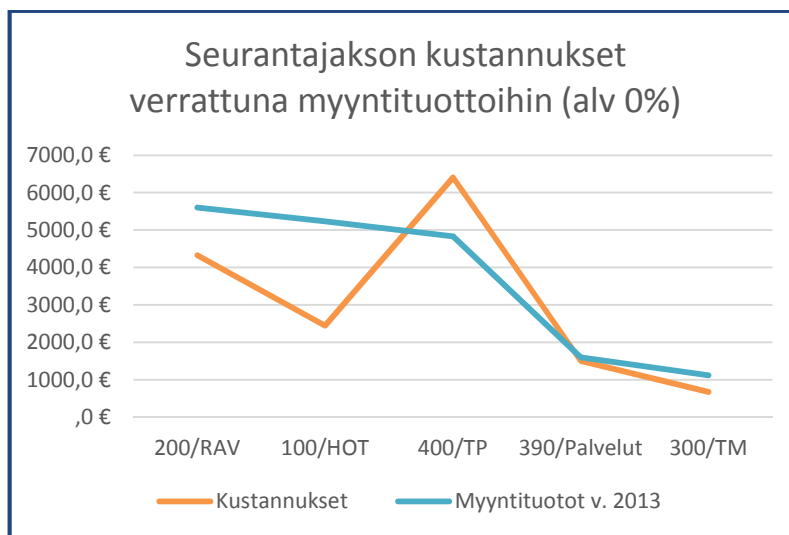


Kaavio 3. Seurantajakson osuus liikevaihdosta

Seurantajakson toteuttaminen viikonloppuna nostaa varsinkin terveystalosuoston työkustannuksia. Kun kustannuksia verrataan seurantajaksesta saataviin tuottoihin, jää saatava kate pieneksi. Seurantajaksoa ei kuitenkaan pidä

arvioida yksittäisenä tuotteena, vaan seuraavaksi kustannukset tulisi laskea viiden vuorokauden perusjaksosta, jotta palvelutuotteen kokonaiskustannukset suhteessa kokonaistuottoihin saataisiin selville. Tuotteen hinnoitteluun vaikutti se, että palvelukokonaisuus kilpailutettiin hankintalain mukaisesti, jossa valintakriteerinä oli kokonaistaloudellisesti edullisin hinta. Imatran Kylpylän tavoitteena oli olla mukana palvelun tuottajana, joten hinta määriteltiin sen mukaisesti. Palvelukokonaisuus sisältää viiden vuorokauden perusjakson ja kahden vuorokauden seurantajakson. Perusjakso toteutetaan arkena, sunnuntaista perjantaihin, joka on kapasiteetin käytön kannalta hyvää myyntiaikaa. Perjantaista sunnuntaihin kestävä seurantajakso toteutetaan viimeistään neljän kuukauden kuluessa perusjakson päättymisestä.

Kaaviossa 4 on kustannuksia verrattu vielä seurantajaksesta saataviin tuottoihin. Siinä huomion kiinnittää erityisesti terveystalouden osasto (400/TP), jonka kustannukset ovat suuremmat kuin saatava tuotto. Ja kun muistetaan, että terveystalouden kustannuksista on laskennassa mukana vain muuttuvat kustannukset, niin tulos on vieläkin huonompi. Eli vertailua kustannuspaikkojen välillä ei voida tehdä erilaisten laskentatapojen vuoksi.



Kaavio 4. Seurantajakson kustannukset verrattuna tuottoihin

Kokonaisuutena seurantajakso tuottaa katetta, mutta osastokohtaisesti siellä, missä työn osuus on suurin, kate jää pieneksi tai pahimmillaan muuttuviakaan kustannuksia ei saada katetuksi.

9 Kustannuslaskennan työkalu

Opinnäytetyön tavoitteena oli myös luoda mahdollisimman yksinkertainen laskentataulukko, jota voidaan hyödyntää tarjouslaskennan apuna. Palvelutoiminnassa tuotteet ja palvelukokonaisuudet vaihtelevat ja usein asiakas ja palvelutilanne on erilainen. Laskentataulukko on valittu sellaiset palvelut ja tuotteet, joita useimmin yhdistetään erilaisiin palvelukokonaisuuksiin (liite 2).

