

Jaana Aholainen

TUOTANTOKOHTAISEN KUSTANNUSLASKENNAN JA BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN MIKKELIN TEATTERISSA

Opinnäytetyö

Tradenomi (ylempi AMK)

Tulevaisuuden liiketoiminnan johtaminen

2024



**Kaakkois-Suomen
ammattikorkeakoulu**

| | |
|----------------|--|
| Tutkintonimike | Tradenomi (ylempi AMK) |
| Tekijä | Jaana Aholainen |
| Työn nimi | Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan ja budjetoinnin kehittäminen Mikkelin teatterissa |
| Toimeksiantaja | Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry |
| Vuosi | 2024 |
| Sivut | 72 sivua, liitteitä 25 sivua |
| Työn ohjaaja | Kristiina Kinnunen |

TIIVISTELMÄ

Tässä opinnäytetyössä perehdytään teattereiden tuotantokohtaiseen kustannuslaskentaan ja tuotantokohtaiseen budjetointiin. Työn toimeksiantaja on Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry. Tutkimusongelmana on, miten Mikkelin Teatterissa tulisi toteuttaa tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia. Tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa kehittämissuhteita Mikkelin Teatterin tuotantokohtaiseen kustannuslaskentaan ja budjetointiin.

Tutkimuksen viitekehys pohjautuu kustannuslaskentaan, budjetointiin ja teattereiden talouden rakenteisiin. Tutkimuksellisenä lähestymistapana käytettiin tapaustutkimusta. Tapaustutkimuksen tarkoituksena ei ole yleistysten etsiminen vaan syvällisemmän tiedon tuottaminen kohteesta. Tutkimus toteutettiin kahdessa osassa. Ensimmäisen osiona oli kuusivuotisen valtiosuosjärjestelmän piiriin kuuluville teattereille suunnattu kyselytutkimus. Kyselyllä pyrittiin selvittämään teattereiden sisäisen laskennan toimintatapoja. Tutkimuksen toisena osana oli haastattelututkimus, jolla pyrittiin saamaan syvällisempää tietoa teatterin sisäisestä laskennasta. Haastateltavat valittiin kyselytutkimuksen vastanneiden joukosta.

Tuloksista kävi ilmi, että teatterit kohdensivat tuotannoille valmistuksen välittömiä kuluja. Varastoseurannan puutteen vuoksi osa välittömistä kuluista jäi kuitenkin kohdentamatta tuotannoille. Välillisiä kuluja ei pääsääntöisesti kohdistettu tuotannoille. Tämä koski myös suurinta kuluerää vakinaisen henkilökunnan palkkoja. Kyseinen toimintatapa asettaa tuotannot eriarvoiseen asemaan kannattavuuden näkökulmasta sen mukaan, käytetään tuotannoissa vakinaista vai tilapäistä henkilökuntaa.

Kehittämiskohteiksi Mikkelin Teatterissa nousi kulujen ja tuottojen kohdentaminen tuotannoille ja budjetointiprosessin uudistaminen. Tuotantojen kannattavuuden seurannalle ja vertailulle ei ole pohjaa, jos kaikkia tuotannosta aiheutuvia kuluja ja tuottoja ei kohdenneta niille. Tuotantobudjetin laatiminen ennen tuotantopäätöksen tekoa antaa perustan päätökselle. Budjetin tuominen henkilökunnalle tiedoksi edesauttaa heidän sitouttamistansa budjettiraamiin.

Asiasanat: budjetointi, kustannuslaskenta, teatterit (organisaatiot), kannattavuus

| | |
|-----------------|---|
| Degree title | Master of Business Administration |
| Author | Jaana Aholainen |
| Thesis title | Development of production-specific cost accounting and budgeting in Mikkeli Theatre |
| Commissioned by | Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry |
| Time | 2024 |
| Pages | 72 pages, 25 pages of appendices |
| Supervisor | Kristiina Kinnunen |

ABSTRACT

This thesis examines production-specific cost accounting and production-specific budgeting of theatres. The client of the thesis is Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry. The research problem addressed how production-specific cost accounting and budgeting ought to be carried out at Mikkeli Theatre. The purpose of the research was to produce development proposals for production-specific cost accounting and budgeting at Mikkeli Theatre.

The research was framed around cost accounting, budgeting and economic structures of theatres. A case study was used as the research-oriented approach of the thesis. The purpose of the case was not to look for generalisations but rather producing deeper knowledge of the subject. The research was carried out in two parts. The first part was a questionnaire survey directed towards theatres amongst a six-year central government plan. The aim of the survey was to find out the modus operandi of the internal accounting of the theatres. The second part of the research was a field survey that sought to find deeper knowledge about the internal accounting of a theatre. The interviewees were chosen amongst those involved in the questionnaire survey.

The results showed that the theatres allocated direct costs of manufacturing to production. Some of the direct costs were not directed to production due to lack of inventory monitoring. In general indirect costs were not directed to production. This also included the largest expense that is staff wages. This modus operandi puts the productions in an unequal position from a profitability standpoint on whether permanent or temporary staff are utilized.

The allocation of costs and profit to production, along with the reform of the budgeting process, became the focus of development at Mikkeli Theatre. There is no base for monitoring and comparing production profitability if all the costs and profits from the production are not allocated to them. Drafting a production budget before making production decisions gives a basis for those decisions. Bringing the budget to the attention of the staff assists in committing them to the budget framework.

Keywords: budgeting, cost accounting, theatres (organizations), profitability

SISÄLLYS

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | JOHDANTO..... | 6 |
| 2 | OPINNÄYTETYÖN TOTEUTUS..... | 7 |
| 2.1 | Työn tavoite ja rajaus..... | 7 |
| 2.2 | Tutkimusongelma | 9 |
| 2.3 | Tutkimusmenetelmät | 10 |
| 2.3.1 | Tapaustutkimus | 10 |
| 2.3.2 | Määrällinen tutkimus..... | 11 |
| 2.3.3 | Laadullinen tutkimus | 16 |
| 2.4 | Tutkimuksen toteuttaminen..... | 19 |
| 3 | KUSTANNUSLASKENTA..... | 20 |
| 3.1 | Kustannuslajilaskenta | 21 |
| 3.2 | Kustannuspaikkalaskenta..... | 25 |
| 3.3 | Suoritekohtainen kustannuslaskenta | 27 |
| 3.3.1 | Suoritekalkyytit..... | 27 |
| 3.3.2 | Katetuottolaskenta | 29 |
| 3.3.3 | Kustannusten kohdistaminen..... | 30 |
| 4 | BUDJETOINTI..... | 31 |
| 4.1 | Budjetin valmistelu..... | 32 |
| 4.2 | Budjetin laatiminen ja budjettiseuranta | 34 |
| 5 | TEATTEREIDEN TALOUDEN RAKENNE..... | 37 |
| 6 | TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY JA NYKYTILAN KUVAUS..... | 42 |
| 7 | TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN JA TULOKSET..... | 44 |
| 7.1 | Kysely..... | 44 |
| 7.1.1 | Kyselyn toteuttaminen..... | 45 |
| 7.1.2 | Aineiston analyysi | 46 |
| 7.2 | Haastattelut | 54 |
| 7.2.1 | Haastattelujen toteuttaminen | 54 |

| | | |
|-------|--|----|
| 7.2.2 | Aineiston analyysi | 55 |
| 8 | JOHTOPÄÄTÖKSET, KEHITTÄMISEHDOTUKSET JA TYÖN LUOTETTAVUUDEN ARVIOINTI..... | 61 |
| 8.1 | Johtopäätökset | 62 |
| 8.2 | Kehittämisehdotukset | 64 |
| 8.3 | Työn luotettavuuden arviointi | 66 |
| 9 | LOPUKSI | 68 |
| | LÄHTEET..... | 70 |
| | LIITTEET | |
| | Liite 1. Kyselylomake | |
| | Liite 2. Tietosuojailmoitus | |
| | Liite 3. Kyselyn saate | |
| | Liite 4. Kyselyn tulokset | |
| | Liite 5. Haastattelun kysymykset | |

1 JOHDANTO

Talouden tasapainon saavuttaminen on pitkällä tähtäimellä yritystoiminnan jatkuvuuden kannalta ratkaiseva tekijä. Jokainen yritys tarvitsee strategiansa toteuttamiseksi riittävät taloudelliset resurssit. Talousjohtaminen onkin merkittävä yritysjohtamisen osa-alue.

Talouden johtamisen välineitä ovat erilaiset laskelmat. Kustannuslaskennan avulla tuotetaan tietoa yritystoiminnan kannattavuudesta. Kustannuslaskennan kautta tuotetut raportit ovat operatiivisen johdon työkaluja ja päätöksenteon tukielementtejä.

Yrityksen budjetointi mahdollistaa pitkän tähtäimen taloudellisen suunnittelun. Budjettiseurannan kautta kyetään tuottamaan yritysjohdolle arvokasta tietoa toiminnan tuloksen suhteesta asetettuihin tavoitteisiin. Tämä tieto mahdollistaa nopean reagoinnin toimintaympäristön muutoksiin. Budjetointi onkin tärkeä osa yrityksen toiminnan suunnittelua ja budjettiseuranta yksi yrityksen johtamisen työvälineistä.

Sisäisen laskennan vieminen kustannuspaikka- ja tuotekohtaiselle tasolle mahdollistaa yritystoiminnan painopisteen ohjaamisen taloudellisesti kannattavien toimintojen suuntaan. Tuotekohtainen kustannuslaskenta on avain tuotekohtaisen kannattavuuden tarkasteluun sekä välttämätön hinnoittelun perusta. Pelkällä yritystason laskennalla ja budjettiseurannalla ei saavuteta riittävää tietopohjaa toiminnan eri osa-alueiden kannattavuuden vertailuun eikä tuotannon suuntien valintaan.

Tässä tutkimuksessa keskitytään teattereiden tuotantokohtaiseen kustannuslaskentaan ja budjetointiin. Kohdeyrityksenä on Mikkelin Teatteri. Mikkelin Teatteri on keskisuuri valtionosuusjärjestelmän piirissä toimiva ei-kunnallinen teatteri.

Suomessa on 53 valtionosuusjärjestelmän piiriin kuuluvaa puheteatteria. Näiden toimijoiden ohjelmistossa oli vuonna 2022 yhteensä 865 eri tuotantoa.

Näistä tuotannoista 498 sai ensi-iltansa vuonna 2022. (Tinfo 2023, 23.) Suomen 53 valtionosuusteatterissa on siis vuoden aikana ollut tuotannossa 865 tuotetta.

Valtionosuusjärjestelmän piirissä olevat teatterit ovat voittoa tavoittelemattomia toimijoita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että teattereiden talouden johtaminen ja suunnittelu olisivat vähemmän tärkeitä kuin perinteisissä yritysmuodoissa. Teattereiden toimintaedellytysten takaaminen vaatii johdolta talouden perusteiden vankkaa ymmärrystä ja talousjohtamisen osaamista.

Teatterin tuottamat näytelmät ovat talouden näkökulmasta ajateltuna kyseisen yrityksen tuotteita. Tuotekohtaisen kustannuslaskennan avulla on selvitettävissä näiden tuotteiden kannattavuus. Tuote- ja tuotantokohtaisen budjetoinnin keinoin voidaan kohdistaa teatterin sekä taloudelliset että henkilöstöresurssit tuotannoille ja toiminnoille.

Teattereissa taide ja talous mielletään usein toisiaan pois sulkeviksi osa-alueiksi. Teatteri on taiteenlaji. On tärkeää kuitenkin muistaa, että ammattiteatteri ei voi pitkäjänteisesti tuottaa taidetta, mikäli sen taloudelliset resurssit eivät ole kunnossa. Pidemmän aikavälin taloudellinen suunnittelu ja ammattimainen talousjohtaminen takaavat toimintaedellytykset teatterin taiteelliselle työlle.

2 OPINNÄYTETYÖN TOTEUTUS

Tässä luvussa esitellään opinnäytetyön toteutusta ja metodeja. Ensin selvennetään työn tavoite ja rajaus sekä tutkimusongelma. Sen jälkeen esitellään käytettävät tutkimusmenetelmät. Lopuksi käydään lävitse työn toteutus.

2.1 Työn tavoite ja rajaus

Tämän tutkimuksen toimeksiantaja on Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry. Tutkimus kohdistuu Mikkelin Teatterin tuotantokohtaisen laskennan kehittämiseen. Mikkelin Teatterissa on kahden viime vuoden aikana aloitettu tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen. Tuotantokohtaista budjetointia on tehty pidempään. Nämä toiminnot eivät nyky muodossaan anna teatterin johdolle riittävää tietoa johtamisen tueksi.

Tutkimuksen kautta lähdetään selvittämään, miten muissa teattereissa toteutetaan tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia. Tutkimus toteutetaan kahdessa osassa. Ensimmäisenä tehdään kyselytutkimus valtionosuutta saaville puheteattereille. Toisena osana on puolistrukturoitu haastattelu valikoidulle joukolle kyselyyn vastanneista.

Kyselyn tavoitteena on saada tietoa teattereiden tavasta tehdä tuotantokohtaista budjetointia ja kustannuslaskentaa sekä kartoittaa siinä koettuja ongelmia ja hyviä käytänteitä. Kyselyn perusteella valitaan haastatteluun pyydettyvät toimijat. Haastattelun tavoitteena on saada syvällisempää tietoa tutkimuksen kohteesta teattereilta, jotka toteuttavat tuotantokohtaista laskentaa.

Kyselyn ja haastattelun tuloksia peilataan Mikkelin Teatterin käytänteisiin. Tavoitteena on nostaa muiden teattereiden toimintatavoista esille toimintamalleja, joita voitaisiin soveltaa Mikkelin Teatterissa. Tätä kautta pyritään löytämään kehittämissuhteita Mikkelin Teatterin tuotantokohtaisen budjetoinnin ja kustannuslaskennan kehittämiseksi.

Työ rajataan koskemaan tuotantokohtaista laskentaa. Ulkopuolelle jätetään teatterin yritystason budjetointi ja kustannuslaskenta. Rajauksen perusteena on, että tavoitteena ei ole löytää ratkaisuja kustannuslaskentaan ja budjetointiin yritystasolla vaan nimenomaan tuotantokohtaiseen laskentaan.

Kysely- ja haastattelututkimukset suunnataan kuusivuotisen valtionosuusjärjestelmän piirissä oleville puheteattereille. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan muut valtionosuutta saavat esittävän taiteen yksiköt sekä kolmivuotisen valtionosuusjärjestelmän piirissä tai valtionosuusjärjestelmän ulkopuolella olevat puheteatterit. Rajauksen perusteena on toimijoiden talouden rakenteiden samankaltaisuus. Kolmivuotisen valtionosuusjärjestelmän piirissä olevien teattereiden toiminta ei ole yhtä vakiintunutta kuin kuusivuotisen valtionosuusjärjestelmän piirissä olevien teattereiden. Valtionosuutta saavien teattereiden talouden rakenne on erilainen kuin valtionosuusjärjestelmän ulkopuolella toimivien teattereiden. Samoin puheteattereiden talouden rakenne on erilainen kuin muiden esittävien taiteiden muotojen talouden rakenne.

2.2 Tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteet ja tarkoitus kiteytetään tutkimusongelmaksi. Tutkimusongelmasta johdetaan tutkimuskysymykset. (Kananen 2008a, 51.) Tutkimusongelman tulee olla selkeä ja tarkasti rajattu ennen tutkimuksen aloittamista (Hirsjärvi ym. 1997, 126).

Teattereiden toiminnan taloudellisten edellytysten suunnittelussa yksi suuri ongelma on toimintojen sijoittuminen aikajänteelle. Ohjelmistosuunnittelua ja -päättöksiä tehdään kahdesta kolmeen vuotta ennen tuotantojen tuloa ohjelmistoon. Teattereiden tulo-rahoituksesta 78 % tulee erilaisina avustuksina (Tinfo 2023, 14). Näiden avustusten tilikausikohtaiset euromäärät tulevat tietoon edellisen tilikauden viimeisellä vuosineljänneksellä. Näin ohjelmistopäättöksiä tehdään ilman varmuutta sisälle tulevan avustusrahoituksen määrästä.

Valtionosuuksia saavat teatterit ovat voittoa tavoittelemattomia yleishyödyllisiä toimijoita (Laki esittävän taiteen edistämisestä 17.12.2020/1082, 4. § mom. 7). Tilikauden tavoitteena on nollatulos. Kaikkien tuotantojen tavoitteena ei kuitenkaan ole nollatulos, vaan tilikaudelle budjetoidaan sekä plus- että miinusmerkkisiä tuotantoja.

Teattereiden tuotantosuunnittelut tehdään näytäntökausiksi. Näytäntökausi ja tilikausi ovat ajallisesti eri asia. Näytäntökausi on 1.8.–31.7. ja tilikausi usein kalenterivuosi. Näiden seikkojen vuoksi eri suunnitelmien ja toimintojen aikajänteet eivät kohtaa.

Tuotantokohtaisen kannattavuuden laskennassa yrityksen tuotot ja kulut tulisi kyetä kohdistamaan tuotannoille. Kohdistamista varten on oltava jakoperusteet tuotoille ja kuluille, joita ei voida suoraan kohdentaa tuotannoille. Tutkimuksen kautta pyritään löytämään relevantteja perusteita tuottojen ja kustannusten jakamiseksi.

Tutkimusongelmana on, miten Mikkelin Teatterissa tulisi toteuttaa tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia. Ongelma tiivistyy oikeiden toimintamallien löytämiseen. Tavoitteena on löytää tapa tuottaa luotettavaa tietoa teatterin toiminnan johtamisen tueksi.

Tutkimuskysymyksiä on kaksi. Ne ovat, miten teattereissa yleensäkin toteutetaan tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia sekä miten näitä voisi kehittää Mikkelin Teatterissa. Konkreettisenä lopputuloksena on tarkoitus saada suosituksia Mikkelin Teatterin tuotantokohtaisen kustannuslaskennan ja budjetoinnin kehittämiseksi.

2.3 Tutkimusmenetelmät

Ojasalon ym. (2015, 51) mukaan kehittämistyön lähestymistapa valitaan ennen käytettävien menetelmien valintaa. Lähestymistavan valinnan ja kehittämistehtävän tarkentumisen jälkeen valitaan käytettävät menetelmät. Tutkimusmenetelmät lajitellaan määrällisiin ja laadullisiin menetelmiin. Kyselytutkimusta käytetään usein määrällisen tutkimuksen menetelmänä ja haastattelua laadullisen tutkimuksen menetelmänä. (Ojasalo ym. 2015, 104–105.)

2.3.1 Tapaustutkimus

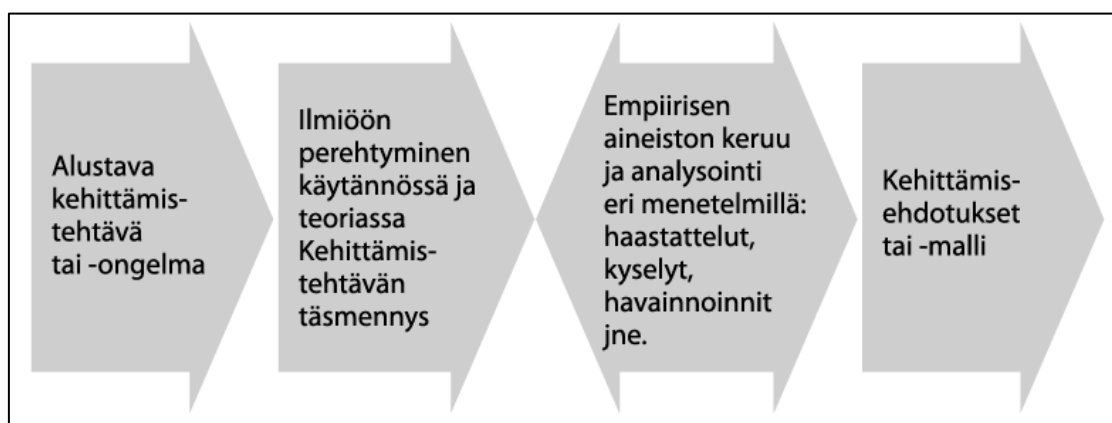
Tapaustutkimuksen avulla kuvataan ja selitetään tai selvitetään erilaisia ilmiöitä. Tutkimuksessa haetaan vastauksia kysymyksiin miten ja miksi. Tapaustutkimuksen toteuttamisympäristö on luonnollinen eli tutkimus toteutetaan siinä ympäristössä, mihin tutkimuksen kohde kuuluu, ja tutkimus tehdään nykyhetkessä. (Seppola 2023, 79.)

Ojasalon ym. (2015, 53) mukaan tapaustutkimus sopii kehittämistyön lähestymistavaksi. Sen avulla saadaan syvällistä tietoa tutkimuksen kohteesta sekä kyetään tuottamaan kehittämissuhteita. Tapaustutkimukselle on tyypillistä, että tutkimuksen kohteita on vähän. Tutkimuksen kohde on hahmotettava kokonaisuudeksi eli tapaukseksi. Työelämää kehitettävä kohde valitaan työelämän tarpeiden lähtökohdasta käsin. (Ojasalo ym. 2015, 53.)

Tapaustutkimuksessa on tavoitteena tuottaa monipuolinen aineisto, jonka antaman kuvauksen kautta kyetään ymmärtämään ja selittämään tapausta sekä kehittämään uusia hypoteeseja ja tuottamaan uutta teoriaa. Tapaustutkimuksen tavoitteena ei ole tilastolliset yleistyksiset. Tavoite on ennemminkin toiminnan kyseenalaistaminen ja teorian syventäminen. (Seppola 2023, 80.)

Seppola (2023, 79) korostaa tutkimuskysymyksen tärkeyttä tapaustutkimuksessa. Tutkimuskysymykseen sisältyy koko tutkimuksen ydin ja muoto. Ilman selkeästi muotoiltua tutkimuskysymystä on vaarana tutkimuksen hajoaminen käsiin. (Seppola 2023, 79.)

Tapaustutkimuksen kulku on esitetty kuvassa 1. Tutkimus lähtee liikkeelle tutkimuksen kohteena olevasta tapauksesta. Tutkimuksen kohteena olevaan ilmiöön sekä teoria-aineistoon perehdytään. Aineiston keräämisen ja analysoinnin jälkeen johdetaan edellisten perusteella kehittämissuhteita. (Ojasalo ym. 2015, 54.)



Kuva 1. Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo ym. 2015, 54)

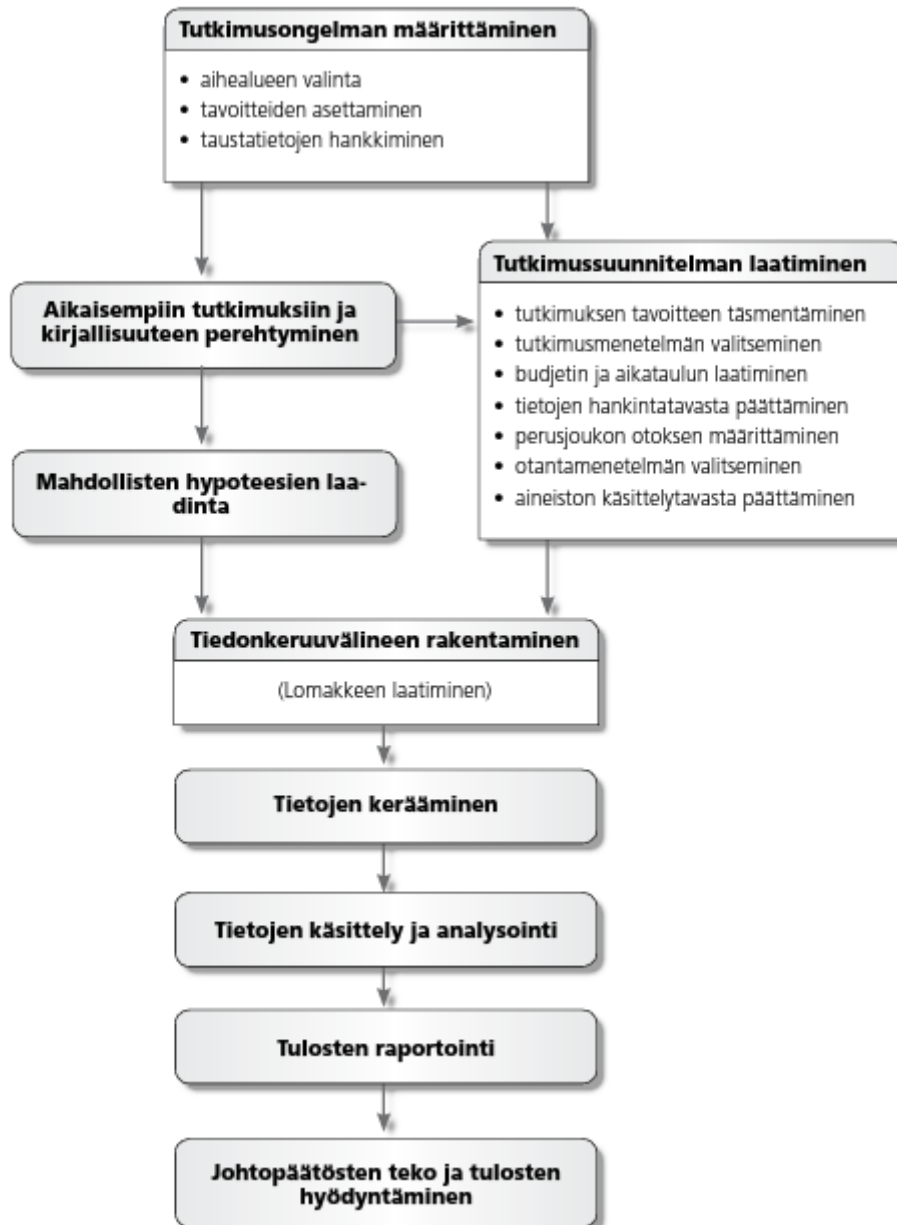
Tapaustutkimuksessa voidaan käyttää niin laadullisia kuin määrällisiä menetelmiä. Tyypillistä on, että tietoa kerätään useasta lähteestä. Tietojen systemaattisen keräämisen kannalta on tärkeää, että tapaus on määritelty selkeästi. (Seppola 2023, 80.)

2.3.2 Määrällinen tutkimus

Määrällinen eli kvantitatiivinen tutkimus perustuu mittaamiseen. Lähtökohtana on yleistäminen. Tutkimuksen kohteeksi valitaan pieni joukko ja vastaukset yleistetään koskemaan koko perusjoukkoa. Määrällisessä tutkimuksessa tuloksia käsitellään tilastollisin menetelmin ja sitä kutsutaan myös tilastolliseksi tutkimukseksi. (Kananen 2008b, 10.)

Määrällisen tutkimusprosessin vaiheet on kuvattu kuvassa 2. Tutkimuksen kulku lähtee ongelman määrittelemisestä. Tutkimustyölle asetetaan tavoitteet.

Tutkimuksen kohteesta hankitaan taustatietoja. Kun ongelma on määritelty, perehdytään viitekehykseen käyttäen apuna kirjallisuutta ja aikaisempaa tutkimustietoa. (Heikkilä 2014, 23.)



Kuva 2. Määrällisen tutkimuksen vaiheet (Heikkilä 2014, 23)

Työ etenee mahdollisten hypoteesien laadintaan tai tutkimussuunnitelman tekkoon. Tutkimussuunnitelmassa käydään lävitse tutkimuksen tavoitteet, käytettävä tutkimusmenetelmä, aikataulu, tutkimuksen toteuttamisen tapa aina tietojen hankinnasta aineiston analyysiin saakka. Tämän jälkeen laaditaan kysely-

lomake ja toteutetaan kysely eli kerätään tiedot. Tiedot käsitellään ja analysoidaan. Lopuksi raportoidaan tulokset, tehdään johtopäätökset sekä hyödynnetään saatua tietoa. (Heikkilä 2014, 23.)

