

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

2019

Juha Brunila

MAINOSALAN YRITYKSEN
KANNATTAVUUDEN
PARANTAMINEN
TUOTEKOHTAISTEN
KANNATTAVUUSLASKELMIEN
AVULLA

Juha Brunila

MAINOSALAN YRITYKSEN KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN TUOTEKOHTAISTEN KANNATTAVUUSLASKELMIEN AVULLA

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia ja kehittää mainosalan yrityksen kannattavuutta. Tarkoituksena oli selvittää, onko tutkittavissa tuotteissa liian korkea tai matala hinta. Lisäksi selvitettiin, onko tuote kannattavampi toteuttaa alihankkijan kautta kuin omavalmisteisena. Laskelmien lisäksi tavoitteena oli kehittää tuotteiden kannattavuuden seurantajärjestelmää tulevaisuutta varten. Kohdeyrityksen laaja-alaisen tuotevalikoiman ansiosta parhaiten kannattavuuteen päästiin käsiksi tuotekohtaisten kannattavuuslaskelmien avulla.

Opinnäytetyön tietoperusta koostuu teoriaosuudesta, jonka perusteella on lähdetty toteuttamaan empiiristä osuutta. Teoreettinen viitekehys koostuu johdon laskentatoimen sekä kustannuslaskennan kirjallisuudesta. Teoriaosuudessa käydään läpi, mistä kustannukset muodostuvat, sekä perusmenetelmät kannattavuuslaskelmiin.

Empiirinen osuus koostuu toimeksiantajayrityksen tuotantoprosessin tutkimisesta ja tuotteiden kustannusten selvittämisestä. Näiden perusteella on kehitetty Excel-pohjaisia laskelmia, joilla voidaan mallintaa yrityksen tuotteen kannattavuutta eri myyntitapahtumissa. Laskelmia tehdessä on keskitytty niiden monipuolisuuden korostaen muokattavuutta yrityksen vaihteleviin tilanteisiin ja tarpeisiin.

Johtopäätöksenä voidaan todeta osan tuotteista olevan liian kalliita, kun kyseessä on suuret tuotantomäärät. Alihinnoittelua taas tapahtuu hyvin pienillä tuotantomäärillä tuotetuissa tilauksissa. Opinnäytetyön tuloksena saadut kannattavuuslaskentataulukot tulevat olemaan hyödyksi yrityksen tuotteiden uudelleen hinnoittelussa. Kannattavuuslaskelmista saatujen taulukoiden avulla yritys pystyy jatkossa asettamaan kilpailukykyisemmät hinnat tuotteille. Monipuolisuutensa ansiosta on taulukoita mahdollista hyödyntää myös opinnäytetyön ulkopuolelle rajattujen tuotteiden osalta. Seurannassa havaittuja parannustarpeita sovelletaan yrityksen tämän hetkisiin tilauskaavakkeisiin, jotta niistä saatava seurantatieto voitaisiin hyödyntää tulevaisuuden kannattavuuslaskelmissa.

ASIASANAT:

Kustannuslaskenta, Johdon laskentatoimi, Mainostoimisto

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

2019 | 40 pages

Juha Brunila

IMPROVING ADVERTISING AGENCY'S PROFITABILITY WITH PRODUCT COST CALCULATIONS

The objective of this thesis was to research and develop advertising agency's profitability. The goal was to investigate if products had too high or low prices. Furthermore the objective was to find out if it would be better to subcontract the product or make it yourself. Along with profitability calculations another goal was to improve product profitability tracking systems for future use. Because of the target company's wide range of products the best way to get to profitability was to use product specific calculations.

The knowledge base for this thesis is the theory section based on which the empiric section has been built. The theoretic framework consists of managerial accounting and cost accounting literature. The theoretic section looks into where the costs form for a business and the basic methods for profitability calculations.

Empiric section consists of studying client company's manufacturing processes and figuring out product specific costs. Excel based calculations were made based on the results. With these Excel sheets one can create models of different sales scenarios. During the process of making these Excel sheets the emphasis was on reusability and plasticity to answer the company's needs in varying situations.

The conclusion of this thesis shows that some of the products are too expensive when manufacturing large quantities. Underpricing can be found when too small manufacturing quantities are made. The results of the profitability calculations of this thesis can be used during the repricing of products. The profitability calculations Excel sheets can be used in the future when doing research on products that were left outside of the limits of this thesis. The found improvements on tracking systems were implemented on current order forms, so that the benefits could be made towards future profitability calculations.

KEYWORDS:

Cost accounting, Managerial accounting, Advertising agency

1 JOHDANTO	6
2 JOHDON LASKENTATOIMEN KEINOJA KANNATTAVUUDEN HALLINTAAN	8
2.1 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena	8
2.2 Tuotot ja kustannukset	8
2.3 Kustannusluokitukset	9
2.3.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset	9
2.3.2 Välilliset ja välittömät kustannukset	10
2.3.3 Erillis- ja yhteiskustannukset	11
2.4 Kustannuslaskenta	11
2.5 Tuotekohtainen kustannuslaskenta	13
2.5.1 Katetuottolaskenta ja analyysi	13
2.5.2 Suoritekalkyytit	15
2.5.3 Lisäyslaskenta	17
2.5.4 Kustannuspaikkalaskenta	6
2.6 Hinnoittelumenetelmät	7
2.6.1 Kustannusperusteinen hinnoittelu	7
2.6.2 Markkinaperusteinen hinnoittelu	9
2.6.3 Hinnoitteluprosessi	9
2.7 Palveluyrityksen kannattavuuden erityispiirteitä	10
3 MAINOSTALON KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN	11
3.1 Toimeksiantajan nykytilanteen kuvaus	11
3.1.1 Mainostalon muuttuvat ja kiinteät kustannukset	12
3.1.2 Myynnin tarkastelu	13
3.1.3 Seurannan muutostarpeet	13
3.2 Tarkasteltavat tuotteet ja laskelmat	14
3.2.1 Modulaarinen aika-ajattelu painotuotteissa	16
3.2.2 Palvelutuotteet	19
3.3 Vapaan kapasiteetin vaikutusten pohdinta	21
3.4 Nykytilan ja esitettyjen muutosten vertailu	22
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	25
LÄHTEET	28

KAAVAT

Kaava 1. Katetuottolaskema sekä kannattavuusfunktio (Järvenpää ym. 2013, 103).	15
Kaava 2. Yleiskustannuslisä (Järvenpää ym. 2013, 127).	17
Kaava 3. Valmistushinnasta katteellinen hinta. Virhe. Kirjanmerkkiä ei ole määritetty.	

KAAVIOT

Kaavio 1. Katetuottolaskennan kaavio (Järvenpää ym. 2013, 103).	14
Kaavio 2. Keskimääräis- ja normaalikalkyylin yhteyskäyttö (Järvenpää ym. 2013, 118).	16
Kaavio 3. Esimerkki prosessista moduuleittain.	17
Kaavio 4. Myydyin suunnistuskartta vertailu.	23
Kaavio 5. Pienien tuotantomäärien kilpailunumero vertailu.	23

TAULUKOT

Taulukko 1. Kustannusten luokitteluja (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 55).	9
Taulukko 2. Kustannuslaskentajärjestelmää määrittävät käsitteet (Suomala ym. 2011, 99).	12
Taulukko 3. Laskentatoimen ongelmat (Suomala ym. 2011, 101).	13
Taulukko 4. Yleiskustannuslisävaihtoehtoja (Järvenpää ym. 2013, 128).	6
Taulukko 5. Mainostalon myyntimäärät ja liikevaihto prosentteina kokoluokittain.	13
Taulukko 6. Aikaseuranta tilauskaavakkeessa.	14
Taulukko 7. Painokoneen valmistusarvon laskentataulukko.	15
Taulukko 8. Suunnistuskarttalaskelman malli.	17
Taulukko 9. Kilpailunumeroiden laskin modulaarisella aika-ajatuksella.	18
Taulukko 10. Vaatepainatuksen laskuriesimerkki.	20
Taulukko 11. Alihankinnan ja omakustanteen suhde töiden puuttuessa.	22
Taulukko 12. Tuloksen muutoksen vaikutus.	24

1 JOHDANTO

Alati kasvavan nettimarkkinoinnin sekä kovemman kilpailun muokkaama markkinaympäristö tuo uusia haasteita mainosalalle. Alhainen hinta ja laaja kohdeyleisö houkuttelevat asiakkaita nettimainonnan puolelle vanhanaikaisten fyysisten tuotteiden sijaan. Samalla hintavertailu on helpottunut netin avoimen kilpailuympäristön takia. Vertailtaessa alan moniosaajia yrityksiin, joiden liikeidea perustuu yhden tuotteen tai tuotantokoneen ympärille, on moniosaajille kriittisempää seurata hinnoittelun onnistumista ja erityyppisten tuotteiden kannattavuutta.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii yritys, joka on mainosalan monitoimitalo. Jatkossa yrityksestä käytetään nimeä Mainostalo. Yrityksen monivuotisen toiminnan aikana tuotevalikoimaa on aina lisätty vastaamaan asiakkaiden muuttuvia tarpeita. ”Meiltä saat kaiken” -tyyppinen ajattelu on seurausta pienellä paikkakunnalla toimimisesta ja halusta palvelulla kokonaisvaltaisesti rajallista joukkoa asiakkaita. Ongelmaksi on muodostunut heikon taloustilanteen vaikutus pk-yritysten sekä kuluttajien halukkuuteen hankkia mainostuotteita ja -palveluita. Heikommat myyntiluvut aiheuttavat tarpeen analysoida nykyisten tuotteiden kannattavuutta tarkemmin.