Taulukko on pyritty saamaan helppokäyttöiseksi yksinkertaistamalla asioita. Esimerkiksi majoituskustannuksissa on käytetty kaikkien huonetyyppien yhteenlaskettua keskikustannusta, mutta erikseen arkena ja pyhänä. Majoituskustannuksen osalta tulee lisäksi valita, onko majoitus 1 - 4 hengen huoneessa ja onko kysymys yhden vuorokauden vai pitemmän ajan majoituksesta.

Ravintolapalveluista eniten kysytään buffetlounasta ja -päivällistä sekä keittolounasta ja välipalaa. Taulukkoon merkitään, kuinka monta kutakin ateriaa tarjottavaan palvelupakettiin sisältyy. Aamiaisen ja kylpylän kustannukset taulukko laskee automaattisesti majoitusvuorokausien mukaan.

Terveyspalveluosaston palvelut koskevat pääasiassa työkustannuksia, joten laskennassa on merkitystä lähinnä sillä, mikä on eri ammattinimikkeillä toimivien henkilöiden tuntityön kustannus. Samaa työtä tekevien henkilöiden tuntipalkasta on laskettu keskikustannus, jotta taulukkoon voidaan kirjata vain tarvittavat tuntimäärät. Jos tarjoukseen liittyy ns. eräkustannuksia, ne huomioidaan taulukossa erikseen. Varsinkin hankintalain alaisiin tarjouksiin kohdistuu paljon ennakkotyöskentelyä ja mahdollisia koulutustilaisuuksia.

Kustannuspaikka "390 Katu" sisältää kaikki hyvinvointipalvelut eli kylpylähoidot, fitness- ja vapaa-ajan ohjaajan palvelut. Kylpylän Puoti kuuluu myös kyseiselle kustannuspaikalle. Taulukkoon on valittu ne palvelut, jotka koskevat erilaisia ryhmille kohdistettuja, ohjattavia ohjelmia. Terveyspalveluiden tapaan kysymys on lähinnä työkustannuksista, mutta ohjelmiin voi liittyä myös tila- ja tarvikekustannuksia. Hemmotteluhoitojen kustannuslaskennasta on valmistumassa toinen opinnäytetyö, joten niiden osalta kustannukset lisätään työkaluun myöhemmin.

Laskentataulukossa liikunta- ja kokoustilojen tarve merkitään erikseen, koska kustannukset kuuluvat kahdelle eri kustannuspaikalle. Taulukko laskee kustannuspaikkojen kustannukset yhteen ja ilmoittaa kokonaiskustannukset henkilöä kohti, ilman arvonlisäveroa sekä arvonlisäveroilla lisättynä. Jos myyntihinta on laskettu, taulukolla voidaan laskea katelisiä ja -prosentti.

10 Yhteenveto ja pohdinta

Opinnäytetyössä selvitettiin, mitä kustannuksia 1. Askel -hyvinvointiloman seurantaajaksosta aiheutuu ja miten ne ovat kohdistettavissa palvelulle. Lisäksi laskennan avulla on luotu yksinkertaistettu laskentamalli eli työkalu, jonka avulla erilaisten tarjottavien palvelukokonaisuuksien kustannuksia voidaan laskea. Kustannuslaskennan työkalua voitaisiin käyttää mm. hinnoittelun apuna.

Kustannuslaskennan yhtenä ongelmana oli se, että valmiita kustannuslaskennan pohjia ei ollut käytettävissä. Kustannukset kirjataan kirjanpitoon kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. Kiinteät kustannukset, kuten lämmitys-, vesi- ja sähkökustannukset sekä huollon palkat, vyörytetään suoraan kustannuspaikoille. Kustannuksia ei kuitenkaan kirjata tuloslaskelmatasolle saakka. Kokonaiskustannuksia on seurattu vain satunnaisesti rinnakkaistuloslaskelmassa. Toisena ongelmana oli jakoperusteiden puuttuminen. Hotellin ja kylpylän osalta kiinteät yhteiskustannukset oli mahdollista kohdistaa suoraan palvelulle tai tuotteelle.

Ravintolan osalta on myöhemmin selvitettävä, miten yhteiskustannukset ja kustannuspaikan omat kiinteät kustannukset jaetaan ensin kustannuspaikan sisällä kolmelle erityyppiselle ravintolalle. Sen jälkeen kustannusten jako itse tuotteille voisi olla helpompaa. Lisäksi on muistettava, että ravintolan vuokratustannuksiin sisältyvät kokoustilakustannukset on jo laskettu erikseen (luku 8.5).

