Mirjami Raitanen

LIIKUNTAKESÄLEIRIN KUSTANNUSLASKENTA CASE-YRITYKSELLE

Matkailun koulutusohjelma

2019

samk
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Satakunta University of Applied Sciences

LIIKUNTAKESÄLEIRIN KUSTANNUSLASKENTA CASE-YRITYKSELLE

Raitanen, Mirjami
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Matkailun koulutusohjelma
Maaliskuu 2019
Sivumäärä: 33
Liitteitä: 1

Asiasanat: kannattavuus, kustannukset, katetuottolaskenta

Tässä opinnäytetyössä selvitettiin kustannuksia, jotka syntyvät Elämäsi Kesä Oy:n järjestämästä liikuntakesäleiristä. Työssä tutkittiin, montako osallistujaa leirille tulisi osallistua ja miten leiri tulisi hinnoitella, jotta voidaan harjoittaa kannattavaa liiketoimintaa. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, mitä kustannuslaskentatapaa leirin laskelmissa tulisi käyttää ja tehdä Excel -kustannuslaskentataulukko toimeksiantajan käyttöön.

Tämän opinnäytetyön teoriaosuus koostuu kannattavuudesta, yrityksen kustannuksista, kustannuslaskennan teoriasta sekä katetuottolaskennan teoriasta. Teoria-aineistoa kerättiin alan kirjallisuudesta sekä verkkolähteistä. Tässä toiminnallisessa opinnäytetyössä käytettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, jossa suoritettiin teemahaastattelut kolmelle asiantuntijalle.

Teoria-aineiston sekä asiantuntijoiden teemahaastatteluiden perusteella todettiin, että tämän leirin kannattavuuden selvittämiseen voidaan käyttää katetuottolaskentaa. Katetuottolaskennan olettamukset pätevät tämän leirin kustannuksiin. Opinnäytetyön toiminnallisessa osuudessa toimeksiantajalle tehtiin Excel -kustannuslaskentataulukko, jonka avulla voidaan operoida leirin hinnoittelua. Opinnäytetyölle asetetut tavoitteet saavutettiin. Leiristä syntyvät kustannukset selvitettiin ja kustannuslaskentamenetelmä valittiin.

COST ACCOUNTING OF A SPORTS CAMP FOR THE CASE COMPANY

Raitanen, Mirjami
Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences
Degree Programme in Tourism
March 2019
Number of pages: 33
Appendices: 1

Keywords: profitability, costs, profit margin calculation

The purpose of this thesis was to explore the costs of a sports camp organized by Elämäsi Kesä Oy. The work examined how many participants should participate in the camp and how the camp should be priced in order to conduct a profitable business. The aim of this thesis was to find out what cost accounting method should be used in the calculations of this camp and to make an Excel cost calculation table for the client.

The theoretical part of this thesis includes profitability, company costs, the theory of cost accounting and the theory of profit margin calculation. Theoretical material was collected from literature and online sources. In this functional thesis, a qualitative research method was used in which three interviews were conducted with three experts.

Based on theoretical material and interviews with experts, it was found that profit margin calculations can be used to determine the profitability of this camp. The hypotheses of profit margin calculation are valid for the costs of this camp. In the operational part of the thesis, an Excel cost calculation table was created for the client to operate the camp's pricing. The goals set for the thesis were achieved. The costs of the camp were clarified, and the cost accounting method was chosen.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO ... 6
2 TUTKIMUSTEHTÄVÄ, TAVOITE JA RAJAUS ... 7
3 TOIMEKSIANTAJA JA TUOTTEEN KUVAUS ... 7
4 KANNATTAVUUS ... 10
5 YRITYKSEN KUSTANNUKSET ... 11
5.1 Aine- ja tavarakustannukset ... 12
5.2 Henkilöstökustannukset ... 12
5.3 Muut lyhytvaikutteiset kustannukset ... 12
5.4 Pääomakustannukset ... 13
6 KUSTANNUSTEN JAOTTELU ... 14
6.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset ... 15
6.2 Välittömät ja välilliset kustannukset ... 15
6.3 Erillis- ja yhteiskustannukset ... 16
6.4 Yksikkökustannukset ... 16
7 PERINTEINEN KUSTANNUSLASKENTA ... 17
7.1 Kustannuslajilaskenta ... 18
7.2 Kustannuspaikkalaskenta ... 19
7.3 Suoritekohtainen laskenta ... 19
8 KATETUOTTOLASKENTA ... 20
8.1 Katetuottoajattelu ... 20
8.2 Katetuottolaskennan tunnusluvut ... 21
9 LEIRIN KUSTANNUKSET ... 22
9.1 Ainekustannukset ... 22
9.2 Henkilöstökustannukset ... 23
9.2.1 Palkka ... 23
9.2.2 Työnantajan sivukulut ... 24
9.3 Muut kustannukset ... 27
9.4 Kustannusten jaottelu ... 27
10 KVALITATIIVINEN TUTKIMUSMENETELMÄ ... 27
10.1 Teemahaastattelu ... 28
10.2 Teemahaastatteluiden tulokset ... 29
11 TULOKSET ... 30
12 POHDINTA ... 31
13 YHTEENVETO ... 32
LÄHTEET ... 33

LIITTEET

1 JOHDANTO

Kun yritykset haluavat tuottaa uuden tuotteen tai palvelun myyntiin, on selvitettävä mitä kustannuksia tuotteen tuottamisesta aiheutuu. Kun kustannukset on selvitetty, tuote voidaan hinnoitella kannattavasti, joka mahdollistaa kannattavan liiketoiminnan.

Henkilökohtaisesti olen kiinnostunut matematiikasta sekä kustannuslaskennasta. Minulle tarjoutui mahdollisuus tehdä opinnäytetyö aiheesta, kun työn toimeksiantaja Elämäsi Kesä Oy halusi järjestää viisi vuorokautta kestävän liikunnallisen kesäleirin nuorille pojille. Tämän tutkimuksen kautta tahdoin laajentaa osaamistani kustannuslaskennasta.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää kaikki kesäleiristä aiheutuvat kustannukset. Tutkimuksen tavoitteena on auttaa tuottajaa tuotteen hinnoittelussa, sekä selvittää montako osallistujaa leirille tulisi osallistua, jotta toiminta olisi kannattavaa. Tarkoituksena on myös luoda toimiva Excel -taulukko kustannuksista toimeksiantajan käytettäväksi.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään kannattavuutta sekä kannattavan liiketoiminnan mittauksen käsitteitä. Työssä tarkastellaan mistä kustannukset syntyvät sekä miten kustannuksia voidaan jaotella. Työssä käsitellään myös kustannuslaskennan teoriaa sekä kustannuslaskennan menetelmiä. Tutkimuksessa selvitetään myös mitä kustannuslaskentatapaa tämän kesäleirin kustannusten laskennassa kannattaisi käyttää, sekä tehdään kustannuslaskelmat tätä tapaa käyttäen.

2 TUTKIMUSTEHTÄVÄ, TAVOITE JA RAJAUS

Tutkimustehtävänä on selvittää Elämäsi Kesä Oy:n järjestämän liikunnallisen kesäleirin kaikki kustannukset. Tutkimuksen tavoitteena on luoda toimiva Excel -kustannuslaskentataulukko toimeksiantajan käyttöön, jonka avulla he ovat tietoisia kaikista leirin aiheuttamista kustannuksista. Taulukon avulla voidaan seurata leirin kustannusten muutoksia, mikäli leirin osallistujamäärä vaihtelee. Näillä tiedoilla toimeksiantaja voi operoida leirin hinnoittelua. Taulukko on toimeksiantajan muokattavissa, mikäli kustannuksissa tapahtuu muutoksia.

Tutkimus on rajattu leiristä aiheutuviin kustannuksiin. Tehtävänä on selvittää leirin ainekustannukset, henkilöstökustannukset sekä muut mahdolliset kustannukset, jotka aiheutuvat esimerkiksi tilavuokrasta ja vakuutuksista.

Tämä opinnäytetyö on toiminnallinen, sillä siitä syntyy tuotos, joka on kustannuslaskentataulukko toimeksiantajan käyttöön. Opinnäytetyössä käydään dialogia teorian ja käytännön välillä. Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on ohjeistaa tai järkeistää ammattialojen käytännön toimintaa. Toiminnallisesta opinnäytetyöstä syntyy aina jokin tuotos, kuten esimerkiksi käytännön opas, tapahtuma tai verkkosivut. Toiminnallisessa opinnäytetyössä käytännön toteutuksen ja sen raportoinnin yhdistyminen on tärkeää. (Vilkka & Airaksinen 2003, 9.)