Kokonais- ja otantatutkimus

Tutkimuksen kohteena olevaa joukkoa kutsutaan perusjoukoksi. Tutkimus voi olla koko perusjoukkoon kohdentuva kokonaistutkimus tai osaan perusjoukosta kohdentuva otantatutkimus. Kokonaistutkimusta käytetään, jos perusjoukko on pieni. Määrällisessä tutkimuksessa tämä tulkitaan niin, että alle sadan yksikön tutkimukset tehdään kokonaistutkimuksina. (Heikkilä 2014, 31.)

Otantatutkimukseen voidaan ottaa perusjoukosta otos tai näyte. Otoksessa perusjoukon jokaisella yksiköllä on yhtä suuri mahdollisuus tulla valituksi otokseen. Mikäli näin ei ole, on kyseessä näyte. (Holopainen & Pulkkinen 2015, 29.)

Otokset voidaan valita joko yksinkertaisen satunnaisotannan, systemaattisen otannan, ositetun otannan tai ryväotannan keinoin (Holopainen & Pulkkinen 2015, 31). Yksinkertaisessa satunnaisotannassa otos valitaan satunnaisesti esimerkiksi arpomalla. Yksinkertainen satunnaisotanta on käyttökelpoinen, kun perusjoukko on hyvin homogeeninen. (Heikkilä 2014, 34.)

Muiden otantamenetelmien käyttö on suositeltavaa, kun perusjoukossa on paljon vaihtelua tutkittavien ominaisuuksien suhteen. Systemaattisessa otannassa määritellään poimintaväli. Perusjoukko järjestetään määrätyn ominaisuuden mukaan. Ensimmäinen otanta arvotaan ja sen jälkeen järjestelmällisesti poimitaan yksilöt poimintavälin mukaisesti perusjoukosta otokseen. (Heikkilä 2014, 34–35.)

Ositettua otantaa käytettäessä perusjoukko jaetaan sisäisesti homogeenisiin osiin. Kustakin osasta poimitaan otokseen sovittu määrä yksiköitä. Ryväotannassa perusjoukko jaetaan osiin, jotka kaikki vastaavat ominaisuuksiltaan perusjoukkoa. Tämän jälkeen poimitaan satunnaisotannalla osa ryppäistä. Tutkimus voidaan tehdä poimittujen ryppäiden kokonaistutkimuksella tai poimimalla ryppäistä pienempi otos. (Holopainen & Pulkkinen 2015, 33–35.)

Jotta otos olisi edustava, on yksiköiden valinta tehtävä arpoen. Otokseen voidaan valita vain perusjoukkoon kuuluvia yksiköitä. Lisäksi jokaisella perusjoukon yksiköllä on oltava riittävä todennäköisyys tulla valituksi otokseen.

Tietojen kerääminen

Määrällisessä tutkimuksessa tietojen kerääminen tapahtuu keräämällä tiedot itse tai vaihtoehtoisesti hyödyntämällä valmiita tilastoja, tietokantoja ja rekisterejä. Valmiita aineistoja ei yleensä voi sellaisenaan käyttää. Niitä on muokattava tai yhdisteltävä tutkimuksellista käyttöä varten. (Heikkilä 2014, 16.)

Usein valmiiden tilastojen tiedot eivät riitä vaan tiedot on kerättävä itse. Kerätessä tiedot itse käytetään kyselyä tai haastattelua. Etenkin sähköiset kyselyt ovat viime vuosina yleistyneet. (Heikkilä 2014, 16.) Sähköisiä kyselyjä voidaan toteuttaa erilaisten internet sovellusten avulla. Sähköinen tiedonkeruu on nopeata, helppoa ja edullista. Tämä on saanut aikaan sen, että sähköisiä kyselyjä tehdään paljon. Kyselyjen suuri määrä turruttaa vastaajia ja pienentää kyselyjen vastausprosentteja. (Ojasalo ym. 2015, 128–129.)

Saate on tärkeä osa kyselyä. Siitä tulee selvittää, kuka tutkii ja mitä tutkitaan sekä tuloksien käyttötarkoitus ja vastaajien valintaperusteet. Hyvä saatekirje saa vastaajan kiinnostumaan tutkimuksesta ja antaa motivaation vastaamiseen. (Vehkalahti 2008, 47.)

Kyselyyn vastaamiseen saisi maksimissaan mennä aikaa 20 minuuttia. Kysymysten tulee olla laadittu niin, että kaikki vastaajat ymmärtävät ne samalla tavalla. Kyselylomakkeen kielen tulee olla täsmällistä, yksinkertaista ja tarkoituksenmukaista. (Ojasalo ym. 2015, 131.)

Erilaisia kysymystyyppejä ovat avoimet kysymykset, suljetut kysymykset sekä sekamuotoiset kysymykset. Avoimissa kysymyksissä vastausvaihtoehtoja ei ole rajattu. Avoimet kysymykset voivat tuottaa aivan uudenlaisia näkökantoja. Suljetuissa kysymyksissä annetaan vastausvaihtoehdot valmiina. Suljettuja kysymyksiä kutsutaan myös strukturoiduiksi kysymyksiksi. Sekamuotoisissa

kysymyksissä on valmiit vastausvaihtoehdot, mutta mukana on vähintään yksi avoin vaihtoehto. (Heikkilä 2014, 47–50.)

Asenneasteikot ovat mielipidetiedusteluissa käytettyjä kysymystyypppejä. Niissä otetaan kantaa väittämiin käyttäen asteikkotyyppisiä vastausvaihtoehtoja. Likertin asteikko ja Osgoodin asteikko ovat yleisimmin käytettyjä asenneasteikkoja. (Heikkilä 2014, 51.)

Likertin asteikkoa käytetään mielipideväittämissä. Se on yleensä neljä tai viisi portainen asteikko. Kuten kuvan 3 esimerkissä, asteikon toisessa päässä on vaihtoehto ”täysin samaa mieltä” ja toisessa päässä ”täysin erimieltä”. (Heikkilä 2014, 51.)

| | | | | | |
|--|---------------------------------|--|--|--|--|
| Tilastollisen tutkimuksen tekeminen on mielenkiintoista. (Rengastakaa sopivin vaihtoehto.) | | | | | |
| 1 | Täysin eri mieltä | | | | |
| 2 | Jokseenkin eri mieltä | | | | |
| 3 | Ei samaa mieltä eikä eri mieltä | | | | |
| 4 | Jokseenkin samaa mieltä | | | | |
| 5 | Täysin samaa mieltä | | | | |

Kuva 3. Esimerkki Likertin asteikosta (Heikkilä 2014, 51)

Osgoodin asteikossa ovat ääripäinä vastakkaiset väittämät tai adjektiivit.

Yleensä asteikko on viisi- tai seitsemänportainen. Kuvassa 4 on kuvattu viisiportainen Osgoodin asteikko. (Heikkilä 2014, 52.)

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|------------------------------------|--|--|--|--|
| Kuvatkaa liikkeen asiakaspalvelua valitsemalla jokaiselta riviltä sopivin vaihtoehto asteikolta 1–5 (1 = vasemmanpuoleinen vaihtoehto, 5 = oikeanpuoleinen vaihtoehto). | | | | | | | | | | |
| Palvelu oli epäystävällistä | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Palvelu oli ystävällistä | | | | |
| Myyjien ammattitaidossa oli puutteita | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Myyjät olivat asiantuntevia | | | | |
| Liike oli epäsiisti | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Liike oli siisti | | | | |
| Tuotteet olivat sekavasti esillä | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Tuotteet olivat selkeästi esillä | | | | |
| Liikkeen hinta/laatu-taso oli huono | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Liikkeen hinta/laatu-taso oli hyvä | | | | |

Kuva 4. Esimerkki Osgoodin asteikosta (Heikkilä 2014, 52)

Ennen lomakkeen lähettämistä lomake on testattava. On suositeltavaa pyytää tutkimuksen ohjaajilta ja alan asiantuntijoilta kommentteja lomakkeesta. Lomaketta tulee lisäksi koetäyttää ennen sen lähettämistä ja tarvittaessa tehdä siihen korjauksia. (Ojasalo ym. 2015, 133.)

Tietojen käsittely, analysointi ja raportointi

Tutkimusaineiston kerääminen ja tutkimuksen kautta saadun aineiston käsittely ja analysointi voidaan erottaa määrällisessä tutkimuksessa täysin erillisiksi vaiheiksi. Tietojen käsittelyyn on olemassa useita tilasto-ohjelmia. Sähköisesti tehtyjen kyselyjen vastaukset saadaan siirrettyä suoraan tilasto-ohjelmaan. (Heikkilä 2014, 120.)

Ojasalon ym. (2015, 134) mukaan tilastolliset menetelmät jaetaan perustaviin menetelmiin ja monimuuttujamenetelmiin. Perustavien menetelmien kautta kuvaillaan aineistoa. Tällaisia menetelmiä ovat keskiluvut, hajontaluvut, ristiintaulukointi, korrelaatio ja riippuvuusluvut. (Ojasalo ym. 2015, 134.)

Monimuuttujamenetelmissä käsitellään samanaikaisesti useampia muuttujia. Näin saadaan tutkimuksen kautta saatu tieto tiivistettyä luettavaan muotoon. Monimuuttujamenetelmistä voi mainita esimerkkinä faktori-, erottelu- ja klusterianalyysit. (Ojasalo ym. 2015, 135.)

2.3.3 Laadullinen tutkimus

Laadullisessa tutkimuksessa ei käytetä tilastollista mittaamista vaan sen tavoitteena on tutkimuksen kohteen syvälinen ymmärtäminen. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei olekaan tuottaa yleistettävää tietoa. Enemmänkin kyse on ilmiön kuvaamisesta ja selittämisestä sanallisoin keinoin. (Kananen 2008a, 24.)

Laadullisessa tutkimuksessa keskiössä on ihminen. Näin on sekä tutkimuksen tekijän että tutkimuksen kohteen ominaisuudessa. Tarkoituksena on tuoda esille tutkimukseen osallistujan henkilökohtainen näkökulma tutkittavasta ilmiöstä. (Puusa & Juuti 2020, 81.)

Tietojen kerääminen

Tietojen keräämisen metodeihin vaikuttavat tutkimusongelman luonne ja tutkijalla oleva tietopohja tutkimuksen kohteesta. Haastattelu tiedon keräämisen välineenä vaatii tutkijalta tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Mikäli tietoa ei ole, haavainnointi on toimivampi tutkimusmenetelmä. (Kananen 2008a, 68.)

Eniten käytetty laadullisen tutkimuksen metodi on haastattelut. Haastattelumenetelmän valinnan lähtökohtana on, millaista tietoa tarvitaan. (Ojasalo ym. 2015, 106.) Kananen (2008a, 73) jakaa haastattelut neljään eri tyyppiin: strukturoituihin haastatteluihin, puolistrukturoituihin haastatteluihin, teemahaastatteluihin ja avoimiin haastatteluihin.

Strukturoidussa haastattelussa kysymysten muoto ja järjestys ovat samat kaikille. Kysymysten lisäksi vastausvaihtoehdot on laadittu valmiina. Näin ollen se muistuttaakin paljon lomaketutkimusta. Kysymykset lähetetään etukäteen vastaajille tiedoksi. Vastaajat vastaavat kysymyksiin haastattelutilanteessa suullisesti. (Puusa & Juuti 2020, 111.)

Puolistrukturoitu haastattelu eroaa strukturoidusta haastattelusta siinä, että vastausvaihtoehdot ei ole annettu valmiina (Puusa & Juuti 2020, 111). Puolistrukturoidussa haastattelussa haastattelija voi vaihdella kysymysten järjestystä ja sanamuotoa. Puolistrukturoidussa haastattelussa voidaan jättää kysymättä tilanteeseen sopimattomia kysymyksiä ja tehdä tarkentavia kysymyksiä haastattelussa esiin tulleista asioista. (Ojasalo ym. 2015, 108.)

Teemahaastattelussa ei ole laadittuna valmiita kysymyksiä. Sen sijaan haastattelu perustuu teemoihin, joiden avulla haastattelija ohjaa haastattelua. Teemahaastattelun onnistumisen kannalta on oleellista, että sekä haastattelijalla että haastateltavalla on tarpeeksi tietoa tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä. (Puusa & Juuti 2020, 112.)

Avoimessa haastattelussa on etukäteen annettu vain haastattelun aihepiiri. Tutkimuksen viitekehyksen sijaan haastateltavan kertomus ohjaa haastattelun

suuntaa. Haastattelijan on kysymysten avulla johdateltava keskustelu pysymään aihealueessa. Avointa haastattelua käytetään esimerkiksi esitutkimusvaiheessa tutkijan ymmärryksen syventämiseen. (Puusa & Juuti 2020, 114.)

Haastattelut voidaan toteuttaa yksilö tai ryhmähaastatteluina. Laadullisessa tutkimuksessa haastateltavat valitaan harkinnanvaraisesti. Valintakriteerinä on tutkittavan ilmiön kannalta merkityksellisen tiedon saanti. (Kananen 2008a, 76.)

Haastattelut tulisi nauhoittaa. Näin haastattelija pystyy jälkeempään palaamaan haastattelutilanteisiin. Haastattelun tallentaminen mahdollistaa sen tarkan raportoinnin. Tallentamiseen on kuitenkin pyydettävä aina lupa haastateltavalta. (Ojasalo ym. 2015, 107.)

Aineistojen analyysi

Laadullisessa tutkimuksessa aineiston analyysi ei ole tutkimuksen viimeinen vaihe. Analyysia tehdään koko tutkimuksen ajan. (Kananen 2008a, 24.) Kananen (2008a, 90) muistuttaaakin, että analyysia on mietittävä jo tiedonkeruuta suunniteltaessa.

Haastattelujen aineistot litteroidaan eli puretaan kirjalliseen muotoon. Litterointi voidaan tehdä sanatarkasti, yleiskielisesti tai propositiotasolla. Sanatarkassa litteroinnissa kirjataan jokainen haastattelu sanasta sanaan sen mukaisena kuin se tapahtui. Yleiskielisessä litteroinnissa muutetaan haastattelu puhkielestä yleiskielelle. Propositiotasolla etsitään ydinsisällöt, jotka kirjoitetaan muistiin. (Kananen 2008a, 80–81.)

Litteroidut aineistoista luetaan ja ne pyritään luokittelemaan. Aineisto puretaan usein teemoittain, joita ovat aineistosta esiin nousevat ilmiöt. Aineiston määrä on riittävä eli saturaatiopiste on saavutettu, kun uusien haastattelujen kautta ei saada enää kehittämistoiminnan kannalta oleellista tietoa. (Ojasalo ym. 2015, 110–111.)

Litteroitu aineisto on laaja eikä sitä voi käsitellä sellaisenaan. Aineisto pelkistetään, jotta se saadaan selkeään ja tiiviiseen muotoon. Haastattelussa pelkistämiseen käytetään koodaamista ja teemakortistoja. (Ojasalo ym. 2015, 140.)

Koodaus on tekniikka, jolla aineisto saadaan helpommin käsiteltävään muotoon. Koodauksessa voidaan käyttää erilaisia merkkejä tai värejä, joiden avulla kyetään löytämään aineistosta tiettyyn asiakokonaisuuteen liittyvät kohdat. Näitä asiakokonaisuuksia kutsutaan segmenteiksi. (Kananen 2008a, 90.)

Koodattu aineisto ryhmitellään koodien mukaan. Näin saadaan teemakortisto. (Ojasalo ym. 2015, 142). Ryhmittely voidaan tehdä aineistolähtöisesti tai teorialähtöisesti. Siinä missä aineistolähtöinen ryhmittely luo teoriakäsitykset aineistosta, teorialähtöinen analyysi perustuu aikaisempaan teoriaan. (Kananen 2008a, 90–91.)

Teemakortistoihin luokitellut aineistot voidaan kvantifioida. Kvantifioinnissa lasketaan, kuinka moni haastateltu tuo saman asian esille. Haastattelujen kautta saadut aineistot ovat usein niin pieniä, ettei tämä tuo uutta näkökulmaa analyysiin. (Ojasalo ym. 2015, 142–143.)

2.4 Tutkimuksen toteuttaminen

Opinnäytetyön suunnittelu lähti käyntiin vuoden 2022 alussa. Työskentelyn työn toimeksiantajan Mikkelin Teatterin kannatusyhdistyksen ry:n palveluksessa vastaten Mikkelin Teatterin taloushallinnosta. Aihealue tutkimukseen tuli omasta työstäni ja tarpeesta kehittää sisäistä laskentaa.

Opinnäytetyön suunnitelma muotoutui mielessäni alkuvuodesta 2022. Kirjallisen suunnitelman tein maaliskuussa 2022. Suunnitelmaseminaari oli toukokuun 2022 lopussa. Tarkoituksena oli saada opinnäytetyö valmiiksi huhtikuun 2023 loppuun mennessä. Tähän määräaikaan ei kuitenkaan ehditty mukaan ja teoria osuus valmistui vuoden 2023 loppuun.

Työn ajallinen kulku oli seuraava:

| | |
|---|-------------------------|
| Opinnäytetyön suunnitelma valmis | 2022 huhtikuu |
| Suunnitelma seminaarissa | 31.5.2022 |
| Teoriaosio valmis | 2023 joulukuu |
| Kyselytutkimuksen toteutus | 2024 helmi-maaliskuu |
| Haastattelujen toteutus | 2024 maaliskuu |
| Aineistojen analyysi | 2024 maaliskuu |
| Tulokset | 2024 maaliskuu-huhtikuu |
| Johtopäätökset ja kehittämissuositukset | 2024 huhtikuu |
| Raportin viimeistely | 2024 huhtikuu |
| Opinnäytetyö tarkastukseen | 30.4.2024 |
| Työn esittely seminaarissa | 28.5.2024 |

Työn tutkimuksellinen vaihe toteutettiin alkuvuodesta 2024. Sekä kyselytutkimus että haastattelut tehtiin vuoden 2024 helmi-maaliskuun aikana. Aineistot analysoitiin heti tutkimusten teon jälkeen.

Tulokset ja johtopäätökset olivat valmiita huhtikuun 2024 puolella välissä. Työn liikahtamiseen ripeästi eteenpäin vuoden 2024 alussa vaikutti suuresti tarve kehittää sisäisen laskennan prosesseja omassa työssään. Johtamisen tueksi tarvittiin pikaisesti tietoa, jota ei sen hetkellä toimintatavalla ollut saatavilla. Johtopäätöksiä tehdessä piti pidätellä itseään, jotta johtopäätökset pysyivät tutkimustuloksista johdettuina. Tutkijan ajatus pyrki karkaamaan jo toiminnan kehittämiseen ja uusiin ideoihin.

Raportin viimeistely tehtiin huhtikuun 2024 loppupuolella. Valmis opinnäytetyö esitellään seminaarissa 28.5.2024. Tulokset ja kehittämissuositukset esiteltiin toimeksiantajan hallitukselle 7.5.2024.

3 KUSTANNUSLASKENTA

Kustannuslaskennan avulla selvitetään tuotannontekijöiden käyttöä sekä taloudellisesti että määrällisesti. Näin saadun tiedon myötä kyetään asettamaan suoritukselle relevantteja mittareita. Saatua tietoa auttaa oikeanlaisten tavoitteiden asettamisessa ja sitä kautta tuotannontekijöiden pitkän tähtäimen hallinnassa. (Laitinen 2021, 12.)

Kustannus voidaan määritellä taloudelliseksi uhraukseksi, joka on aiheutunut tuotannontekijän käytöstä. Kustannuslaskenta on osa yrityksen sisäistä laskentatoimea. (Raudasoja & Suomela 2014, 21.) Järvenpää ym. (2017, 72) jaottelevat kustannuslaskennan kolmeen eri toimintoon; kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan ja suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan.

3.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta on kustannuslaskennan ensimmäinen vaihe. Suoritteiden valmistamiseen käytetään tuotannontekijöitä. Tuotannontekijät voidaan jakaa raaka-aineisiin, työsuoritukseen sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotantovälineisiin. (Järvenpää ym. 2017, 73.) Kustannuslajilaskennassa määritellään näiden tuotannontekijöiden eli voimavarojen käytöstä aiheutuneet kustannukset voimavaratyypeittäin (Pellinen 2019, 54).

Työkustannusten laskenta

Työkustannuslaskennassa lähtökohtana ovat työstä aiheutuvat kustannukset. Ne kohdistetaan joko työsuoritteelle, yleiskustannuksiin tai vastuualueille. Suoritteiden kohdistus tapahtuu aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Järvenpää ym. 2017, 73.)

Työn kustannus muodostuu työn määrästä ja hinnasta (Järvenpää ym. 2017, 74). Työn hintaa laskettaessa bruttopalkkaan lisätään luontaisedut ja välilliset kulut. Välillisiä kuluja ovat mm. vuosiloma- ja koulutuspalkat sekä sosiaaliturva-, eläke- ja vakuutusmaksut. (Pellinen 2019, 61.)

Kustannuslajilaskennassa käytetään usein kertoimia (Pellinen 2019, 65). Jotta työkustannus voidaan kohdistaa kohteelle, on työaika kyettävä seuraamaan. Työajanseurannassa voidaan käyttää apuna koneellista työajan seurantaa tai manuaalisia työkortteja. Työajan seuranta voidaan myös integroida palkanmaksujärjestelmään. (Pellinen 2019, 61.)

Materiaalikustannusten laskenta

Materiaalikustannuksiin kuuluvat kaikki tuotannossa käytettävät aineet ja tarvikkeet. Palvelualoilla materiaalikustannukset eivät ole yhtä suuret kuin esimerkiksi teollisuudessa. Teollisuusalan yrityksissä ne ovat suurin kustannuslaji. (Järvenpää ym. 2017, 76.)

Määrälaskennan avulla saadaan selville, paljonko materiaaleja on käytetty kyseisellä ajanjaksolla ja paljon materiaaleja on jäljellä varastossa. Inventointia voidaan käyttää materiaalikäytön laskennassa, mikäli varastosaldot ovat pieniä, tuotanto on hidasta ja materiaalikäyttö on kerralla suurta. Käytön selvittämiseksi tarvitaan varastokirjanpitoa, jos varastosaldot ovat suuret, tuotanto on nopeaa tai sen vaihtelu on suurta. (Pellinen 2019, 54.)

Riippumatta siitä, käytetäänkö materiaalikäytön seurannassa inventointia tai varastokirjanpitoa, materiaalikäytön kaava on sama (yhtälö 1). Säännöllisen inventoinnin avulla varastokirjanpito saadaan todettua yhdenmukaiseksi todellisen varastotilanteen kanssa. (Järvenpää ym. 2017, 77.)

$$\text{Minimikalkyyli} = \text{alkuvarasto} + \text{ostot} - \text{loppuvarasto} \quad (1)$$

Saapuvan materiaalin hinta koostuu ostohinnasta ja toimituskustannuksista. Jokaisen ostoerän hinta voi vaihdella. Hinnanvaihteluihin vaikuttavia tekijöitä ovat inflaatio sekä maailmanmarkkinahinnan ja valuuttakurssien muutokset. (Järvenpää ym. 2017, 77.)

Koska hinta vaihtelee, on valittava laskutapa, jolla ainekäyttö arvostetaan. Laskutavan valinta on aina pystyttävä perustelevaan. Ainekäytön arvostuksessa voidaan käyttää alkuperäistä hankintahintaa, jälleenhankintahintaa tai ennakoitua hintaa. (Pellinen 2019, 55.) Järvenpää ym. (2017, 77) mainitsevat lisäksi vakio- eli standardihinnan käytön. Alkuperäisen hankintahintaa käytettäessä laskentatapoja ovat FIFO-, LIFO- ja keskihintamenetelmät (Järvenpää ym. 2017, 78).

FIFO- menetelmässä (First in first out) ensimmäisenä tulleet materiaalit käytetään ensin. Menetelmä on toimiva nopeakiertoisessa varastossa. Tällöin kustannukset ovat lähes päivän hinnan mukaisia. Mikäli materiaaleja säilytetään varastossa pitkää, ei arvostus vastaa tarkasteluajankohdan hintaa. (Pellinen 2019, 56.) FIFO-menetelmää on käytetty aikaisemmin lainsäädännön vaatimusten mukaisesti kirjanpidossa ja verotuksessa. Nykyisin lainsäädäntö on sallivampi muiden menetelmien käyttöön. (Järvenpää ym. 2017, 79.)

LIFO-menetelmässä (Last in first out) käytetään varastosta ensin viimeksi tulut materiaali. Menetelmän etuna on, että näin tuotteen nykyhinnan ja materiaalikustannusten ajankohta on lähellä toisiaan. Menetelmällä saatu varaston arvo voi kuitenkin poiketa paljon varaston todellisesta arvosta, mikäli hinnat ovat vaihdelleet. (Pellinen 2019, 56.)

Keskihintaa käytetään tilanteissa, joissa eri erät sekoittuvat toisiinsa niin, ettei niitä voida erottaa. Tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi polttoaineet. Keskihinta voidaan laskea jaksottaisena tai jatkuvana. Jaksottainen keskihinta lasketaan esimerkiksi kuukauden lopun tilanteesta ja se on voimassa seuraavaan laskenta-ajankohtaan saakka. Tällöin yksittäisten hintapoikkeamien vaikutus näkyy koko kauden ajan. Jatkuvan keskihinnan menetelmässä hinta lasketaan uudelleen jokaisen varastotapahtuman jälkeen. (Pellinen 2019, 56–58.)

Päivänhinta seuraa markkinoiden kehitystä (Järvenpää ym. 2017, 79). Pellinen (2019, 58) määrittelee päivän hinnan viimeisen erän hinnaksi tai toimittajan viimeiseksi hinnastohinnaksi. Päivänhinta on rinnakkaismenetelmä hankintahinnalle. Sen käyttöä vaaditaan joissakin kansainvälisissä tilinpäätöksissä. (Järvenpää ym. 2017, 58.)

Vakio- eli standardihinnan menetelmä perustuu pidemmän aikavälin vakiohinnoihin. Vakiohinnat pyritään määrittelemään päivänhinnan mukaisesti. Vakiohinta päivitetään kerran kuukaudessa tai muutaman kuukauden välein. Menetelmää käytetään erityisesti kustannusten ennakkolaskennassa. (Järvenpää ym. 2017, 78.)

Lyhyt- ja pitkävaikutteiset tuotantovälineet

Lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden aiheuttamia juoksevia kustannuksia kutsutaan käyttökustannuksiksi. Pitkävaikutteisia eli useana vuonna tuotantoprosessissa mukana olevia tuotannontekijöitä kutsutaan investoinneiksi. Koska investoinneissa tuotannontekijä on käytössä usean vuoden ajan, sen hankintameno jaetaan usealle vuodelle. (Raudasoja & Suomela 2014, 33.)

Lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden kustannuksia ovat mm. koneiden ja tilojen vuokrat, leasingvuokrat sekä tuotannontekijöiden kuljetus-, vakuutus-, huolto-, tietoliikenne- ja energiakustannukset. Lyhytvaikutteisia tuotannontekijöitä ei yleensä varastoida vaan ne käytetään välittömästi. Näin ollen niiden arvostusta ei tarvitse pohtia varastonarvojen kautta kuten materiaalilaskennassa. (Järvenpää ym. 2017, 82.)

Pääomakustannukset eli pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kustannukset ovat pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta sekä pitkä- ja lyhytvaikutteisten tuotannontekijöiden hallussapidosta ja hallussapidon riskien hallitsemisesta aiheutuvia kustannuksia. Hankinnasta aiheutuneita kustannuksia ovat poistot. Tuotantovälineiden hallussapidosta aiheutuvia kuluja ovat korkokulut, ja riskien hallitsemisesta aiheutuvia kuluja ovat erilaiset tuotantovälineisiin kohdistuvat vakuutuskulut. (Vehmanen & Koskinen 1997, 91.)

Poistojen avulla jaksotetaan pitkäaikaisten tuotannontekijöiden hankinnan kustannukset koko tuotteen käyttöajalle (Pellinen 2019, 66). Perusajatuksena on noudattaa ”meno tulon kohdalle” -periaatetta. Todellisuudessa periaatteen tarkka noudattaminen on mahdotonta. Niinpä yleensä käytetäänkin standardisoituja laskentamenetelmiä, joita ovat kirjanpidon suunnitelman mukaiset poistot ja verotuksen maksimipoistot. (Järvenpää ym. 2017, 83.)