Opinnäytetyön tavoite on kehittää toimeksiantajayrityksen liiketoiminnan kannattavuutta. Tutkimalla yrityksen tuotteiden kustannusrakennetta ja tarkentamalla tuotekohtaisia kannattavuuslaskelmia voidaan löytää tuotteet, joihin kannattaa panostaa ja jotka mahdollisesti kannattaa poistaa tai ulkoistaa. Opinnäytetyön valmistuttua kohdeyrityksen kannattavuuden suunnittelua ja seurantaa pyritään parantamaan vastaamaan havaittuja tarpeita. Samalla laskelmien helpolla ylläpidettävyydellä pyritään varmistamaan, että työntekijöiden työmäärä ei seurannan takia kasva liikaa.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu pääosin johdon laskentatoimen kirjallisuudesta soveltuvien laskentamallien löytämiseksi. Opinnäytetyön toimeksiantaja Mainostalon tarjonnan monipuolisuus otetaan huomioon tarkastelemalla suoritekohtaisen laskennan lisäksi hinnoittelumalleja sekä palveluyrityksen erityispiirteitä hinnan määrittelyssä.

Tutkimuksen empiirisessä osassa käytetään yrityksen keräämiä historiatietoja tuke-
massa ja antamassa kannattavuuslaskelmille pohjan kannattavimman hinnan määritte-

lemiseksi. Tuotekohtaiset kannattavuuslaskelmat laaditaan teoriassa esitettyjen menetelmien avulla hyväksi käyttäen yrityksen sisältä löytyviä malleja sekä soveltaen yrityksen taloustietoja laskentoihin sopivalla tavalla. Kannattavuuslaskelmat tehdään Excel-ohjelmalla mahdollisimman monipuolisiksi. Kannattavuuslaskelmat esitetään empiirisessä osassa taulukoina. Tutkimus vaatii joidenkin tuotteiden työn tarkkailua sekä mitaamista puuttuvien avainlukujen hahmottamiseksi. Empiirisen osuuden lopussa vertaillaan nykyistä tilannetta opinnäytetyön kannattavuuslaskelmien tulosten kanssa.

2 JOHDON LASKENTATOIMEN KEINOJA KANNATTAVUUDEN HALLINTAAN

2.1 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena

Laskentatoimi on jaettavissa kahteen osaan, ulkoiseen sekä sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi perustuu kirjanpitoon ja on laissa säädeltyä. Kirjanpidosta saadaan tuloslaskelma, jonka tarkoitus on osoittaa omistajille jakokelpoinen voiton määrä tilikaudelta. Tase puolestaan kertoo yrityksen omaisuuden ja pääoman. Taseen vastavaa-puoli kertoo, mihin pääoma on sidottu, esimerkiksi koneet, kiinteistö tai varasto. Taseen vastattavaa-puoli taas kertoo, mistä pääoma on peräisin. (Suomala ym. 2011, 9.)

Laskentatoimen toinen puoli on sisäinen eli johdon laskentatoimi. Sisäinen laskentatoimi on nähtävä yhtenä yrityksen johtamista tukevana toimintona, sillä se ei ole lain sanelema tai muuten pakotettu. Sen tarkoitus on palvella muiden toimintojen päätöksentekoa. Ideana on raakadatan tallentaminen ja jalostaminen eteenpäin, niin kannattavuuslaskelmiin, kuin myös budjetointiin ja investointilaskelmiin. Laadun varmistamiseksi johdon laskentatoimi on käytännössä organisoitu jollakin yrityksen valitsemalla tavalla ja sillä on tietty asema suhteessa muuhun organisaatioon. Valitut ihmiset on kiinnitetty laskentatoimeen ja he voivat toimia ylimmän johdon tukena, mutta myös yrityksen pienemmissä tuotantolaitoksissa tai yksittäisillä maantieteellisillä liiketoiminta-alueilla. (Suomala ym. 2011, 9-11.)

2.2 Tuotot ja kustannukset

Tuotot syntyvät yleensä myymällä tuotteita tai palveluita. Näihin tuottoihin vaikuttavat myyty määrä sekä kappalehinta. Lisäksi tuottoja voidaan saada sijoitus- ja rahoitustuotosten muodossa. (Tomperi 2014, 8.) Johdon laskentatoimen yhteydessä tuotot määräytyvät laskentatilanteesta riippuen (Suomala ym. 2011, 91). Kustannukset ovat käytännössä tuotannontekijöiden käyttö ja kulutus mitattuna rahassa. Keskeiset tuotannontekijät ovat rakennukset, koneet, työvoima, raaka-aineet ja energia. Kustannuksia syntyy, kun yritys kuluttaa tai käyttää edellä mainittuja tuotannontekijöitä. (Tomperi 2014, 9.)

2.3 Kustannusluokitukset

Kustannukset ovat yleensä jaettavissa kolmeen luokkaan (Taulukko 1).

Taulukko 1. Kustannusten luokitteluja (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 55).

Erilli-	Muuttuvat	Välitön	Kokonais- kustan- nukset
Yhteis	Kiinteät	Välillinen	

Oletuksena kuvassa on kiinteiden ja muuttuvien kustannusten tasajako. Katkoviivalla havainnoidaan edeltävän luokan yhteys seuraavaan luokkaan. Kustannuksia ei tarvitse jakaa kaikkien luokkien kesken kustannuslaskemia tehdessä.

2.3.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Kustannusluokituksen yleisimmin käytetyn tason mukaan kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin. Jako perustuu lähinnä niiden riippuvuuteen yrityksen toiminta-asteesta, eli toteutuneiden suoritteiden määrästä. Mitä selkeämmin tuotannon määrän kasvattaminen kasvattaa kustannuksia, sitä varmemmin kyseessä on muuttuva kustannus. Tyypillisesti seuraavat luokitellaan muuttuviksi kustannuksiksi

- tuotteiden raaka-aineet
- tuotantoa varten alihankitut palvelut ja tuotteet
- valmistuksen henkilöstöpalkat sekä henkilöstösivukulut
- tuotannon mukaan vaihtelevat apupalkat, kuten lajittelu, kuormaus, kuljetus jne.
- energiankulutusmaksut
- koneet ja kaluston ylläpito osittain

Joissain kustannusryhmissä voi olla sekä muuttuvia että kiinteitä kustannuksia. Esimerkiksi energian kulutukseen sisältyy niin kiinteä kuukausiveloitus kuin myös kulutuksesta riippuva muuttuva kustannus. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 56.)

Kiinteät kustannukset riippuvat kapasiteetin eli potentiaalitekijöiden vaihtelusta. Myös vain vähän toiminta-asteen muutoksesta riippuvat kustannukset nähdään usein kiinteinä kustannuksina. Tyypillisiä kiinteitä kustannuksia ovat

- koneiden ja kaluston sitoma pääoma korkoineen sekä poistot
- vuokrat ja muut toimitilakustannukset
- sähkön kiinteä osa, kuten perusmaksu
- johdon ja toimihenkilöiden palkat sekä henkilösivukulut
- markkinointi- ja hallintokustannukset

Kiinteät kustannukset voidaan jakaa vielä kahteen alaluokkaan. Ensimmäinen alaluokka on kiinteät seisontakustannukset, joita ovat esimerkiksi poistot, toimitilavuokrat, sidotun pääoman korot ja koneiden leasingmaksut. Näitä syntyy, vaikka mitään ei tapahtuisi. Toinen alaluokka on valmiuskustannukset. Nämä ovat kustannuksia, joiden määrä kasvaa nostettaessa kapasiteettia. Esimerkiksi rakennusten lämmitys tai henkilöstön lisäys ovat tällaisia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 56-57.)

On hyvä huomioida, että tarpeeksi lyhyellä tarkasteluvälillä kaikki kustannukset voidaan nähdä kiinteinä ja tarpeeksi pitkällä välillä muuttuvina. On myös selvää, että 10 kappaleen tuotantolaitos ja 100 000 kappaleen tuotantolaitos ovat hyvin erilaisia kiinteiden kustannusten suhteen. Toisen tuotantolaitoksen muuttuva kustannus voi olla toisen tuotantolaitoksen kiinteä kustannus. (Suomala ym. 2011, 95-96.)

2.3.2 Välilliset ja välittömät kustannukset

Tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa laskentateknisen käsittelyn vuoksi kiinteät ja muuttuvat kustannukset jaotellaan usein vielä välittömiin ja välillisiin kustannuksiin (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58). Välittömät kustannukset ovat yleensä muuttuvia kustannuksia ja ne voidaan jo eri työvaiheissa kohdistaa tuotteelle tai tuoteryhmille niiden selvän syy-seuraussuhteen takia (Eklund & Kekkonen 2011, 51). Tyypillisesti välittömiä kustannuksia ovat valmistuksen palkat, työn raaka-aineet ja tarvikkeet sekä alihankinnat (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58).