3 TOIMEKSIANTAJA JA TUOTTEEN KUVAUS

Elämäsi Kesä Oy on vaasalainen yritys, joka on perustettu vuonna 2017. Kyseessä on pienyritys ja se työllistää työntekijöitä määräaikaisesti. Rinnakkaistoiminiminä yrityksellä on ruotsinkielinen Ditt Livs Sommar sekä englanninkielinen The Summer of Your life. Yrityksen liikevaihto ensimmäisenä vuonna oli 41 000 euroa. Yrityksen toiminnasta vastaa Iiro Elonen sekä Tony Selin. (Finder www-sivut 2018.)

Elämäsi Kesä järjestää tapahtumia sekä yrityksille että yksityisille kuluttajille. Yritys tuottaa myös työhyvinvointipäiviä yrityksille. SataSisu Fight Night Porin Puuvillassa 2017 ja Nyrkkeilyn SM-kisat 2018 ovat yrityksen tähän mennessä järjestämät suurimmat tapahtumat. Yritys on perustamassa kymmenen kesäleirin palvelua lapsille Palukselle Ulvilaan. (Leivo-Jokimäen henkilökohtainen tiedonanto 19.11.2018.)

Liikunnallinen kesäleiri järjestetään Ulvilan Paluksella. Leiripaikassa on päärakennus, josta löytyy majoitus- ja ruokailutilat, keittiö sekä wc- ja suihkutilat. Kohteesta löytyy kaukalokenttä sekä mahdollisuus sisäliikuntaan. Leiripaikka sijaitsee joen varrella, joka tarjoaa myös liikuntamahdollisuuksia. Jalkapallokenttä on 700 metrin päässä ja hieno uimapaikka hiekkarantoineen tasan yhden kilometrin päässä.

Leirin kohderyhmänä on 9-12-vuotiaat pojat. Kesäleiri järjestetään kymmenen kertaa kesässä koulujen kesälomien aikana. Leirin kesto on viisi päivää, maanantaiaamusta perjantai-iltapäivään. Ohjelma koostuu erilaisista urheiluaktiviteeteista leirin ohjaajan sekä vierailevien valmentajien ohjaamina, kielitunneista, ruokailuista sekä yhdessäolosta. Yhdelle leirille otetaan 12-20 osallistujaa.

Leirillä työskentelee kokoaikaisesti leirin ohjaaja sekä kokki. Leirin ohjaaja on aina tavoitettavissa sekä päävastuussa osallistujista ja ohjelmasta. Kokki valmistaa päivittäin lounaan ja päivällisen. Leirillä vierailee kolme valmentajaa, nyrkkeilyn viisinkertainen SM-kultamitalisti Veli Koota, entinen Veikkauslii-gapelaaja ja nykyinen jalkapallovalmentaja Matti Santahuhta sekä itsepuolustuslaji Hapkidon Pohjois-Euroopan vastaava opettaja, 9. danin mestari Rami Vainionpää.

Alueella liikunnallisia kesäleirejä nuorille järjestää myös Lounais-Suomen Liikunta sekä Urheilu ry LiikU. Lounais-Suomen Liikunta ja Urheilu ry LiiikU jär-

jestää kesäisin kaksi suurta liikuntaleiriä. Viisi päivää kestävä Pitkis-Sport liikuntaleiri järjestetään Kokemäellä ja neljän päivän Kesis-leiri järjestetään Sauvossa. (Lounais-Suomen Liikunta ja Urheilu ry:n www-sivut 2018.)

Pitkis-Sport liikuntaleiri järjestetään Kokemäen Pitkäjärvellä, joka kesä viikolla 27. Leirille osallistuu vuosittain noin 1500 lasta ja nuorta ja on Suomen suurin jokavuotinen monipuolisuusleiri. Pääosin leiri on tarkoitettu 7-14-vuotiaille. Pitkiksellä majoitutaan omissa teltoissa. Osallistujat valitsevat eri lajivaihtoehdoista yhden lajin, johon lajiharjoittelu painottuu. Leirin perusmaksu vuonna 2018 on 148 €. Useimmista lajeista maksetaan lisämaksu ja joihinkin lajeihin vaaditaan omia varusteita. (Lounais-Suomen Liikunta ja Urheilu ry:n www-sivut 2018.)

Varsinais-Suomen suurin liikuntaleiri Kesis järjestetään Sauvossa vuosittain viikolla 24. Leiri on tarkoitettu 4-16-vuotiaille ja leirille osallistuu vajaa tuhat osallistujaa vuosittain. Myös Kesiksellä osallistujat valitsevat itselleen yhden lajisisällön. Leirin perushinta on 148-188 €. Leirille aikaisin ilmoittautumalla sekä S-etukortilla saa alennusta. Osa lajeista on lisämaksullisia. (Lounais-Suomen Liikunta ja Urheilu ry:n www-sivut 2018.)

Taulukko 1. Alueen liikuntakesäleirien vertailu.

	Hinta	**Ajankohta**	**Kesto**	**Ikäryhmä**
Pitkis	148 €	vko 27	5 päivää	7-14 v.
Kesis	148-188 €	vko 24	4 päivää	4-16 v.
Elämäsi Kesä			5 päivää	9-12 v.

Elämäsi Kesä Oy:n tuottama leiri eroaa verrattuna kilpailijoiden leireihin osallistujamäärässä, osallistujien ikäryhmässä sekä leirin aktiviteeteissa. Ryhmäkoon ollessa pieni, osallistujien on hyvä olla samaa ikäluokkaa, jotta urheiluaktiviteeteissa ei olisi suuria tasoeroja. Lisäksi tämä kesäleiri on tarkoitettu vain pojille. Pienessä ryhmässä pystytään myös keskittymään enemmän yksilölliseen ohjaukseen sekä tutustumaan toisiin paremmin. Leirin vahvuuksia

ovat monipuoliset lajikokeilut sekä nimekkäät valmentajavierailijat. Elämäsi Kesä -leiri on tarkoitus järjestää monta kertaa kesässä, toisin kuin kilpailijoiden leirit. Syytä on harkita, kannattaako leiriä järjestää samaan aikaan näiden suurien leirien kanssa.

4 KANNATTAVUUS

Kannattava liiketoiminta on yritystoiminnan lähtökohta. Yrityksen toiminta on kannattavaa, jos yrityksen tulot ovat suuremmat kuin menot. Yrityksen tulos on kannattavuuden mittari ja sitä voidaan tarkastella eri näkökulmista. Pääasiallisesti yrityksen tuotot tulevat myyntituotoista eli myytyjen tuotteiden määrän ja yksikköhinnan tulosta. Kun myyntituotoista eli liikevaihdosta vähennetään eri menoeriä, saadaan erilaisia tuloskäsitteitä. Kannattavuutta mittaavia keskeisiä tunnuslukuja ovat myyntikate, käyttökate, liiketulos ja kokonaistulos. Nämä mittarit auttavat yrityksen johtoa päätöksenteossa. Tulosta tarkastellaan aina tietyltä ajanjaksolta, kuten tilikaudelta. (Eklund & Kekkonen 2014, 72.)