Poistojen jaksottamisessa käytettäviä menetelmiä ovat tasapoisto, progressiivinen poisto, substanssipoisto, käytönmukainen poisto ja degressiivinen poisto. Poistojärjestelmän valinnan lisäksi problematiikkaa aiheuttaa poiston arvoperusta eli käytetäänkö poistolaskennan perusteena hankintahintaa, nykyarvo vai jälleenhankintahintaa. Arvostuksen ja menetelmän valinnassa johdon laskentatointa eivät sido säännökset. (Järvenpää ym. 2017, 84–86.)

Sisäisessä laskentatoimessa huomioidaan vieraalle pääomalla maksettavan koron lisäksi oman pääoman korko. Kustannuslaskennassa voidaan huomioida vain vieraan pääoman korot tai ottaa laskentaan mukaan niiden lisäksi oman pääoman korot. On myös mahdollista, että korkoja ei huomioida kustannuksissa vaan ne otetaan mukaan voitto- tai katetuottotavoitteeseen. (Tomperi 2016, 197.)

Vakuutukset pystytään jäljittämään niiden tarkoituksen mukaisesti. Näin esimerkiksi varastojen vakuutukset saadaan kohdistettua tuotteille. Kiinteistöihin kohdistuvat vakuutukset ovat yleensä rakennusten kustannuksia ja kuuluvat näin ollen yrityksen yleiskuluihin. (Vehmanen & Koskinen 1997, 92.)

3.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskennan kautta saadaan selvitettyä niin suoritekohtaiset kustannukset kuin eri vastuualueiden kustannukset. Tämän toteutumiseksi on ensin selvitettävä koko yrityksen eri osastojen ja toimintojen kustannukset. Voidaankin sanoa kustannuspaikkalaskennan tavoitteena olevan avustaminen suoritekohtaisten kustannusten todentamisessa ja eri vastuualueiden kustannusten määrittelyssä vastuualueiden kannattavuuden todentamiseksi. (Vehmanen & Koskinen 1997, 92.)

Kustannuspaikka voidaan määritellä pienimmäksi vastuualueeksi tai yrityksen toiminnan yksiköksi, jonka kustannuksia seurataan. Kustannuspaikkakohtainen seuranta mahdollistaa yksittäisen kustannuspaikan budjettivertailun ja antaa näin tärkeää tietoa yrityksen johdolle. Kustannuspaikkalaskentaa käytetään lisäksi apuna yleiskustannuslaskennan määrittelyssä. (Järvenpää ym. 2017, 90.)

Kustannuspaikkamäärittelyn pohjalla voidaan käyttää toimintolaskennasta tullutta tapaa muodostaa kustannuspaikat niissä tapahtuvan tekemisen mukaan. Perinteisemmän tavan mukaisesti kustannuspaikat muodostetaan vastuualueiden mukaisesti. Vastuualueella voi tällöin olla useita kustannuspaikkoja. Yksi kustannuspaikka voi kuitenkin kuulua vain yhteen vastuualueeseen. (Vehmanen & Koskinen 1997, 93.)

Kustannuspaikat jakautuvat pääkustannuspaikkoihin ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikkojen toiminta tähtää suoraan tuotteiden valmistukseen. Apukustannuspaikkoja ei voi kohdentaa suoraan tuotteille, vaan ne ovat enemmänkin yrityksen tai tuotannon toimintaa tukevia toimintoja. (Järvenpää ym. 2017, 91.)

Yrityksen kustannuspaikat voidaan toimintojen mukaisesti jaotella ainekustannuspaikkoihin, valmistuksen kustannuspaikkoihin, markkinoinnin kustannuspaikkoihin, tutkimus- ja kehitystoiminnan kustannuspaikkoihin ja hallinnon kustannuspaikkoihin (Vehmanen & Koskinen 1997, 94). Kustannuspaikoille annetaan omat koodit, joille niiden kulut ja tuotot kirjataan kirjanpidossa. Kustannuspaikkarakenne ei ole pysyvä, vaan kun yrityksen strategiassa tai organisaatiossa tapahtuu muutoksia, voi kustannuspaikkarakenne muuttua. (Järvenpää ym. 2017, 92.)

Osa kuluista kohdistuu vain yhteen kustannuspaikkaan. Yrityksen yhteisiä kustannuksia jaetaan kustannuspaikoille jäljittämällä tai sopimuksen mukaisesti. Jäljittämisessä kustannukset pystytään todentamaan laskennallisesti, kuten esimerkiksi lämmityskulujen jako voidaan tehdä lämmitettävien kuutioiden perusteella. Mikäli kustannuksia ei voida jäljittää luotettavasti, voidaan sopia niiden jakamisesta eri kustannuspaikoille. (Vehmanen & Koskinen 1997, 94.)

Apukustannuspaikoille kirjatut kustannukset siirretään pääkustannuspaikoille. Tässä käytetään vyöryttämismenetelmää tai kiinteiden laskelmahintojen menetelmää. Vyöryttämismenetelmässä apukustannuspaikkojen ja yhteisten kustannuspaikkojen kustannukset kokonaisuudessaan jaetaan pääkustannuspaikoille. Käytettäessä kiinteiden hintojen menetelmää määrätään yksikköhinnat apukustannuspaikkojen ja yhteisten kustannuspaikkojen suoritteille. Yksikköhintojen perusteella veloitetaan pääkustannuspaikkoja niiden käyttämistä palveluista. (Järvenpää ym. 2017, 93.)

Pellinen (2019, 72) mainitsee, että apukustannuspaikkojen kustannuksia voidaan kohdistaa pääkustannuspaikoille suoraan, vaiheittain, ristikkäin kohdistaa-

mista käyttäen tai sisäisten veloitusten käytön kautta. Vaiheittain kohdistettaessa aloitetaan kohdistaminen palveluosastosta, joka palvelee eniten toisia osastoja. Palveluosastojen kustannukset vyörytetään osasto kerrallaan toiselle tuotanto-osastoille tai toisille palveluosastoille. (Pellinen 2019, 72.)

Kun palveluosastojen välillä on runsaasti keskinäistä palvelujen vaihtoa, käytetään ristiinkohdistusta. Tällöin kustannukset jaetaan osiin palveluiden käytön mukaan. Näin kullekin osastolle saadaan kohdistettua kustannuksia samassa suhteessa kuin ne ovat käyttäneet palveluja. Jotta ristiinkohdistusta voidaan käyttää, on palveluiden käyttöä rekisteröitävä jatkuvasti. (Pellinen 2019, 73.)

3.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Suoritekohtaisten kustannusten selvittämisellä on useita käyttötarkoituksia. Sitä käytetään varaston arvojen määrittelyssä ja tuotteiden hinnoittelun perusteena. Johdolle se kertoo yksittäisten tuotteiden valmistuksen kannattavuudesta ja paljastaa samalla tuotannon kehittämiskohteita. (Vehmanen & Koskinen 1997, 98.)

3.3.1 Suoritekalkyyli

Suorite- eli tuotekalkyylien avulla määritellään tuotteen yksikkökustannukset. Suoritekalkyylien avulla siis selvitetään, paljon yhden tuotteen valmistaminen maksaa. Suoritekalkyyli jaotellaan minimi-, keksimääräis- ja normaalikalkyyliihin sen mukaan, mitä kustannuksia otetaan laskentaan mukaan. (Pellinen 2019, 73.)

Minimikalkyyli laskentaan otetaan mukaan vain ne muuttuvat kustannukset, jotka muuttuvat tuotantomäärän mukaan. Tällaisia kustannuksia ovat laskentajakson aikaiset työ-, materiaali- ja tuotannon yleiskustannukset. Alla olevan kaavan (yhtälö 2) mukaisesti nämä kustannukset jaetaan tuotantomäärällä. (Pellinen 2019, 74.)

$$\text{Minimikalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{toteutunut tuotantomäärä}} \quad (2)$$

Järvenpään ym. (2014, 114) mainitsevat minimikalkyyliä käytettävän tilanteissa, joissa muuttuvat kustannukset muodostavat suuren osan kokonaiskustannuksista. Vehmasen ja Koskisen (1997, 99) mukaan minimikalkyyliä käytettäessä kiinteitä kustannuksia käsitellään laskentakaudesta riippumattomina kustannuksina ja vain muuttuvat kustannukset aiheutuvat suoraan suoritteen valmistamisesta. Lyhyen laskenta-ajan perusteella tehdyt hinnoittelupäätökset voivat kuitenkin muodostua ongelmaksi, jos hintajoustoa pystytään tekemään vain alaspäin (Vehmanen & Koskinen 1997, 99).

Minimikalkyyli ei ole toimiva laskentatapa, mikäli kiinteiden kustannusten osuus on merkittävä. Keskimääräiskalkyyli sen sijaan ottaa huomioon muuttuvien kustannusten lisäksi kiinteät kustannukset (yhtälö 3). Keskimääräiskalkyyliä kokonaiskustannukset jaetaan suorittemäärällä. (Järvenpää ym. 2017, 116.)

$$\text{Keskimääräiskalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden kokonaiskustannukset}}{\text{toteutunut tuotantomäärä}} \quad (3)$$

Keskimääräiskalkyyliä lähdetään siitä oletuksesta, että laskentakauden kaikki kiinteät kustannukset aiheutuvat laskentakaudella tuotettujen tuotteiden valmistamisesta. Tuotannon määrän vaihtelut eri ajankohtina vaikuttavat näin ollen keskimääräiskalkyyliin. Keskimääräiskalkyyli saattaa siis vaihdella, vaikka toiminnan kannattavuus ei sitä tekisikään. (Uusi-Rauva 1991, 41.)

Keskimääräiskalkyylistä poiketen normaalikalkyyli huomioi laskennassa kiinteät kustannukset normaalin toiminta-asteen mukaisesti. Näin saadaan lievennettyä toiminta-asteen hetkellisten muutosten vaikutusta yksikkökustannuksiin. Normaalikalkyyliä (yhtälö 4) jaetaan muuttuvat kustannukset toteutuneella tuotantomäärällä ja tuotannon kiinteät kustannukset normaalilla tuotantomäärällä. (Pellinen 2019, 75.)

$$\text{Normaalikalkyyli} = \frac{\text{muuttuvat kustannukset}}{\text{toteutunut tuotantomäärä}} + \frac{\text{tuotannon kiinteät kustannukset}}{\text{normaali tuotantomäärä}} \quad (4)$$

Normaalikalkyyliä pidetään turvallisimpana ja vakaana laskentatapana. Se on perinteisin laskentatapa. Mikäli laskentakauden myynti ja tuotantomäärä ovat

amat, saadaan normaalikalkyylin kautta suoraan laskentakauden tulos. Sitä kutsutaankin täyskatteelliseksi laskennaksi. (Uusi-Rauva, 1991, 42.)

3.3.2 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskenta on lyhyen aikavälin kustannuslaskennan työväline. Laskelmia tarvitaan tuotteiden hinnoittelun ja tuotannon johtamisen tueksi. Katetuottolaskentaa käytetään apuna vastuualueiden tulosjohtamisessa ja lyhyen aikavälin päätöksenteossa. (Pellinen 2019, 102–103.)

Katetuottolaskennan perustana ovat seuraavat oletukset. Yrityksen kustannukset voidaan jakaa kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Muuttuvat kustannukset muuttuvat samassa suhteessa toiminnan tai myynnin määrän kanssa. Kiinteät kustannukset muuttuvat toiminnan tai myynnin määrästä riippuen. Kustannukset ja tuotot muuttuvat siis aina samassa suhteessa. Osto- ja myyntihinnat ovat samoja ostojen ja myyntien määrästä riippumatta. (Järvenpää ym. 2017, 102.)

Lyhykäisyydessään katetuotto on myyntikate. Se jää jäljelle, kun myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset (kuva 5). Yritystasolle lasketuna katetuotto näyttää sen rahamäärän, joka jää kiinteiden kustannusten ja voittotavoitteen kattamiseksi. Katetuotto prosentti saadaan jakamalla katetuotto myyntituotoilla. (Järvenpää ym. 2017, 101.)

| |
|-----------------------------------|
| Myyntituotot |
| - <u>Muuttuvat kustannukset</u> |
| Katetuotto (katetuotto prosentti) |
| - <u>Kiinteät kustannukset</u> |
| Tulos |

Kuva 5. Katetuottolaskelma (Järvenpää ym. 2017, 101)

Katetuottolaskennalla määritellään toiminnan kannattavuusraja eli se piste, missä toiminnan tulos kääntyy joko kannattavaksi tai tappiolliseksi. Tätä pis-

tettä kutsutaan kriittiseksi pisteeksi. (Pellinen 2019, 103.) Kriittinen piste voidaan ilmoittaa joko euromääräisesti tai kappalemääräisesti. Euromääräinen kriittinen piste saadaan selville jakamalla kiinteät kustannukset katetuotto prosentilla (yhtälö 5). Kappalemääräinen kriittinen piste saadaan vastaavasti jakamalla kiinteät kustannukset yksittäisen tuotteen katetuotolla (yhtälö 6). (Järvenpää ym. 2017, 104.)

$$\text{Kriittinen piste} = \frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuotto prosentti}} \quad (5)$$

$$\text{Kriittinen piste kpl} = \frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{yksikkökohtainen katetuotto}} \quad (6)$$

Toteutuneen tuloksen ja kriittisen pisteen välinen ero on varmuusmarginaali. Varmuusmarginaali kertoo, kuinka paljon tulos voi huonontua ennen kuin se kääntyy tappiolliseksi. (Pellinen 2019, 103.) Samoin kuin kriittinen piste varmuusmarginaalikin voidaan ilmoittaa joko euro- tai kappalemääräisesti. Varmuusmarginaali saadaan, kun nykyisestä myynnistä vähennetään kriittisen pisteen myynti. (Järvenpää ym. 2017, 104.)

3.3.3 Kustannusten kohdistaminen

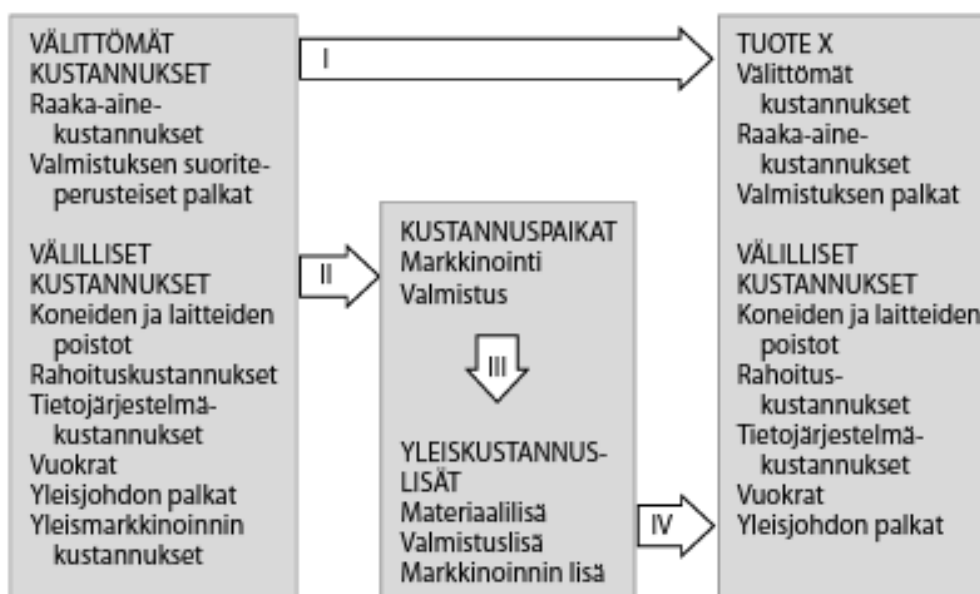
Kustannuksia voidaan kohdistaa tuotteille tai palveluille erilaisten laskentatapojen avulla. Näitä ovat jako-, lisäys- ja standardikustannuslaskenta. Yrityksen toimintamuoto ja tuotevalikoima vaikuttavat siihen, mikä laskentatapa on yritykselle käyttökelpoisin. (Järvenpää ym. 2017, 120.)

Kustannuslaskennan tarkoituksen on informaation tuottaminen yrityksen johdon työkaluksi. Tämä tulisi tuottaa kustannustehokkaasti. Laskentamenetelmän ja tarkkuuden valinnassa olisi huomioitava tehty työmäärä suhteessa saatuun hyötyyn. (Järvenpää ym. 2017, 121.)

Jakolaskenta on sopiva käytettäväksi, kun valmistetaan yhtä tuotetta. Ekvivalenssilaskentamenetelmä laajentaa sen käyttökelpoisuutta useampaa tuotetta valmistettaessa. Jakolaskennassa pohjana on oletus, että kaikki kustannukset kohdistuvat suoraan tuotantoon ja riippuvat tuotantomäärästä. Jakolaskennan

periaatteena on nimensä mukaisesti jakaa kustannukset suoraan tuotannon määrällä. (Uusi-Rauva 1991, 48.)

Valmistettaessa monia erilaisia tuotteita tai palveluja ja näiden valmistusprosessien poiketessa toisistaan lisäyslaskenta on jakolaskentaa sopivampi menetelmä. Lisäyslaskennassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteelle. Välilliset kustannukset jaetaan tuotteille erilaisten lisien kautta käyttäen apuna tarvittaessa apukustannuspaikkoja. (Järvenpää ym. 2017, 126.) Kuvassa 6 on havainnollistettu kustannusten jakautumista apukustannuspaikkojen kautta tuotteille.



Kuva 6. Kustannusten jakaminen tuotteille (Järvenpää ym. 2017, 127)

Lisät pyritään jakamaan kustannuspaikolle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kullekin lisälle on valittava jakoperuste. Jakoperusteita voivat olla esimerkiksi tehdyt työtunnit ja valmistus- tai myyntimäärät. (Järvenpää ym. 2017, 128.)

4 BUDJETOINTI

Budjetointi on yrityksen tulevaisuuden suunnittelua yhtä lailla yrityksen toiminnan ja taloudellisten resurssien kuin toiminnan taloudellisten vaikutusten näkökulmasta. Se on yrityksen toiminnan taktista suunnittelua. (Pellinen 2017, 69.) Syvänperä ja Lindfors (2014, 9) mainitsevatkin budjetoinnin yhdeksi yrityksen talouden johtamisen tärkeimmistä työkaluista. Budjetoinnin avulla yrityksen

johto voi ennakoida tulevia ongelmia ja kykenee varautumaan niihin (Drury 1997, 193).

4.1 Budjetin valmistelu

Ajanjaksoa, jolle budjetti laaditaan, kutsutaan budjettikaudeksi. Budjettikaudet voivat olla eripituisia, ja niiden pituuteen vaikuttaa budjetin käyttötarkoitus. Budjettikauden pituuden mukaan budjetit voidaan jaotella pitkän aikavälin suunnitelmiin, kehysbudjetteihin ja vuosibudjetteihin. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 22.)

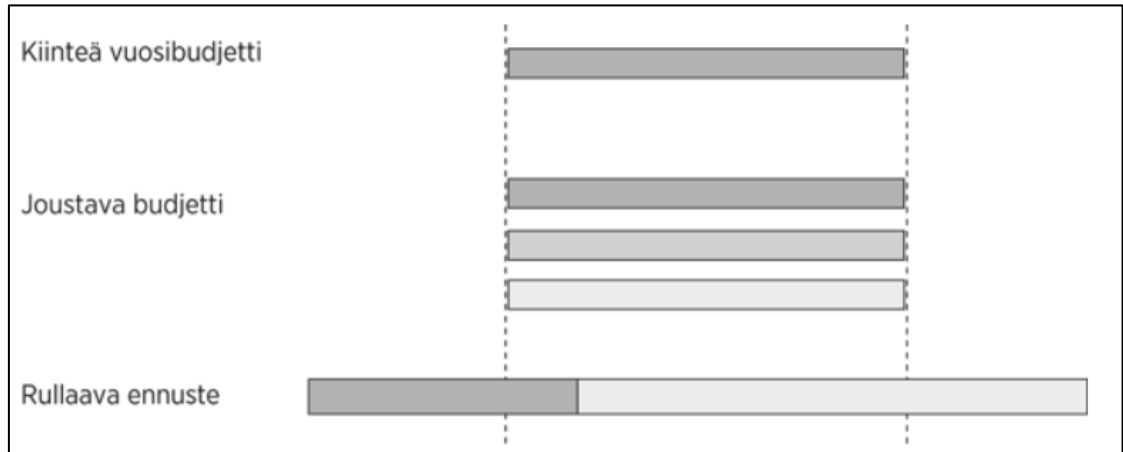
Erilaisia budjetointitapoja ovat kiinteä, tarkistettava ja rullaava budjetointi. Kiinteä budjetti laaditaan yleensä tilikauden mittaiseksi. (Syvänperä & Lindfors 2014, 15.) Kiinteän budjetin lukuja ei muuteta tilikauden aikana ja sen käyttö edellyttääkin, että toimitaan vakaassa, ennustettavassa liiketoimintaympäristössä (Pellinen 2017, 73).

Tarkistettava budjetti laaditaan samoin kuin kiinteä budjetti etukäteen tilikau-
deksi. Kiinteästä budjetista poiketen siihen tehdään kuitenkin muutoksia tilikauden aikana. Näin kyetään huomioimaan tilikauden aikana ulkoisissa olo-
suhteissa tapahtuvat muutokset. (Syvänperä & Lindfors 2014, 15.)

Rullaavassa budjetoinnissa budjettikauden loppuun lisätään aina uusi esimer-
kiksi kuukauden tai neljännesvuoden budjettijakso. Budjettikauden loppu siir-
tyy näin aina eteenpäin. Rullaavaa budjetointi käytetään toimialoilla, joilla liike-
toimintaolosuhteet vaihtelevat voimakkaasti. (Syvänperä & Lindfors 2014, 15.)

Pellinen (2017, 73) mainitsee budjetointitapana joustavan budjetoinnin. Jous-
tavassa budjetoinnissa laaditaan muutama vaihtoehtoinen budjetti. Näiden
budjettien laadinnassa huomioidaan kyseisen yrityksen kannalta vaikeasti en-
nakoitavan, mutta tulokselle merkityksellisen, tekijän eri skenaarioita. (Pellinen
2017, 73.)

Kuvassa 7 havainnollistuu näiden budjettien ero. Kiinteän ja joustavan budje-
tin budjetointijaksot ovat tilikauden mittaisia. Rullaavan budjetin päättymisaika
sen sijaan siirtyy jatkuvasti eteenpäin. (Pellinen 2017, 69.)



Kuva 7. Eri budjetointimenetelmät (Pellinen 2017, 69)

Ennen budjetoinnin aloittamista päätetään, käytetäänkö budjetoinnissa muutos- vai nollabudjetointimenetelmää. Muutosbudjetoinnissa pohjana on nykyinen toiminta ja sen luvut, joita muokataan tulevan budjetointikauden suunnitelmien mukaiseksi. Nollabudjetoinnissa ei oteta aiempien vuosien lukuja budjetoinnin pohjaksi. Nollabudjetointia käytetään, kun yrityksen toimintaa pyritään muuttamaan selkeästi sekä aloittavissa yrityksissä. (Syvänperä & Lindfors 2014, 16.)

Budjetit voidaan jakaa tulostavoitteisiin budjetteihin ja määrärahabudjetteihin. Yritysten toiminta kokonaisuudessa on yleensä tulostavoitteista, joten niiden budjetitkin ovat tulostavoitteisia. Määrärahabudjetointi on lähinnä kyseiseen toimintaa osoitettujen määrärahojen jakamista ja se on käytössä esimerkiksi julkishallinnossa. (Pellinen 2017, 74.)

Pellisen (2017, 75) mukaan budjetointia voidaan laatia joko auktoritaarisesti, demokraattisesti tai vuorovaikutteisesti. Auktoritaarisessa ”ylhäältä alas” -toimintatavassa johto määrittelee eri osastojen tulostavoitteet ja hyväksyttävät kulut. Auktoritaarinen menetelmä puolustaa paikkaansa taloudellisissa kriiseissä. Demokraattisessa ”alhaalta ylös” -toimintatavassa tulosyksiköt laativat ensin omat budjettinsa ja nämä kootaan koko yrityksen budjetiksi. Demokraattisessa menetelmässä saadaan henkilökunta sitoutettua itse laatimiinsa tavoitteisiin, mutta tällöin budjetoinnissa ei ole huomioitu koko yrityksen näkökulmaa. Vuorovaikutteinen toimintamalli on kahden edellä mainitun yhdistelmä. Tässä mallissa yhdistyvät sekä henkilökunnan osallistuttaminen että koko yrityksen näkökulma. (Syvänperä & Lindfors 2014, 18.)

Garbutt (1995, 6) määrittelee osastokohtaiselle budjetoinnille ja henkilöstön si-
touttamiselle budjettiin seuraavat kolme päävaihetta. Ensimmäisenä on bud-
jettien laadinta vastuutasoille yhteistyönä osastojen vastaavien kanssa. Ylin
johto hyväksyy nämä budjetit. Toinen vaihe on budjettien tuonti tiedoksi henki-
lökunnalle ja budjetin muuttaminen tavoitteiksi. Tavoite- eli budjettiseuranta
toteutetaan henkilökuntaa sitouttaen esimerkiksi viikkotasolla. Kolmas vaihe
on budjettien tarkastaminen. Mikäli olosuhteet muuttavat merkittävästi tulee
budjetteja tarkastaa kesken budjettikauden. (Garbutt 1995, 6)

4.2 Budjetin laatiminen ja budjettiseuranta

Budjetin laatiminen voidaan kuvata lyhykäisyydessään seuraavasti. Työ aloite-
taan syventymällä yrityksen seuraavan tilikauden toimintasuunnitelmaan ja
sen asettamiin linjauksiin. Tämän pohjalta laaditaan osabudjetit, joista kootaan
yrityksen kokoomabudjetti. Budjetit tarkastetaan ja niihin tehdään tarvittavat
korjaukset. Budjetin hyväksyy lopulta yrityksen johto. (Syvänperä & Lindfors
2014, 14–15.)

Pääbudjetteihin eli tulosbudjettiin ja rahoitusbudjettiin saadaan tiedot osabud-
jeteista. Tulosbudjetin ja rahoitusbudjetin valmistumisen jälkeen laaditaan en-
nakoitu tase. Ennakoitu tase näyttää suunnitelmien vaikutuksen yrityksen ra-
hoitusasemaan. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 236.)

Tulosbudjetti

Tulosbudjetin muoto on sama kuin tuloslaskelman. Jos yrityksessä tehdään
osabudjetteja, ne laaditaan ensin (Eklund & Kekkonen 2020, 180). Osabudjet-
teja ovat esimerkiksi myynti-, osto-, varasto-, henkilöstö- ja investointibudjetit.
Se, mitä osabudjetteja on käytössä, riippuu yrityksestä ja sen toiminnasta.
Käytettävät osabudjetit, budjetoitavien erien tarkkuus ja niiden ryhmittely tulee
lähteä aina yrityksen tarpeesta. (Syvänperä & Lindfors 2014, 18.)

Budjetoinnissa voidaan pitää ohjenuorana, että lähdetään liikenteeseen toi-
mintaa eniten rajoittavasta osa-alueesta. Eniten toimintaa rajoittava tekijä vai-
kuttaa samalla eniten budjetin muihin tekijöihin. Usein tämä tekijä on myynti ja

budjetointi aloitetaan laatimalla myyntibudjetti. (Riistama & Jyrkkiö 1996, 365.) Toimintaa eniten rajoittavan budjetin laadinta antaa tietoa muiden osabudjettien laadintaan (Pellinen 2017, 77).

Tulosbudjetti kootaan osabudjeteista. Kuten kirjanpidossa, myös budjeteissa kulut kohdistetaan sille kuukaudelle, jolle ne kuuluvat. Budjetoinnin jaksotusperusteet ovat samat kuin tilikauden kirjanpidon jaksotusperusteet. Tämä mahdollistaa budjettiseurannan. (Syvänperä & Lindfors 2014, 19.)