Välillisiä kustannuksia ei voida kohdistaa kustannusten aiheutumisen perusteella suoraan tuotteille tai tuoteryhmille, vaikka ne olisivat muuten samankaltaisia kuin välittömät kustannukset. Monesti kiinteät kustannukset nähdään perinteisen tulkinnan mukaan

suoraan välillisinä kustannuksina. Muuttuvien kustannusten kertakäyttöiset tarve- ja lisäaineet voidaan käsitellä välillisinä kustannuksina, koska näitä voi olla mahdoton kohdistaa tuotteelle. Kustannuksen suora kohdentaminen tuotteeseen saattaa myös olla vastoin laskennan tarkoitusta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58.)

Jako välillisiin ja välittömiin kustannuksiin aiheuttaa myös kritiikkiä, sillä kustannukset voidaan tulkita hyvin eri tavoin eri tilanteissa ja yrityksissä. Esimerkiksi yhtä tietyn tyyppistä tuotetta tekevä tuotantokone voidaan nähdä vuokran ja poistojen kannalta välittömiä kustannuksia aiheuttavana. Kustannukset ovat tässä tilanteessa jaettavissa suoraan aiheutumisperiaatteen mukaan valmistettavalle tuotteelle. Monta tuotetta valmistettaessa ei kiinteitä kustannuksia voida kohdistaa samalla tavalla tuotteille, mikä aiheuttaa täysin erilaisen laskentatilanteen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58-59.)

2.3.3 Erillis- ja yhteiskustannukset

Jaottelu erillis- ja yhteiskustannuksiin on samankaltainen kuin jaottelu välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Erona näillä jaotteluilla on lähinnä tarkasteltava näkökulma (Suomala ym. 2011, 96). Erilliskustannukset ovat tuotteen tai projektin kustannukset, jotka jäävät pois, mikäli tuotetta tai projektia ei toteuteta. Yhteiskustannuksiin kuuluvat taas ne kustannukset, jotka toteutuvat siitä huolimatta, että tuote tai projekti ei toteudukaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 59.)

2.4 Kustannuslaskenta

Suomalan mukaan jokainen kustannuslaskentaan perustuva järjestelmä koostuu viidestä osasta (Taulukko 2.) (Suomala ym. 2011, 99).

Taulukko 2. Kustannuslaskentajärjestelmää määrittävät käsitteet (Suomala ym. 2011, 99).

Käsite	Mitä tarkoittaa?	Esimerkkejä
Laskentakohde	Mikä tahansa asia, jonka kustannukset halutaan selvittää.	Tuote, asiakas, toiminto, prosessi, tietty tuotteen ominaisuus
Välittömät kustannukset	Se osa kokonaiskustannuksista, joka on mahdollista ja järkevää kohdistaa suoraan tietylle laskentakohteelle.	Valmistuksen aineet ja tarvikkeet, alihankinta, työntekijöiden palkat
Välilliset kustannukset	Se osa kokonaiskustannuksista, joka ei ole mahdollista tai järkevää kohdistaa suoraan tietyille laskentakohteille.	Hallinto, osa markkinoinnista, tietojärjestelmät, työterveys
Kustannuspaikka	Vastuualue, toimiyksikkö tai joku muu kokonaisuus, jonka kustannuksia seurataan.	Yritys, osasto, toiminto, prosessi,
Kohdistamisperuste	Kohdistamisperuste tarkoittaa sellaista aiheutumisperiaattetta kunnioittavaa perustetta, jolla välillisiä kustannuksia kohdistetaan kustannuspaikoille ja kustannuspaikoilta edelleen laskentakohteille.	Jakeluauton kustannukset voidaan kohdistaa esimerkiksi ajoajan tilankäytön ja ajokilometrien perusteella

Kustannuslaskennan teoria perustuu viiteen käsitteeseen (Taulukko 2). Näiden avulla ratkaistaan, kuinka kustannukset kohdistetaan laskentakohteelle. Välittömät kustannukset ovat suoraan kohdistettavissa laskentakohteelle, mutta välilliset kustannukset eivät. Näiden kohdistaminen tapahtuu kustannuspaikkojen kautta erilaisten kohdistamisperusteiden mukaan. Kustannuslaskentajärjestelmien erot syntyvätkin nimenomaan välillisten kustannusten erilaisista kohdistamisen tavoista laskentakohteille. (Suomala ym. 2011, 100.)

Kustannuslaskennan perusongelmat (Taulukko 3) ovat ratkaistavissa. Yrityksen tekemä tulos koko yrityksen elinkaaren aikana olisi hyvin helppoa laskea, jos rahan inflaation vaikutusta ei oteta huomioon. Tuloksen laskemiseksi tulisi laskea vain yhtiön kaikki tuotot miinus kaikki kustannukset. Laskelmia tehdessä on kuitenkin otettava huomioon monimutkaisempi tilanne. Pelkästään tuotteen hintakomponentille on usein nähtävissä kolme eri vaihtoehtoa: alkuperäinen hankintameno, jälleenhankintameno tai todennäköinen myyntihinta. Tuotannon tekijän määräkomponentti on vielä hankalampi, sillä se saattaa vaihtua päivästä, tunnista tai henkilöstä toiseen. Laskennan laatijan onkin tehtävä useita valintoja, ennen kuin laskelmat ovat valmiit. Jokainen tehty valinta vaikuttaa laskennan

tulokseen, sen soveltuvuuteen ratkaisemaan ongelmia ja siitä johdettaviin johtopäätöksiin. Ulkoisen laskennan ongelmat ovat usein ratkaistavissa verotuksen ja lain antamien määräysten mukaan. Johdon laskennan jokainen ongelma sen sijaan riippuu laskentatilanteesta. Paras ohje on tuntea ongelma sekä yritys ja tilanne, jotta voidaan ratkaista ongelma tilanteeseen nähden mahdollisimman hyvin. (Suomala ym. 2011, 100.)

Taulukko 3. Laskentatoimen ongelmat (Suomala ym. 2011, 101).

Laskentatoimen ongelma	Kysymys	Ongelma	Ratkaisun avaimet
Laajuusongelma	Mitä tuotteita ja kustannuksia otetaan mukaan laskelmaan?	Kaikki tuotot ja kustannukset eivät ole relevantteja kaikissa laskentatilanteissa.	Laskentatilanteen ymmärtäminen
Arvostusongelma	Mitä yksikköhintoja ja -kustannuksia käytetään laskelmissa?	Laskentatilanteesta riippumatonta yhtä oikeaa arvoa ei ole olemassa.	Laskentatilanteen ymmärtäminen
Mittausongelma	Mitä ja millä tarkkuudella selvitetään tuottojen ja kustannusten määräkomponentti?	Arvostus- ja mittausongelmat liittyvät yleensä tuotannon tekijöiden käytöstä aiheutuneiden kustannusten selvittämiseen.	Tarkka ja luotettava dokumentointi
Kohdistamisongelma	Miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan eri laskentakohteille?	Kohdistusongelmat syntyvät tyypillisesti kustannuksista, jotka ovat yhteisiä laskentakohteille tai ajanjaksoille.	Aiheutumisperiaatteen kunnioittaminen

2.5 Tuotekohtainen kustannuslaskenta

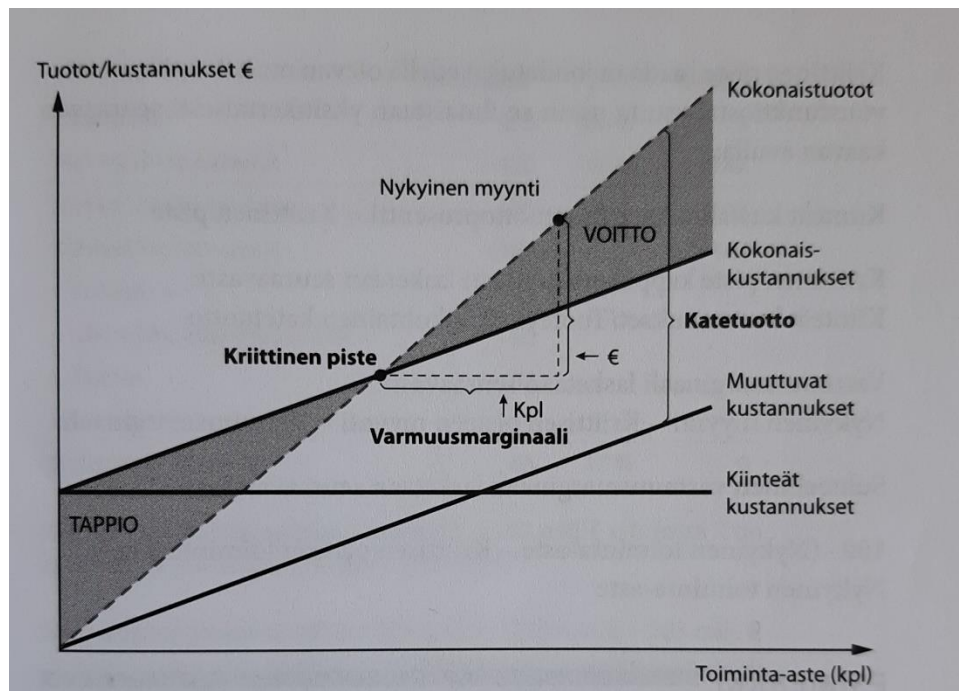
2.5.1 Katetuottolaskenta ja analyysi

Katetuottolaskennassa keskitytään yrityksen kannattavuuden arviointiin ja hallintaan muuttuvien kustannusten sekä myyntimäärän mukaan. Keskeisessä osassa on kate-tuotto, joka lasketaan vähentämällä muuttuvat kustannukset myyntituotosta. Tästä on vielä poistettava kiinteät kustannukset, verot ja oman pääoman tuottotavoite, jotta saadaan tietää voitto. Katetuotto prosentti saadaan laskemalla katetuotto jaettuna myyntituotolla. Katetuottolaskenta ilmaisee tuote-, yritys- tai tulosyksikkötasolla tuloksen. Esi-