Kokonaistulos on selkein kannattavuuden mittari. Kokonaistulos lasketaan vähentämällä kaikki yrityksen kustannukset tuotoista. Kun lasketaan kokonaistulosta, tuotoista vähennetään myös tulovero, koska se on omistajan näkökulmasta kustannus. Nämä tuotot jäävät yrityksen omistajalle. (Eklund & Kekkonen 2014, 72-73.)

$$Kokonaistulos = tuotot - kustannukset$$

Liiketulos mittaa varsinaisen yritystoiminnan kannattavuutta. Liiketulos saadaan vähentämällä tuotoista kaikki varsinaisen liiketoiminnan kustannukset. Kustannuksista jätetään korkokustannukset, eli pääoman vaatimat kustannukset sekä verot huomioimatta. (Eklund & Kekkonen 2014, 73.)

$$Liiketulos = tuotot - (kustannukset - korkokustannukset - verot)$$

Käyttökate on yleisesti käytetty kannattavuuden mittari sekä toimialojen vertailun tunnusluku. Käyttökatteen laskennassa tuotoista vähennetään kustannukset ilman korkokustannuksia, investointien poistoeriä sekä veroja. (Eklund & Kekkonen 2014, 73.)

$$Käyttökate = tuotot - (kustannukset - korkokustannukset - poistot - verot)$$

Myyntikate mittaa tietyn tuotteen tai palvelun kannattavuutta, eikä se kerro paljoa koko liiketoiminnan kannattavuudesta. Laskettaessa myyntikatetta myyntituotoista vähennetään tuotteen tai palvelun valmistuksesta aiheutuneet kustannukset eli muuttuvat kustannukset. (Eklund & Kekkonen 2014, 73.)

$$Myyntikate = myyntituotot - muuttuvat\ kustannukset$$

Kokonaistulos on Elämäsi Kesä Oy:n kesäleirin tärkein kannattavuuden mittari. Sillä mikäli leiriä ei järjestetä, tästä liiketoiminnasta ei synny mitään kustannuksia. Jos yrittäjät haluavat tehdä leirille investointeja, halutaan palvelun myyntituotoilla kattaa myös niistä aiheutuvat kustannukset.

5 YRITYKSEN KUSTANNUKSET

Palveluiden ja tuotteiden tuottamiseen tarvitaan erilaisia resursseja, kuten raaka-aineita, henkilöstöä sekä toimitiloja. Näistä resursseista aiheutuu yritykselle kustannuksia. Kustannus tarkoittaa resurssin käytön hintaa. Kustannukset voidaan jakaa aine- ja tavarakustannuksiin, henkilöstökustannuksiin, muihin lyhytvaikutteisiin kustannuksiin sekä pääomakustannuksiin. Henkilöstökustannukset sekä toimitilojen vuokrat ovat usein suurimmat kustannukset palvelualan yrityksille. Kustannukset lasketaan arvonlisäverottomana. (Tomperi 2016, 9.)

5.1 Aine- ja tavarakustannukset

Aine- ja tavarakustannukset tulevat tuotteiden valmistukseen käytettävistä raaka-aineista sekä näiden hankinnasta. Kun tarvikkeiden ostohintaan lisätään kuljetus- tai muu hankintakustannus, saadaan hankintahinta. Ostohinnalla tarkoitetaan usein hankintahintaa. Aine- ja tavarakustannukset muodostuvat määrästä ja ostohinnasta. (Eklund & Kekkonen 2014, 31.)

$$Aine - ja\ tavarakustannus = määrä \times ostohinta\ (hankintahinta)$$

Ainekustannukset tulevat olemaan leirin suurin muuttuva kustannuserä. Ainekustannukset syntyvät ruokailujen vaatimista raaka-ainekustannuksista ja näiden suuruus on riippuvainen osallistujamäärästä.

5.2 Henkilöstökustannukset

Henkilöstökustannukset aiheutuvat työstä maksettavista palkoista sekä lakisääteisistä ja vapaaehtoisista henkilösivukuluista. Lakisääteisiä henkilösivukuluja ovat sairaus- ja loma-ajan, arkipyhien ja työajanlyhennysten palkat sekä vakuutukset. Lakisääteisiä henkilöstön vakuutuksia ovat sosiaaliturvamaksu, työeläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksu. Vapaaehtoisia henkilösivukuluja ovat (työterveyshuolto), koulutukset, työvaatteet ja virkistystoiminta. Vakuutusmaksuprosentit vaihtelevat vuosittain. Yritykset voivat vuosittain määritellä henkilöstön sivukuluprosentin helpottaakseen kustannuslaskentaa. (Eklund & Kekkonen 2014, 34-35.)

$$Henkilökustannus = palkka + (palkka \times sivukuluprosentti)$$

5.3 Muut lyhytvaikutteiset kustannukset

Lyhytvaikutteisiin tuotannontekijöihin liittyy usein ainekustannusten ja henkilöstökustannusten lisäksi myös muita kustannuksia (Järvenpää, Länsiluoto,

Partanen & Pellinen 2013, 82.) Muita kustannuksia aiheuttavat esimerkiksi tilojen vuokrat, energiamaksut, markkinointi, puhelinmaksut ja kunnossapito. (Tomperi 2016, 14.)

5.4 Pääomakustannukset

Yrityksen toimintaa rahoittaa yrityksen omistajat omalla pääomalla sekä pankit ja rahoitusyhtiöt vieraalla pääomalla. Omistajien sijoittamille pääomille eli odotetaan tuottoa. Sijoitetulle pääomalle laskettua voittotavoitetta tai lainan koron suuruista tuottoprosenttia käytetään kustannuslaskennassa omistajien tuottoodotuksen kustannuksena. (Eklund & Kekkonen 2014, 40.)

$$Oman\ pääoman\ kustannus = tavoitetuottoprosentti/korkoprosentti \times omistajan\ sijoitus$$

Pankkien ja rahoitusyhtiöiden lainaamasta pääomasta aiheutuvia kustannuksia ovat korot ja muut lainannostokustannukset. Lainojen korot ovat merkittävin rahoituksen kustannus ja niiden suuruus määräytyy markkinoiden korkotason ja yrityksen taloudellisen aseman mukaan. (Eklund & Kekkonen 2014, 41.)

$$Vieraan\ pääoman\ kustannus = korkoprosentti \times lainapääoma$$

Pääomakustannuksia aiheutuu myös myös muiden pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta (Järvenpää ym. 2013, 82). Pitkävaikutteisia tuotantovälineitä, kuten rakennuksia, koneita ja välineitä, käytetään yrityksen toiminnassa useita vuosia, ja siksi niiden hankintakustannukset jaetaan poistoina usealle vuodelle. Poisto kuvaa pitkävaikutteisen tuotantovälineen kulumisesta tai käytöstä aiheutuvaa arvon vähentymistä. (Tomperi 2016, 12-13.)

Poistolaskennassa on erilaisia menetelmiä, joita sovelletaan eri tavoin kustannuslaskennassa, kirjanpidossa ja verotuksessa. Poistoaika, poiston arvoperusta sekä poiston jaksottaminen vaikuttavat poistokustannuksiin. Poistoaika

on yleensä tuotantovälineen taloudellinen käyttöaika, kuten esimerkiksi koneiden käyttötunnit. Poiston arvoperustana pidetään hankintahintaa, eli alkuperäistä ostohintaa, tai jälleenhankintahintaa, eli hintaa poistohetkellä. (Tomperi 2016, 197.)

Poiston jaksotus voidaan tehdä tasapoistona tai menojäännöspoistona. Tasapoistossa jokaisen käyttövuoden poisto on yhtä suuri, jolloin tuotantovälineen hankintahinta on poistettu taloudellisen käyttöajan ollessa ohi. (Tomperi 2016, 12-13.)

$$Tasapoisto = \frac{hankintahinta/\ jälleenhankinta}{taloudellinen\ käyttöaika}$$

Menojäännöspoistossa poistoksi lasketaan tietty prosenttimäärä jäljellä olevasta menojäännöksestä, eli poistamattomasta hankintahinnasta. Poistokustannus on siis suurempi ensimmäisinä vuosina kuin myöhempinä. (Tomperi 2016, 13.)

$$Menojäännöspoisto = menojäännös - prosenttimäärä$$

6 KUSTANNUSTEN JAOTTELU

Kustannuksia ryhmitellään aiheuttamisperiaatteen mukaan, jotta yrityksen toiminnan aiheuttamista kustannuksista voidaan saada eriteltyä ja yksityiskohtaista tietoa. Ryhmittelyn tarkoituksena on selvittää tietyn tuotteen, toiminnon tai osaston aiheuttamia kustannuksia. (Eklund & Kekkonen 2014, 50.)

6.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Kaikki kustannukset voidaan jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Kustannukset joiden määrä muuttuu suhteessa valmistettavien ja myytävien tuotteiden määrään ovat muuttuvia kustannuksia. Näitä ovat esimerkiksi raaka-ainekustannukset sekä tunti- ja urakkapalkkakustannukset. Palkkakustannukset voi olla sekä muuttuvia että kiinteitä. Kiinteät kustannukset ovat kustannuksia, joiden määrä ei ole suoraan riippuvainen valmistettavien ja myytävien tuotteiden määrästä, kuten vuokrat, poistot ja korot sekä kuukausipalkat. Kiinteitä kustannuksia ovat myös palveluntuottajien ja toimittajien väliset sopimushinnat. Jos tuotantoa ei ole, ei ole myöskään muuttuvia kustannuksia, mutta kiinteät kustannukset pysyvät silti suunnilleen samoina, riippuen ryhmittelykriteereistä. (Tomperi 2016, 18-19.)