Ravintolan kustannuksia laskettaessa ongelmana oli saada riittävän luotettavaa tietoa asiakasmääristä. Hotelli- ja kassajärjestelmästä löytyi raportit, joista selvisi aamiaisella käyneiden asiakkaiden määrät, mutta lounaan ja päivällisen osalta riittävää mittaustulosta ei ollut saatavilla. Keittiön raaka-aineseuranta perustuu katelaskentaan ja kolmen kuukauden välein tapahtuvaan inventaarioon.

Raaka-aineiden hankintakustannukset ovat kuitenkin ravintolaosaston suurin kustannuserä. Olisiko niiden kustannusten hallitsemiseksi hyvä siirtyä kuukausi-inventaariin ja ottaa toiminnan yhdeksi tehtäväksi myös hävikin jatkuva seuranta.

Asiakasmäärien laskentaan olisi hyvä kehittää myös oma järjestelmänsä, jotta määriä ei jouduttaisi arvioimaan. Raaka-ainekustannuksia ei ollut käytettävissä koko vuoden ajalta, joten kysynnän vaihteluista johtuvia kustannuseroja kompensoitiin valitsemalla laskennan kohteeksi vain neljän kuukauden tiedot. Kustannusten jakoperusteena käytettiin monessa kohtaa arvioituja lukuja, joten laskettujen aterioiden yksikkökustannuksia voidaan pitää vain karkeasti suuntaa antavina.

Luvussa 3.2 käsiteltiin kustannuspaikkalaskentaa ja siellä todettiin, että jokainen kustannuspaikka vastaa aiheuttamisperiaatteen mukaan aiheuttamistaan kustannuksista. Näin ei kuitenkaan toteudu myynnin ja markkinoinnin, vastaanoton sekä kerroseännän palkkakustannuksissa. Palkkakustannukset voitaisiin jakaa kustannuspaikoille esimerkiksi liikevaihdon suhteessa, koska erillistä työajan seurantaa ei ole käytössä. Nyt kustannukset kirjataan pelkästään hotellin ja hallinnon kustannuksiksi. Kustannuspaikan omien, kiinteiden kustannusten kohdistamiseen tarvitaan lisää jakoavaimia tai kohdistamisperusteita, jotta kustannuslaskenta saadaan tarkemmaksi. Nyt kohdistamattomia kustannuksia jäi paljon katetuoton maksettavaksi.

Seurantajaksoon kohdistuvat terveystilakustannukset olivat pääasiassa palkka- ja tilakustannuksia. Tilakustannukset syntyvät kuitenkin muiden kuin terveystilakustannusten tilojen käytöstä. Terveystilakustannusten vuokria ei siksi ollut järkevä kohdistaa kyseiselle palvelulle. Myöhemmin on päätettävä, kohdistetaanko kaikki terveystilakustannusten kiinteät kustannukset yksittäisille palveluille, jolloin on arvioitava, kuinka paljon kyseistä palvelua myydään vuoden aikana. Vai kohdistetaanko kustannukset jokaiselle asiakaskäynnille riippumatta siitä, mikä on käynnin syy? Silloin asiakaskäyntien määrää voitaisiin arvioida viime vuoden käyntimäärien perusteella.