merkiksi palvelulle, tuotteelle tai tuoteryhmälle voidaan laskea kate ja tarkastella sen vaikutusta yrityksen kannattavuuteen. Kannattavuusanalyyssissä voidaan siis verrata tuotekohtaisia katetuottoja ja katetuottoprosentteja, jotta löydetään yrityksen kannattavimmat tuotteet. Katetuottolaskenta on hyvä keino tarkastella tuotteen volyymin ja myyntihinnan muutoksen vaikutusta yrityksen kannattavuuteen. (Järvenpää ym. 2013, 101.)

On huomioitava, että kyseessä on välitulokseksi, jolla pitää kattaa vielä yrityksen kiinteät kustannukset sekä tavoitevoitto. Toiminnan kustannukset on pystyttävä jakamaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Muuttuvien kustannusten on oltava lineaarisessa suhteessa myynnin määrään. Samalla kiinteiden kustannusten on oltava riippumattomia myynnin määrästä. Näin kokonaiskustannusten on oltava lineaariset tuottojen suhteen. Katetuottolaskennassa toiminta-asteella ei saa olla vaikutusta tuotannon tekijöiden kustannusten tai myynnin yksikköhintoihin. (Järvenpää ym. 2013, 102.)

Katetuottoanalyysin tuottamia tietoja katetuoton ja katetuottoprosentin lisäksi ovat kriittinen piste ja varmuusmarginaali. Kriittinen piste osoittaa nollatuloksen, eli kohdan, jossa tuotteen hinnalla ja myyntimäärällä saatu tulos riittää korvaamaan vain muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Varmuusmarginaali on nykyiseen tulokseen johtavan myyntimäärän ja kriittisen pisteen myyntimäärän erotus. (Eklund & Kekkonen 2011, 67-69.) Kaavio 1 havainnollistaa katetuottoanalyysin selitystä.



Kaavio 1. Katetuottoanalyysin kaavio (Järvenpää ym. 2013, 103).

Kuvan kannattavuus funktiona on yhdistetty katetuottolaskemaan seuraavasti

Myyntituotot	$P_u * Q$
- Muuttuvat kustannukset	$C_u * Q$
Katetuotto (Myyntikate)	$(P_u - C_u) * Q$
- Kiinteät kustannukset	FC
Voitot ennen veroja	EBT (Earnings before taxes)

P_u = yksikkömyyntihinta, C_u = yksikkökustannus, Q = myyntimäärä, FC = Kiinteät kustannukset.

$$\text{Kriittinen piste } (P_u - C_u) * Q - FC = 0$$

$$\text{Myyntimäärä } Q = FC / (P_u - C_u)$$

$$\text{Yksikköhinta } P_u = C_u + FC / Q$$

Kaava 1. Katetuottolaskema sekä kannattavuusfunktio (Järvenpää ym. 2013, 103).

Kritiikkiä katetuottolaskenta on saanut siitä, että käyttäjällä ei ole tietoa, mikä katetuotto on riittävä tai minkälainen kate tarkoittaa tuotteen lopettamista. Lisäksi kritiikki kohdistuu oletukseen tuottojen ja kulujen lineaarisesta suhteesta. On mahdollista, että lyhyellä aikavälillä lineaarisuus toteutuu, mutta pidemmällä tähtäimellä, esimerkiksi tuotantomäärän kasvaessa, on pakko investoida työvoimaan tai koneisiin. Lisäinvestoinnit aiheuttavat epäsäännöllisen kasvun. Myös vertailu eri yksiköiden katetuottojen välillä on saanut osansa kritiikistä. Jokaisella on oma tapansa tulkita erilaisia käsitteitä ja sisällöllisiä määrittäjä. Tästä johtuen osa yrityksistä kohdistaa tuotteista tai asiakkaista johtuvat kiinteät kustannuksensa suoraan tuotteille tai asiakkaille. (Järvenpää ym. 2013, 113.)

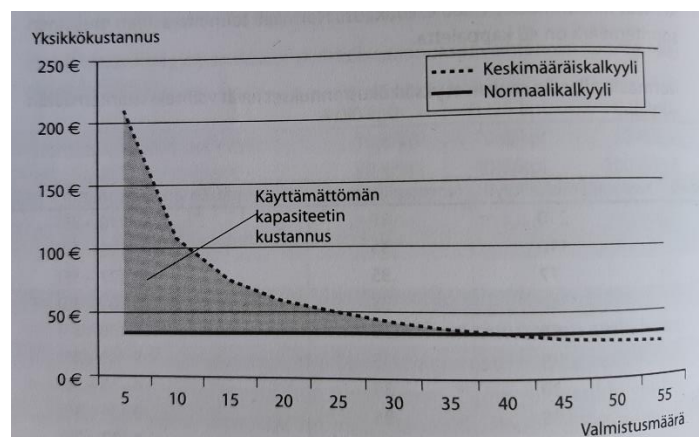
2.5.2 Suoritekalkyyliit

Suoritekalkyylien ideana on laskea palvelun ja tuotteen yksikkö- ja kokonaiskustannuksia. Suoritekalkyyliit eroavat toisistaan niiden tavasta käsitellä muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Keskimääräis- ja normaalikalkyyliit huomioivat kaikki kustannukset, kun taas minimikalkyyliit huomioidaan vain muuttuvien kustannusten osuus. Normaalikalkyyliit lasketaan käyttäen tuotannon normaalitasoa mittarina ja keskimääräiskalkyyliit käyttäen mittarina toteutuneita tuotantomääriä. (Järvenpää ym. 2013, 114.)

Minimikalkyyli huomioi laskennassa vain muuttuvat kustannukset. Kiinteät kustannukset nähdään seurauksena kapasiteetista ja täten niitä ei tarvitse kohdistaa suoraan tuotteille. (Eklund & Kekkonen 2011, 53.) Minimikalkyyli laaditaan siis selvittämällä muuttuvat kustannukset ja jakamalla ne toteutuneilla suoritemäärillä, mistä saadaan yksikkökustannus. Minimikalkyylin käyttökelpoisuus kasvaa muuttuvien kustannusten suhteen kasvaessa. (Järvenpää ym. 2013, 114.)

Keskimääräiskalkyyllissä huomioidaan sekä kiinteät että muuttuvat kustannukset. Keskimääräiskalkyyli laaditaan selvittämällä kokonaiskustannukset ja jakamalla ne toteutuneilla suoritemäärillä, mistä saadaan yksikkökustannukset. (Eklund & Kekkonen 2011, 53.) Keskimääräiskalkyylin erityispiirteenä on sen riippuvuus toteutuneista suoritteista. Hyvin pienellä suoritemäärällä tuotekohtaiset kustannukset ovat hyvin korkeat ja suurilla tuotantomäärillä pienet. Molemmat tapaukset saattavat johtaa tuotteen väärään hinnoitteluun. (Järvenpää ym. 2013, 116.)

Normaalikalkyyllissä suhteutetaan muiden kalkyylytyyppien tapaan muuttuvat kustannukset toteutuneiden suoritteiden mukaan, mutta kiinteät kustannukset suhteutetaan normaalin toiminnan tason mukaan. Ongelmana onkin päättää, mikä on sopiva normaali toiminta-aste. Toinen ongelma on, että yksinään normaalikalkyyli ei kuvaa yli- tai alikapasiteettia. Tätä varten käyttämällä yhdessä normaali- ja keskimääräiskalkyyliä voidaan saada selville, milloin tuotetaan liian vähän ja milloin liian paljon. Tämän perusteella selviää, tarvitseeko kapasiteettia vähentää tai lisätä, jos ei saavuteta normaalikalkyylin tasoa. (Järvenpää ym. 2013, 117-118.) Kaaviossa 2 yli normaalikalkyylin rajan oleva keskimääräiskalkyyli viittaa ylikapasiteettiin ja viivan alle mentäessä havaitaan alikapasiteettia.



Kaavio 2. Keskimääräis- ja normaalikalkyylin yhteyskäyttö (Järvenpää ym. 2013, 118).