6.2 Välittömät ja välilliset kustannukset

Kun yritys valmistaa useita eri tuotteita ja halutaan selvittää yksittäisen tuotteen aiheuttamat kustannukset, jaetaan kustannukset välittömiin ja välillisiin (Eklund & Kekkonen 2014, 60). Välittömät kustannukset syntyvät suoraan tuotteen valmistuksesta, kuten raaka-aineista ja palkoista. Välittömät kustannukset ovat usein muuttuvia kustannuksia ja ne voidaan kohdistaa tuotteille melko helposti. Välilliset kustannukset syntyvät tuotannosta, mutta eivät suoraan yksittäisestä tuotteesta. Näitä ovat esimerkiksi toimitila-kustannukset, laite- ja ylläpitokustannukset, sekä työkustannukset, jotka aiheutuvat ajasta, jolloin ei valmisteta tuotetta. Koska välillisiä kustannuksia ei voida kohdistaa suoraan yksittäiselle tuotteelle, ne on kohdistettava kahdessa tai useammassa osassa. (Pellinen 2006, 84.) Ensiksi välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille, kuten yrityksen eri osastoille tai tuoteryh-mille. Kustannuspaikoilta kustannukset jaetaan yksittäisille tuotteille, tarkoin määritellyin kriteerein, jotka vastaavat mahdollisimman hyvin aiheutumisperiaatetta. Kriteerien määrittely on tärkeää, jotta tuotteille kohdistetaan oikea määrä välillisiä kustannuksia. (Eklund & Kekkonen 2014, 61).

6.3 Erillis- ja yhteiskustannukset

Kun kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteen aiheuttamiksi, puhutaan kohteen erilliskustannuksista. Kohteena voi olla tuote, tuoteryhmä, osasto tai projekti. Jos toimintaa tai tuotantoa ei ole, ei aiheudu myöskään erilliskustannuksia. Näin voidaan myös selvittää kohteen erillistuotot myynnin tapahtuessa. Erilliskustannukset voivat olla muuttuvia tai kiinteitä. Yleensä muuttuvat kustannukset ovat muuttuvia erilliskustannuksia ja kiinteät kustannukset ovat kiinteitä erilliskustannuksia tai kiinteitä yhteiskustannuksia. Yhteiskustannukset syntyvät riippumatta tuotannosta ja kohdistuvat koko yritykseen. Kiinteiden kustannusten jako erillis- ja yhteiskustannukseen riippuu laskentakohteesta. (Eklund & Kekkonen 2014, 61-62).

6.4 Yksikkökustannukset

Yhden tuotteen aiheuttamia kustannuksia lasketaan, kun selvitetään tuotantomäärien ja kustannusten välistä yhteyttä. Tuotteen yksikkökustannukset voivat olla muuttuvia tai kiinteitä. Useimmiten tuotantomäärät vaikuttavat muuttuvien yksikkökustannusten suuruuteen. Tuotantomäärien lisääntyessä yritykset voivat laskea yksittäisen tuotteen muuttuvia kustannuksia esimerkiksi neuvottelemalla pienemmästä ostohinnasta tai paljousalennuksista tavarantoimittajien kanssa. Muuttuvia yksikkökustannuksia taas suurentaa lisääntyneen tuotantomäärän aiheuttamat ylimääräiset kustannukset kuten palkat. (Eklund & Kekkonen 2014, 57-58.)

$$Muuttuvat\ yksikkökustannukset = \frac{muuttuvat\ kustannukset\ yhteensä}{tuotantomäärä}$$

Tuotantomäärät vaikuttavat kiinteään yksikkökustannukseen. Kiinteät kustannukset ovat samoja riippumatta tuotantomääristä, mutta mitä enemmän tuotteita valmistetaan, sitä pienempi on kiinteä yksikkökustannus. (Eklund & Kekkonen 2014, 58.)

$$Kiinteät\ yksikkökustannukset = \frac{kiinteät\ kustannukset\ yhteensä}{tuotantomäärä}$$

Kun yrityksen kokonaiskustannukset jaetaan tuotantomäärällä, saadaan selville keskimääräiset yksikkökustannukset. Tuotantomäärien nousu laskee keskimääräistä yksikkökustannusta, koska tällöin laskee myös kiinteät yksikkökustannukset. (Eklund & Kekkonen 2014, 59.)

$$Keskimääräiset\ yksikkökustannukset = \frac{kokonaiskustannukset}{tuotantomäärä}$$

7 PERINTEINEN KUSTANNUSLASKENTA

Tuotteita valmistavan yrityksen on selvitettävä paljonko yhden tuotteen valmistaminen ja myyminen aiheuttaa kustannuksia. Yrityksen valmistamien tuotteiden määrä vaikuttaa kustannusten laskentatapaan. Jos valmistettavia tuotteita on vain yksi, voidaan kaikki kustannukset kohdistaa yksittäiselle tuotteelle. Jos valmistettavia tuotteita on useita, kustannusten kohdistaminen eri tuotteille voi olla hankalaa. (Tomperi 2016, 181.)

Kustannuslaskennan on tarkoitus antaa johdolle tietoa ja helpottaa päätöksentekoa esimerkiksi hinnoittelussa. (Tomperi 2016, 191.)

Valmistusyrityksen kustannuslaskennan kolme perusvaihetta:

- kustannuslajilaskenta
- kustannuspaikkalaskenta
- suoritekohtainen laskenta

7.1 Kustannuslajilaskenta

Ensimmäisessä vaiheessa selvitetään yritykselle syntyvät kustannukset, jotka ryhmitellään yleensä ainekustannuksiin, työkustannuksiin, lyhytvaikutteisiin kustannuksiin ja pääomakustannuksiin. (Tomperi 2016, 191.)

Ainekustannukset, eli kaikki raaka-aine-, käyttöaine- ja tarvikekustannukset, ovat valmistusyrityksessä usein merkittävin kustannus. Usein ainekustannukset ovat tuotteen välittömiä kustannuksia, koska ne on helppo kohdistaa tuotteille, mutta esimerkiksi laitteiden huoltotoimenpiteisiin käytettävät aineet voivat olla välillisiä ainekustannuksia. Aineiden käyttömääriä selvitetään varastokirjanpidon tai inventoinnin avulla. (Tomperi 2016, 191.)

Työkustannuksia aiheutuu palkoista ja henkilösivukustannuksista. Aika- ja urakkapalkkaus ovat yleisiä palkkausmuotoja valmistusyrityksissä. Palkkakustannukset selvitetään myös laskentakohteittain, kuten tuotteittain tai osastoittain, aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tehdyistä työtunneista pidetään kirjaa myös tuotteittain. Näin voidaan selvittää tuntipalkat tuotekohtaisesti, kun tiedetään tuotteen valmistukseen menevä aika. Nämä ovat välittömiä kustannuksia ja ne voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Loma- ja sairausajan palkat sekä muut henkilösivukustannukset ovat välillisiä kustannuksia. (Tomperi 2016, 196.)

Pääomakustannuksia ovat pääomien korkokustannukset, käyttöomaisuuden poistot ja omaisuusvakuutukset. Pääomakustannukset aiheutuvat erityisesti pitkävaikutteisista tuotantovälineistä, joihin sitoutuu paljon pääomia. Kustannuslaskennassa korkokustannukset voidaan sisällyttää joko kustannuksiin tai voitto- tai katetuottotavoitteeseen. (Tomperi 2016, 196-197.)

Muut lyhytvaikutteiset kustannukset aiheutuvat muista hankituista palveluista, kuten energiasta, huolloista, vuokrista, kuljetuksista ja markkinoinnista. Useimmat näistä kustannuksista ovat välillisiä, jotka kohdistetaan tuotteille yleiskustannuslisien avulla. (Tomperi 2016, 198.)

7.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikka tarkoittaa yrityksen toimintayksikköä, kuten varastoa, markkinointia ja hallintoa, jonka kustannukset halutaan selvittää erikseen. Kustannuspaikkalaskenta auttaa laskentakohteen kustannusten tarkkailua sekä suoritekohtaisten kustannusten laskemista yleiskustannuslisien avulla. Toiminnan taloudellisuutta arvioidaan vertaamalla kustannuksia suo-ritemäärään. (Tomperi 2016, 198-199.)