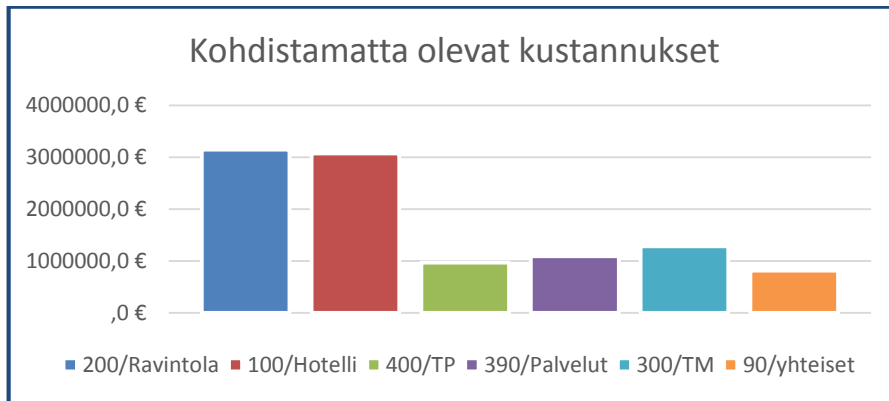
Kustannuslaskennan työkalu on itse suunniteltu, ja siinä on tällä hetkellä hyödynnetty seurantajakson yhteydessä laskettuja kustannuksia (liite 2). Työkalu on pyritty rakentamaan helppokäyttöiseksi, ja siksi mahdollisimman monen palvelun kustannukset on laskettu keskikustannuksina. Esimerkiksi hotellihuoneiden kustannuksissa ei ole huonetyyppikohtaisesti suuria eroja, joten yhden hengen huoneiden kustannuksista on laskettu keskiarvo arkipäiville ja erikseen pyhäpäiville, samoin kahden ja kolmen hengen huoneen kustannuksista. Tällä periaatteella on päästy 24:stä eri kustannuksesta 14 kustannuserään. Vastavasti työkustannuksissa on saman ammattinimikkeen sisällä laskettu työtunnin keskihinta. Kun kustannuslaskenta edelleen jatkuu ja kustannusten jakoperiaatteet tarkentuvat, samalla uudet tiedot päivitetään laskentatyökaluun. Nyt työkalun ongelmana on se, että osassa yksikkökustannuksista on mukana vain minimilaskelman mukaiset muuttuvat kustannukset, osassa lisäksi jokin osuus kiinteistä kustannuksista. Yhdessäkään kustannuksessa ei ole mukana hallinnon kustannuksia. Toiseksi, jos suurin osa kustannuksista kohdistetaan tuotteelle tai palvelulle, onko tulokseksi saatu yksikkökustannus oikea kaikille asiakkuuksille? Tätäkin asiaa tulee myöhemmin pohtia tarkemmin.

Nyt laskennassa mukana olleiden kustannuspaikkojen muuttuvien kustannusten kokonaismäärä oli vuonna 2012 yli 1,4 miljoonaa euroa. Muuttuvista kustannuksista on seurantajaksoille kohdistettavissa yksi prosentti. Kaaviossa 5 on kuvattu seurantajakson muuttuvien kustannusten osuus kaikista muuttuvista kustannuksista.



Kaavio 5. Seurantajakson muuttuvat kustannukset

Vaikka opinnäytetyön teoriaosassa käsiteltiin myös hinnoittelua, työkalun tehtävä ei ole hinnoitella palvelua. Työkalulla laskettuja kustannuksia voidaan kuitenkin käyttää pohjatietona hinnoittelua tehtäessä. Nyt työkalu antaa karkean arvi-
on palvelutuotteen kustannuksista. Sen lisäksi on tiedettävä, paljonko kustannuksista jää edelleen kohdistamatta. Kun vuoden 2012 kokonaiskustannuksista vähennetään seurantajaksojen muuttuvat ja kiinteät kustannukset, jää kokonaiskustannuksia kustannuspaikoittain kohdistamatta kaavion 6 mukaisesti.



Kaavio 6. Kohdistamattomat kokonaiskustannukset

Seurantajakso on kustannuksiltaan ja tuotoiltaan marginaalisen pieni palvelutuote. Palvelu on elinkaarensa alussa ja sen volyymin odotetaan kasvavan tulevaisuudessa. Ryhmäkokojen kasvaessa myös palvelun kannattavuus paranee, koska etenkin terveystalouden välittömien palkkakustannusten jakajia tulee enemmän ja tuottoarvo työtuntia kohti kasvaa.

Kuvat

Kuva 1. Perinteisen kustannuslaskennan kulku, s. 17

Kuva 2. Yhteiskustannusten jakoperusteet, s. 27

Kuva 3. Imatran Kylpylän vastualueet ja kustannuspaikat, s. 28

Kuva 4. Apukustannuspaikkojen mahdollisia toiminta-astemittareita ja kustannusten jako- tai veloituserusteita, s. 29

Kuva 5. Esimerkki toimintohierarkiasta, s. 37

Kuva 6. Katetuottohinnoittelun ja omakustannusarvoon perustuvien hinnoittelumenetelmien ero, s. 45

Kuva 7. Asiakassegmentit v. 2011, s. 53

Kuva 8. Imatran Kylpylän organisaatiokaavio, s. 54

Kaaviot

Kaavio 1. Seurantajakson kustannukset, s. 63

Kaavio 2. Seurantajakson muuttuvat ja kiinteät kustannukset, s. 64

Kaavio 3. Seurantajakson osuus liikevaihdosta, s. 64

Kaavio 4. Seurantajakson kokonaiskustannukset verrattuna tuottoihin, s. 65

Kaavio 5. Seurantajakson muuttuvat kustannukset, s. 69

Kaavio 6. Kohdistamattomat kokonaiskustannukset, s. 70

Lähteet

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki: WSOY.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita Prima Oy.

Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2008. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Vantaa: Hansaprint Direct Oy.

HILMA Julkiset hankinnat. 2008. Yleistä julkisista hankinnoista.
<http://www.hankintailmoitukset.fi/fi/docs/yleista/> Luettu 30.4.2013

Imatran Kylpylä Oy. 2012. Vastuualueet / kustannuspaikat.

Imatran Kylpylä Oy. 2011. Tasekirja.

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

Melamies, J. & Paakkunainen, R. 1997. Palveluyrityksen taloushallinto. Juva: WSOY.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005 ja 2009. 6. - 9.painos. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Palkansaajien hyvinvointi ja terveys PHT ry. 2013.
<http://www.pht.fi/1-askel-jaksot/> Luettu 12.1.2013.

Rautiainen, M & Siiskonen, M. 2011. 8. uudistettu painos. Hotellin asiakasliikenne ja kannattavuus. Vantaa: Hansaprint Oy.

Selander, K. & Valli, V. 2007. Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima Oy.

Taloussanomat. Sanakirja. 2012a.
www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/k%E4ytt%E4%F6omaisuus/
Luettu 24.1.2012

Taloussanomat. Sanakirja. 2012b.
www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/k%E4ytt%E4%F6p%E4%E4oma/
Luettu 24.1.2012

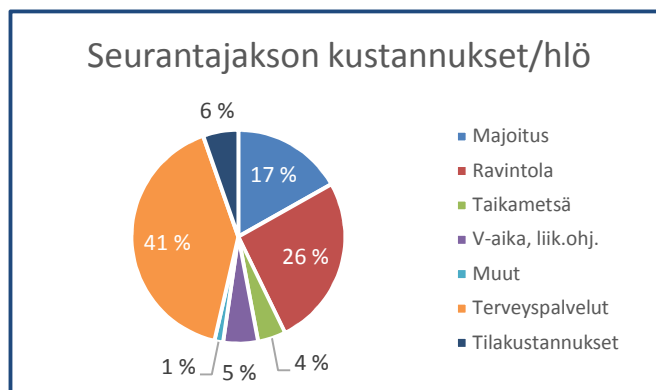
Työ- ja elinkeinoministeriö. 2013. Mitä julkiset hankinnat ovat?
www.tem.fi/julkisethankinnat Luettu 30.4.2013

Verohallinto. 2012. Muutoksia arvonlisäverotuksessa 1.1.2013
[https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Muutoksia_arvonlisaverotuksessa_112013_\(25044\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Muutoksia_arvonlisaverotuksessa_112013_(25044)). Luettu 24.2.2013

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Seurantajakson majoituskustannukset

Kustannuspaikat	Kustannus
Majoitus	20,00 €
Ravintola	31,76 €
Taikametsä	8,45 €
V-aika, liikunnan.ohj.	5,53 €
Muut	2,57 €
Terveyspalvelut	40,76 €
Tilakustannukset	5,65 €
Kustannukset yht/hlö	114,72 €



Majoituskustannuksissa on huomioitu liinavaate-, huonevarus- ja siivouskustannukset. Vyöryteytistä kustannuksista ovat mukana vuokrat, energiakustannukset sekä huollon palkkakustannukset. Kustannuksia laskettaessa on lisäksi huomioitava lähtevä ja jatkava huone. Huonekohittaiset kiinteät kustannukset muuttuvat huonetyypin mukaan. Kustannuksiin vaikuttaa huoneen neliömäärät sekä huoneessa majoittuvien määrä.

LÄHTEVÄ 1vrk	Liinavaate/pesulakulut
Huonetyyppi	Tyynyliina
Liinavaatekulut	Pussilakana
Huonevarustus	Norm. Lakana
Siivouskulut	Iso lakana, prome taka
Mukut yht.	Kasvofrotee
	Kylpyfrotee
	Kylpymatto
	Kylpytakki
Vuokra	Huonevarustus
Energiakulut	Hoitoainepullo
Huollon palkat	Kosteusvoidepullo
KiKut yht.	Suihkumyssi
	Kengänkiillotusliina
	Huonesuklaa
	Suihkushampoo 300 ml
	Käsisäippua