Yrityksissä, joissa on tulosityksikköseuranta, tehdään budjetointi tulosityksikkökohtaisesti. Kaikkia kuluja ei kuitenkaan voida suoraan kohdentaa tulosityksiköille. Niiden jakaminen tehdään ennalta sovittujen jakoperusteiden mukaisesti. (Syvänperä & Lindfors 2014, 41.)

Rahoitusbudjetti

Rahoitusbudjetin avulla kyetään varmistamaan, että yritys selviää tilikauden aikana kaikista maksuistaan (Jyrkkiö & Riistama 2008, 238). Rahoitusbudjetti on työkalu yrityksen rahavarojen hallitsemiseen. Samalla sitä hyödyntäen pyritään saamaan mahdollisimman hyvä tuotto yrityksen rahavaroille. (Syvänperä & Lindfors 2014, 49.)

Rahoitusbudjetin perustana ovat osabudjetit. Siihen kootaan osabudjeteista kaikki kassaan tulevat ja sieltä lähtevät rahavirrat. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 238.) Tulosbudjetin erien lisäksi rahoitusbudjetissa on huomioita muut yrityksen rahavirrat, kuten lainojen nostot tai lyhennykset ja osinkojen maksut (Syvänperä & Lindfors 2014, 49).

Tulosbudjetissa näkyy investoinneista vuotuiset poisto. Poistot eivät siirry rahoitusbudjettiin. Sen sijaan rahoitusbudjettiin tulee investointien hankintakulut ja vastavuoroisesti kaluston myynnistä saadut myyntituotot. (Eklund & Kekkonen 2020, 199.)

Tulosbudjetin lukuja ei voida sellaisenaan käyttää rahoitusbudjetissa. Tulosbudjetti laaditaan suoriteperusteisesti. Rahoitusbudjetti on sen sijaan maksu-

perusteinen. Myyntituotoissa ja kaikissa kuluissa on huomioitava maksuaikojen vaikutus. Tulosbudjetti laaditaan arvonlisäverottomilla luvuilla. Rahoitusbudjetissa nämä luvut on muutettava arvonlisäverollisiksi. (Syvänperä & Lindfors 2014, 49.)

Rahoitusbudjetin laadinnassa on tarkastelujaksojen oltava riittävän lyhyitä. Pidemmälle aikavälille laadittu budjetti voi näyttää rahoituksen riittävyden kannalta hyvältä. Kun budjetti pilkotaan lyhyemmälle aikavälille, saatetaankin huomata, että yritys tarvitsee kesken kautta lyhytaikaista lisärahoitusta. Yrityksen taloustilanteen ollessa hankala korostuukin rahoitusbudjetoinnin merkitys. Rahoitusbudjetti on tällöin laadittava lyhyille aikajännteille ja riittävän yksityiskohtaisesti. (Pellinen 2017, 85.)

Ennakoitu tase

Ennakoitu tase laaditaan budjettikauden lopun tilanteesta. Sen kautta nähdään yrityksen taloudellinen asema budjetoidun kauden lopussa. Taseen vastaavaa puoli näyttää yrityksen omaisuuserät ja vastattavaa puoli oman ja vieraan pääoman suhteen. (Eklund & Kekkonen 2020, 201.)

Tase-ennusteen rakentamiseen käytetään tulosbudjettia ja rahoituslaskelmaa. Tase-ennusteen pohjana on budjettikauden alkutilanteen tase. Tulosbudjetista tase-ennusteeseen siirretään ne tulo- ja menoerät, jotka eivät vielä ole konkretisoituneet kassavirtana. Rahoituslaskelman perusteella saadaan lainojen määrä ja verovelat. Tuloksen poistojen ja rahoituslaskelman investointien kautta päädytään ennakoituun kaluston arvoon. Omaan pääoman muutokseksi kirjataan tilikauden budjetoitu voitto. (Eklund & Kekkonen 2020, 202.)

Ennakoidun taseen laadinnan jälkeen voidaan laskea ennakoituja tunnuslukuja. Suuri omavaraisuusaste on vakavaraisen yrityksen tunnusmerkki (Syvänperä & Lindfors 2014, 66). Omistajia kiinnostaa arvio heidän sijoituksen arvon kehittymisestä tulevan budjettikauden aikana. Tuolloin tarkastellaan sijoitetun pääoman tuottoastetta eli yrityksen voiton ja oman pääoman suhdetta. (Pellinen 2017, 85.)

Budjettiseuranta

Budjettiseuranta on tärkeä osa budjetointiprosessia ja sen kehittämistä. Budjettiseurannan kautta, paitsi kyetään seuraamaan talouden ja toiminnan toteutumista suunnitelmien mukaisesti, saadaan tärkeää tietoa seuraavan vuoden budjetoinnin pohjaksi. (Syvänperä & Lindfors 2014, 67.) Budjettiseurannan avulla pyritään ohjaamaan yrityksen toimintaa sen tavoitteiden mukaiseksi (Eklund & Kekkonen 2020, 205).

Tulosbudjetin seuranta tulisi toteuttaa kuukausitasolla. Mitä nopeammin kuukauden päättymisen jälkeen saadaan budjettivertailu, sitä nopeammin pystytään tekemään tarvittavat korjaukset toimintaan. (Syvänperä & Lindfors 2014, 79.) Budjettivertailut tulee tehdä vastuualue- ja laskentakohde tasolla. Näin kyetään paikantamaan budjettipoikkeamien kohdat. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 240.) Eklund ja Kekkonen (2020, 207) toteavat, että tarkoitus ei ole pelkästään kyetä esittämään budjettieroja vaan selvittämään, mistä ne johtuvat ja miten niihin tulee reagoida.

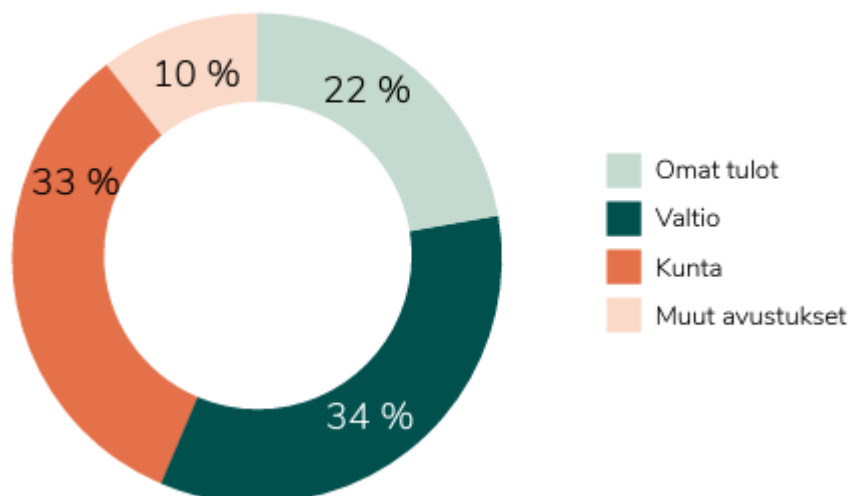
5 TEATTEREIDEN TALOUDEN RAKENNE

Esittävien taiteiden valtionosuusjärjestelmän piirissä on 100 toimintayksikköä. Näistä 53 on puheteattereja. Kuusivuotisen valtionosuusjärjestelmän piirissä on 44 puheteatteria. (OKM 2021.) Tässä luvussa käsitellään valtionosuusjärjestelmän piirissä olevien teattereiden talouden rakennetta.

Valtionosuusjärjestelmä

Teattereiden rahoitus koostuu valtion- ja kunnanavustuksista, oman toiminnan tuotoista sekä muista avustuksista. Kuvassa 8 on havainnollistettu suurten ja keskisuurten teattereiden rahoituspohja vuonna 2022. Oman toiminnan tuotot olivat keskimäärin 22 % teattereiden tulovirrasta. Rahoituksesta 34 % tuli valtionavustuksina, 33 % kunnanavustuksina ja 10 % muina avustuksina. (Tinfo 2023, 14.)

Suuret ja keski-suuret vos-teatterit



Kuva 8. Teattereiden rahoituspohja (Tinfo 2023, 14)

Opetus- ja kulttuuriministeriö myönsi esittävän taiteen valtionosuustoimijoille vuonna 2022 yhteensä 11,1 miljoonaa euroa korona-avustuksia. Tämä nostaa kyseisen vuoden valtion tuen prosentuaalista osuutta. (Tinfo 2023, 14.)

Vuonna 2019 suurten ja keski-suurten valtionosuusteattereiden valtiolta saatu tuki oli 30 % ja kuntien antama tuki 36 % teattereiden rahoituksesta (Tinfo 2020, 9).

Esittävää taidetta tuetaan valtion taholta joko valtionavustuksilla tai valtionosuuksilla. Valtionavustuksia jakavat Taiteen edistämiskeskus sekä opetus- ja kulttuuriministeriö. Teattereiden valtionosuudet tulevat opetus- ja kulttuuriministeriön budjetista. (OKM 2016, 7.)

Laki esittävän taiteen edistämisestä tuli voimaan vuoden 2022 alusta. Laissa säädetään esittävän taiteen eli musiikin, teatterin, tanssin, sirkuksen ja performanssitaiteen tukemisesta valtionosuuksilla. Toimijat voivat hakea valtionosuusjärjestelmän piiriin kolmen vuoden välein. Seuraava haku on vuoden 2024 aikana ja tällöin valtionosuuskausi alkaa vuoden 2025 alusta. (Esittävän taiteen valtionosuudet 2023.)

Laki esittävän taiteen edistämisestä (2. luku 4. §) edellyttää, että valtionosuusjärjestelmän piiriin hyväksyttävien teattereiden toiminnan on oltava ammatti-

maista ja ympärivuotista. Teatterin toimintaa johtavan henkilön on oltava päätoiminen ja riittävän koulutuksen tai johtamiskokemuksen omaava. Toiminnan ylläpitäjänä on oltava kunta tai yhteisö, jonka sääntömääräisenä tehtävänä on esittävän taiteen esitystoiminnan harjoittaminen. Toiminnan pitää pohjautua monivuotiseen suunnitelmaan ja sen taloudellisten edellytysten on oltava riittävät. Toiminnan tarkoituksena ei kuitenkaan saa olla voiton tavoittelu. (Laki esittävän taiteen edistämisestä, 2. luku 4. §.) Lain tavoitteena on edistää esittävän taiteen monimuotoisuutta ja alueellista saavutettavuutta (Laki esittävän taiteen edistämisestä, 1. luku 3. §).

Toimijat hyväksytään valtionosuusjärjestelmän piiriin joko kolmen vuoden määräajaksi tai toistaiseksi. Määräajaksi hyväksytyjen toimijoiden on haettava järjestelmän piiriin uudestaan kolmen vuoden välein. Toistaiseksi hyväksytyjen toimijoiden järjestelmän ehtojen täyttymistä tarkastellaan kuuden vuoden välein. (Esittävän taiteen valtionosuudet 2023.)

Teattereiden saama valtionosuuksien määrä perustuu henkilötyövuosiin ja teattereiden toteutuneisiin kustannuksiin. Laskennassa käytettävän henkilötyövuosimäärän vahvistaa opetus- ja kulttuuriministeriö huomioiden kunkin toimijan toteutuneet henkilötyövuodet kolmelta edelliseltä tilikaudelta (Laki esittävän taiteen edistämisestä, 2. luku 6. §). Yhden henkilötyövuoden euromääräisen hinnan laskentaperusteena käytetään teattereiden toteutuneita kustannuksia (Esittävän taiteen valtionosuudet 2023). Henkilötyövuosien ja niiden euromääräisen hinnan laskentaan ei huomioida mukaan kesäteatteritoiminnan henkilötyövuosia ja kuluja (Santtila 2024).

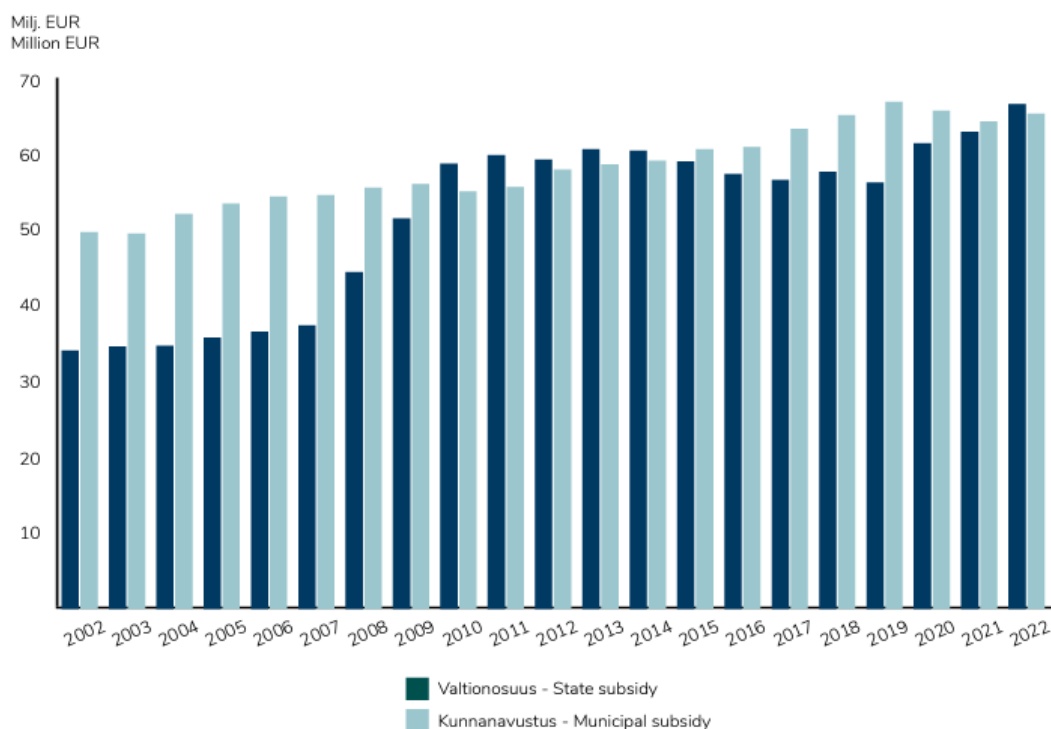
Vuonna 2023 teatterin, tanssin ja sirkuksen toimijat saivat valtionosuuksia yhteensä 73,4 miljoonaa euroa. Yhden henkilötyövuoden yksikköhinta oli 65 058 euroa, josta teatterin saama valtionosuus on pääsääntöisesti 37 %. Indeksikorotus edellisen vuoden valtionosuuksiin oli 4,5 %. (Suomen Teatterit ry 2022.)

Kunnallinen tuki

Valtionosuusjärjestelmän piirissä olevat suuret ja keskisuuret teatterit ovat joko kuntien, yksityisten yhdistysten tai säätiöiden ylläpitämiä. Riippumatta teattereiden omistuspohjasta, kunnat osallistuvat niiden rahoittamiseen. Näin

kunnat huolehtivat teatteripalveluiden saavutettavuudesta alueillaan. (Tikka 2023.)

Koronavuosia lukuun ottamatta kuntien tuki on ollut suurten ja keskisuurten valtionosuusteattereiden suurin tulonlähde. Kuvassa 9 on havainnollistettu kunnan ja valtion rahoituksen keskinäisen määrän muutos vuodesta 2002 alkaen. Koronavuosin 2019–2022 valtiontuen määrää nosti teattereille myönne-
tyt korona-avustukset. (Tinfo 2023, 49.)



Kuva 9. Suurten ja keskisuurten teattereiden julkiset avustukset 2002–2003 (Tinfo 2023, 49)

Vuonna 2022 suuret ja keskisuuret valtionosuusteatterit saivat kunnallista rahoitusta yhteensä 65,6 miljoonaa euroa (Tinfo 2023, 51). Kuntien antama tuki nousi edellisestä vuodesta 1,9 %. Euroissa tuen korotus oli 1,5 miljoonaa. (Tinfo 2023, 14.)

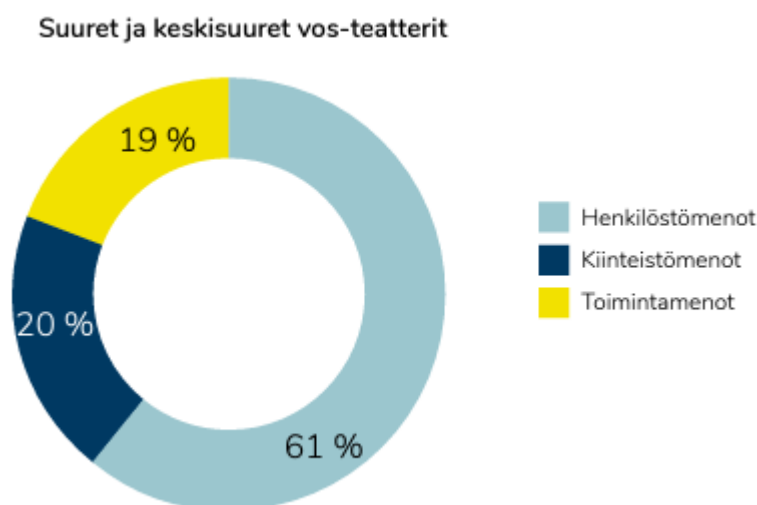
Oman toiminnan tuotot

Teatterin oman toiminnan tuotot voidaan jakaa lipputuottoihin ja muihin tuottoihin. Suurten ja keskisuurten teattereiden oman toiminnan tuotot olivat vuonna 2022 yhteensä 44 miljoonaa euroa. Myytyjen pääsylippujen keskihinta oli 30,52 euroa. (Tinfo 2023, 51.)

Oman toiminnan tuotoista keskimäärin 82 % oli lipputuottoja ja 18 % muita tuottoja (Tinfo 2023, 51). Teattereiden muut tuotot koostuvat muun muassa yleisötyötuotoista, vuokratuotoista, hanketuotoista, käsiohjelmatuotoista ja oheistoiminnan tuotoista. Teattereiden oheistoiminta voi olla esimerkiksi väliaikatarjoilujen järjestämistä. (Tikka 2023.)

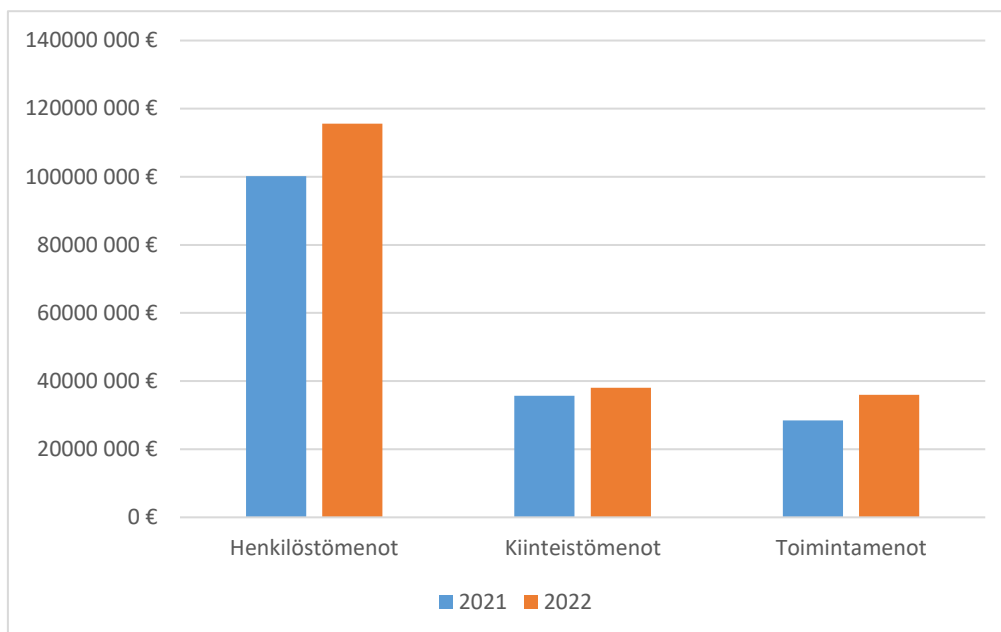
Kustannusrakenne

Suurten ja keskisuurten valtionosuusteattereiden menoista vuonna 2022 keskimäärin 61 % oli henkilöstömenoja (kuva 10). Esittävien taiteiden henkilöstömenojen osuus kokonaiskustannuksista vaihteli toimijoittain 79 ja 51 % välillä. Kiinteistömenojen osuus kokonaiskustannuksista oli 20 % ja toimintamenojen 19 %. (Tinfo 2023, 15.)



Kuva 10. Teattereiden menorakenne 2022 (Tinfo 2023, 15)

Suurten ja keskisuurten teattereiden menot olivat vuonna 2022 yhteensä 189,7 miljoonaa euroa (Tinfo 2023, 53). Vuonna 2021 menot olivat yhteensä 164,3 miljoonaa euroa (Tinfo 2022, 51). Teattereiden menot nousivat vuodessa 15 %.



Kuva 11. Suurten ja keskisuurten teattereiden menojen muutos vuosina 2021–2022

Kuvaan 11 on koottu eri kuluryhmien muutos vuosina 2021–2022. Lähteenä on käytetty esittävien taiteiden tilastoja vuosilta 2021 (Tinfo 2022, 51) ja 2022 (Tinfo 2023, 53). Henkilöstömenojen kasvu on ollut 15 %, kiinteistömenojen 7 % ja toimintamenojen 26 %.

6 TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY JA NYKYTILAN KUVAUS

Työn toimeksiantaja on Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry. Kyseessä on yleishyödyllinen yhdistys. Sen säännönmukaisena tehtävänä on ylläpitää Mikkelin Teatteria.

Toimeksiantajaesittely

Mikkelin Teatteri katsotaan perustetuksi vuonna 1919. Tuolloin se toimi Mikkelin Työväen Näyttämön nimellä. Vuonna 1929 nimi muuttui Mikkelin Työväen Teatteriksi ja vuonna 1949 Mikkelin Teatteriksi. (Perola s.a., 16, 17.)

Toiminta on ollut koko yli 100-vuotisen toimintakauden yhdistyspohjaista. Alkuaikana toiminnan taustalla oli Mikkelin Työväenyhdistys. Vuodesta 1929 teatterin ylläpitäjänä on toiminut Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry. (Perola s.a., 39.)

Nykypäivänä Mikkelin Teatteri on Etelä-Savon johtava ammattiteatteri. Teatterissa työskentelee 29 kokoaikaista ja kuusi osa-aikaista työntekijää. Lisäksi teatterin palkkalistoilla on vuosittain useita vierailevia näyttelijöitä, ohjaajia ja suunnittelijoita. (Tikka 2023.)

Mikkelin Teatterissa on vuosittain viidestä kuuteen oman tuotannon ensi-iltaa. Tämän lisäksi teatterissa on vuosittain useita vierailuesityksiä. (Tikka 2023.) Vuonna 2019 Mikkelin Teatterissa kävi 33 591 katsojaa (Tinfo 2020, 75).

Vuonna 2019 Mikkelin Teatterin tuotoista 43 % tuli kaupunginavustuksena. Valtionavustuksen osuus tuotoista oli 29 % ja oman toiminnan tuottojen 28 %. (Tinfo 2020, 44.) Viime vuosina oman toiminnan tuottojen osuus on säilynyt entisellään. Valtionavustus on noussut suurimmaksi tulonlähteeksi kaupunginavustuksen pienennyttyä. (Tikka 2023.)

Mikkelin teatterin menoista vuonna 2022 henkilöstömenojen osuus oli 67 %. Kiinteistömenojen osuus oli 14 % ja muiden menojen 19 %. (Tinfo 2023, 46.) Teatterin varsinaisen toiminnan kulut, joita ovat esimerkiksi puvustus- ja lavastuskulut, ovat noin 6 % kaikista kuluista (Tikka 2023).

Nykytilan kuvaus

Nykytilan kuvauksen perustana on Mikkelin Teatterin taloushallinnon tositteet ja budjettipohjat. Teatterin taloushallinnosta vastaa hallintojohtaja. Käytännön kirjanpidon parissa työskentelee laskenta-assistentti.

Kirjanpito-ohjelmalla on Netvisor. Tositteiden tiliöinnissä kustannukset on mahdollista kirjata sekä kustannuspaikalle että tuotannolle. Kustannuspaikkoja on 14. Kaikki tuloslaskelman tileille tulevat kirjaukset kirjataan kustannuspaikoille. Yleiskustannuspaikoille kirjattuja eriä ei kohdenneta osastoille. Tuotannoille kohdennetaan ne kulut, jotka voidaan niille suoraan kirjata. Kustannuksia, joita ei voi kohdentaa suoraan tuotannoille, ei kohdenneta niille lainkaan.

Henkilöstökuluista tuotannoille kohdennetaan vierailijoiden palkat. Kuukausi- ja tuntipalkkaisen henkilöstön kuluja ei kohdenneta tuotannoille. Vierailijoiden osalta pakolliset henkilösivukulut kohdennetaan tuotannoille.

Kaikki tuotot kohdennetaan kustannuspaikoille. Lipunmyynti ja käsiohjelma-tuotot kohdennetaan suoraan tuotannoille. Muita oman toiminnan tuottoja sekä avustuksia ei kohdenneta tuotannoille.

Teatterin vuosikohtainen budjetointi tehdään Excel-taulukkolaskennalla ja se viedään Netvisor-kirjanpito-ohjelmaan. Tuotantokohtainen budjetointi laaditaan Excel-taulukkolaskentaan. Tuotantokohtaisia budjetteja ei viedä kirjanpito-ohjelmaan. Tuotantokohtaisina tuloina budjetoidaan lipunmyynti- ja käsiohjelmatuotot. Kuluina huomioidaan vierailevien työntekijöiden henkilöstökulut, varsinaisen toiminnan kulut ja markkinointi kulut. Varsinaisen toiminnan kuluista jää tuotannoille kohdentamatta varastosta käytettävät materiaalit.

Osasta tuotantoja tehdään alustavia kannattavuuslaskelmia sen jälkeen, kun tuotanto on valittu ohjelmistoon. Tämä on noin kaksi vuotta ennen ensi-iltaa. Tuotantokohtainen budjetti laaditaan noin puoli vuotta ennen ensi-iltaa. Tällöin osastojen esihenkilöt määrittelevän oman osastonsa budjetoidut määrät kuhunkin tuotantoon. Tuotantobudjettien ja vuosibudjetin suhdetta ei tarkastella.

7 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN JA TULOKSET

Tutkimuksellinen osuus toteutettiin kahtena eri tutkimuksena. Tutkimuksen ensimmäisenä osana oli valtionosuusjärjestelmän piirissä oleville teattereille suunnattu kyselytutkimus. Tutkimuksen toisena osana tehtiin haastattelu, johon osallistujat valittiin kyselyyn vastanneiden keskuudesta.

7.1 Kysely

Kyselytutkimuksella pyrittiin selvittämään, miten teattereissa toteutetaan tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia. Samalla pyrittiin löytämään vastaajien joukosta ne toimijat, joilla tuotantokohtainen budjetointi ja kustannuslaskenta on laajemmin käytössä. Heitä pyydettiin osallistumaan haastatteluosioon.

7.1.1 Kyselyn toteuttaminen

Kysely suunnattiin kuusivuotisen valtiosuusjärjestelmän piirissä oleville pu-heteattereille lukuun ottamatta työn toimeksiantajateatteria. Perusjoukon koko oli näin ollen 43 (OKM 2021). Kyselytutkimus toteutettiin kokonaistutkimuk-sena käyttäen määrällisiä menetelmiä. Vaikka kyselyosuutta ei suoritettu ni-mettömänä, kaikki tulokset käsiteltiin tutkimusraporteilla anonyymeina.

Kyselylomake

Kysely toteutettiin sähköisesti ja kyselylomake (liite 1) luotiin Webropol-ohjel-malla. Lomakkeen ensimmäisessä osassa kysyttiin vastaajan yhteystietoja ja organisaatiota. Näitä tietoja käytettiin vain haastatteluun valittavien tavoitta-miseksi ja ne poistettiin aineistosta ennen sen analysointia. Kyselyn toisen osan tarkoituksena oli tuottaa taustatietoja vastaajaorganisaatioista. Tässä osassa kysyttäviä tietoja olivat vuotuisten tuotantojen määrät sekä vastaajate-atterin henkilöstö-, kulu- ja tulorakenne.