Kustannuspaikat voidaan ryhmitellä toimintojen mukaan ainekustannuspaikkoihin, valmistuksen kustannuspaikkoihin, markkinoinnin kustannuspaikkoihin ja hallinnon kustannuspaikkoihin. Toinen tapa ryhmitellä kustannuspaikkoja, on jakaa ne pääkustannuspaikkoihin ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikat ovat välittömiä tuotteiden valmistuspaikkoja. Apukustannuspaikat tukevat valmistuspaikkoja tai yrityksen toimintaa, joita ovat esimerkiksi markkinointi- ja tuotesuunnitteluosasto. Yhteinen kustannuspaikka voi olla rakennus, joka auttaa kaikkien rakennuksessa toimivien kustannuspaikkojen toimintaa. (Tomperi 2016, 199.)

Jotta pääkustannuspaikkojen yleiskustannuslisät voidaan laskea, tulee apukustannuspaikkojen kustannukset siirtää pääkustannuspaikoille vyörytys- tai laskutusmenetelmällä. Vyörytysmenetelmän avulla apukustannuspaikkojen kustannukset jaetaan pääkustannuspaikoille tietyin perustein. Laskutusmenetelmässä kustannuksia siirretään kiinteiden laskentahintojen perusteella. (Tomperi 2016, 199.)

7.3 Suoritekohtainen laskenta

Yleisimmät laskentamenetelmät suoritekohtaisten kustannusten laskentaan ovat jako- ja lisäyslaskenta. Laskentamenetelmän valintaan vaikuttaa yrityksen valmistamien erilaisten tuotteiden määrä. (Tomperi 2016, 202.)

Yrityksen valmistaessa vain yhtä tai useampaa keskenään samankaltaista ja samankaltaisin valmistusmenetelmin valmistettua tuotetta, laskentamenetelmäksi sopii jakolaskenta. Kun kaikki kustannukset syntyvät yhdestä tuotteesta, voidaan laskentakauden kustannukset yksinkertaisesti jakaa tuotantomäärällä, jolloin saadaan selville yksikkökustannukset. Kun yritykset valmistavat eri tuotteita samoista raaka-aineista samankaltaisin valmistusmenetelmin, tarvittavien valmistusmateriaalien määrä ja valmistusaika saattavat vaihdella. Kustannukset ryhmitellään painon ja valmistusajasta riippuviin kustannuksiin, ennen kuin kustannukset jaetaan tuotteille. (Tomperi 2016, 202-203.)

Useita tuotteita valmistavan yrityksen suoritekohtaiset kustannukset selvitetään usein lisäyslaskennan avulla. Välittömät kustannukset jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tuotteille. Välilliset kustannukset jaetaan ensin kustannuspaikoille, joista ne kohdistetaan tuotteille yleiskustannuslisien avulla. Kustannuspaikkojen välilliset kustannukset jaetaan tuotteille sopivan jakoperusteen mukaan. Jakoperusteena voi olla esimerkiksi palkkojen, työtuntien tai välittömien ainekustannusten määrä. (Tomperi 2016, 204-205.)

8 KATETUOTTOLASKENTA

8.1 Katetuottoajattelu

Katetuottolaskenta on yksinkertainen ja sopiva tapa arvioida yrityksen kannattavuutta lyhyellä aikavälillä. Lyhyellä aikavälillä voidaan olettaa muuttuvien yksikkökustannusten olevan samat, riippumatta myynnin tai valmistuksen määrästä. (Tomperi 2016, 32.) Katetuoton avulla ei voida vertailla eri alojen yrityksiä keskenään. Sitä käytetään apuna yrityksen sisäisessä päätöksenteossa ja sen avulla voidaan vertailla eri tuotteiden kannattavuutta. Katetuottolaskennan lähtökohta on kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuottoajattelu perustuu muutamaan olettamukseen. Muuttuvat yksikkökustan-

nukset pysyvät samoina, riippumatta valmistusmäärästä. Kiinteät kustannukset sisältävät poistot ja korot, sekä ovat vakiot, riippumatta valmistusmäärästä. Tuotteiden myyntihinta on myös vakio. (Eklund & Kekkonen 2014, 77-79.)

Katetuottolaskennassa myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset, jolloin saadaan selville katetuotto. Jotta syntyy voittoa, on katetuoton katettava myös kiinteät kustannukset. Kiinteiden kustannusten ollessa suuremmat kuin katetuotto, syntyy tappiota. (Tomperi 2016, 32.)

Taulukko 2. Katetuottolaskennan peruskaava. (Eklund & Kekkonen 2014, 77.)

Myyntituotot
- Muuttuvat kustannukset
= Katetuotto
- Kiinteät kustannukset
= Tulos

8.2 Katetuottolaskennan tunnusluvut

Katetuotto on myyntituottojen ja muuttuvien kustannusten erotus. Se ilmaisee katteen euromääräisesti. Katetuoton laskeminen prosentteina helpottaa yrityksen tuloksen vertailua eri ajanjaksoilla tai vertailua samalla toimialoilla toimiviin kilpailijoihin. (Eklund & Kekkonen 2014, 80.)

$$Katetuottoprosentti = \frac{100 \times katetuotto}{myyntituotot}$$

Kriittinen piste kertoo sen myynnin määrän, jolla yrityksen tulos on nolla, eli katetuotto on yhtä suuri kuin kiinteät kustannukset. Jos yrityksen myyntituotot jäävät kriittisen pisteen alapuolelle, yritys tekee negatiivisen tuloksen. (Eklund & Kekkonen 2014, 82.)

$$Kriittinen\ piste = \frac{100\ \times kiinteät\ kustannukset}{katetuottoprosentti}$$

Kun yritys myy yhtä tuotetta, kriittinen myynti voidaan selvittää myös kappalemääräisenä, eli kuinka monta kappaletta on myytävä, jotta päästään nollatulokseen. (Tomperi 2016, 32.)

$$Kriittinen\ piste\ (kpl) = \frac{kriittinen\ myynti}{tuotteen\ myyntihinta}$$

Varmuusmarginaali on toteutuneiden myyntituottojen ja kriittisen pisteen myyntituottojen erotus. Erotuksen jälkeen toteutuneiden myyntituottojen ollessa suuremmat kuin kriittisen pisteen myyntituotot, nähdään kuinka paljon myyntituotot voivat laskea, ennen kuin tehdään tappiota. Mikäli toteutuneet myyntituotot ovat pienemmät kuin kriittisen pisteen myyntituotot, nähdään paljonko myyntituottoja pitää lisätä, jotta päästään edes nollatulokseen. Varmuusmarginaali voidaan laskea euromääräisesti tai prosentuaalisesti. (Eklund & Kekkonen 2014, 83.)

$$Varmuusmarginaali = toteutuneet\ myyntituotot - kriittinen\ piste$$

$$Varmuusmarginaaliprosentti = \frac{Varmuusmarginaali}{toteutuneet\ myyntituotot} \times 100$$

9 LEIRIN KUSTANNUKSET

9.1 Ainekustannukset

Leirin ainekustannuksia ovat ruoanlaitosta syntyvät raaka-ainekustannukset. Ateriasuunnittelun avulla varmistetaan ruoan riittävyys, pyritään minimoimaan hävikkiä ja säästetään kustannuksissa. Annoskoot riippuvat tarjottavien ruokalajien lukumäärästä sekä ruokailijoiden iästä. Lapset ja vanhukset syövät

yleensä vähemmän kuin nuoret ja aikuiset. Ruokaa tulisi varata noin 400 g yhtä henkeä kohden, mieluummin kuitenkin liikaa kuin liian vähän. (Ruokatieto yhdistys ry:n www-sivut, 2018.)

9.2 Henkilöstökustannukset

Leiristä syntyviä henkilöstökustannuksia aiheuttaa leirille palkattavien työntekijöiden palkat. Leirille palkataan yksi ohjaaja sekä yksi kokki. Työntekijöille tullaan maksamaan kuukausipalkkaa. Lisäksi vieraileville valmentajille maksetaan korvaus.

Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajan palveluita koskevaa työntekijöiden työehtosopimusta noudatetaan majoitus- ja ravitsemisalalla, matkailu- ja vapaa-ajan palveluissa sekä näihin liittyvissä hyvinvointipalveluissa. Ravintolat, kahvilat, henkilöstöravintolat, eines- ja valmistuskeittiöt, majoitusliikkeet, leirintä- ja caravanalueet sekä loma- ja kurssikeskukset ovat tyypillisiä sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia työpaikkoja. (Palvelualojen ammattiliitto PAM ry 2018, 1.)

9.2.1 Palkka

Vähimmäispalkka määräytyy työehtosopimuksessa määriteltyjen palkkaryhmien sekä työntekijän kokemusvuosien mukaan. Alan työntekijöille ja esimiehille on omat työehtosopimukset sekä palkkaryhmät. Palkkaa korottavia tekijöitä ovat ilta- ja yötyölisät, anniskelusta vastaavan lisä sekä päivittäistavaramyymälälisä. (Palvelualojen ammattiliitto PAM ry 2018, 28-33.) Leirillä työskentelevän kokin palkka on laskettu työehtosopimuksen palkkaryhmä 2:n ja kokemusvuosien 0-2 mukaisesti.

Taulukko 3. Työntekijöiden palkkaryhmät (Palvelualojen ammattiliitto PAM ry 2018)

Palkkaryhmät

1	Aputyöntekijä, pikkolo
2	Tarjoilija, kassa, myyjä, kokki, huolto- ja liikenneasematyöntekijä, keilahallityöntekijä (kahvilat, pikaruokaravintolat sekä ravintolat, joissa ei anniskella lainkaan tai joissa anniskellaan enintään 4,7-tilavuusprosenttisia käymisteitse valmistettuja alkoholijuomia, "keskiolutravintolat") Siivooja, allasvalvoja, autolla tapahtuva tuotteiden kuljetus- ja jakelutyö, aulapalvelutyöntekijä, leirintäaluetyöntekijä
3	Henkilöstöravintolan kokki (ei anniskella yli 4,7-tilavuusprosenttisia alkoholijuomia) Kerroshoitaja, eines- ja valmistuskeittiön kokki, leipuri
4	Tarjoilija, kokki, kylmäkkö, huolto- ja liikenneasematyöntekijä, keilahallityöntekijä (anniskelupaikat, joissa anniskellaan yli 4,7-tilavuusprosenttisia alkoholijuomia, "A- ja B-anniskeluravintolat " tms.) Vahtimestari, järjestyksenvalvoja, huoltomies, puhelunvälittäjä, vastaanottoapulainen, karaoketyöntekijä, kokousjärjestelijä, hyvinvointityöntekijä (esim. kuntoohjaaja, personal trainer, jalkojenhoitaja), harraste- ja tapahtumatyöntekijä (esim. kuntosalin ohjaaja, vapaa-ajanohjaaja, roudari, hallinrakentaja, caddie master), kosmetologi, liikunnanohjaaja, hieroja
5	Majoitusliikkeen vastaanottovirkailija, portieeri, fysioterapeutti

Taulukko 4. Työntekijöiden kuukausi- ja tuntipalkat (Palvelualojen ammattiliitto PAM ry 2018)

Kuukausi- ja tuntipalkat 1.5.2019

Työntekijät

PR	0-2 v.	yli 2 v.	yli 5 v.	yli 10 v.
1.	1599 (10,06)	1643 (10,33)	1687 (10,61)	1733 (10,90)
2.	1632 (10,26)	1675 (10,53)	1739 (10,94)	1825 (11,48)
3.	1732 (10,89)	1786 (11,23)	1839 (11,57)	1923 (12,09)
4.	1828 (11,50)	1882 (11,84)	1942 (12,21)	2017 (12,69)
5.	1907 (11,99)	1952 (12,28)	2003 (12,60)	2065 (12,99)

9.2.2 Työnantajan sivukulut

Työnantajan lakisääteisiä henkilösivukuluja ovat sosiaaliturvamaksu, työeläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksu. Työntekijä maksaa itse osan eläkemaksusta, työttömyysvakuutusmaksusta ja sairausvakuutusmaksusta. Kokonaislaskelmissa kannattaa henkilösivukulut ottaa etu-

käteen huomioon. Nyrkkisääntönä pakollisten sivukulujen määrää voidaan pitää 25 % bruttopalkasta. Yleissitovista työehtosopimuksista saattaa tulla myös muita maksettavia lisiä, kuten lomarahat. (Suomen palkanlaskenta Oy:n www-sivut, 2018.) Työnantajamaksut vaihtelevat vuosittain. Tässä opinnäytetyössä työnantajan sivukulut on laskettu vuoden 2019 vaatimusten mukaisesti.

Vuonna 2019 työntekijän työeläkevakuutusmaksu määräytyy vuonna 2017 maksetun palkkasumman perusteella. Maksettujen palkkojen summan ollessa alle 2 083 500 euroa, työeläkemaksu on 25,2 %. Tämä sisältää myös työntekijän osuuden, jonka työnantaja pidättää työntekijän palkasta ja tilittää sen vakuutusyhtiölle työntekijän puolesta. Työnantajan osuus työeläkemaksusta on 16,95 – 18,45 %. (Suomen yrittäjien www-sivut, 2019.)

Taulukko 5. Työntekijän osuus työeläkevakuutusmaksusta (Suomen yrittäjien www-sivut, 2019.)

17–52-vuotiaat	6,75 %
53–62-vuotiaat	8,25 %
63–67-vuotiaat	6,75 %

Työnantaja maksaa työnantajan sairausvakuutusmaksua 16–67 -vuotiaista työntekijöistä. Maksu on 0,77 % työntekijän bruttopalkasta. (Suomen yrittäjien www-sivut, 2018.)

Työnantajan työttömyysvakuutusmaksu määräytyy työnantajan maksaman palkkasumman mukaan. Palkkasumman 2 086 500 euroon asti työnantajan osuus työttömyysvakuutusmaksusta on 0,5 % palkasta. Palkkasumman ylittävältä osalta maksua maksetaan 2,05 %. (Suomen yrittäjien www-sivut, 2019.)

Keskimääräinen tapaturmavakuutusmaksu on 0,8 % ja ryhmähenkivakuutusmaksu 0,07 %. Ryhmähenkivakuutus maksetaan tapaturmavakuutuksen yhteydessä. Työnantaja on velvollinen ottamaan ryhmähenkivakuutuksen, mikäli toimialan yleissitova työehtosopimus näin velvoittaa. Vakuutusyhtiöt hinnoittelevat ryhmähenkivakuutusmaksut. (Suomen yrittäjien www-sivut, 2019.)

Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajan palveluita koskevan työntekijöiden työehtosopimuksen mukaan, alle vuoden kestäneessä työsuhteessa työntekijä ansaitsee 2 arkipäivää lomaa täyttä lomanmääräytymiskuukautta kohti. Täydellä lomanmääräytymiskuukaudella tarkoitetaan kalenterikuukautta, jonka aikana työntekijä on työskennellyt vähintään 14 päivänä tai 35 tuntia. Kuukausipalkkaisen työntekijän loma-ajan päiväpalkka lasketaan jakamalla kuukausipalkka luvulla 25. Sen jälkeen päiväpalkka kerrotaan lomapäivien määrällä. Tämän jälkeen palkkaan lisätään mahdollisista työaikalisistä saatava osuus. (Palvelualojen ammattiliitto PAM ry 2018, 47-56.) Leirillä työskentelevälle kokille kertyy siis kaksi lomapäivää kuukaudessa. Kokilla on säännöllinen päivätyöaika, joten työaikalisien osuutta ei ole. Kalenterikuukauden aikana kokki ansaitsee 130,56 € lomarahaa, alla olevan kaavan mukaisesti.

$$\frac{1632\ €}{25} \times 2 = 130{,}56\ €$$

Työnantajan työntekijästä maksettavia pakollisia sivukuluja ovat siis työeläkemaksu (16,95–18,45 %), sairausvakuutusmaksu (0,77 %), työttömyysvakuutusmaksu (0,5 %), tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksu (0,87 %) ja lomaraha (8 %). Työnantajan sivukulut ovat yhteensä 27,09 – 28,59 % bruttopalkasta.

Taulukko 6. Työnantajan sivukulut. (Suomen palkanlaskenta Oy:n www-sivut, 2018.)