Käyttäen eri suoritekalkyylejä voidaan laskea valmistus- ja omakustannusarvo yrityksessä. Valmistusarvolla tarkoitetaan valmistukseen kuluneiden kustannusten summaa. Lisättäessä valmistusarvoon yleisjohtamisen ja markkinoinnin kustannukset saadaan omakustannusarvo. Laskelmissa ja niiden tulkinnassa on hyvä ottaa huomioon, mitä kustannuksia on otettu mukaan ja miten ne on käsitelty. (Järvenpää ym. 2013, 119.) Tällä tarkoitetaan siis sitä, minkä kalkyylytysin valmistus- tai omakustannusarvoa käytetään päätöksenteossa.

2.5.3 Lisäyslaskenta

Lisäyslaskenta on hyvä vaihtoehto, kun valmistetaan useita hyvin erilaisia ja eri valmistusprosessien läpi käyviä tuotteita tai palveluita. Tässä laskentatavassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. (Tomperi 2014, 194.) Välittömät kustannukset, kuten raaka-aineet, kohdistetaan suoraan niiden syntymisperusteella tuotteille. Välilliset kustannukset kuten johdon palkat muutetaan yleiskustannuslisäksi ("yk-lisät"), ja näiden avulla kustannukset kohdistetaan suhteellisesti oikein tuotteille. (Järvenpää ym. 2013, 126-127.)

Yleiskustannuslisän laskentakaava on esitetty Kaavassa 2 Kyseisellä laskutavalla saadaan laskettua jokaisen yk-lisän osuus välillisistä kustannuksista.

$$\text{Välilliset kustannukset} / \text{Yleiskustannuslisän jakoperuste} = \text{Yleiskustannuslisä}$$

Kaava 2. Yleiskustannuslisä (Järvenpää ym. 2013, 127).

Yleiskustannuslisät ja niiden yleisimmät jakoperusteet ovat Taulukossa 4.

Taulukko 4. Yleiskustannuslisävaihtoehtoja (Järvenpää ym. 2013, 128).

Kustannuspaikan kustannuksia	Yleiskustannuslisä peruste	Yleiskustannuslisä
Hankinnan kustannuksia	Materiaalikustannukset Materiaalikulot	Hankintalisä Ainelisä
Valmistuksen kustannukset	Raaka-ainekustannukset Valmistuksen palkat Tehdyt työtunnit Valmistusaika Konetuntiaika	Valmistuslisä
Myynnin ja markkinoinnin kustannukset	Valmistusarvo Myyntituotot Valmistuspalkat	Myynnin ja hallinnon lisä
Tutkimus- ja kehityskustannukset	Valmistusarvo Valmistusmäärä Tehdyt työtunnit	Tutkimus- ja kehityslisä

Lisäyslaskentaa on hyvä käyttää, jos välillisten kustannusten osuus on kokonaiskustannuksista suuri sekä valmistetaan useita erilaisia tuotteita, joiden valmistusprosessit vaihtelevat. Tärkein tekijä lisäyslaskennassa on välillisten kustannusten kustannusperusteiden eli yleiskustannuslisien valitseminen yritykselle parhaiten sopiviksi. Yleiskustannusten perusteellinen miettiminen laskelmissa onkin tärkeää, sillä niiden vaikutus lopputulokseen on merkittävä. Samalla on hyvä päättää yleiskustannuslisien lukumäärästä, sillä suuri lisien määrä tekee laskelmista tarkemmat, mutta se tekee laskelmista myös monimutkaisemmat ja haastavammat ymmärtää. (Järvenpää ym. 2013, 129.)

2.5.4 Kustannuspaikkalaskenta

Yrityksen pienintä mahdollista toimintayksikköä tai vastuualuetta, jonka aiheuttamia kustannuksia seurataan erikseen, voidaan kutsua kustannuspaikaksi. Kustannuspaikka ei ole sama asia kuin yrityksen osasto, joka monesti toimii jakavana tekijänä yrityksissä. Kustannuspaikat mahdollistavat vastuualueensa kustannusten tarkkailua esimerkiksi budjetin ohessa. Yksi kustannuspaikkalaskennan tehtävistä on yleiskustannuslisien määrittelyn kautta luoda edellytykset suoritekohtaiselle laskennalle. Vaatimus kustannuspaikoille on, että jokainen kustannuspaikka on erilainen toisistaan mutta samalla yhtenäinen omien sisäisten toimintojen kannalta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 121.)

Kustannuspaikkalaskennassa jokaiselle kustannuspaikalle on hyvä olla oma vastuuhenkilö, jonka tehtävä on varmistaa kustannusten seuranta ja kirjaaminen. Kirjaaminen voidaan toteuttaa esimerkiksi liikekirjanpidossa erilaisilla koodeilla, joiden avulla voidaan jakaa kustannukset niiden omille vastuualueille. Hyvä kustannusten kirjaaminen johtaa hyvin raportoitaviin tietoihin, joita voidaan verrata esimerkiksi budjettilaskelmiin. (Tomperi 2011, 189.)

Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa kustannuspaikat määritetään siten, että välilliset kustannukset saadaan kohdistettua riittävän tarkasti niiden aiheutumisperiaatteiden mukaan oikeille tuotteille. Ensin apukustannuspaikkojen kustannukset siirretään pääkustannuspaikoille. Tämä tapahtuu esimerkiksi jonkin vyörytysmenetelmän avulla. Seuraavaksi kohdistetaan pääkustannuspaikkojen kustannukset tuotteille yksilisten muodossa. (Järvenpää ym. 2013, 93.)

2.6 Hinnoittelumenetelmät

Yritys on kannattava vain, kun myynnin tuotot ylittävät kustannukset. Hinnoittelu vaikuttaa suoraan yrityksen myyntituottoihin ja kannattavuuteen. Täten hinnoittelu on yksi yrityksen keskeisimmistä menestykseen vaikuttavista tekijöistä. Hinnoitteluun vaikuttaa myös tuotteen asema markkinoilla, eli kuinka arvokkaaksi ja laadukkaaksi asiakkaat kokevat tuotteen. Esimerkiksi kallis tuote voidaan kokea laadultaan ja muotoilultaan paremmaksi kuin halpa tuote. Toisaalta hinnoittelulla voidaan pyrkiä vaikuttamaan tuotteen kysyntään. Tavallisesti hinnan alentaminen lisää myyntiä ja hinnan nostaminen vähentää myyntiä. (Järvenpää ym. 2013, 213.)

2.6.1 Kustannusperusteinen hinnoittelu

Kustannusperusteisen hinnoittelun lähtökohtana toimii kustannusten osuus tuotteesta. Kustannusten erilaisten laskentaperiaatteiden kautta hinta voi olla hyvinkin erilainen. On syytä valita tarkkaan, millä tavalla lasketaan kustannukset, varsinkin jos tuotoista suurin osa on kiinteitä ja välillisiä kustannuksia. Kustannusperusteisen hinnoittelun luotettavuus riippuu siitä, miten luotettavaa kustannuslaskentajärjestelmää on käytetty. Kun kustannukset on laskettu tuotekohtaisesti, täytyy tähän lisätä vielä tavoitevoitto ja mahdolliset alennukset, jotta saadaan sopiva myyntihinta. (Järvenpää ym. 2013, 215.)

Kustannusperusteisia hinnoittelunmenetelmiä ovat muun muassa hinnoittelukerroy, hin-
taporrastus ja katetuottohinnoittelu. Hinnoittelukertoimessa on kyse siitä, että luodaan
tuotteelle kerroy, jota käyttäen saadaan ulosmyyntihinta. Esimerkiksi jos tiedetään
kuinka monta tuntia jokin työ tulee viemään, kerrotaan tästä koitunut kustannus kertoimella
ja saadaan ulosmyyntihinta. Hintakerroy toimii hyvin myyntimiehille, joiden on nopeasti
tehtävä tarjous. Hinnoittelukertoimen heikkoutena on kertoimen määrittely niin,
että sen avulla saadaan katettua tarvittavat kustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 219.)
Hinnoitteluporrasmenetelmässä eri asiakasryhmille myydään tuotetta eri hintaan, esimerkiksi
sijainnin, segmentin tai myyntimäärän mukaan. Tällöin niille asiakkaille, jotka
ostavat paljon tuotetta, voidaan antaa niin sanottuja paljousalennuksia. (Järvenpää ym.
2013, 221.)

Katetuottohinnoittelun tarkoitus on muuttuvien kustannusten selvittämisen jälkeen lisätä
tuotteelle katetuotto. Nämä yhdessä muodostavat ulosmyyntihinnan. Katetuotto tai kate-
tuottotavoite saadaan laskemalla yhteen yrityksen kiinteät kustannukset sekä asetettu
tavoite voitto. Tärkeä huomioida useita eri tuotteita myydessä niiden yhteisvaikutus kes-
kimääräiseen tavoitekatetuotto prosenttiin. Eri katetuotto prosentit omaavat tuotteet pitää
euromääräisesti tuottaa kiinteiden kustannusten ja voittotavoitteen verran. (Eklund &
Kekkonen 2011, 89-90.) Katetuotto prosentti lasketaan jälkepäin kaavalla seuraavasti:

Myyntikate = Liikevaihto - ainekulut - ulkopuoliset palvelut.

Myyntikate-% = $100 * \text{myyntikate} / \text{liikevaihto}$.