Kolmannesta osiosta alkaen lomakkeen rakenne oli määritelty niin, että ensin kysyttiin, toteutettiinko tiettyä toimintatapaa kyseisessä teatterissa. Tämän jäl-keen, mikäli toimintatapa oli käytössä, ohjattiin vastaaja tarkentaviin kysymyk-siin. Vastaavasti mikäli toimintatapa ei ollut käytössä, vastaaja ohjattiin seu-raavan osa-alueen kysymyksiin.

Kyselyn kolmannessa osiossa selvitettiin, miten tuotantokohtaista kustannus-laskentaa toteutettiin vastaajateattereissa. Osiossa kysyttiin käytössä olevista laskentakohteista, kohdistettavista kuluista ja eri kuluryhmien jakoperusteista. Samoin periaattein selvitettiin saatavien avustusten kohdistamista tuotan-noille. Avoimien kysymysten kautta pyrittiin aukaisemaan tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kehittämiskohteita, ongelmia ja hyviä käytänteitä.

Kyselylomakkeen neljännessä osiossa painopiste oli tuotantokohtaisessa bud-jetoinnissa. Budjetoinnin periaatteiden ja budjetointiajankohdan lisäksi kysyt-tiin budjetointiin liittyviä toimintatapoja väittämien muodossa. Avoimien kysy-myksien avulla pyrittiin lähemmin porautumaan kustannuslaskennan tavoin

kehittämiskohteisiin, ongelmiin ja hyviin käytänteisiin. Kyselylomakkeen loppuksi kysyttiin vastaajien mielipiteitä tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja budjetointia koskeviin väittämiin.

Kyselyn kulku

Linkki kyselyyn lähetettiin kohdeteattereille sähköpostilla 15.2.2024. Kuusivuotisen valtiosuusjärjestelmän piiriin kuuluvien puheteattereiden lista saatiin Opetus- ja kulttuuriministeriön internetsivuilta (OKM 2021). Vastaanottajien eli kyseisten teattereiden taloudesta vastaavien henkilöiden sähköpostiosoitteet kerättiin teattereiden internetsivustoilta. Henkilötietojen käsittelyssä noudatettiin tietosuojalakia (5.12.2018/1050) sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2016/679. Tietosuojailmoitus on liitteessä 2.

Kyselyn saate (liite 3) kirjoitettiin sähköpostin viestikenttään. Vastausaikaa kyselyyn oli 15.3.2024 saakka, jolloin linkki sulkeutui. Vastauksia kyselyyn tuli 12. Vastaajakohtaisia vastauksia tarkastelemalla valittiin viisi vastaajaa, jotka kutsutaan haastatteluun. Tämän jälkeen aineistosta poistettiin kyselylomakkeen ensimmäisessä osassa kysytyt vastaajien tiedot. Aineiston analyysi suoritettiin Webropol-ohjelmassa.

7.1.2 Aineiston analyysi

Kyselyn otos oli 43 ja vastauksia saatiin 12. Kyselyn vastausprosentti oli 28 %. Vastausprosentin jäädessä alhaiseksi ei taustatieto-osion aineiston käyttö sellittäväksi tekijänä olisi antanut merkityksellistä lisätietoa. Näin ollen aineiston ristiintaulukoinneista ja vastaajien vertailuista taustatietojen pohjalta luovuttiin analyysissa. Kyselylomakkeella kerätyt taustatiedot esitellään seuraavassa alaluvussa informaation omaisesti. Kyselyn tulokset kokonaisuudessaan, pois lukien avoimet vastaukset, löytyvät liitteestä 4.

Taustatiedot teattereista

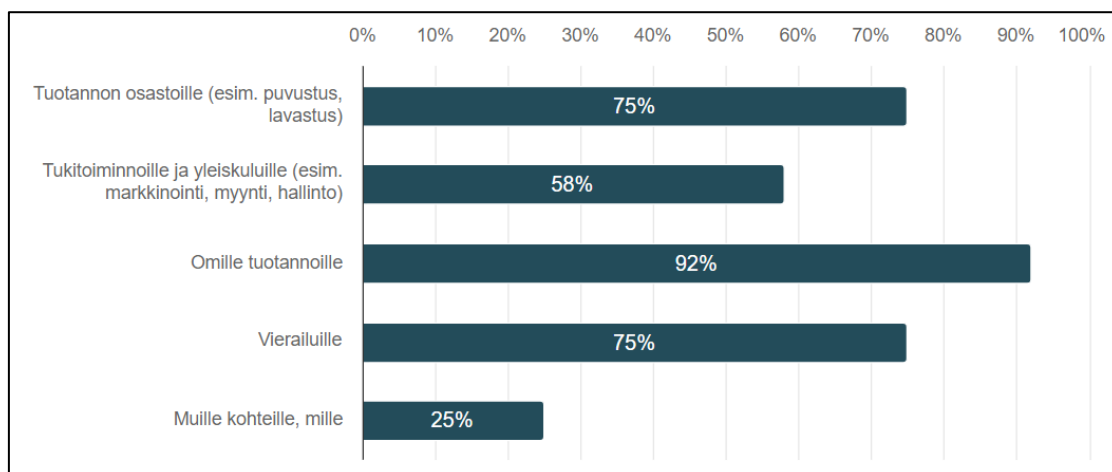
Vastaajien ohjelmistossa oli vuosittain keskimäärin 6 oman tuotannon esitystä. Vähimmillään niitä oli kolme ja enimmillään 10. Vierailuesityksiä vastaajien ohjelmistossa oli vuositasolla keskimäärin 12. Suurin vierailuesitysten määrä

vuodessa oli 32. Mukana oli myös teatteri, jonka ohjelmistossa ei ollut vierailuja. Kuukausipalkkaisia työntekijöitä vastaajateattereiden palkkalistoilla oli keskimäärin 30 ja tuntipalkkaisia 15. Vaihteluväli kuukausipalkkaisilla työntekijöillä oli 10 ja 61 välillä ja tuntipalkkaisilla nollan ja 42 välillä. Henkilötyövuosiksi muutettuna vastaajien henkilöstömäärä oli keskimäärin 38,5. Pienimmillään henkilötyövuodet olivat 16 ja suurimmillaan 61. Henkilötyövuosien perusteella vastaajat olivat pieniä tai keskisuuria teattereita (Tinfo 2022, 47).

Vastaajateattereiden valtionavustuksen osuus tuloista oli keskimäärin 35,8 % ja kaupunginavustusten 34,6 %. Pienimmillään valtionavustukset olivat 24 % ja suurimmillaan 46 % tuloista. Kaupunginavustuksien vastaavat luvut olivat 11 ja 56 %. Nämä vastasivat keskisuurten ja pienten teattereiden avustusten osuutta tuloista. Keskisuurilla teattereilla valtioavustus ja kaupunginavustus olivat molemmat vuonna 2021 keskimäärin 37 %. Pienten teattereiden valtionavustukset samana vuonna olivat keskimäärin 39 % ja kaupunginavustukset 19 % kaikista tuloista. (Tinfo 2022, 12.)

Tuotantokohtainen kustannuslaskenta

Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kysymyssarja aloitettiin selvittämällä vastaajien kirjanpidon laskentarakennetta. Kaikilla vastaajilla oli kirjanpidossa käytössä laskentapaikkoja. Välittömille kuluille eli omille tuotannoille, vierailuille ja tuotannon osastoille kustannuspaikat olivat käytössä useimmin (kuva 12). Välillisille kuluille oli käytössä laskentapaikkoja yli puolella vastaajista. Laskentapaikkoja oli lisäksi projekteille, kiinteistölle, kalustolle ja ravintolalle.



Kuva 12. Kohteet, joille on kirjanpidossa käytössä laskentapaikka

Vastaajista yhtä lukuun ottamatta kaikki kohdensivat välittömiä kuluja tuotannoille (kuva 13). Välillisistä kuluista kohdennettiin tuotannoille eniten markkinointikuluja. Teattereiden suurimmasta menoerästä henkilöstökuluista oman henkilökunnan kuluja (kuva 10, s. 41) kohdennettiin tuotannoille yhdessä vastaajateatterissa. Samoin oli teattereiden toiseksi suurimman kuluerän kiinteistökulujen osalta.

| | n | Prosentti |
|--|----|-----------|
| Oman henkilökunnan kulut | 1 | 8,3% |
| Vierailevan henkilökunnan kulut | 11 | 91,7% |
| Tuotannon valmistamisen kulut | 11 | 91,7% |
| Kiinteistökulut | 1 | 8,3% |
| Markkinointikulut | 6 | 50,0% |
| Myyntikulut | 4 | 33,3% |
| Hallintokulut | 0 | 0,0% |
| Emme seuraa tuotantokohtaista kannattavuutta | 1 | 8,3% |

Kuva 13. Tuotannoille kohdistettavat kulut

Tarkennetut kysymykset kulujen kohdentamisesta tuotannoille osoitettiin niille vastaajille, jotka ilmoittivat kohdentavansa kuluja tuotannoille. Välittömien kulujen kohdentamisperusteita tuotannoille kysyttiin henkilöstö-, valmistus-, kiin-

teistö-, markkinointi-, myynti- ja hallintokulujen osalta. Vastauksia tarkasteltaessa on huomioitava, että suurin osa vastaajista ei kohdentanut välittömiä kuluja tuotannoille. Tulosten analysoinnin näkökulmana ei ollut eri kuluryhmiä kohdentavien vastaajien lukumäärä vaan käytettävät kohdentamisperusteet.

Henkilöstökulujen osalta kohdentamisperusteita olivat työtunnit ja esitysmäärä. Avoimista vastauksista nousi esiin seuraava kohdentamisperuste:

”Laskemme koko vuoden henkilöstökulut ja paljonko tämä on suhteessa avustuksiin. Tämän saadun prosenttien mukaisesti teemme laskennallisen jyvityksen avustuksen tuotoista näytelmälle.”

Valmistuksen yleiskulujen jakajana käytettiin tuotantojen määrää sekä käytettyjä työtunteja ja esitysmääriä. Kiinteistökuiluista tuotannoille jaettiin vuokra- ja sähkökuluja. Niiden jakoperuste ei selvinnyt vastauksista. Markkinoinnista kohdennettiin tuotannoille materiaalikuluja ja niiden kohdistusperuste oli tuotantojen määrä. Myyntikulujen osalta jakoperusteina käytettiin lipputuloja, katsojamääriä, tuotantojen määriä, esitysmääriä sekä käytettyjä työtunteja. Kuten edellä mainittiin hallintokuluja ei kohdennettu tuotannoille lainkaan.

Teatterin saamia avustuksia kohdennettiin tuotannoille yhdessä vastaajateatterissa. Vastaaja kohdensi tuotannoille sekä valtion- että kaupunginavustuksen. Kohdentamisperusteena avustuksille oli

”Koko vuoden avustusmäärä jaetaan henkilöstökuluilla. Näin saadulla prosenttisummalla kohdistamme avustusta suhteessa tuotannon henkilöstökustannuksiin”.

Avoimilla kysymyksillä selvitettiin tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kehittämiskohteita, ongelmatilanteita sekä omia hyviä käytänteitä. Kehittämiskohteina pidettiin mm.

- välillisten kulujen laajempaa kohdistamista tuotannoille
- kulujen jakamista tilikausille
- tuotannon tuloslaskelman luotettavuutta
- käytettävien ohjelmien toimintaa
- tuotto-odotuksen laskemista
- ennustettavuuden parantamista.

Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan ongelmat peilasivat kehittämiskohteisiin. Ongelmina pidettiin välillisten kulujen kohdentamista tuotannoille ja oikeille tilikausille. Lisäksi taloushallinnon järjestelmien toimimattomuus koettiin ongelmaksi.

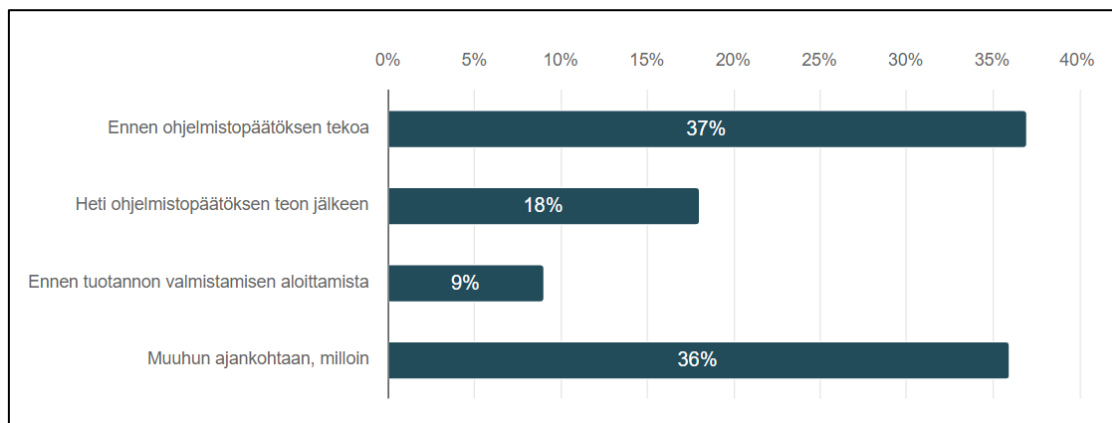
Hyvinä käytänteinä mainittiin sähköinen taloushallinto, palkanlaskennan jakokäyrät ja laskuille tehtävät merkinnät produktioista. Annettuihin raameihin sitouttamista ja reaaliaikaista osastokohtaista seuranta pidettiin tärkeänä. Hyvänä käytänteenä tuli esiin seuraava toimintamalli:

”Aikaisemmin tuotantokohtaisessa laskelmassamme oli mukana vain siihen kuuluvien vierailevien näyttelijöiden kulut, mutta koska se ei huomioi jyvitystä koko talon henkilöstökuluihin, ei tuotantokohtaisella laskennalla ollut mitään arvoa. Näin tein mallin, jossa jyvitin tulopuolta avustuksista myös näytelmälle siinä suhteessa, paljonko siihen kohdistui henkilöstökuluja ja tämä malli on ollut toistaiseksi toimivin.”

Vastaajista yksi ei toteuttanut tuotantokohtaista kustannuslaskentaa. Vastaaja koki, ettei tuotantokohtainen laskenta ollut kannattavaa siitä saatuun hyötyyn suhteutettuna. Hän totesi liian tiukan tuotantokohtaisen laskennan voivan vaikuttaa lopputuotteen laatuun merkittäväällä tavalla.

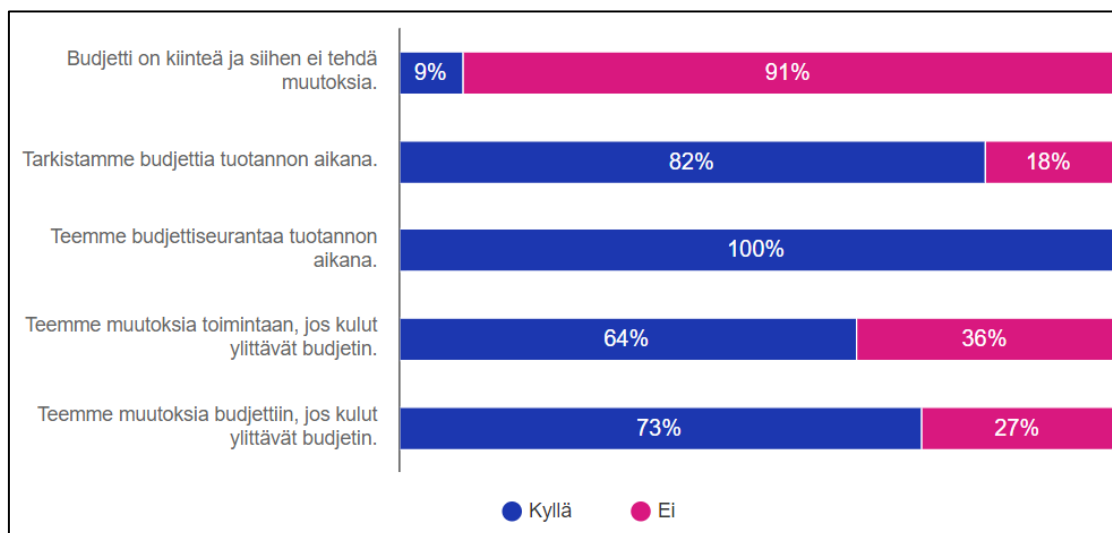
Tuotantokohtainen budjetointi

Tuotantokohtaista budjetointia toteutti 12 vastaajasta 11. Budjetointiin liittyvät kysymykset suunnattiin tuotantokohtaista budjetointia toteuttaneille vastaajille. Kahden vastaajan tuotantokohtaisen budjetoinnin periaatteet poikkeavat tuotantokohtaisen kustannuslaskennan periaatteista. Toimintatavat erosivat valmistuskustannusten sekä vierailevien työntekijöiden kulujen ja markkinointikulujen osalta.



Kuva 14. Tuotantokohtaisen budjetin laadinta-ajankohta

Vastaajista 37 % ilmoitti laativansa tuotantokohtaisen budjetin ennen ohjelmistopäätöksen tekoa ja 27 % päätöksen teon jälkeen (kuva 14). Yhtenä tuotantokohtaisen budjetoinnin laadinnan ajankohtana mainittiin talousarvion hyväksymisen jälkeen kaikkien seuraavan vuoden tuotantokohtaisen budjettien laatiminen kerralla. Avoimesta kentästä tuli lisäksi esille malli, jossa ennen tuotantopäätöstä tehtiin ensimmäinen versio budjetista ja sitä täydennettiin tuotannon varmistumisen jälkeen ennen valmistamisen aloittamista.



Kuva 15. Tuotantokohtaisen budjettiseurannan toimintatavat

Tuotantokohtaisen budjetoinnin seurannasta esitettiin viisi väittämää (kuva 15). Laadittuja budjetteja seurattiin tuotannon aikana. Tarpeen vaatiessa budjetteihin tehtiin muutoksia. Budjetin ylittyessä tehtiin muutoksia tarvittaessa joko budjettiin tai toimintaa. Hieman useammin nämä muutokset kohdistettiin budjettiin.

Avoimilla kysymyksillä selvitettiin tuotantokohtaisen budjetoinnin kehittämiskohteita, haasteita ja hyviä käytänteitä. Kehityskohteiksi mainittiin budjetin laadittaminen ennen tuotantopäätöstä ja osastokohtaisen budjettiseurannan kehittäminen. Reaaliaikaisen tiedon puuttumisen myötä budjettipoikkeamat koettiin havaittavan liian myöhään. Kehittämiskohteena pidettiin kaikkien kulujen ja tuottojen kohdentamista tuotantokohtaisille budjeteille. Resurssien puutteen koettiin olevan budjetoinnin kehittämisen esteenä.

Tuotantokohtaiseen budjetointiin kohdistuvina ongelmina mainittiin:

- Tuotantokohtaiset suunnitelmat eivät ole tiedossa budjettia laadittaessa.
- Raaka-aineiden hintojen nousua on vaikea ennustaa.
- Ohjaajat ja suunnittelijat tekevät epärealistisia päätöksiä, joita ei ole budjetoitu.
- Oman henkilökunnan kuluja ei kohdisteta tuotannoille.
- Eri produktioiden budjetointi on hyvin erilaista.
- Henkilökunta ei ymmärrä, miksi budjetointia tehdään.
- Suunnitelmat tehdään liian myöhään ja näin ollen budjetit perustuvat liian arvioon.
- Budjeteista tehdään liian tiukkoja.

Kulujen ja tuotantojen rakenteen muuttumiset budjetin tekemisen jälkeen koettiin ongelmaksi. Suunnitelmien muutokset hankaloittivat budjetointia. Vierailevan henkilökunnan tarve ja hinta saattoivat muuttua budjetoinnin jälkeen esimerkiksi seuraavan lainauksen mukaisesti:

”Tuotantokohtainen budjetti laaditaan lähes poikkeuksetta ennen kuin vierailijasopimukset on solmittu. Viime vuosina vierailevat näyttelijät, joskus myös suunnittelijat, ovat vaatineet suurempia palkkiota kuin mitä on budjetoitu. Ohjaajan toivomuksia on kunnioitettu, mikä on lisännyt kuluja.”

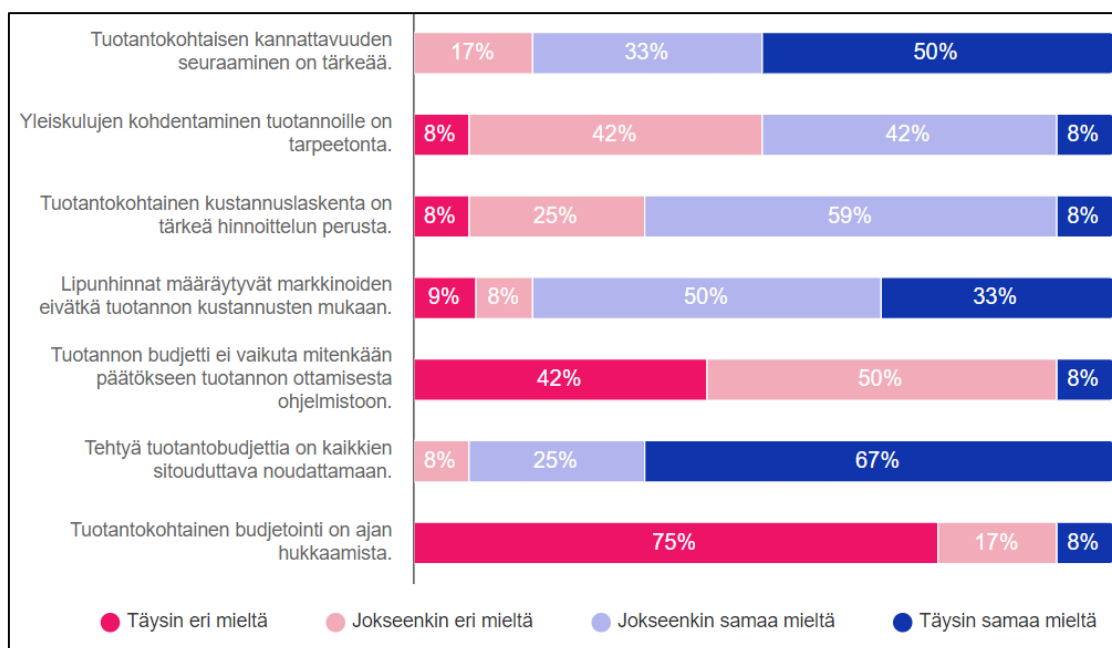
Muille jaettavina hyvinä käytänteinä nousi esille osastojen vastaavien ja suunnittelijoiden kanssa käydyt keskustelut hyvissä ajoin ennen budjetointia ja taiteellisen suunnittelun aloittamista. Tärkeänä pidettiin budjetin avaamista vieraileville ohjaajille ja suunnittelijoille. Budjettiseurannan merkitystä korostettiin. Yhden vastaajan sanoja lainaten:

”Kannattaa saada tuotannon suunnittelijat ymmärtämään teatterin resurssirajoitukset ja sekä budjetin asettamat kehykset että henkilöstöresurssien rajallisuuden. Joskus tuntuu siltä, että ulkopuolinen taiteellinen suunnittelija kuvittelee, että lavastamossa tai ompelimossa on kahdenkertainen määrä henkilöitä ideoita toteuttamassa.”

Yksi kyselyyn vastanneista ei toteuttanut tuotantokohtaista budjetointia. Vastaja ei nähnyt tuotantokohtaista budjetointia pienessä mittakaavassa perusteltuna. Raamit tuotannoille olivat olemassa, mutta budjetointi tehtiin vuositasolla.

Näkemyksiä tuotantokohtaisesta laskennasta

Kyselyn lopuksi esitettiin vastaajille väittämiä, joihin pyydettiin vastaamaan neliportaisella Likertin asteikolla. Vastausvaihtoehtoina oli täysin eri mieltä, jokseenkin eri mieltä, jokseenkin samaa mieltä ja täysin samaa mieltä (kuva 16). Vastaukset olivat hyvin linjassa muiden tutkimuksen tulosten kanssa.



Kuva 16. Väittämät tuotantokohtaisesta laskennasta

Vastaajat pitivät tuotantokohtaisen kannattavuuden seuraamista ja tuotantokohtaista budjetointia tärkeinä toimintoina. Noin puolet vastaajista näki välillisten kulujen jakamisen tuotannoille tarpeellisenä. Tuotantojen taloudellisella kannattavuudella nähtiin olevan merkitystä ohjelmistopäätöksiä tehtäessä ja

budjettiin sitoutumista pidettiin tärkeänä. Kustannuslaskentaa käytettiin lipun hintaa määriteltäessä, vaikkakin markkinoiden myönnettiin vaikuttavan lipun hintaan enemmän kuin tuotannon kustannusten.

7.2 Haastattelut

Haastattelujen tarkoituksena oli syventää kyselystä saatua tietoa. Haastatteluaineistosta pyrittiin löytämään toimintatapoja, joita voitaisiin tuoda Mikkelin Teatteriin. Aineistoa työstämällä oli tavoitteena tuottaa kehittämissuhteita Mikkelin Teatterin tuotantokohtaiseen budjetointiin ja kustannuslaskentaan

7.2.1 Haastattelujen toteuttaminen

Haastateltavat valittiin kyselytutkimukseen osallistuneiden henkilöiden keskuudesta. Kyselytutkimukseen vastasi 12 henkilöä. Näistä valittiin harkinnanvaraisella otannalla viisi haastateltavaa. Päämääränä oli valita haastateltavia, joilta saataisiin laadukkainta tietoa tutkimusongelmasta.

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina yksilohaastatteluina. Haastattelu-pyyntö lähetettiin sähköpostitse 4.4.2024 ja kaikki viisi haastatteluun valittua vastasivat pyyntöön myöntävästi. Haastattelujen ajankohta oli 8.-10.4.2024 ja ne toteutettiin Teams-yhteydellä. Haastattelujen ajalliset kestot vaihtelivat 9 minuutista 29 minuuttiin ja 20 sekuntiin.

Haastattelun kysymykset suunniteltiin etukäteen. Kysymykset lähetettiin vastaajille sähköpostilla (liite 5) heti haastatteluajan sopimisen jälkeen. Ennalta annettujen kysymysten lisäksi haastattelun aikana tehtiin tarkentavia kysymyksiä.

Kysymykset jakautuivat viiteen ryhmään. Ensimmäisellä kysymysryhmällä kartoitettiin vastaajien kustannuspaikkarakennetta. Kysymyksillä selvitettiin, mitä kuluja kustannuspaikoille kohdennettiin ja millä perusteilla. Samalla kysyttiin mielipidettä oman järjestelmän toimivuudesta ja kehittämiskohteista. Toisessa kysymyspatteristossa pureuduttiin siihen, mitä eria kohdistettiin tuotannoille ja mitkä olivat kohdistusperiaatteet.

Kolmannessa kysymysryhmässä keskityttiin tuotantokohtaiseen budjetointiprosessin kulkuun. Neljännessä kysymysryhmässä selvitettiin tuotantokohtaisen budjetin suhdetta koko teatterin budjetointiin. Samalla kysyttiin tuotantojen tuotto-odotusten määrittelytapaa. Lopuksi pyydettiin kertomaan oma näkemys siitä, mikä olisi ideaalinen tapa toteuttaa tuotantokohtaista budjetointia ja mitä toimenpiteitä sen saavuttaminen vaatisi.

Haastattelut tallennettiin Teams-sovelluksen tallennusominaisuudella. Haastateltaville kerrottiin tallennuksesta haastattelupyynnösähköpostissa sekä haastattelun alussa ennen tallennuksen käynnistämistä. Haastattelut litteroitiin välittömästi haastattelun jälkeen ja tallenne määriteltiin vanhenemaan seuraavana päivänä. Haastattelut litteroitiin yleiskielellä. Saatu aineisto koodattiin värikoodeilla. Koodattu aineisto ryhmiteltiin kysymysten mukaisiin ryhmiin tulosten analyysia varten.