Kokin bruttopalkka kuukaudessa		1632 €
-	Työeläkemaksu (17-52-vuotiaat) 18,45 %	+ 301,1 €
-	Sairausvakuutusmaksu 0,77 %	+ 12,6 €
-	Työttömyysvakuutusmaksu 0,5 %	+ 8,2 €
-	Tapaturma- & ryhmähenkivakuutusmaksu 0,87 %	+ 14,2 €
-	Lomaraha 8 %	+ 130,56 €
Yhteensä		2098,66 €

9.3 Muut kustannukset

Leirin muita kustannuksia ovat leiripaikan vuokra, kirjanpidosta ja markkinoinnista aiheutuvat kustannukset sekä vakuutusmaksu. Leiripaikan tilavuokrasta veloitetaan kiinteä hinta koko kesän ajalta, joka sisältää vesi- ja sähkömaksut. Myös leirille tehtävät hankinnat kuuluvat muihin kustannuksiin. Näitä hankintoja ovat leirin osallistujille hankittavat tyynyt. Yhtiön tulee ottaa leiriä varten vakuutus korvausvelvollisuuden varalta. Nämä kustannukset jaetaan järjestettävien leirien lukumäärällä, jolloin saadaan selville kustannukset yhtä leiriä kohden.

9.4 Kustannusten jaottelu

Leirin kustannukset pystytään jakamaan kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Kiinteät kustannukset ovat samat jokaisella leirillä. Muuttuvat kustannukset muuttuvat leirin osallistujamäärän mukaisesti.

Kiinteät kustannukset

- Henkilöstökustannukset
- Tilavuokra
- Vakuutus
- Kirjanpito
- Markkinointi

Muuttuvat kustannukset

- Ruoanlaitossa käytettävät raaka-aineet

10 KVALITATIIVINEN TUTKIMUSMENETELMÄ

Kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimuksella pyritään kuvaamaan ja ymmärtämään ilmiötä syvällisesti laajan aineiston avulla. Laadullinen tutkimus perustuu

sanalliseen kuvailuun, kun taas määrällinen tutkimus numeroihin. (Kananen 2008, 24-25.) Laadullisen tutkimuksen tiedonkeruumenetelmiä ovat havainnointi, haastattelu, kyselyt ja dokumentit, kuten kirjallinen aineisto, kuvat ja äänimateriaalit. Tutkimustehtävä sekä siitä olemassa olevan tiedon määrä vaikuttavat aineistonkeruumenetelmän valintaan. (Kananen 2008, 68.)

10.1 Teemahaastattelu

Tutkimushaastattelun tavoitteena on saada lisää tietoa tutkimuskysymyksistä. Haastattelut voidaan jakaa kolmeen eri luokkaan luonteensa mukaan strukturoituihin, puolistrukturoituihin sekä avoimiin haastatteluihin. Strukturoidussa haastattelussa kysymykset ja niiden järjestys ovat ennalta tarkoin suunniteltuja. Strukturoituja haastatteluja ovat esimerkiksi lomakekyselyt. Puolistrukturoidussa haastatteluissa haastattelun teemat ovat ennalta mietittyjä, mutta haastateltavalle annetaan vapaus vastata omien tietojen ja kokemusten pohjalta. Avoimet haastattelut ovat enimmäkseen keskustelua aiheesta, eikä haastattelua rakenneta kysymysten tai teemojen ympärille. (Vilkka 2015, 77-80.)

Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelu, jolla tarkoitetaan lomakehaastattelun ja avoimen haastattelun välimuotoa. Teemahaastattelussa haastattelun teemat ja aihepiirit ovat määritelty etukäteen ja ovat kaikille haastateltaville samat, mutta kysymysten järjestystä ja niiden sanamuotoa voi vaihdella. Teemahaastattelu etenee teemojen, eikä ennalta päätettyjen kysymysten varassa. Teemahaastattelu antaa tutkijalle mahdollisuuden rajata aihepiirejä mutta mahdollistaa myös vapaamman keskustelun. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 47-48; Kananen 2008, 73-74.)

Haastattelun jälkeen, haastatteluaineisto litteroidaan, eli muutetaan tekstimuotoon, jolloin sitä voidaan helpommin tutkia. Litteroinnin tarkkuudessa on eri tasoja. Sanatarkka litterointi on tarkin taso, jossa kirjataan ylös sanojen lisäksi myös eleet, tauot, äänenpainot ja katseet. Yleiskielisessä litterointitasossa

puhe muutetaan kirjakielelle, eli poistetaan murre- ja puhekielen ilmaisut. Propositiotason litteroinnissa huomioidaan vain sanoman ydinsisältö. (Kananen 2008, 80-81.)

10.2 Teemahaastatteluiden tulokset

Tutkimusta varten suoritin kolme teemahaastattelua. Haastattelut tehtiin puhelimitse ja ne nauhoitettiin. Teemahaastatteluihin osallistui kaksi laskenta-alan asiantuntijaa, taloushallinnon lehtori Marja-Liisa Jullenmaa ja auktorisoitu tilintarkastaja Markus Mäkelä. Haastattelin myös LiikU ry:n Jurkka Virtalaa, joka on Pitkis-Sport liikuntakesäleirin kehittäjä. Haastatteluiden teemat perustuivat opinnäytetyöni teoriaan. Pääteemana haastatteluissa oli kannattava liiketoiminta, josta johdettiin haastatteluiden teema-alueet. Haastatteluiden jälkeen litteroin haastatteluäänitteet tekstiksi ja kokosin ne teemoittain yhteen.

Yksi haastattelun teemoista oli erilaiset yritykselle syntyvät kustannuslajit. Jokaisessa haastattelussa tuli esille kustannuslajeja, joita tässä työssä on käsitelty. Osaa leiristä syntyviä kustannuksia kehotettiin myös kyseenalaistamaan, sekä harkitsemaan päästäänkö pienempiin kustannuksiin käyttämällä alihankintaa. Todettiin myös, että mikäli leiristä syntyisi pääoma- tai investointikustannuksia, se hieman monimutkaistaisi kustannuslaskentaa.

Toisena teemana oli kustannusten jaottelumenetelmät. Haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että tämän leirin kustannukset kannattaa jakaa yksinkertaisesti kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Haastateltavien mielestä kustannukset ovat selkeästi jaettavissa asiakaskohtaisiin muuttuviin yksikkökustannuksiin sekä ryhmäkohtaisiin kiinteisiin kustannuksiin

Kolmantena teemana oli hinnoittelumenetelmät. Katetuottoajattelu nousi haastatteluissa vahvasti esille. Haastateltavien mielestä hinnoittelu kannattaa perustaa yksinkertaiseen katetuottohinnoitteluun. Huomioon tulee ottaa myös markkinoilla olevat hinnat sekä kohderyhmän näkökulma. Markkinahintoja tarkastellessa tulee muistaa, että rekisteröityjen yhdistysten järjestämät leirit ovat

hinnaltaan edullisempia, koska yhdistykset ovat voittoa tavoittelemattomia. Mikäli katetuottohinnoittelulla hinta nousee liian korkeaksi, tulee miettiä mitä kustannuksia voidaan vähentää. Esiin tuli myös hinnoittelun vaikutus myyntivolyymiin. Eli pyritäänkö alhaisemman hinnan avulla saada leirin kaikki paikat myytyä vai luotetaanko paikkojen täyttyvän myös kalliimmalla hinnalla.

Viimeinen teema oli kannattavuuden tunnusluvut. Haastateltavat kokivat katetuottolaskennan tunnusluvut tärkeiksi, tämän leirin kannattavuutta mitattaessa. Tärkeitä tunnuslukuja, joita tulisi selvittää etukäteen, ovat kriittinen piste sekä varmuusmarginaali. Lisäksi kehotettiin seuraamaan myyntituloja sekä kustannuksia.

11 TULOKSET

Leirin kannattavuuden selvittämiseen voidaan käyttää katetuottolaskentaa. Kustannukset ovat selkeästi jaettavissa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, joka on katetuottolaskennan lähtökohta. Myös muut katetuottolaskennan olettamukset pätevät tämän leirin kustannuksiin. Eli leirin muuttuvat yksikkökustannukset pysyvät samoina yhtä osallistujaa kohden. Myös leirin kiinteät kustannukset pysyvät samoina, riippumatta osallistujien määrästä sekä leirin myyntihinta on vakio. Lisäksi tutkimushaastatteluiden tulokset tukivat vahvasti katetuottolaskennan käyttöä.