Kaava 3. Katetuotto prosentin laskeminen (Alma Talent 2019).

Laskettaessa katetuottoa esimerkiksi aloittavalle yritykselle ja uusille tuotteille voidaan
käyttää katteen lisäämiseksi valmistusarvoa seuraavaa kaavaa:

$\text{Valmistushinta} / (100 - \text{katetuotto prosentti}) * 100 = \text{Katteellinen myyntihinta}$

$200\text{€} / (100 - 60) * 100 = 500\text{€}$

↔

$(500\text{€} - 200\text{€}) / 500\text{€} * 100 = 60\%$

Kaava 4. Valmistushinnasta katteellinen hinta (Yritystulkki 2019).

2.6.2 Markkinaperusteinen hinnoittelu

Markkinaperusteisessa hinnoittelussa huomioidaan kyseisen tuotteen tai palvelun hinta markkinoilla. Jos markkinahinta tiedetään, voidaan sitä pitää eräänlaisena ylärajana tuotteen tai palvelun hinnalle. Markkinaperusteinen hinnoittelu sopii parhaiten käyttöön silloin, kun markkinoilla on olemassa selvät viitehinnat eli samankaltaisia kilpailevia tuotteita on jo markkinoilla. Monesti tämäntyyppisiin tuotteisiin liittyy standardimaisuutta suurilla valmistus ja myyntimäärillä. Kuitenkin esimerkiksi merkkituotteet tai uniikit tuotteet on hyvin vaikea hinnoitella markkinoiden perusteella. Markkinahinnoitteluun voi myös kuulua kilpailutilannekeskeinen hinnoittelu, missä voidaan hinnoitella tuote tappiolle hetkellisesti, pitäen näin kilpailijat pois markkinoilta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 191.)

2.6.3 Hinnoitteluprosessi

Tuotteen tai palvelun hinnoitteluprosessi sisältää kolme vaihetta: perusanalyysivaihe, strategian yhteensopivuusvaihe ja hinnanasetusvaihe. Perusanalyysivaihe sisältää muun muassa tuotteen kilpailuun, kysyntään ja kustannuksiin liittyviä analyysejä. Tällöin tarkastellaan tuotteen suhdetta muihin markkinoilla oleviin vastaaviin tuotteisiin. Analyysissä huomioidaan, onko kuluttajilla mahdollisuus saada vastaava tuote muualta kuin kyseisestä yrityksestä. Lisäksi on huomioitava, että pitkällä aikavälillä tuotteen myyntihinnan on katettava tuotteen kokonaiskustannukset. Hinnoittelussa tulee pohtia, onko tuote välttämättömyystuote vai ylellisyystuote. Välttämättömät tuotteet kuten sähkö ja vesi, eivät todennäköisesti jää ostamatta, vaikka hinta muuttuisikin. Ylellisyystuotteet jäävät todennäköisemmin ostamatta, jos hinta ei ole kohdillaan. Perusanalyysivaiheessa pohditaan myös muita asiakkaan ostopäätökseen vaikuttavia tekijöitä, kuten sijainti, saatavuus ja laatu. (Järvenpää ym. 2013, 226-227.)

Strategian yhteensopivuusvaiheessa käydään läpi, kuinka hinnoitteluun vaikuttavat yrityksen yleiset tavoitteet ja strategia. Hinnoittelu on oletettavasti erilainen elinkaaren eri vaiheissa. Esimerkiksi kasvun tavoittelu ja kannattavuuden parantaminen vaikuttavat hinnoitteluun eri tavoin. (Järvenpää ym. 2013, 227.)

Hinnanasetusvaiheessa päätetään hinta. Tällöin tarkastellaan, onko mahdollista käyttää esimerkiksi psykologisia hintoja eli "99-hinnoittelua". Psykologisen hinnoittelun perusteena on, että ihmisten mielestä 99 € kuulostaa huomattavasti pienemmältä kuin 100 €.

Hinnanasetusvaiheessa myös päätetään, onko asiakkaille tarjottava alennuksia ja kuinka paljon. Alennuksen vaikutus hintaan on otettava huomioon ja lisättävä hintaan tarpeeksi tilaa, jotta tästä hinnasta on mahdollista tarjota alennusta asiakkaille. (Järvenpää ym. 2013, 227.)

2.7 Palveluyrityksen kannattavuuden erityispiirteitä

Palveluyrityksen tuotteen hinta muodostuu suurimmaksi osaksi henkilöstön työstä ja ammattiosaamisesta. Asiakas ei välttämättä näe tai tiedä tuotteen arvoa etukäteen, vaan se muodostuu tuottamisprosessin aikana tai vasta tuotteen valmistuessa. Suurena kustannuseränä henkilöstön lisäksi palveluyrityksillä on kalustoista ja laitteista tehtävät poisotot. Esimerkiksi kuntosaliryttäjän on aluksi investoitava suuria määriä salin laitteisiin. (Eklund & Kekkonen 2014, 94-95.)

Varsin usein palveluyritysten laskutus on tuntiperusteinen. Tämän takia on tärkeä pohtia mahdollisten työtuntien lisäksi, kuinka monta työtuntia laskutetaan. Yrityksen pitää huomioida hallinnoinnin ja kausiluontoisuuden vaikutus laskutettaviin työtunteihin. Palveluyrityksessä todellisella toimintoasteella on suurempi merkitys kuin kapasiteetilla. (Eklund & Kekkonen 2014, 95.)

3 MAINOSTALON KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN

3.1 Toimeksiantajan nykytilanteen kuvaus

Mainostalo tuottaa tuotteita ja palveluita asiakasryhmille, kuten yksityisille, yrityksille ja seuroille. Yrityksen tilanne on huonontunut viimeisten muutaman vuoden aikana, koska huonon taloustilanteen vallitessa yritysten tarve hankkia mainostuotteita ei vähene, mutta halukkuus kuluttaa rahaa yli pakollisten tarpeiden on laskenut. Monesti halvin markkinoinnin muoto on nettimarkkinointi, jolla voi osittain korvata fyysiset tuotteet. Samalla netistä voi helposti löytää halvimman tuottajan, joka monesti on suuryritys tai muutama tuotteeseen keskittynyt tehokas pieni yritys. Näiden syiden lisäksi lisääntynyt kilpailu on saanut Mainostalon taloudellisen tilanteen kiristymään, ja on hyvä aika tehdä uusia pohdintoja hintojen suhteen. Kriittisimpiä ongelmakohtia on Mainostalon monipuolisen tarjonnan tuomat haasteet hinnoitteluun. Yritykseltä löytyy niin palveluhinnoitteluperusteista hinnoittelua kuin myös tuotantopohjaista hinnoittelua. Lisäksi osa töistä hinnoitellaan näiden kahden yhdistelmänä.

Toinen iso ongelma on, kuinka laskea työhön käytetty aika. Tällä hetkellä työntekijät ovat kuukausipalkkaisia, joten tunti-laskelmia ei tehdä. Samalla on huomioitava, että tunti-laskelmien kirjaaminen on haasteellista. Monesti tehdään useampaa projektia kerrallaan, ja välillä palvellaan ovesta tulleita asiakkaita.

Edellistä ongelmaa korostaa tuotantopuolella vallitseva tarve asiakaskontakteihin. On ymmärrettävää, että asiakkaiden tietotaito ja oma osaaminen on vaihtelevaa, mikä näkyy myös heidän tarvitsemansa palveluajan vaihteluna. Hinnoittelua vaikeuttaa se, miten hinnoitella vartin kestävä tulostus, johon on käytetty kaksinkertainen määrä aikaa esimerkiksi keskustellessa asiakkaan kanssa siitä, mikä on tarpeeksi hyväresoluutioinen kuva.

Mainostalon tuotteet ovat jaettavissa lähialue- ja nettimyynäisiin perustuviksi. Yrityksen sijainnin ja iän perusteella on selvää, että lähimyyntituotteet kuten teippaukset ja kyltit, ovat todennäköisesti saavuttaneet markkinapotentiaalinsa. Samalla nettimyynäisiä rajoittavat asiakkaiden kiireinen aikataulu ja mahdollinen sijaintiuskollisuus asuinpaikkakuntaa tai aluetta kohtaan. Mainostalo toimittaisi tuotteet nopeasti ympäri Suomea, mutta

asiakkaiden huonot henkilökohtaiset kokemukset Posti Group Oyj:n luotetavuudesta ohjailevat heidän haluaan ostaa tuotteet läheltä tai noutaa toimipisteestä itse. Osa tilaajista luottaa Matkahuollon toimituksiin, ja he tilaavat toimituksen sitä kautta, eivätkä anna kiireessäkään etäisyyden ratkaista ostopäätöstään.