7.2.2 Aineiston analyysi

Haastattelujen analyysissa ei pyritty esittämään yleistyksiä. Analyysia tehtiin tarkastellen erilaisia toimintatapoja. Samalla nostettiin esille kiinnostavia toimintamalleja.

Kustannuspaikkarakenne

Kustannuspaikkarakenteet vaihtelivat yksiportaisesta kolmiportaiseen. Kaikilla vastaajilla oli käytössä kustannuspaikat tuotannoille. Yksiportaisessa järjestelmässä tuotannon vaihtoehtona mainittiin alueteatteritoiminta ja avustukset, jotka vaativat kustannuspaikkakohtaista seuranta.

Kaksiportaisissa kustannuspaikkarakenteissa tuotantojen lisäksi kustannuspaikkoina oli osastoja. Mainittuja osastoja olivat yleiskulut, kiinteistö, puvustus, näyttämö ja markkinointi. Yleiskuluista käytettiin erilaisia nimityksiä, kuten hallinto tai koko teatteri. Kolmiportaisessa kustannuspaikkarakenteessa oli ensimmäisenä kirjauksena tulonlähde eli esimerkiksi avustus, johon kyseinen erä haluttiin kohdentaa. Toisena kirjauksena oli osasto ja kolmantena tuotanto.

Vastaajat, joilla oli käytössä useampia kustannuspaikkoja, kohdensivat kaikki kulut kustannuspaikoille. Monitasoista kustannuspaikkakirjausta pidettiin erittäin tärkeänä varsinkin avustusten raportoinnin kannalta. Kustannuspaikka-kohtainen kirjaus saattoi olla käytetyn kirjanpito-ohjelman vaatimus. Kohdentamisperusteina mainittiin tuotannot ja laskumerkinnät.

Kustannuspaikkarakenteen kehittämiskohteita vastaajat kommentoivat seuraavasti:

”Meillä on sellainen yleiskustannuspaikka, joka ei liity mihinkään tuotantoon ja sinnehän kaatuu, vaikka mitä. Ja niitä ei kohdenneta sieltä jollain tietyllä prosentilla eteenpäin.”

”Tällä hetkellä palkat menee kaikki koko teatterin piikkiin, ei mene osastokohtaisesti eikä tuotantokohtaisesti. Kohdentaminen osastoille olisi tehtävä tällä hetkellä käsin. Se veisi aikaa ja sitä aikaa ei ole. Mutta minua kiinnostaisi se taloudellinen tieto, mikä siitä tulisi.”

”Tätä pitäisi kehittää ihan ajatuksen kanssa eli sillä tavalla, että siellä olisi ne kaikki kulut. Sillä tämä ei anna nyt todellista tietoa siitä, mitä se tuottaa ja tuottaako.”

”Materiaalihankinnoissa osa tulee aina yleiskaatopaikalle ja sieltä ei sitten viedä produktioille.”

Kehittämistarpeina nähtiin yleiskulujen kohdentaminen osastoille ja tuotannoille. Erityisesti tämä nousi esiin teattereiden suurimman kuluryhmän henkilöstökulujen (kuva 10, sivu 41) osalta. Materiaalihankinnoissa kehittämiskohteeksi nostettiin erät, joita ei voitu kohdistaa suoraan tuotannoille. Materiaaleja ostettiin tavallaan varastoon, mutta varastokirjanpitoa ei ollut.

Tuotantokohtainen laskenta

Oman toiminnan tuotoista tuotannoille kohdennettiin lipputuloja sekä käsiohjelma- ja naulakkopalvelutuottoja. Tämä lisäksi tuotantokohtaiset avustukset kohdennettiin tuotannoille. Tuotantokohtaisten avustusten kohdentamista tuotannoille pidettiin tärkeänä, jotta avustusten antajille voidaan tuottaa tietoa avustuseurojen käytöstä.

Yleisavustuksia ei kohdennettu tuotannoille kirjanpidossa. Vastauksista nousi esiin toimintatapa, jossa yleisavustukset kohdentuivat tuotannoille produktiokohtaisessa budjetoinnissa, mutta eivät kirjanpidossa. Yleisavustusten kohdentamisperustetta avattiin seuraavasti:

” Olen määrittänyt, mikä on palkkakuluista avustusten osuus ylipäätään koko vuoden budjetissa. Samalla prosenttijakaumalla jyvitan avustusta tuotantoihin.”

Kaikki tuotantojen valmistamisen kulut, jotka pystyttiin jäljittämään tuotantokohtaisesti, kohdistettiin tuotannoille. Henkilöstökuluista tuotannoille kohdennettiin produktiokohtaisia vierailijapalkkoja, ei kuukausipalkkaisen henkilökunnan palkkoja. Kohdentamista palkkojen osalta ei kaikissa tapauksissa tehty kirjanpidossa vaan se saatettiin ottaa mukaan vasta raportointivaiheessa.

Materiaalikulujen osalta nousi jälleen esille tuotannoille kirjaamaton osuus. Materiaalia hankittiin isompina erinä ja kuluja ei kohdennettu tuotannoille, kun materiaalia otettiin varastosta käyttöön. Markkinointikuluista kohdennettiin tuotannoille selkeästi eriteltävät kulut. Kiinteistökulujen kohdentamista tuotannoille tehtiin erillisten toimipisteiden osalta.

Vakinaisen henkilökunnan palkkoja ei kohdennettu tuotannoille. Osa vastaajista ei pitänyt tärkeänä vakinaisen henkilökunnan kulujen jyvittämistä tuotannoille. Ne nähtiin täysin tuotannoista irrallisina kuluerinä, kuten seuraavista kommenteista käy ilmi.

”Vakinaisen henkilökunnan palkkoja on turha sinne kirjata. Nehän maksetaan tuotannosta huolimatta aina.”

”Se, että ei kohdenneta vakinaisen henkilökunnan palkkoja, helpottaa tuotantojen budjetointia taloudellisesti. Mitä enemmän on omia näyttelijöitä mukana, sitä enemmän on varaa muuhun.”

Toisaalta osassa vastauksista miellettiin vakinaisen henkilöstön kulut osaksi tuotannon kuluja. Vaikka niitä ei kohdennettu tuotannolle, ne miellettiin tuotannon kuluiksi, kuten seuraavista kommenteista käy ilmi.

”Ei kohdenneta palkkakuluja ja sosiaalikuluja ja nehan on kuitenkin se suurin kustannuserä.”

”Henkilöstökuluista jaetaan produktion erikseen selkeästi palkatut ihmiset. Ja se ei sitten näyttäydy tasaisena. Saattaa olla produktio, jossa on omat suunnittelijat ja näyttelijät. Sen näyttäisi kustannuksissa tosi halvalta, että eihän tässä ole henkilöstökuluja ollenkaan. Ja toisaalta jokin juttu, jossa on vierailijoita, näyttää paljon tappiota”

Vaikka vakinaisen henkilökunnan palkkakustannuksia ei kohdennettu tuotannoille kirjanpidossa, nousi esille toimintatapa, jossa ne huomioitiin budjetoinnissa. Budjetoinnissa yleisavustusta jyvitettiin tuotannoille, niiden palkkakulujen suhteessa. Näin saatiin kompensoitua oman henkilökunnan palkkakulujen osuutta.

Budjetoinnin toteutus

Vastaajien tuotantobudjetoinnin käytänteet olivat hyvin erilaisia. Osa toimijoista teki tuotantobudjetit vain kuluseurannan näkökulmasta ja osalla se oli tärkeä tuotannon kannattavuuden arviointiväline jo ennen tuotantopäätöksen tekoa. Budjetoinnin aikataulut vaihtelivat suuresti. Tuotantobudjetti saatettiin tehdä tuotannon aloittamista edeltävän vuoden lopulla, kun kohdevuoden avustusten määrä selvisi. Tällöin koettiin, että budjetointi tehtiin myöhässä.

Budjetin ollessa tuotantopäätöksen perustana budjetin ensimmäinen versio saatettiin laatia kolmekin vuotta ennen ensi-iltaa. Tuolloin ensimmäinen versio perustui suuresti laatijansa näkemyksiin. Pohjalla oli kokemus samansuuruisista tuotannoista. Haastatteluissa nousi esiin seuraava budjetointiprosessi.

Ensimmäinen budjettiversio laadittiin ennen tuotantopäätöstä ja se oli tuotantopäätöksen pohjana. Budjettia laadittaessa käytiin keskustelua taiteellisen johtajan kanssa tuotannon raameista. Suunnittelijoiden kanssa keskusteltiin, millaisia resursseja tietyn tyylinen tuotanto vaatisi.

Tuotantopäätöksen tekemisen jälkeen käytiin esiraamikeskustelu talon johdon, ohjaajan ja suunnittelijoiden kesken. Tämän jälkeen jokaisen suunnittelijan kanssa käytiin oma keskustelu budjetista.

Tuossa keskustelussa perusteltiin laadittu budjetti ja kuultiin suunnittelijan näkemys siihen. Kun budjetin laatimisen perusteet oli hyvin perusteltu, eivät nämä näkemykset yleensä eronneet toisistaan.

Suunnittelun edetessä käytiin esiraamipalaverissa lävitse suunnitelmat ja varmistettiin, että ne olivat annetuissa raameissa. Mikäli näin ei ollut, suunnittelijoiden oli tehtävä muutoksia suunnitelmiin. Seuraavana olleessa raamipalaverissa, ei budjeteista enää keskusteltu vaan se todettiin tiedoksi.

Suunnittelijoiden osallistuttaminen budjetointiin koettiin hyväksi. Suunnittelijoiden kanssa käytyjen keskustelujen ja budjetin perustelujen avaaminen vähensi muutospaineita budjettiin. Mikäli suunnittelijoita ja ohjaajaa ei saatu sitoutettua tuotannon raameihin, budjetteihin jouduttiin palaamaan myöhemmin. Tilanteita kuvattiin seuraavasti:

”Yhtäkkiä ohjaaja haluaa huikean paljon enemmän rahaa kuin mitä hänelle on budjetoitu nimenomaan hänen omaan palkkaansa. Ja yleensä hän se käy niin, että se tuotantobudjetti oikaisetaan. Sitten koetetaan nipistää muista kulueristä.”

”Ohjaajilla on se, että usein ne haluaa enemmän näyttelijöitä kuin pystyn lupaamaan ja halutaan koreografia ja säveltäjää ja bändiä. Tarvittaessa sanon, että et sinä voi näitä kaikkia saada, mutta mikä on tärkein. Ja sitten yritetään tärkeimmät budjetoida sinne.”

”Suurissa teattereissa työskennelleet suunnittelijat ne vaan haluavat toteuttaa niitä unelmiaan. Olen joskus vähän kyseenalaistanut sitä, että eikö asioita voisi joskus tehdä toisellakin tavalla materiaalisia resursseja säästäen.”

Budjettiin voi tulla muutoksia myöhemmin myös hintojen nousun myötä. Tuotantobudjetti saatetaan laatia jopa kahtakin vuotta ennen tuotannon valmistamisen aloittamista. Tällöin inflaation muutokset voivat vaikuttaa kustannuksiin suurestikin.

Tuotantokohtaisen budjetin suhde vuosibudjettiin

Tuotantokohtaisen budjetin ja vuosibudjetin suhde koettiin hyvin eri tavoilla. Tilikauden budjetti saatettiin koostaa tuotantobudjeteista ja muista osabudjeteista. Toisaalta vuosibudjetti saattoi ohjata tuotantobudjetteja. Tällöin vuosibudjettia jaettiin tuotantojen käyttöön sen valmistumisen jälkeen.

Taloudellisesti tiukkojen raamien koettiin vaikuttavan suunnittelun aikatauluun. Tuotantoja ei voitu suunnitella pitkälle eteenpäin, kun kaupunginavustukset varmistuivat vasta tilikauden alettua. Tällöin vuosibudjetti ohjasi täysin tuotantokohtaisia budjetteja.

Tuotannon tuottojen jakaminen eri tilikausille vuosibudjettiin tehtiin tilikausille suunniteltujen esitysten suhteessa. Tuotannon kulujen kohdentamisessa tilikausille oli erilaisia käytäntöjä. Tuotannon valmistamisen kulut saatettiin jakaa eri tilikausille esitysten suhteessa kuten tuotoillekin tehtiin. Toisaalta valmistamisen kulut saatettiin huomioida sen mukaan, minkä tilikauden puolelle lasku kohdentui.

Yhtä lukuun ottamatta vastaajien organisaatioissa määriteltiin tuotantokohtaiset tuotto-odotukset. Todettiin, että osan tuotannoista tiedetään etukäteen olevan tappiollisia, joten sille vuodelle piti olla tuottava produktio tasapainottamaan tulosta. Tuotto-odotukset saattoivat perustua myös kriittisen pisteen laskentaan. Tällöin jokaiselta tuotannolta erikseen vaadittiin tuon saavuttamista eikä tuotantoja mielletty kokonaisuudeksi, joiden yhdessä pitäisi saavuttaa kriittinen piste.

Toimiva budjetointikäytäntö

Toimivassa budjetointikäytännössä pidettiin tärkeänä, että se huomioisi kaikki kulut, myös välilliset. Sen toteuttamiseen toivottiin toisaalta toimivaa sovellusta ja toisaalta vannottiin perinteisen Excel-taulukkolaskennan nimeen. Päätökset tuotannoista pitäisi tehdä ajoissa, jolloin voitaisiin määrittää raamit ja tietää rahan tarve aikaisemmin. Budjetin seurantaan kaivattaisiin toimivaa sovellusta.

Vastaajien kommenteista toimivasta budjetointikäytännöstä poimittiin seuraavat sitaatit:

”Työaika olisi jollain helpolla tavalla jaettavissa produktioille ja kaikki taloushallinnon osa-alueet olisi kytkettävissä toisiinsa alkaen työajan seurannasta palkanmaksuun ja palkan maksusta kirjanpitoon.”

”Olisi käytössä joku ihmeellinen varastolaskenta, joka huomioisi ne kankaat puvustosta ja laudat varastolta.”

”Toivoisin jotenkin ehkä enemmän semmoista osallisuutta siihen mukaan. Ettei olisi näin johtajapainotteinen.”

”Ohjelmaan pystyisi tuotannon tasolle tekemään ja sisälle määrittelemään, että nämä menee tälle tilikaudelle ja tämä tälle ja se osaisi jakaa ne suoraan.”

”Tärkein työkalu on Excel. En missään nimessä haluaisi mitään sovelluksia sen tilalle.”

”Pitäisi olla sellainen, että ennakkoon tiedetään ja päätetään, mitä tehdään. On niin jälkijättöistä tämä suunnittelu. En alkuvuodesta välttämättä edes tiedä, mitä loppuvuodesta tehdään”

Jotta henkilökuntaa saataisiin enemmän mukaan budjetointiin, tulisi henkilökuntaa ensin kouluttaa. Suunnittelijoiden ja osastojen esihenkilöiden pitäisi pystyä itse katsomaan käytetyn budjetin tilanne. Tämä vaatisi ohjelmistojen kehittämistä sekä kirjausten ajantasaisuutta.

Toimivan budjetointimallin rakentamisen suureksi esteeksi koettiin ajan puute. Samalla mietittiin, miten tarkkaa laskentaa olisi järkevä tehdä. Toimivan budjettitarkkuuden ja siihen käytetyn ajan suhteen määrittely nähtiin tärkeäksi.

8 JOHTOPÄÄTÖKSET, KEHITTÄMISEHDOTUKSET JA TYÖN LUOTETTAVUUDEN ARVIOINTI

Tutkimuksessa nousi esiin tuotannon valmistamisen kulujen kohdentaminen eri tilikausille. Tutkimuksesta rajattiin pois yritystason budjetointi. Vaikkakin teatterin tuotantokohtaisen budjetin erät muodostuvat pääsääntöisesti useamman tilikauden ajalta, ei tehdyn rajauksen vuoksi tuotantojen kulujen jaksottamista käsitellä johtopäätöksissä ja kehittämissuhteissa.

8.1 Johtopäätökset

Seuraavassa esitetään tutkimustuloksiin pohjautuvia johtopäätöksiä. Johtopäätöksissä huomioidaan viitekehyksen näkökulma. Tarkastelu jaotellaan tuotantokohtaisen laskennan ja tuotantokohtaisen budjetoinnin osioihin.

Tuotantokohtainen kustannuslaskenta

Teattereilla kirjanpidossa käytössä olevat kustannuspaikkarakenteet olivat yhdestä kolmeen portaiset. Kaikki kustannuspaikkalaskentaa tekevät toimijat kohdensivat välittömiä kuluja suoraan tuotannoille. Kaikkia välittömiä kuluja ei kuitenkaan välttämättä viety tuotannoille. Välilliset kulut jäivät käytännössä täysin kohdistamatta tuotannoille. Kustannuspaikkalaskennan avulla pyritään arvioimaan eri toimintojen kannattavuutta (Vehmanen & Koskinen 1997, 92). Kun tuotantoon kohdistuvia kuluja ei viedä tuotannoille, ei niiden kannattavuutta voi luotettavasti todeta.

Tuotantojen valmistamiseen käytettäviä materiaaleja ostettiin isommissa erissä varastoon. Tällöin kuluja ei kirjattu tuotannoille. Varastokirjanpitoja tai varaston inventointeja ei ollut käytössä. Näin osaa tuotannon valmistamisen välittömistä kuluista ei kohdennettu millään tavalla tuotannoille. Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa tuotteelle tulisi kohdentaa kaikki materiaalikustannukset (Pellinen 2019, 72).

Vakinaisen henkilökunnan kuluja ei kohdennettu tuotannoille. Henkilöstökulut ovat teattereiden suurin kuluryhmä (kuva 10, sivu 41). Näiden kulujen jääminen kokonaan tai osaltaan pois tuotantokohtaisesta laskennasta vääristää tuotannon kannattavuutta. Tuotannot, jotka on tehty teatterin vakinaisen henkilökunnan voimin, eivät ole kannattavuudeltaan vertailtavissa tuotantoihin, joissa käytetään vierailevaa henkilökuntaa.

Muita välillisiä kuluja kohdennettiin tuotannoille vain vähäisessä määrin. Valtionosuuden kustannusten jakoperustatta ilmoitettaessa laskentapohjaan ei saa ilmoittaa kesäteatterin kuluja eikä vakinaisen henkilökunnan kesäteatteriin käyttämää työaikaa saa ilmoittaa valtionosuuksien henkilötyövuosiin (Santtila

2024). Tämä vaatii kesäteatteritoimintaa harjoittavia valtionosuusteattereja jatkossa erittelemään välilliset kulut, mukaan lukien vakinaisen henkilökunnan palkat kesäteatterin osalta. Välillisten kulujen kohdentaminen tuotannoille nähtiin kehittämiskohteena. Tämän esteeksi koettiin ajan puute. Laskentatarkkuutta määriteltäessä tulisi huomioida tehdyn työn määrä suhteessa saatuun hyötyyn (Järvenpää ym. 2017, 121). Kustannusten kohdentamiseksi tuotannoille tarvittaisiinkin kustannustehokas toimintatapa, joka ei kuormittaisi työajallisesti.

Välillisten kulujen tavoin avustukset jäivät yleensä kohdentamatta tuotannoille. Teattereiden tulorahoituksesta 69 % muodostuu kunnan- ja valtionavustuksista (kuva 8, sivu 38). Opetus- ja kulttuuriministeriön tulkinnan mukaan kesäteatteritoimintaa ei tueta valtionosuuksilla (Santtila 2024). Nykytilanteessa avustukset kirjattiin yleiskustannuspaikalle. Tämä antaa etenkin kesäteatterin tuotantojen kannattavuudesta vääristyneen kuvan.

Valtionosuusjärjestelmän piirissä olevan teatterin kuuluu tuottaa monipuolista ohjelmistoa ja mahdollistaa teatterin alueellinen saavutettavuus (Laki esittävän taiteen edistämisestä 1. luku 3. §). Kaikki tuotannot eivät tällöin ole taloudellisesti kannattavia. Tilikauden tulisi kuitenkin olla taloudellisesti tasapainossa. Oman toiminnan tuottojen osuus teatterin kaikista tuotoista on 22 % (Tinfo 2023, 14). Lipputulot ovat oman toiminnan tuotoista 82 % (Tinfo 2023, 51). Tuotantojen kustannukset eivät kuitenkaan olleet teatterilippujen hinnoittelun peruste. Hinta pohjautui nykyisellään enemmänkin markkinoihin. Tämä voi johtaa tilanteisiin, joissa katsomo on täynnä, mutta tuotanto tuottaa tappiota joka esityskerta.

Tuotantokohtainen budjetointi

Tuotantokohtaiset budjetit ei eri toimijoilla ollut yhtäläistä laadinta-aikaa. Tuotantobudjetti saatetaan laatia tuotantopäätöksen teon tueksi jopa kolme vuotta ennen tuotannon aloittamista. Toisessa ääripäässä tuotantobudjetti laadittiin tuotannon aloittamista edeltävän vuoden lopussa, kun oli saatu tiedoksi tuotantovuoden avustusmäärät. Toiminnan tuloksen huonontuminen toi budjetointiaikaa lähemmäksi tuotannon valmistamista. Tällöin myös tuotantopäätökset tehtiin lyhyemmällä aikajänteellä.

Budjettiseurantaa toteutettiin tuotantojen aikana ja laadittuihin budjetteihin tehtiin tarvittaessa muutoksia tuotannon aikana. Näiden budjettitarkistusten takana oli usein ohjaajan näkemys tuotannon vaatimuksista tai raaka-aineiden kustannusten nousu. Johdon hyvissä ajoin käymät keskustelut ohjaajan ja taiteellisten suunnittelijoiden kanssa sekä selkeä taloudellisten raamien määrittely olivat tärkeässä osassa budjetissa pysymisessä.

Budjetit laadittiin usein johtajapainotteisesti. Syvänperä ja Lindfors (2014, 18) toteavat, että henkilökunnan osallistuminen budjetin laadintaan sitouttaa heidät budjettiraameihin. Henkilökunnan saaminen mukaan budjettityöskentelyyn nähtiinkin tärkeänä kehityskohteenä juuri sitouttamisen näkökulmasta.

Vuosibudjetti koottiin tuotantokohtaisista budjeteista tai tuotantokohtainen budjetointi aloitettiin jakamalla erät vuosibudjetista tuotannoille. Taloudellisesti tiukemmassa tilanteessa olevat toimijat jakoivat vuosibudjetin tuotannoille. Tämä tarkoittaa tuotantokohtaisen budjetin laatimista juuri ennen tilikauden alkua. Tällöin saamme yhtälön, jossa tuotantopäätös on tehty ilman budjettia ja tämän vuoksi tuotantoon voidaan joutua tekemään viime hetken muutoksia. Talouden epävarmuuden takia tuotantosuunnittelu tehdään myöhässä, jolloin etukäteissuunnittelulle jää liian vähän aikaa.

8.2 Kehittämisehdotukset

Työn tarkoituksen oli löytää kehittämisehdotuksia Mikkelin Teatterin tuotantokohtaiseen kustannuslaskentaan ja budjetointiin. Seuraavien havaintojen ja ehdotusten perustana on työn tutkimusosuuksien tulokset. Kehittämisehdotuksissa on tutkimustuloksia peilattu viitekehykseen ja toiminnan nykytilaan.

Tuotantokohtainen kustannuslaskenta

Tuotantojen todellisen kannattavuuden selvittämiseksi niille tulisi saada kohdennetuksi kaikki tuloslaskelman erät. Nykytilanteessa välilliset kulut ja osa välittömistä kuluista jää kohdentamatta tuotannoille. Kaikki tuotannossa käytetyt materiaalit tulisi huomioida valmistuksen kustannuksissa (Järvenpää ym.

2017, 76). Niinpä varsinaisen toiminnan kuluista varastoon ostettujen materiaalien kohdentamiseen olisi luotava toimintatapa. Tämä voi olla pienimuotoinen varastokirjanpito tai laskun kirjaamisen hetkellä arvioinnin mukaan kohdentaminen tuleville tuotannoille. Sekä tämän että muidenkin toimintamallien ohjenuorana olisi oltava saatu hyöty suhteutettuna käytettyyn aikaan. Järvenpää ym. (2017, 121) mainitsevat, että laskentatarkkuudessa on aina huomiotava käytetyn ajan ja saadun hyödyn suhde.

Välilliset kulut tulisi kohdentaa tuotannoille oikean taloudellisen tiedon saamiseksi. Nykytilanteessa, jossa tuotannoille kirjataan henkilöstökuluistakin vain vierailevan henkilökunnan kulut, ei välillisten kulujen suurimman ryhmän vakinaisten henkilökunnan palkkojen jättäminen kohdentamatta tuotannoille anna tasavertaista kuvaa eri tuotantojen kannattavuudessa. Kaikkien henkilöstökulujen sekä muiden välillisten kulujen kohdentamiseksi tuotannoille tulisi luoda selkeät ja helposti toteutettavat toimintamallit. Välillisten kulujen jakamisessa voidaan käyttää jäljittämistä. Mikäli kuluja ei voida luotettavasti jäljittää, voidaan niiden jakamisperusteista sopia. (Vehmanen & Koskinen 1997, 94.)

Kulujen lisäksi tulisi tuotannoille kohdistaa saadut avustukset. Valtionosuuksien kirjaaminen yleiskuluihin ei huomioi kesäteatteritoiminnan rajaamista valtionavustuksen ulkopuolelle ja antaa näin ollen vääristyneen kuvan tuotantojen kannattavuudesta. Kuten kulujenkin kohdalla jakoperusteiden tulisi olla riittävän selkeät ja kustannustehokkaasti toteutettavat.

Tuotantokohtainen budjetointi

Alustava budjetti tulisi laatia ennen tuotantopäätöksen tekoa. Siihen olisi huomioitava kaikki tuotantoon kohdistuvat erät mukaan lukien oman henkilökunnan kulut. Tällöin pitäisi olla tiedossa tuotannon laajuus ja sekä oman että vierailevan henkilökunnan tarve. Tämän alustavan budjetin tulisi olla tuotantopäätöksen teon väline, jolla luodaan taloudelliset ja tuotannolliset raamit. Pellisen (2017, 9) mukaan budjetointi on osa yrityksen taktista suunnittelua. Kun tuotanto valitaan ohjelmistoon ”näppituntumalla” ilman laskettua tietoa, lisääntyy riski kustannuksiltaan ja resurssivaatimuksiltaan liian suurista tuotannoista.

Tuotantobudjetteja laadittaessa teatterin johdon olisi käytävä keskusteluja sekä suunnittelijan ja ohjaajan kanssa että myös osastojen esihenkilöiden kanssa. Vuorovaikutteinen budjetointitapa sitouttaa henkilökunnan budjettiin (Syvänperä & Lindfors 2014, 8). Jotta budjetointipaketti pysyy käsissä, olisi johdon luotava näiden keskustelujen ja talouden resurssien pohjalta selkeät raamit tuotannoille.

Budjetit olisi hyvä tuoda mahdollisimman pian tuotantopäätöksen jälkeen tiedoksi ohjaajalle ja suunnittelijoille. Tämä tulisi tehdä keskustellen ja molemmin puolin perustellen. Näin kaikki tietäisivät alusta alkaen, millaisilla taloudellisilla resursseilla tuotantoa lähdetään toteuttamaan. Vierailevien ohjaajien ja suunnittelijoiden perehdyttämisessä tulisi korostaa resurssien sitovuutta. Mikäli budjettiin kohdistuu muutospaineita, olisi niistä käytävä keskustelu kyseisen suunnittelijan tai ohjaajan ja teatterin johdon kesken.

Suunnittelijoiden olisi esiteltävä suunnitelmat ennen niiden tuotannon aloittamista teatterin johdolle ja ohjaajalle. Tuolloin suunnittelijan tulisi olla valmis tekemään muutoksia suunnitelmiin, mikäli ne eivät olisi annettujen raamien mukaiset. Tämän jälkeen budjetti tulisi tuoda palaverissa tietoon kaikille tuotantoon osallistujille samaan aikaan suunnitelmien esittelyn kanssa. Näin kaikki olisivat samalla kartalla, mitä lähdetään tekemään ja millä resursseilla. Lopputuloksena saataisiin luotua selkeä malli sille, milloin suunnitelmat on hyväksytty ja minkä laajuisina.