Hinnoittelu tulee tehdä siten, että leirin hinta kattaa kiinteät ja muuttuvat kustannukset. Excel-taulukkoon on syötetty kaikki leiristä aiheutuvat kustannukset jaoteltuina kiinteisiin ryhmäkohtaisiin kustannuksiin sekä muuttuviin asiakaskohtaisiin kustannuksiin. Taulukkoon on tehty myös kriittisen pisteen laskelmat euromääräisinä sekä osallistujamääräisinä. Excel-taulukko on tehty Marja-Liisa Jullenmaan tekemää hinnoittelulaskuria mukaillen. Hinnoittelussa tulee myös huomioida markkinoilla olevat hinnat sekä kohderyhmän näkökulma.

12 POHDINTA

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää kaikki leiristä aiheutuvat kustannukset sekä luoda toimeksiantajalle toimiva kustannuslaskentataulukko. Kustannuslaskentataulukon tavoitteena on auttaa toimeksiantajaa hinnoittelemaan tuote niin, että aiheutuvat kustannukset saadaan katettua ja voidaan harjoittaa kannattavaa liiketoimintaa.

Mielestäni tämän leirin kustannuslaskentamenetelmän, eli katetuottolaskennan valinta oli selkeä teorian sekä teemahaastatteluiden perusteella. Kustannukset ovat helposti jaettavissa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Leirin kiinteät kustannukset tulee kattaa katetuotolla. Mielestäni tekemäni tutkimuksen tavoitteet täyttyivät. Leiristä syntyvät kustannukset saatiin selvitettyä sekä Excel -kustannuslaskentataulukko tehtyä onnistuneesti. Kustannuksissa tulee hyvin todennäköisesti tapahtumaan muutoksia, sekä leiristä saattaa aiheutua yllättäviä kustannuksia, joita ei voida ennakoida. Toimeksiantaja voi kuitenkin tehdä taulukkoon muutoksia, jolloin taulukko tekee uudet laskelmat.

Leirin kiinteät kustannukset ovat suuret ja leiristä aiheutuvia kustannuksia tulisikin pitää mahdollisimman pieninä ja karsia kaikki turhat kustannukset, jotta leirin hinta ei nouse kohderyhmälle liian suureksi. Mikäli tulevaisuudessa leirille halutaan tehdä investointeja, tulee nekin ottaa huomioon kustannuslaskelmissa.

Toimeksiantajan antaman palautteen mukaan työ oli hyvin onnistunut. Teoria ja käytäntö yhdistyi tutkimuksessa hyvin, sekä kustannuslaskennan eri osa-alueet ja mahdolliset kilpailijat oli huomioitu. Työn avulla toimeksiantaja sai erilaisia näkökulmia uuden palvelun myyntiin ja lanseeraamiseen, jotta palvelu olisi yritykselle kannattava. Toimeksiantajan mukaan yritys sai Excel -taulukosta käyttökelpoisen työkalun leirin kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun.

13 YHTEENVETO

Opinnäytetyöni tavoitteena oli selvittää Elämäsi Kesä Oy:n suunnittelemasta liikunnallisesta kesäleiristä aiheutuvat kustannukset, selvittää mitä kustannuslaskentatapaa laskelmissa tulisi käyttää sekä tehdä toimeksiantajan käyttöön Excel -kustannuslaskentataulukko. Tutkimus rajattiin leiristä aiheutuviin kustannuksiin, eli toimeksiantajan voittotavoitteita ei huomioitu laskelmissa. Opinnäytetyö on toiminnallinen, jonka tavoitteena on ohjeistaa käytännön toimintaa ja siitä syntyy tuotos, eli Excel -kustannuslaskentataulukko. Teoria-aineistoa tähän tutkimukseen kerättiin alan kirjallisuudesta. Lisäksi suoritettiin kolme asiantuntijahaastattelua.

Teoria-aineiston sekä haastatteluiden analysoinnin jälkeen voitiin todeta, että leirin kannattavuuden selvittämiseen voidaan käyttää katetuottolaskentaa. Katetuottolaskennan perusolettamukset pätevät tähän liikunnalliseen kesäleiriin. Leirin hinnoittelu tulee tehdä siten, että katetuotolla saadaan katettua leirin kiinteät kustannukset, jotta voidaan harjoittaa kannattavaa liiketoimintaa. Hinnoittelussa tulee myös ottaa huomioon markkinahinnat sekä kohderyhmän, eli lapsiperheiden näkökulma.

Opinnäytetyölle asetetut tavoitteet saavutettiin. Leiristä syntyvät kustannukset selvitettiin ja kustannuslaskentamenetelmä valittiin. Toimeksiantajalle tehtiin Excel -kustannuslaskentataulukko, jonka avulla toimeksiantaja voi operoida leirin hinnoittelua. Kustannuslaskentataulukko on toimeksiantajan muokattavissa, mikäli kustannuksissa tapahtuu muutoksia.

LÄHTEET

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Finder www-sivut. 2018. Viitattu 22.11.2018. https://www.finder.fi/Henkilöstövuokraus/Elämäsi+Kesä+Oy/Vaasa/yhteystiedot/3159934

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2015. Tutkimushaastattelu – teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus.

Jullenmaa, Marja-Liisa. 2018. Taloushallinnon lehtori, Satakunnan ammattikorkeakoulu. Pori. Henkilökohtainen tiedonanto 25.1.2019.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uud. p. Helsinki: Sanoma Pro.

Kananen, J. 2008. Kvali – Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Leivo-Jokimäki, Tomi. 2018. Yrittäjä, Elämäsi Kesä Oy. Pori. Henkilökohtainen tiedonanto 19.11.2018.

Lounais-Suomen Liikunta ja Urheilu ry:n www-sivut. 2018. Viitattu 22.3.2018. http://www.pitkissport.net/?page=1

Palvelualojen ammattiliitto PAM ry & Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry. 2018. Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajan palveluita koskeva työntekijöiden työehtosopimus 1.2.2018 – 31.3.2020. Viitattu 15.11.2018. http://netpaper.lonnberg.fi/pam/tes-fi/marava/mobile/index.html#p=1

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu.

Ruokatieto yhdistys ry:n www-sivut. 2018. Viitattu 14.3.2018. https://www.ruokatieto.fi/

Suomen palkanlaskenta Oy:n www-sivut. 2019. Viitattu 13.1.2019. https://www.palkkaus.fi/

Suomen yrittäjien www-sivut. 2019. Viitattu 13.1.2019. https://www.yrittajat.fi/

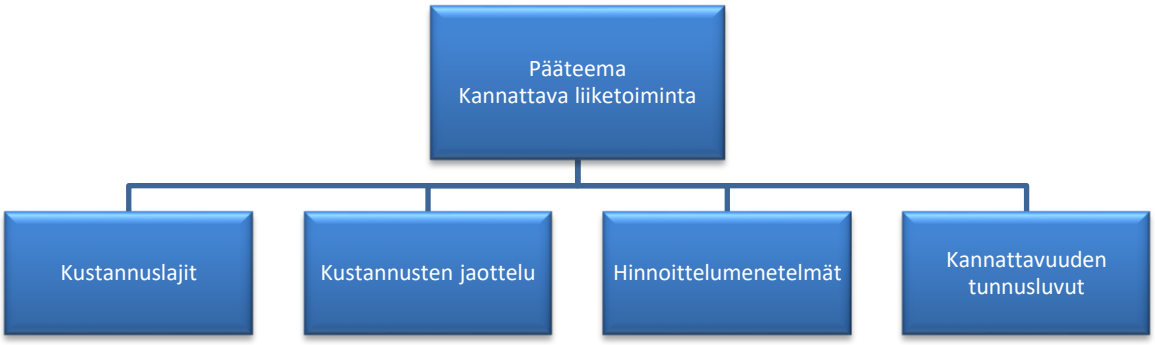
Tomperi, S. 2016. Yrityksen taloushallinto 3 – Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Helsinki: Edita Prima Oy.

Vilkka, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Helsinki: Tammi.

Vilkka, H. 2015. Tutki ja kehitä. 4. uud. p. Jyväskylä: PS-kustannus.

LIITE 1

Teemahaastattelun runko



Haastateltavat

Marja-Liisa Jullenmaa, taloushallinnon lehtori

Markus Mäkelä, auktorisoitu tilintarkastaja

Jurkka Virtala, Pitkis-Sport leirin kehittäjä