Ongelma, johon toivottiin tarkastelua Mainostalon puolelta, oli kauppojen koko ja niiden suhde määrään. Mainostalossa ollaan huolissaan, että potentiaalinen ongelma eivät ole itse hinnat vaan yksittäisten kauppojen pieni koko. Molemmissa, niin pienissä kuin isoisakin kaupoissa, aloitusaika ja hallinnolliset ajat ovat suunnilleen yhtä pitkät. Jokaisen tilauksen tilauskaavakkeeseen kirjaamiseen, postittamiseen, pakkaamiseen, materiaalin leikkaamiseen ja koneisiin asettamiseen kuluu suunnilleen saman verran aikaa. Samalla monissa Mainostalon tuotteissa itse tuotantoprosessi on samanlainen riippumatta siitä, ottaako asiakas yhden vai useamman tuotteen, ja useamman tuotteen vaikutus kokonaisuuteen jää pieneksi. Esimerkiksi koneelta ja operaattorilta menee yhtä kauan 20 kappaleen ja 500 kappaleen leikkaamiseen. Täten rahaa tuottava määräkomponentti voi hyvinkin olla ratkaiseva tekijä kannattavuuden parantamiseen. Otetaanko siis yksinkertaisesti liian vähän maksua pienistä tilauksista?

3.1.1 Mainostalon muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Muutaman viime vuoden aikana kaikki kiinteät kustannukset yhdessä ovat muodostaneet noin 25-30% kokonaiskustannuksista, joista poistot muodostavat suurimman yksittäisen tekijän ollen 10% kokonaiskustannuksista. Noin 70-75 % kokonaiskustannuksista on muuttuvia. Noin 45% kokonaiskustannuksista on henkilöstöstä aiheutuvia muuttuvia kustannuksia ja loput noin 25-30% jakautuvat materiaalihankintojen sekä alihankittujen tuotteiden välille tasaisesti. Kiinteiden kustannusten suhteellisen pienen osuuden takia laskelmissa tullaan käyttämään minimikalkyylin eli vain muuttuvien kustannusten laskentatapaa.

Henkilöstöstä aiheutuneet kustannukset pitää pystyä arvioimaan laskelmissa, jotta niiden vaikutus voidaan kohdistaa tehtyihin töihin. Tässä opinnäytetyössä käytetään henkilöstön tuntikustannuksena kuukausipalkkaisten palkkaa jaettuna kuukauden työtunneille. Kuukausipalkassa on huomioitu kaikki työnantajan suorittamat maksut työntekijälle ja valtiolle, kuten lomapalkat ja työnantajan osuudet.

3.1.2 Myynnin tarkastelu

Mainostalon historiatietojen tarkastelun ja vertailun jälkeen on hyvin ilmeistä, että Mainostalon myynti on hyvin kausiluontoista. Vuoden alusta kevään lopulle asti myynti on hiljaista, jonka jälkeen alkaa voimakas kasvu kesäkaudelle. Kesän jälkeen tulee lasku-kausi. Syksyllä tulee vielä koulujen alkamisen aikoihin yksi myyntipiikki ennen talvikauden hiljaista hetkeä. Mainostalossa syynä myynnin kausiluontoisuuteen on erilaisten tapahtumien luontainen sijoittuminen kesäkaudelle ja niiden puute talvikaudella.

Kauppojen keskikoko on noin 260€, joka summana ei ole erityisen pieni, eikä itsessään anna tarpeeksi kuvaa tilanteesta. Tarkasteltaessa taulukon 5 sisältöä huomataan, kuinka neljäsosa kaikista kaupoista tuottaa vain 2% liikevaihdosta. Samaan aikaan 40% liikevaihdosta muodostuu 4%:sta kauppojen määrästä. Suurien kauppojen arvo kompensoi pienien kauppojen arvoa tuottaen suhteellisen hyvän keskiarvon. Monesti pienien kauppojen niin sanotut aloituskustannukset ovat samaa luokkaa kuin isoimmisakin ja täten kate jää niiden kohdalla pienemmäksi.

Taulukko 5. Mainostalon myyntimäärät ja liikevaihto prosentteina kokoluokittain.

Myyntien koko euroalueittain					
Euro alue	<49	50-149	150-249	250-999	1000--
kpl	21 %	35 %	17 %	22 %	4 %
€	2 %	12 %	12 %	35 %	39 %

3.1.3 Seurannan muutostarpeet

Mainostalon myynnin seuranta on ollut hyvin toteutettua, mutta samalla tietotaidon puutteen vuoksi kangistunut vanhoihin malleihin. Suurimmasta osasta myytäviä tuotteita luodaan tilauskaavake, joka sisältää asiakkaan tiedot, kuvauksen mitä tehdään tarkennuksineen sekä hinnan. Tilauskaavakkeesta siirretään tiedot automaattisesti seurantataulukkoon, jota muokkaamalla saadaan avaintiedot esille.

Tilannetta tutkittaessa huomattiin, että vuoden takainen investointi laskutusjärjestelmään toi yllättäviä etuja. Ennen kaavakkeesta käsin muokattu data on nykyään mahdollista

saada suoraan laskutuspalvelun tarjoajan ohjelmasta. Täten tilauskaavakkeen pääsääntöiseksi tarkkailun kohteeksi jää aikaseuranta, vapauttaen työntekijöiltä hieman kaavakkeen täyttöön käytettyä aikaa.

Tilauskaavakkeen tärkeäksi rooliksi tulevaisuutta ajatellen muodostuu mahdollisimman tarkan aikaseurannan toteuttaminen pienimmällä vaivalla. Käytetty aika tulisi jalostaa tilastoiksi siitä, kuinka monta tuntia mihinkin työhön ja kappalemääriin on kulunut, esimerkkinä taulukko 6.

Taulukko 6. Aikaseuranta tilauskaavakkeessa.

Toteutuneet tunnit	Mitä seurattu	Tekijä
0,25	Alustus	AB
0,50	Tulostus	JB
1,00	Leikkaus	JB
0,20	Postitus	EB
0,50	Asiakas kontakti	JB
		JB
2,45	Kilp. Numero	

Tarkoitus on saada riittävän monta tapahtumaa tallennettua, jotta voidaan luoda luotettavan keskiarvo siitä, kuinka paljon aikaa kuluu tietyllä työvaiheella tietyn kappalemäärän kanssa. Tallennettujen tapahtumien määrän kasvaessa voidaan saavuttaa riittävän tarkka keskiarvo minimoiden satunnaisten ääripäiden vaikutus. Työvaiheiden keskiarvolla voidaan tuoda laskelmiin tarkemmat arvot siitä, kuinka paljon aikaa työhön oikeasti kuluu missäkin vaiheessa. Tämä on kriittinen tekijä varmistettaessa, että projekteista laskutetaan oikea hinta.

3.2 Tarkasteltavat tuotteet ja laskelmat

Tässä tarkastelu kohdistetaan vain muutamiin Mainostalon tuotteisiin ja palveluihin. Niiden valinta on suoritettu yrityksen tulevaisuuden strategian ja esimerkinomaisuuden ta-

kia. Käsittelyssä ovat painokoneella valmistettavista tuotteista suunnistuskartat, kisanumerot sekä käyntikortit. Palvelupuolelta kohteiksi otetaan vaatepainatusten tekeminen ja teippaukset.

Painotuotteiden peruskustannukset ovat helposti laskettavissa. Leasing-sopimuksen mukaan koneen kiinteät kustannukset ovat kuukausittain samat, riippumatta sen käytösuhteesta. Materiaalikustannukset ovat myös helposti laskettavissa, vaikkakin materiaalien laatu ja hinta vaihtelevat paljon. Samalla on kuitenkin huomattava, että materiaalien hinnan vaikutus on riippuvainen tuotettavasta määrästä. Pienissä määrissä materiaalin vaikutus on marginaalinen, mutta suurissa määrissä merkittävä osa kokonaiskustannuksista.

Hankalaa painokonetuotteiden kustannusten laskennassa on henkilötyöajan huomioiminen. Mitä enemmän työhön kuuluu jälkikäsitteilyä tai suunnittelua, sitä enemmän ajalla on merkitystä. Koska koneen tekemän työajan ja henkilötyöajan yhteinen seuranta on erittäin monimutkaista, kaikkia seuraavia laskelmia tehtäessä on huomioitu vain henkilön työhön käyttämä aika. Koneen aika huomioidaan jakamalla leasing-maksut tuotteille edeltävien vuosien tuotantomäärien mukaan. Huolto sekä värien kustannukset ovat tiedossa, sillä ne ovat vakiot jokaisen tulosteen kohdalla.

Taulukossa 7 esitetään painokoneen valmistuskustannusten laskentataulukko. Sitä voi käyttää niin karttojen kuin kilpailunumeroiden kanssa, mutta myös monien muiden tulostustuotteiden kanssa. Muutettavana on tulostusmateriaalin hinta, tulosteiden määrä sekä henkilötyöaika. Koska ei ole mahdollista tehdä laskutettavaa työtä jokaista päivän työtuntia kohden, henkilötyön tuntikustannukseen on lisätty oletus, että jokaista kahdeksaa tuntia kohden tehdään vain viisi tuottavaa työtuntia (TEK-verkkolehti 2018). Käytännössä ylimääräiset kolme tuntia kuluvat esimerkiksi tarjousten, asiakastyön ja varastojen täytön merkeissä. Samalla tullaan huomioineeksi mahdolliset yllätykselliset tilanteet, kuten vaativa asiakas tai koneen väliaikainen huolto. Tässä ja muissa taulukoissa on muutettavan tiedon solut merkitty harmaalla pohjavärillä.