Budjetin toteutumisen seuraamiseksi olisi luotava toimintatapa, jossa seuranta olisi mahdollisimman reaaliaikaista. Näin kyettäisiin havaitsemaan budjetin poikkeamat mahdollisimman aikaisin. Kun poikkeamat saataisiin ajoissa selville, pystyttäisiin tekemään toimintaan vaadittavia muutoksia.

8.3 Työn luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen kautta saadun tiedon tulisi olla totuudenmukaista ja luotettavaa (Kananen 2008b, 79). Luotettavuuden arviointi on osa tutkimuksen toteuttamista. Luotettavuuskysymykset tulee huomioida jo tutkimuksen suunnitteluvaiheessa. Muutoin on vaarana, että työn luotettavuus jää heikoksi. (Kananen 2019, 31.) Tutkimus jakautui kyselytutkimukseen ja sen jälkeen suoritettuun

haastattelututkimukseen. Sekä molempien tutkimusosioiden että koko työn suunnittelussa huomioitiin alusta asti työn luotettavuus.

Määrällisessä tutkimuksessa työn luotettavuutta arvioidaan validiteetin ja reliabiliteetin kautta (Kananen 2008b, 79). Validiteetilla tarkoitetaan sitä, mittaako tutkimus tutkimuksen kohteena olevaa asiaa. Tutkimuksen luotettavuuden kannalta validiteetti on tärkein peruste. Mikäli ei mitata oikeaa asiaa, ei reliabiliteetilla ole merkitystä. (Vehkalahti 2008, 41.) Validiteetti voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan sitä, että tutkimustulokset ovat johdettavissa käytetyistä muuttujista ja käytetyt mittarit pohjautuvat teoriaan. Ulkoisella validiteetilla tarkoitetaan sitä, että tulos on yleistettävissä. Ulkoinen validiteetti on kunnossa, jos otos vastaa hyvin perusjoukkoa. (Kananen 2008b, 81.) Kyselytutkimuksella pyrittiin selvittämään, miten teattereissa toteutetaan tuotantokohtaista kustannuslaskentaa. Kysely pohjautuu teoriaan ja tutkimusongelmaan. Tulokset on johdettu kyselyn vastauksista. Johtopäätökset on tehty tutkimuksen tuloksiin ja viitekehukseen pohjautuen. Kyselyn perusjoukko oli 43 ja kyselyn otos käsitti koko perusjoukon.

Tutkimuksen reliabiliteetilla tarkoitetaan mittausten pysyvyyttä. Mikäli sama tutkimus toistettaisiin uudelleen, tutkimuksen tulokset olisivat samat. Kuten aiemmin mainittiin ei korkea reliabiliteetti takaa sitä, että tutkimuksen mittarit ovat oikeat vaan, että kyseisiä mittareita käyttäen saadaan toistuvasti samat tulokset. (Kananen 2008b, 79.) Kyselyn vastausprosentti jäi 28 % eli 12 vastaukseen. Mikään ei kuitenkaan anna olettaa, että mikäli kysely toistettaisiin uudelleen, ei saataisi samanlaisia tuloksia.

Tutkimuksen haastatteluosuuteen valittiin osallistujat kyselytutkimuksen perusteella. Haastatteluun kutsuttiin viisi henkilöä. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimustuloksen luotettavuutta voidaan tarkastella saturaatiolla. Tämä tarkoittaa, että eri lähteistä saadut tulokset alkavat toistua eli tutkimukseen otetaan mukaan uusia tutkittavia niin kauan, että tuloksista alkaa löytyä toistoa. (Kananen 2019, 33.) Haastateltavien määrä oli etukäteen määritelty. Tuloksissa löytyi toistoa. Kyselyjen perusteella voitiin päätellä, että suuremmalla otoksella haastatteluista ei olisi saatu lisähyötyä. Saturaatiota arvioitaessa on muistettava, että tutkimuksen tavoitteena ei ollut saada yleistettävää tietoa vaan selvittää erilaisia toimintatapoja.

Täysin objektiivisia havaintoja ei ole. Kaiken tieteellisen tutkimuksen tulisi kuitenkin olla objektiivista. Tutkijan omat näkemykset ja asenteet eivät saa näkyä tutkimuksen tekemisessä eikä sen tulkinnessa. (Kananen 2008a, 122.) Työn objektiivisuus pohditutti jo etukäteen. Tilanteessa, jossa tutkittava asia liittyy kiinteästi tutkijan työtehtäviin, on objektiivisuuteen kiinnitettävä erityisesti huomiota. Tutkimusprosessin aikana on tarkasteltu toteuttamistapaa ja raportointia objektiivisuuden näkökulmasta. Erityisesti on kiinnitetty huomiota kysymysten asetteluun sekä tulosten raportointiin.

Reaktiivisuudella tarkoitetaan sitä, että tutkija tai tutkimusasetelma vaikuttaa tutkimuksen kohteeseen. Tutkimustilanne saa tutkittavan muuttamaan käyttäytymistään. Haastatteluissa reaktiivisuuden ongelma on mahdollinen. Tiedostamalla kyseisen ongelman, sitä pystytään pienentämään. (Kananen 2008a, 122–123.) Haastattelutilanteissa kiinnitettiin huomiota reaktiivisuuteen. Haastattelija ja osa haastateltavista tunsivat toisensa etukäteen. Asia tiedostettiin ja haastattelija tietoisesti keskittyi siihen, ettei tilanne vaikuttaisi haastateltavaan.

9 LOPUKSI

Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan ja budjetoinnin kehittäminen on pitkään olleet toimeksiantajalla työlistalla. Tutkimuksen kautta saatiin uutta näkökulmaa näihin toimintoihin. Opinnäytetyö tuotti kehittämis ehdotuksia, mutta matka valmiiseen toimintamalliin on vielä pitkä. Kehittämis ehdotukset toimivat pohjana tulevalle kehittämistyölle.

Jatkossa olisi tarve kehitystoiminnan keinoin rakentaa malli välillisten kulujen kohdentamiseksi tuotannoille. Tutkimuksen aikana tuli tietoon, että jatkossa kesäteatterin henkilötyövuosia ja kuluja ei huomioida teattereiden valtionosuuksien piiriin. Tästä saisi mielenkiintoisia tutkimusaiheita. Voisi tutkia kesäteatterin eriyttämistä koko vuoden muusta toiminnasta, muutoksen taloudellisia vaikutuksia sekä ammattimaisen kesäteatterin kannattavuutta ja toimintaedellytyksiä jatkossa. Hinnoittelu näkökulmasta kiintoisa tutkimusaihe olisi teatterilipun hinnan vaikutus kävijämääriin sekä sitä kautta tuotantojen lipputuloihin.

Teattereiden tuotantokohtainen laskenta ei ole sisäisistä laskennoista kaikkein helpoimpia. Myöskään tämä työ ei sitä aiheena ollut. Haastateltavan sanoin: ”*Tuntuu siltä, että tämä on haastavaa ihan joka puolella*”. Valmista toimintatapaa ei tapaustutkimuksessa ollutkaan tavoitteena tuottaa. Hyviä kehittämisehdotuksia sen sijaan tuli. Vaikean aihealueen valinta kannatti ja lopputulokseen voi olla tyytyväinen. Lopuksi alla yhden vastaajan kommentti työn aiheesta.

*”Todella hyvän lopputyön aiheen olet valinnut.
Jos tähän saisit nyt jotain tolkkua, niin jess.”*

LÄHTEET

- Drury, C. 1997. Management Accounting for Business Decisions. Lontoo: International Thomson Business Press.
- Eklund, I. & Kekkonen, H. 2020. Kannattavuuslaskennan taitajaksi. 4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Esittävän taiteen valtiosuudet. 2023. Opetus- ja kulttuuriministeriö. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://okm.fi/esittava-taide> [viitattu 12.9.2023].
- Garbutt, D. 1995. Making Budgets Work – The control and use of the budgetary control process. 3. painos. Lontoo: Chartered Institute of Management Accountants.
- Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. 9. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 15.–16. painos. Helsinki: Kirjayhtymä Oy.
- Holopainen, M. & Pulkkinen, P. 2015. Tilastolliset menetelmät. 10. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 20. painos. Helsinki: Werner Söderström Oy.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2017. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2.–4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Kananen, J. 2008a. Kvali – Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja 2008: 93. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kananen, J. 2008b. Kvantti – Kvantitatiivinen tutkimus alusta loppuun. Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja 2008: 89. Jyväskylä: Jyväskylän Ammattikorkeakoulu.
- Kananen, J. 2019. Opinnäytetyön ja pro gradun pikaopas – Avain opinnäytetyön ja pro gradun kirjoittamiseen. Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja 2019:262. Jyväskylä: Jyväskylän Ammattikorkeakoulu.
- Laitinen, E. 2021. Laskentatoimen analyysiä ja analytiikkaa. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.
- Laki esittävän taiteen edistämisestä. 17.12.2020/1082.
- Ojasalo, O., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät – Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3–4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- OKM. 2016. Tieteen ja kulttuurin avustuspöytäkirjan uudistus. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2016:17. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö. PDF-

dokumentti. Saatavissa: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-263-403-0> [viitattu 11.9.2023].

OKM. 2021. Esittävän taiteen valtionosuuden piiriin 100 toimintayksikköä. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedote 29.10.2021. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://okm.fi/-/esittavan-taiteen-valtiosuuden-piiriin-100-toimintayksikka-1> [viitattu 23.9.2023].

Pellinen, J. 2017. Talousjohtaminen. 2. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 3. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Perola, K. s.a. Pikkujättiläinen – Mikkelin Teatteri 90 vuotta. Mikkeli: Mikkelin Teatteri.

Puusa, A. & Juuti, P. (toim.) 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus Oy.

Raudasoja, K. & Suomela, U. 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan – valtion viraston kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1996. Operatiivinen laskentatoimi – Perusteet ja hyväksikäyttö. 15. painos. Helsinki: Werner Söderström Oy.

Santtila, K. 2024. Kulttuuriasianneuvos. Keskustelutilaisuus VOS-kesäteatteri-toiminnasta 11.4.2024. Opetus- ja kulttuuriministeriö.

Seppola, R. 2023. Liiketalous- ja yhteiskuntatieteen tutkimusstrategiat, menetelmä. Helsinki: Books on Demand. E-kirja. Saatavissa: <https://www.elibrary.com/xamk/9789528017172> [viitattu 12.10.2023].

Suomen Teatterit ry. 2022. OKM vahvisti esittävän taiteen valtionosuudet vuodelle 2023. WWW-dokumentti. Päivitetty 24.10.2022. Saatavissa: https://www.tinfo.fi/documents/ett_2022_web.pdf [viitattu 23.9.2023].

Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. 4. uudistettu painos. Helsinki: Helsingin seudun kauppamari.

Tikka, T. 2023. Hallituksen puheenjohtaja. 15.9.2023. Mikkelin Teatterin kannatusyhdistys ry.

Tinfo. 2020. Esittävän taiteen tilastot – teatterin, tanssin ja sirkuksen vuosi 2019. Helsinki: Teatterin tiedotuskeskus Tinfo.

Tinfo. 2022. Esittävän taiteen tilastot – teatterin tanssin ja sirkuksen vuosi 2021. PDF-dokumentti. Saatavissa: https://www.tinfo.fi/documents/ett_2021_web.pdf [viitattu 24.9.2023].

Tinfo. 2023. Esittävän taiteen tilastot – teatterin, tanssin ja sirkuksen vuosi 2022. PDF-dokumentti. Saatavissa: https://www.tinfo.fi/documents/ett_2022_web.pdf [viitattu 12.9.2023].

Tomperi, S. 2016. Yrityksen taloushallinto 3 – kannattavuus- ja kustannuslaskenta. 11. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Uusi-Rauva, E. 1991. Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen modernissa tuotantolaitoksessa. 4. painos. Helsinki: Metalliteollisuuden Kustannus Oy.

Vehkalahti, K. 2008. Kyselytutkimuksen mittarit ja menetelmät. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Helsinki: WSOY.

...

KYSELYLOMAKE**TEATTEREIDEN TUOTANTOKOHTAINEN
LASKENTA**

Pakolliset kysymykset merkitty tähdellä (*)

Vastaajan tiedot*

Vastaukset käsitellään tutkimuksessa nimettöminä.

Yhteystietoja käytetään vain haastatteluun kutsuttavien tavoittamiseksi.

Vastaajan nimi _____
Organisaatio _____
Sähköpostiosoite _____

TAUSTATIEDOT TEATTERISTA

Vuosittain ohjelmistossa olevien tuotantojen määrä? *

Omat tuotannot _____
Vierailuesitykset _____

Henkilöstö*

Anna vastaukset kokonaislukuina.

Kuukausipalkkaisten työntekijöiden määrä _____

Tuntipalkkaisten työntekijöiden määrä _____

Vierailijoiden määrä vuonna 2023 _____

Valtionosuuksien henkilötyövuosien määrä _____

Tulorakenne *

Syötä tulojen osuus prosentteina kokonaislukuina ilman prosenttimerkkiä.

Valtionavustus _____

Kunnanavustukset _____

Muut avustukset _____

Lipputulot _____

Muut oman toiminnan tuotot _____

Muut tuotot _____

Kulurakenne *

Syötä kulujen osuus prosentteina kokonaislukuina ilman prosenttimerkkiä

| | |
|--------------------------------|-------|
| Henkilöstökulut | _____ |
| Kiinteistökulut | _____ |
| Näytelmäkulut | _____ |
| Myynnin ja markkinoinnin kulut | _____ |
| Muut kulut | _____ |

Tuotantokohtainen kustannuslaskenta

Onko teille kirjanpidossa käytössä laskentakohteet

- Tuotannon osastoille (esim. puvustus, lavastus)
- Tukitoiminnoille ja yleiskuluille (esim. markkinointi, myynti, hallinto)
- Omille tuotannoille
- Vierailuille
- Muille kohteille, mille _____

Mitä kuluja kohdistatte tuotannoille?*

- Oman henkilökunnan kulut
- Vierailevan henkilökunnan kulut
- Tuotannon valmistamisen kulut
- Kiinteistökulut
- Markkinointikulut
- Myyntikulut
- Hallintokulut
- Emme seuraa tuotantokohtaista kannattavuutta

Mitä jakoperusteita käytätte seuraavien kuluryhmien kohdentamiseksi tuotannoille?

Kysymyksessä tarkoitetaan välillisiä kuluja, joita ei voi suoraan kohdistaa tuotannolle. Voit valita useita vaihtoehtoja.

Henkilöstökulut *

- Tuotantojen määrä
- Käytetyt työtunnit
- Esitysmäärä
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista henkilöstökuluja tuotannoille

Valmistuksen yleiskulut *

- Tuotantojen määrä
- Käytetyt työtunnit
- Esitysmäärä
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista produktioiden valmistuksen yleiskuluja tuotannoille

Kiinteistökulut *

- Tuotantojen määrä
- Esitysmäärä
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista kiinteistökuja tuotannoille

Markkinointikulut *

- Tuotantojen määrä
- Käytetyt työtunnit
- Esitysmäärä
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista markkinointikuluja tuotannoille

Myyntikulut *

- Lipputulojen määrä
- Katsojamäärä
- Tuotantojen määrä
- Käytetyt työtunnit
- Esitysmäärä
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista myyntikuluja tuotannoille

Hallinnon kulut *

- Tuotantojen määrä
- Esitysmäärä
- Käytetyt työtunnit
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista hallinnon kuluja tuotannoille

Kohdennatkeko saamianne avustuksia tuotannoille? *

- Kyllä
- Ei

Mitä jakoperustetta käytätte avustusten kohdistamiseen tuotannoille?

Valtionosuudet *

- Tuotantojen määrä
- Esitysmäärä
- Käytetty työaika
- Muu, mikä _____
- Emme kohdista valtionosuuksia tuotannoille

Kaupunginavustukset *

- Tuotantojen määrä
- Esitysmäärä
- Käytetty työaika
- Muu, mikä
- Emme kohdista kaupunginavustuksia tuotannoille

Mitä kehityskohteita löydätte oman teatterinne tuotantokohtaisesta kustannuslaskennasta?

Mitkä asiat aiheuttavat ongelmia teatterinne tuotantokohtaisessa kustannuslaskennassa?

Mitä hyvä käytänteitä teattereiden tuotantokohtaisesta kustannuslaskennasta voisitte jakaa muille teattereille?

Mitkä ovat tärkeimmät syyt, miksi ette seuraa tuotantokohtaista kannattavuutta?*

Tuotantokohtainen budjetointi

Toteutetaanko teatterissanne tuotantokohtaista budjetointia

- Kyllä
- Ei

Noudatatteko tuotantokohtaisessa budjetoinnissa samoja tulojen ja menojen kohdistamisperiaatteita kuin tuotantokohtaisessa budjetoinnissa?*

- Kyllä
- Ei

Miltä osin kohdistamisperiaatteet eroavat tuotantokohtaisessa kustannuslaskennassa ja budjetoinnissa? *

Milloin laaditte tuotannolle budjetin?*

- Ennen ohjelmistopäätöksen tekoa
- Heti ohjelmistopäätöksen teon jälkeen
- Ennen tuotannon valmistamisen aloittamista
- Muuhun ajankohtaan, milloin _____

Kuvaavatko alla olevat väittämät teatterinne toimintatapaa?*

| | Kyllä | Ei |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Budjetti on kiinteä ja siihen ei voi tehdä muutoksia. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Tarkistamme budjettia tuotannon aikana. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Teemme budjettiseurantaa tuotannon aikana | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Teemme muutoksia toimintaan, jos kulut ylittävät budjetin. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Teemme muutoksia budjettiin, jos kulut ylittävät budjetin. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Mitä kehityskohteita löydätte oman teatterinne tuotantokoh-
taisesta budjetoinnista?

Mitkä asiat koette haasteellisiksi teatterin tuotantokohtaisessa budjetoinnissa?

Mitä hyvä käytänteitä tuotantokohtaisesta budjetoinnista voisitte jakaa muille teattereille?

Mitkä ovat tärkeimmät syyt, miksi ette toteuta tuotantokohtaista budjetointia?*

Mitä mieltä olet seuraavista väittämistä?*

| | Täysin eri mieltä | Jokseen- kin eri mieltä | Jokseen- kin sa- maa mieltä | Täysin samaa mieltä |
|---|-----------------------|-------------------------------|--------------------------------------|---------------------------|
| Tehtyä tuotantobudjet- tia on kaikkien sitou- duttava noudattamaan. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Tuotantokohtaisen kan- nattavuuden seuraami- nen on tärkeää. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Tuotannon budjetti ei vaikuta mitenkään pää- tökseen tuotannon otta- misesta ohjelmistoon. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Tuotantokohtainen budjetointi on ajan hukkaamista. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Yleiskulujen kohdenta- minen tuotannoille on tarpeetonta. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Tuotantokohtainen kustannuslaskenta on tärkeä hinnoittelun pe- rusta. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Lipunhinnat määräyty- vät markkinoiden ei- vätkä tuotannon kus- tannusten mukaan. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Kiitos vastaamisesta kyselyyn!
Painathan vielä lähetä-painiketta.

TIETOSUOJAILMOITUS

(Tietosuojalaki 2018/1050, EU:n yleinen tietosuoja-asetus 2016/679)

Pyydämme sinua osallistumaan Kaakkois-Suomen ammattikorkeakoulun (Xamk) opintoihin sisältyvään opinnäytetyöhön liittyvään tutkimukseen.

Tämä tietosuojailmoitus kuvaa, miten henkilötietojasi käsitellään tutkimuksessa.

Opinnäytetyöhön osallistuminen on täysin vapaaehtoista. Voit myös halutessasi keskeyttää osallistumisesi koska tahansa. Mikäli keskeytät tutkimuksen tai peruutat suostumuksen käsitellä henkilötietojasi, keskeyttämiseen ja suostumuksen peruuttamiseen mennessä kerättyjä tietoja voidaan anonymisoiduna käyttää osana tutkimusaineistoa.

1. Opinnäytetyön rekisterinpitäjä

Jaana Aholainen

jaanat.aholainen@gmail.com

p. 0503306496

2. Opinnäytetyön aihe, kesto ja suorittajat

Opinnäytetyön aihe on Tuotantokohtaisen kustannuslaskennan kehittäminen Mikkelin Teatterissa. Työn kesto käytännön tutkimuksen aloittamisesta seminaariin on 15.2.-28.5.2024. Työn suorittaja on Jaana Aholainen

3. Mihin tarkoitukseen henkilötietojani kerätään ja käsitellään?

Tutkimuksen lähettämiseksi kerätään teattereiden taloudesta vastaavien henkilöiden sähköpostit, jotta kyselyt voidaan lähettää heille. Tietoja käytetään vain kyselyn lähettämiseen.

Henkilötietoja kerätään kyselytutkimuksessa (nimi ja sähköpostiosoite). Tiedot kerätään, jotta kyselytutkimukseen vastanneiden joukosta tavoitetaan haastatteluun valitut.

4. Millä perusteella henkilötietojani käsitellään opinnäytetyössä?

Henkilötietoja käsitellään seuraavalla yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 1 kohdan mukaisella perusteella: tutkittavan suostumus

5. Mitä tietoja minusta käsitellään?

Tutkittavista on kerätty nimi, sähköpostiosoite ja työnantajatiedot.

Sähköpostiosoitetta käytetään kyselylinkin lähettämiseen.

Nimeä ja sähköpostiosoitetta käytetään haastatteluun valittavien tavoittamiseksi.

7. Mistä lähteistä tietoni kerätään?

Tietoja on kerätty tutkittavalta itseltään kyselylomakkeen kautta sekä teattereiden internetsivuilta.

8. Luovutetaanko henkilötietojani kolmansille osapuolille?

Rekisteristä ei luovuteta tietoja kolmansille osapuolille.

9. Käsitelläänkö tietojani EU:n tai ETA:n ulkopuolella?

Ei käsitellä.

10. Kuinka kauan henkilötietojani säilytetään?

Henkilötietoja säilytetään opinnäytetyön julkaisemisesta yhden kuukauden ajan. Tämän jälkeen tiedot hävitetään.

11. Miten henkilötietoni säilytetään ja suojataan?

Henkilötiedot ovat sähköisessä muodossa sähköpostilistan osalta tallennettuna rekisterinpitäjän tietokoneell. ja kyselyn osalta Webropol ohjelmassa. Tutkimustuloksista poistettiin henkilötiedot ennen analyysia. Kaikki tiedot on suojattu käyttäjätunnuksen ja salasanan taakse.

12. Miten voin käyttää tietosuoja-asetuksen mukaisia oikeuksiani?

Yhteyshenkilö tutkittavan oikeuksiin liittyvissä asioissa, johon voi ottaa yhteyttä on: Jaana Aholainen, xxxxxxx@xxxxx.xxx, p. xxxxxxxxx

a) Suostumuksen peruuttaminen (tietosuoja-asetuksen 7 artikla)

Sinulla on oikeus peruuttaa antamasi suostumus, mikäli henkilötietojen käsittely perustuu suostumukseen. Suostumuksen peruuttaminen ei vaikuta suostumuksen perusteella ennen sen peruuttamista suoritetun käsittelyn lainmukaisuuteen.

b) Oikeus saada pääsy tietoihin (tietosuoja-asetuksen 15 artikla)

Sinulla on oikeus saada tieto siitä, käsitelläänkö henkilötietojasi ja mitä henkilötietojasi käsitellään. Voit myös halutessasi pyytää jäljennöksen käsiteltävistä henkilötiedoista.

c) Oikeus tietojen oikaisemiseen (tietosuoja-asetuksen 16 artikla)

Jos käsiteltävissä henkilötiedoissasi on epätarkkuuksia tai virheitä, sinulla on oikeus pyytää niiden oikaisua tai täydennystä.

d) Oikeus tietojen poistamiseen (tietosuoja-asetuksen 17 artikla)

Sinulla on oikeus vaatia henkilötietojesi poistamista tietyissä tapauksissa.

e) Oikeus käsittelyn rajoittamiseen (tietosuoja-asetuksen 18 artikla)

Sinulla on oikeus henkilötietojesi käsittelyn rajoittamiseen tietyissä tilanteissa kuten, jos kiistät henkilötietojesi paikkansapitävyyden.

f) Vastustamisoikeus (tietosuoja-asetuksen 21 artikla)

Sinulla on oikeus vastustaa henkilötietojesi käsittelyä, jos käsittely perustuu yleiseen etuun tai oikeutettuun etuun. Tällöin ammattikorkeakoulu ei voi käsitellä henkilötietojasi, paitsi jos se voi osoittaa, että käsittelyyn on olemassa huomattavan tärkeä ja perusteltu syy, joka syrjäyttää oikeutesi.

Oikeuksista poikkeaminen

Tässä kuvatuista oikeuksista saatetaan tietyissä yksittäistapauksissa poiketa tietosuoja-asetuksessa ja Suomen tietosuojalaissa säädetyillä perusteilla siltä osin, kuin oikeudet estävät tieteellisen tai historiallisen tutkimustarkoituksen tai tilastollisen tarkoituksen saavuttamisen tai vaikeuttavat sitä suuresti. Tarvetta poiketa oikeuksista arvioidaan aina tapauskohtaisesti.

Valitusoikeus

Sinulla on oikeus tehdä valitus erityisesti vakinaisen asuin- tai työpaikkasi sijainnin mukaiselle valvontaviranomaiselle, mikäli katsot, että henkilötietojen käsittelyssä rikotaan EU:n yleistä tietosuoja-asetusta (EU) 2016/679. Suomessa valvontaviranomainen on tietosuojavaltuutettu.

13. Tietosuojavastaavan yhteystiedot

Xamkin tietosuojavastaava on Markus Häkkinen. Häneen saa yhteyden sähköpostiosoitteesta tietosuojavastaava@xamk.fi

KYSELYN SAATE

Tervetuloa vastaamaan teattereiden tuotantokohtaista kustannuslaskentaa ja tuotantokohtaista budjetointia koskevaan kyselyyn. Voit tarvittaessa välittää viestin henkilölle, jonka työnkuvaan aihealue teillä kuuluu.

Kysely on osa Tulevaisuuden liiketoiminnan johtaminen -opintojeni (tradenomi yamk) opinnäytetyötä. Opinnäytetyöni tavoitteena on kehittää Mikkelin Teatterin tuotantokohtaista laskentaa. Ja siihen tarvitsen teidän apuanne.

Kyselyssä kysytään vastaajan yhteystietoja. Kaikki tutkimustulokset esitetään anonymieinä. Kyselyn sivutuotteena pyritään löytämään haastateltavia tutkimukseni haastatteluosioon. Vastaajan yhteystietoja käytetään vain mahdollisiin haastattelukutsuihin.

Kyselyyn vastaaminen kestää noin 20 minuuttia. Voit tarvittaessa tallentaa vastaukset ja jatkaa toisena ajankohtana. Vastaathan kyselyyn kuitenkin viimeistään 15.3.2024. Lisätietoja saat tarvittaessa minulta p. 050 3306 496 tai jaana.aholainen@mikkelinteatteri.fi.

Kyselyyn pääset vastaamaan tästä linkistä:

Vastauksista etukäteen kiittäen

Jaana Aholainen

KYSELYN TULOKSET

Perusraportti

TEATTEREIDEN TUOTANTOKOHTAINEN LASKENTA

Vastaajien kokonaismäärä: 12

Vuosittain ohjelmistossa olevien tuotantojen määrä?

Vastaajien määrä: 12

| | Minimiarvo | Maksimiarvo | Keeklarvo | Medlaani | Summa | Keekihajonta |
|-------------------|------------|-------------|-----------|----------|-------|--------------|
| Omat tuotannot | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Vierailuesitykset | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |

Henkilöstö

Anna vastaukset kokonaislukuina.

Vastaajien määrä: 12

| | Minimiarvo | Maksimiarvo | Keeklarvo | Medlaani | Summa | Keekihajonta |
|--|------------|-------------|-----------|----------|-------|--------------|
| Kuukausipalkkaisten työntekijöiden määrä | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Tuntipalkkaisten työntekijöiden määrä | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Vierailijoiden määrä vuonna 2023 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Valtionosuuksien henkilötyövuosien määrä | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |

Tulorakenne

Syötä tulojen osuus prosentteina kokonaislukuina ilman prosenttimerkkiä

Vastaajien määrä: 12

| | Minimiarvo | Maksimiarvo | Keeklarvo | Medlaani | Summa | Keekihajonta |
|----------------------------|------------|-------------|-----------|----------|-------|--------------|
| Valtionavustus | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Kunnanavustukset | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Muut avustukset | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Lipputulot | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Muut oman toiminnan tuotot | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Muut tuotot | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |

Kulurakenne

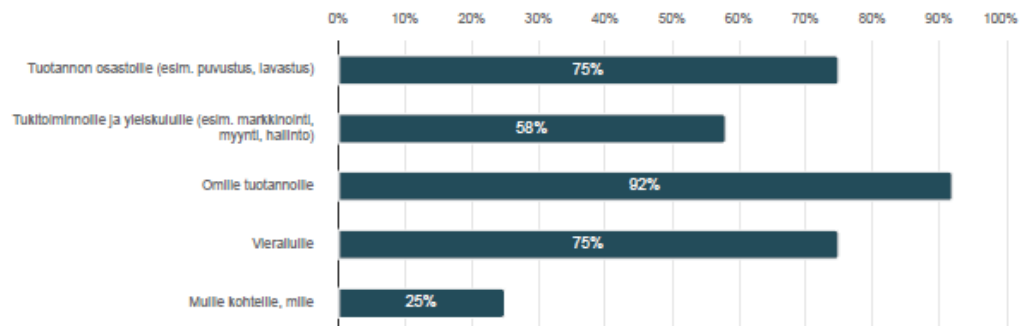
Syötä kulujen osuus prosentteina kokonaislukuina ilman prosenttimerkkiä

Vastaajien määrä: 12

| | Minimiarvo | Maksimiarvo | Keeklarvo | Medlaani | Summa | Keekihajonta |
|--------------------------------|------------|-------------|-----------|----------|-------|--------------|
| Henkilöstökulut | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Kiinteistökulut | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Näytelmäkulut | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Myyntin ja markkinoinnin kulut | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Muut kulut | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |

Onko teille kirjanpidossa käytössä laskentakohteet

Vastaajien määrä: 12 , välittujen vastausten lukumäärä: 39



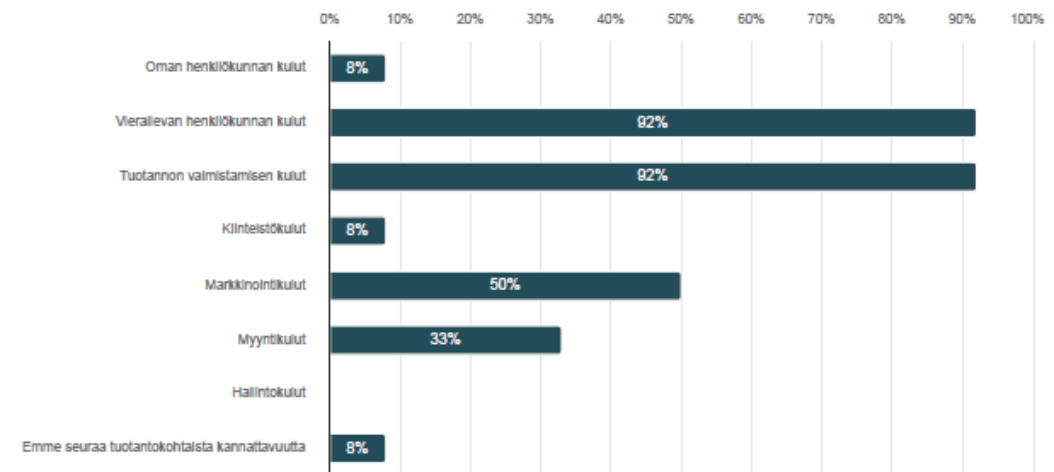
| | n | Prosentti |
|--|----|-----------|
| Tuotannon osastolle (esim. puvustus, lavastus) | 9 | 75,0% |
| Tuotoiminnoille ja yleiskululle (esim. markkinointi, myynti, hallinto) | 7 | 58,3% |
| Omille tuotannolle | 11 | 91,7% |
| Vierailulle | 9 | 75,0% |
| Mulle kohteille, mille | 3 | 25,0% |

Lisätietokenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Mitä kuluja kohdistatte tuotannoille?

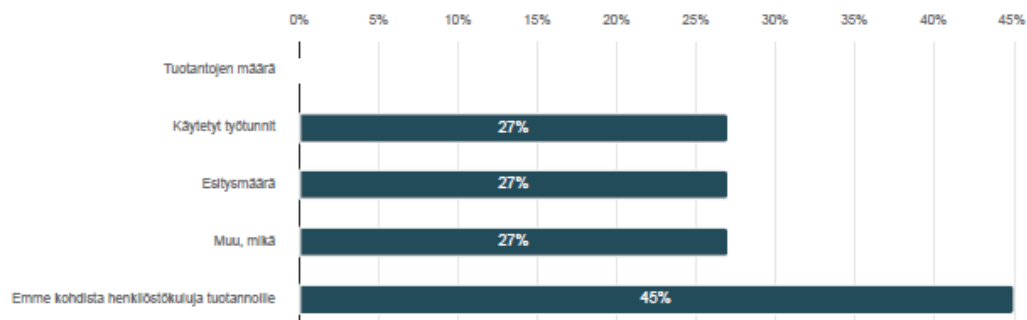
Vastaajien määrä: 12 , valittujen vastausten lukumäärä: 35



| | n | Prosentti |
|--|----|-----------|
| Oman henkilökunnan kulut | 1 | 8,3% |
| Vieraillevan henkilökunnan kulut | 11 | 91,7% |
| Tuotannon valmistamisen kulut | 11 | 91,7% |
| Kiinteistökulut | 1 | 8,3% |
| Markkinointikulut | 6 | 50,0% |
| Myyntikulut | 4 | 33,3% |
| Hallintokulut | 0 | 0,0% |
| Emme seuraa tuotantokohtaista kannattavuutta | 1 | 8,3% |

Henkilöstökulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 14



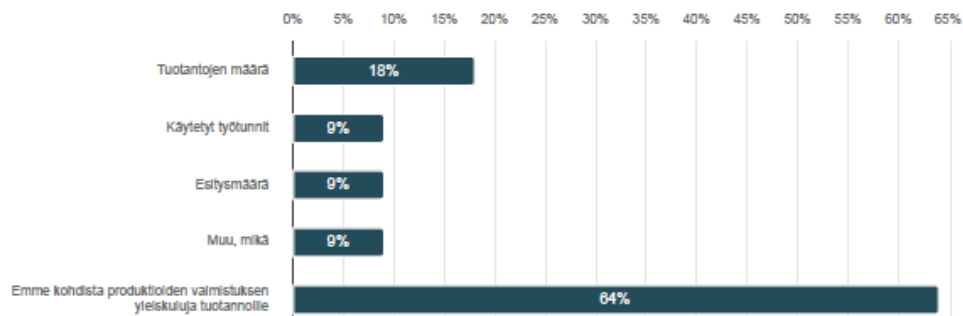
| | n | Prosentti |
|---|---|-----------|
| Tuotantojen määrä | 0 | 0,0% |
| Käytetyt työtunnit | 3 | 27,3% |
| Esitysmäärä | 3 | 27,3% |
| Muu, mikä | 3 | 27,3% |
| Emme kohdista henkilöstökuluja tuotannoille | 5 | 45,5% |

Lisätekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Valmistuksen yleiskulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 12



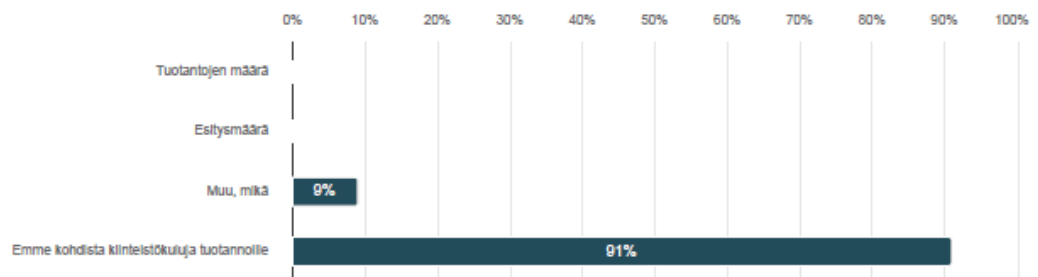
| | n | Prosentti |
|---|---|-----------|
| Tuotantojen määrä | 2 | 18,2% |
| Käytetyt työtunnit | 1 | 9,1% |
| Esitysmäärä | 1 | 9,1% |
| Muu, mikä | 1 | 9,1% |
| Emme kohdista produktioiden valmistuksen yleiskuluja tuotannoille | 7 | 63,6% |

Lisätekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Kiinteistökulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 11



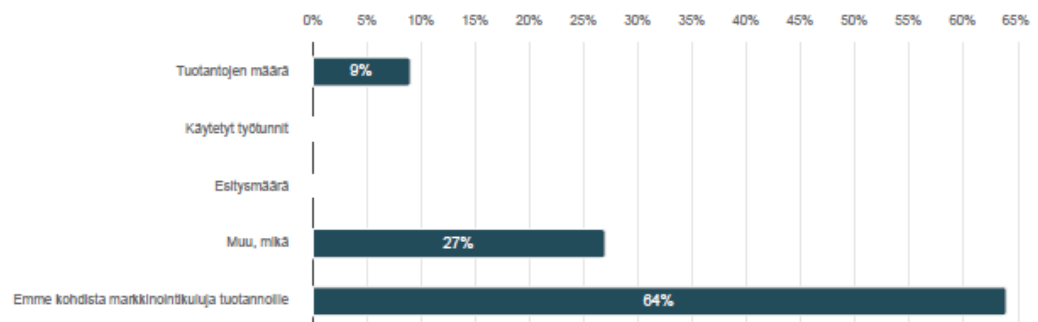
| | n | Prosentti |
|--|----|-----------|
| Tuotantojen määrä | 0 | 0,0% |
| Esitysmäärä | 0 | 0,0% |
| Muu, mikä | 1 | 9,1% |
| Emme kohdistaa kiinteistökuuluja tuotannolle | 10 | 90,9% |

Lisätekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Markkinointikulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 11



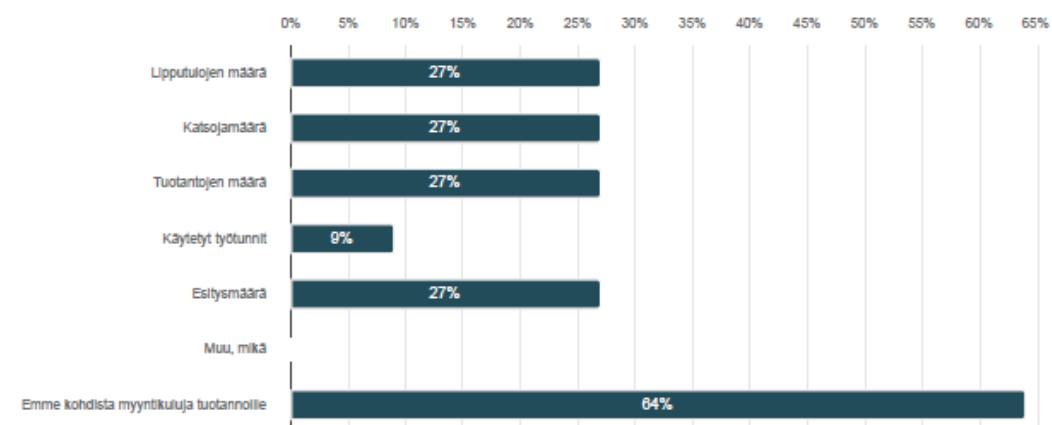
| | n | Prosentti |
|---|---|-----------|
| Tuotantojen määrä | 1 | 9,1% |
| Käytetyt työtunnit | 0 | 0,0% |
| Esitysmäärä | 0 | 0,0% |
| Muu, mikä | 3 | 27,3% |
| Emme kohdistaa markkinointikuluja tuotannolle | 7 | 63,6% |

Lisätekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Myyntikulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 20



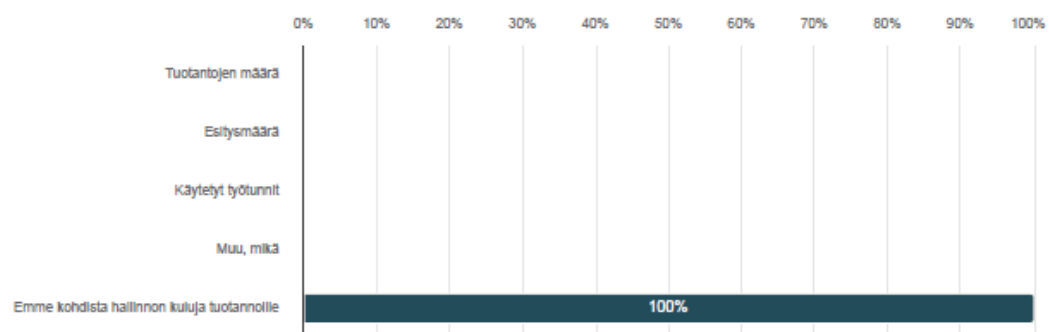
| | n | Prosentti |
|--|---|-----------|
| Lipputulojen määrä | 3 | 27,3% |
| Katsojamäärä | 3 | 27,3% |
| Tuotantojen määrä | 3 | 27,3% |
| Käyetyt työtunnit | 1 | 9,1% |
| Esitysmäärä | 3 | 27,3% |
| Muu, mikä | 0 | 0,0% |
| Emme kohdista myyntikuluja tuotannolle | 7 | 63,6% |

Lisätekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Hallinnon kulut

Vastaajien määrä: 11 , valittujen vastausten lukumäärä: 11



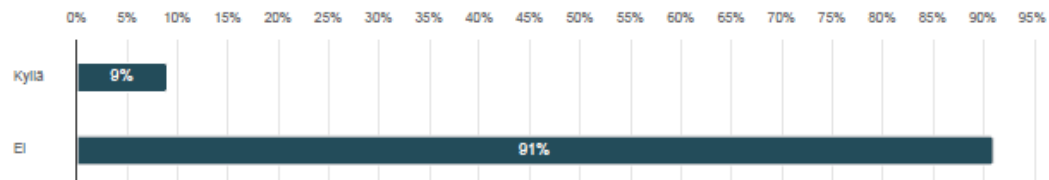
| | n | Prosentti |
|---|----|-----------|
| Tuotantojen määrä | 0 | 0,0% |
| Esitysäärä | 0 | 0,0% |
| Käytetyt työtunnit | 0 | 0,0% |
| Muu, mikä | 0 | 0,0% |
| Emme kohdista hallinnon kuluja tuotannoille | 11 | 100,0% |

Lisätietokenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Kohdennatkeko saamiinne avustuksia tuotannoille?

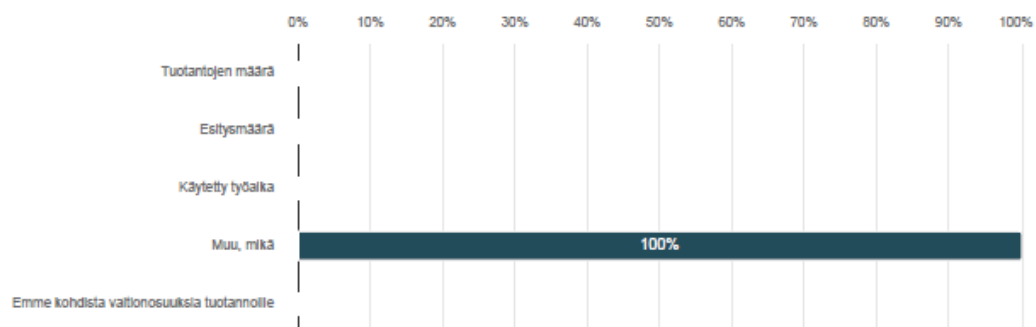
Vastaajien määrä: 11



| | n | Prosentti |
|-------|----|-----------|
| Kyllä | 1 | 9,1% |
| Ei | 10 | 90,9% |

Valtionosuudet

Vastaajien määrä: 1 , valittujen vastausten lukumäärä: 1



Emme kohdista valtionosuuksia tuotannoille

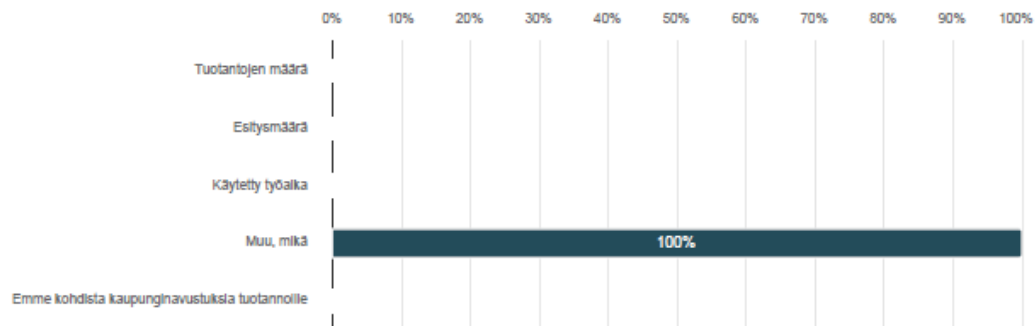
| | n | Prosentti |
|--|---|-----------|
| Tuotantojen määrä | 0 | 0,0% |
| Esitysmäärä | 0 | 0,0% |
| Käytetty työaika | 0 | 0,0% |
| Muu, mikä | 1 | 100,0% |
| Emme kohdista valtionosuuksia tuotannoille | 0 | 0,0% |

Lisättekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Kaupunginavustukset

Vastaajien määrä: 1 , valittujen vastausten lukumäärä: 1



Emme kohdista kaupunginavustuksia tuotannoille

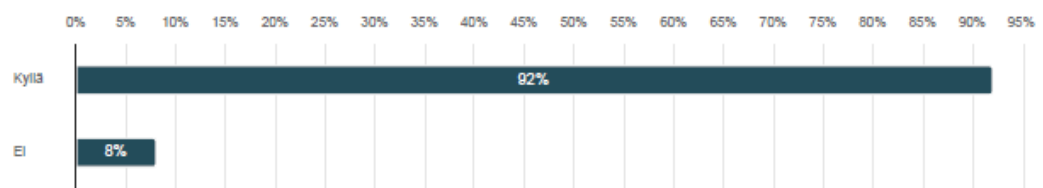
| | n | Prosentti |
|--|---|-----------|
| Tuotantojen määrä | 0 | 0,0% |
| Esitysmäärä | 0 | 0,0% |
| Käytetty työaika | 0 | 0,0% |
| Muu, mikä | 1 | 100,0% |
| Emme kohdista kaupunginavustuksia tuotannoille | 0 | 0,0% |

Lisättekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Toteutetaanko teatterissanne tuotantokohtaista budjetointia?

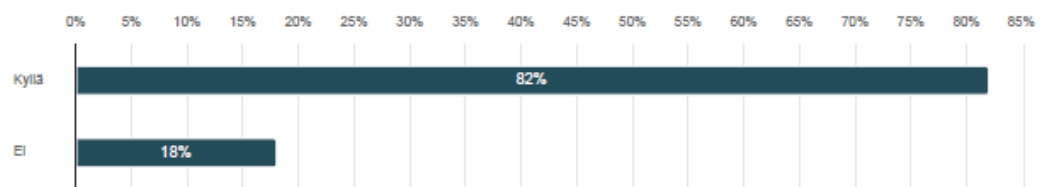
Vastaajien määrä: 12



| | n | Prosentti |
|-------|----|-----------|
| Kyllä | 11 | 91,7% |
| Ei | 1 | 8,3% |

Noudatatteko tuotantokohtaisessa budjetoinnissa samoja menoja ja tulojen kohdistamisperiaatteita kuin tuotankokohtaisessa kustannuslaskennassa?

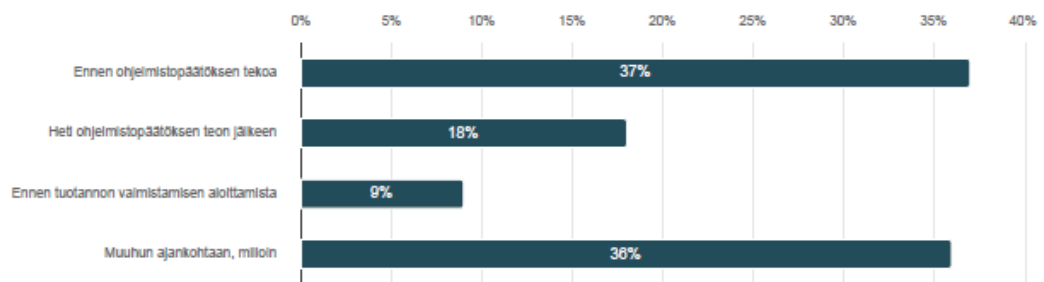
Vastaajien määrä: 11



| | n | Prosentti |
|-------|---|-----------|
| Kyllä | 9 | 81,8% |
| Ei | 2 | 18,2% |

Milloin laaditte tuotannolle budjetin?

Vastaajien määrä: 11



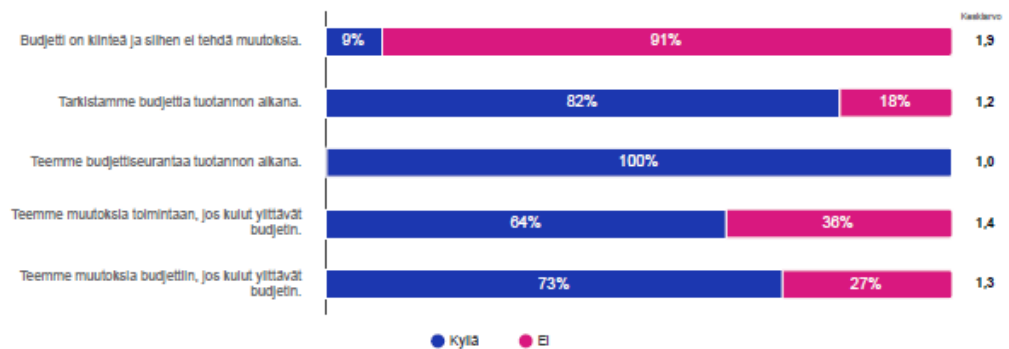
| | n | Prosentti |
|--|---|-----------|
| Ennen ohjelmistopäätöksen tekoa | 4 | 36,3% |
| Heti ohjelmistopäätöksen teon jälkeen | 2 | 18,2% |
| Ennen tuotannon valmistamisen aloittamista | 1 | 9,1% |
| Muuhan ajankohtaan, milloin | 4 | 36,4% |

Lisättekstikenttään annetut vastaukset

Näytä kaikki

Kuvaavatko alla olevat väittämät teatterinne toimintatapaa?

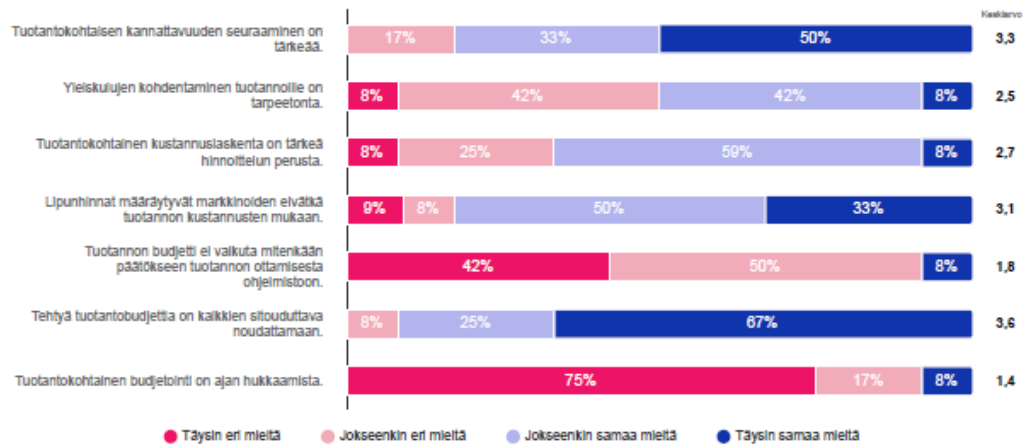
Vastaajien määrä: 11



| | Kyllä | Ei | Keeklarvo | Medlaani |
|--|--------------|--------------|------------|------------|
| Budjetti on kilteä ja siihen ei tehdä muutoksia. | 9,1% | 90,9% | 1,9 | 2,0 |
| Tarkistamme budjettia tuotannon aikana. | 81,8% | 18,2% | 1,2 | 1,0 |
| Teemme budjettiseurainta tuotannon aikana. | 100,0% | 0,0% | 1,0 | 1,0 |
| Teemme muutoksia toimintaan, jos kulut ylittävät budjetin. | 63,6% | 36,4% | 1,4 | 1,0 |
| Teemme muutoksia budjettiin, jos kulut ylittävät budjetin. | 72,7% | 27,3% | 1,3 | 1,0 |
| Yhteensä | 65,4% | 34,6% | 1,3 | 1,0 |

Mitä mieltä olet seuraavista väittämistä?

Vastaajien määrä: 12



| | Täysin eri mieltä | Jokseenkin eri mieltä | Jokseenkin samaa mieltä | Täysin samaa mieltä | Keekliarvo | Mediaani |
|--|-------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------|------------|------------|
| Tuotantokohtaisen kannattavuuden seuraaminen on tärkeää. | 0,0% | 16,7% | 33,3% | 50,0% | 3,3 | 3,5 |
| Yleiskulujen kohdentaminen tuotannoille on tarpeellista. | 8,3% | 41,7% | 41,7% | 8,3% | 2,5 | 2,5 |
| Tuotantokohtainen kustannuslaskenta on tärkeä hinnoittelun perusta. | 8,3% | 25,0% | 58,4% | 8,3% | 2,7 | 3,0 |
| Lipuhinnat määräytyvät markkinoiden eivätkä tuotannon kustannusten mukaan. | 8,4% | 8,3% | 50,0% | 33,3% | 3,1 | 3,0 |
| Tuotannon budjetti ei vaikuta mitenkään päätökseen tuotannon ottamisesta ohjelmistoon. | 41,7% | 50,0% | 0,0% | 8,3% | 1,8 | 2,0 |
| Tehtyä tuotantobudjettia on kaikkien sitouduttava noudattamaan. | 0,0% | 8,3% | 25,0% | 66,7% | 3,6 | 4,0 |
| Tuotantokohtainen budjetointi on ajan hukkaamista. | 75,0% | 16,7% | 0,0% | 8,3% | 1,4 | 1,0 |
| Yhteensä | 20,2% | 23,8% | 29,8% | 26,2% | 2,6 | 3,0 |

Haastattelun kysymykset

1. Millainen kustannuspaikkarakenne teillä on käytössä?
Onko kuluja tai tuottoja, joita ei kohdenneta kustannuspaikoille? Kohdentamis-
perusteet?
Onko tämä käytäntö toimiva? Mitä pitäisi kehittää?
2. Miten kohdennatte kuluja ja tuottoja tuotannoille?
Mitä välillisiä kuluja kohdennatte ja mitkä ovat niiden kohdentamisperusteet?
Käytättekö apukustannuspaikkoja?
3. Miten teidän tuotantokohtainen budjetointiprosessi etenee? Milloin teette tuo-
tannon budjetin ja tuleeko siihen muutoksia myöhemmin?
4. Miten tuotantokohtaiset budjetit suhtautuvat tilikauden talouden suunnitte-
luun? Onko tuotannoille määrätty tuotto-odotukset etukäteen?
5. Millainen olisi toimiva tuotantokohtainen budjetointikäytäntö? Mitä vaadittai-
siin, jotta se voisi toteutua?