Taulukko 7. Painokoneen valmistusarvon laskentataulukko.

	A4	A3/SRA3
Huoltokustannukset sekä väri	0,03 €	0,06 €
Painomateriaali	0,02 €	0,04 €
Pääoma	0,02 €	0,04 €
Kustannus per kpl	0,07 €	0,14 €
Määrä kpl	40	300
Kustannus per erä	2,76 €	41,40 €
Pakkausmateriaali	0,13 €	1,50 €
Hävikki	2 %	2 %
Valmistusarvo(ei sis. henkilötyö)	2,95 €	43,73 €

Henkilötyön kustannus	2 Tunti
	40,00 € kustannus/tunti
	80,00 € Toteutunut aika kustannus

Valmistusarvo	126,68 €
---------------	----------

Kustannukset ovat helposti laskettavissa jälkikäteen- Henkilöstökustannusten osuus kustannuksista on merkittävä, ja niiden arvioiminen etukäteen hyvin hankalaa. Taulukossa 7 on käytetty toteutuneena määränä ja aikana todellisen tuotantotapahtuman lukuja. Riittävän kauan kestäneen seurannan tuloksena voidaan havaita tulostemäärien suhde käytettyyn aikaan. Tätä hyväksi käyttäen voidaan tehdä laskuri, joka täydentää työtunnit ennakkoon tulostemäärien perusteella. Tämän jälkeen tuotteelle voidaan laskea kertoimella kate sekä voittotavoite, joka antaa myyntihinnan.

3.2.1 Modulaarinen aika-ajattelu painotuotteissa

Mikäli seurannan tuloksena tulee epävarmoja arvoja, esimerkiksi havaitaan tulostemäärän ja käytetyn ajan epälineaarinen suhde, täytyy tilannetta lähestyä luomalla tulostusprosessista moduuleita. Jokaisella moduulilla on tehtävänsä. Moduuleita ovat esimerkiksi asiakkaan vastaanottaminen, suunnittelu, suunnistusrata, erilaiset jälkikäsitteilyt tai pakkaus ja postitus.

Suunnistuskartat ovat luonteeltaan yksinkertaisimpia tulostuskohteita. Tilanteen monimutkaistajana toimii karttojen lajittelu ratojen ja joukkueiden mukaan, jotta kilpailun järjestäjä voi pinosta suoraan jakaa tuotteen, eikä sen tarvitse lajitella satoja numeroita käsin. Laskiessa voidaan ajatella esimerkiksi, että jokaista suunnistusratamoduulia kohden lisätään 5 minuuttia henkilötyötä ja jokaista eri karttakokomoduulia kohtaan toiset 5 minuuttia. Esimerkki laskelmasta on esitetty taulukossa 8.

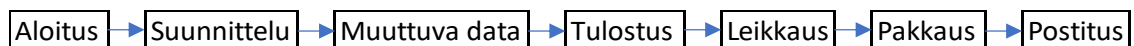
Taulukko 8. Suunnistuskarttalaskelman malli.

	A5	A4	A3/SRA3	
Huoltokustannukset sekä väri	0,02 €	0,03 €	0,06 €	Ratojen määrä
Painomateriaali	0,01 €	0,02 €	0,04 €	3 kpl
Pääoma	0,01 €	0,02 €	0,04 €	Kartta kokoja
Kustannus per kpl	0,03 €	0,07 €	0,14 €	3 kpl
Määrä kpl	30	1000	2	Vakiotyö aika
Kustannus per erä	1,04 €	69,00 €	0,28 €	20 min
Pakkausmateriaali	0,10 €	3,33 €	0,01 €	
Hävikki	2 %	2 %	2 %	
Valmistusarvo(ei sis. henkilötyö)	1,16 €	73,71 €	0,29 €	

Henkilötyön kustannus	50 min
	0,70 € kustannus/min
	35,00 € Toteutunut aika kustannus

Valmistusarvo	110,16 €
---------------	----------

Kisanumerot ovat tulostukseltaan kuten kartat vaatien ratamoduulia vastaavan suoritteen joukkueille. Nykyisessä järjestelmässä Mainostalo kutsuu tätä muuttuvan datan hinnaksi, joka laskutetaan asiakkaalta. Jotta jokaista numeroa ei tarvitse erikseen tehdä ja tulostaa, poistetaan ongelma muuttuvalla datalla suunnitteluvaiheessa. Lisäksi itse tuotteen suunnittelu on oma hankalasti arvioitava moduuli. Pieni aikamoduuli tulee vielä leikkaustyöstä. Koko kilpailunumeroiden painotyön prosessi moduuleittain on esitetty kaaviossa 3.



Kaavio 3. Esimerkki prosessista moduuleittain.

Taulukko 9 kuvastaa kilpailunumeroiden laskentaa modulaarisella aika-ajattelulla. Taulukossa on yksinkertainen materiaalilaskuri eri kokoisille materiaaleille ja erillinen aikalaskin. Osa aikakertoimista on suoraan sidoksissa tuotettavaan kappalemäärään ja osa oman harkinnan alaisia. Perusaika suoritteille on mitattavissa koeajoilla. Sidosta kappalemäärään ei tässä vaiheessa voi tietää varmasti, toivottavasti tulevaisuudessa suoriteaikapankki varmentaisi ajat. Suunnittelutyön suhde tuotantomäärään on hyvin epäselvä,

mutta yleensä useamman kappaleen työssä kilpailun järjestäjillä on enemmän vaatimuksia ja odotuksia suunnittelun laadusta.

Taulukko 9. Kilpailunumeroiden laskin modulaarisella aika-ajatuksella.

Esimerkkikokoja	250x220	220x220	230x150	Yhteensä	Työaika moduli	kpl	min
Huoltokustannukset sekä väri	0,03 €	0,03 €	0,03 €		Aloitus	1	8
Painomateriaali	0,24 €	0,18 €	0,12 €		Suunnittelu	1,4	15
Pääoma	0,02 €	0,02 €	0,02 €		Muuttuva	1	2
Kustannus per kpl	0,28 €	0,22 €	0,16 €		Tulostus	1,05	3,15
Määrä kpl	20		300	320	Leikkaus	1	2
Kustannus per erä	5,64 €	0,00 €	49,20 €		pakkaus	1	4
Pakkausmateriaali	0,10 €	0,00 €	1,50 €		Postitus	1	3
Hävikki	2 %	2 %	2 %		Yht.		37,15
Valmistusarvo(ei sis. henkilötyö)	5,85 €	0,00 €	51,68 €				

Henkilötyön kustannus	37,15 min
	0,67 € kustannukset/min
	24,77 € Toteutunut aika kustannus

Valmistuskustannus	82,30 €	82,30 €
Kateprosentti %	50	40
Myyntihinta	164,61 €	137,17 €

Käyntikortit ovat yksinkertaisia tuottaa, moduuleina olisivat yleisten aloitus-, tulostus-, pakkaus- ja postitusmoduulien lisäksi koneellinen leikkaus ja yksi- tai kaksipuolinen tuloste. Käyntikorttien kohdalla on mahdollista nähdä hintaan suurena vaikuttavana tekijänä kilpailijoiden hinnoittelu, sillä tarjontaa on hyvin paljon. On tärkeä varmistaa, että myyntihinta kattaa omat kustannukset sekä antaa riittävän katteen, jotta pystytään kilpailemaan muiden kanssa.

Moduuliajattelun ongelma on, että eri tuotteiden kohdalla moduuleilla saattaa olla enemmän tai vähemmän aikaa sidottuna niihin. Pitäisi myös sitoa tulostusmäärät siihen, kuinka monta kertaa moduulia käytetään työssä. Esimerkiksi lineaarisesti laskien jokainen kappale lisää 0,01 minuuttia työaikaa, tai portaittaisesti aina tietyn kappalemäärän ylittyessä veloitetaan moduulia uudelleen. Modulaarisuus ei poista suunnitteluvaiheen ennalta-arvaamattomuutta. Monien jälkikäsitteilyä vaativien töiden jälkikäsitteilyvaiheet pitäisi ajastaa tarkasti listaten käytetty aika, määrä sekä paperin laatu. Laatu on merkittävä tekijä, sillä halvempi materiaali saattaa olla hankalampi käsitellä jälkikäsitteilyssä, mikä voi helposti johtaa kalliimman materiaalin valitsemisen tulevan kannattavammaksi. Esimerkiksi ohut kiiltäväpintainen materiaali saattaa helposti aiheuttaa käsitteilykoneelle tarttumisongelman, josta seuraa vinoon mennyt tuote.

3.2.2 Palvelutuotteet

Vaatepainatusten toteuttaminen on joka kerta samanlainen, vaatteiden laskentaongelmaksi muodostuu painatusten määrä, painettava materiaali sekä koko. Koosta aiheutuva ongelma on lähinnä tuotteen saaminen prässiin ilman, että sinne joutuu osia, joita ei saa prässätä tuotteen säilyvyyden kannalta. Yhtenä uutena osa-alueena on suurien vaatetilausten prosessointi. Tällä hetkellä, jos tilataan paljon ja erilaisia tuotteita, on niiden käsittely aikaa vievää. Mainostalon oma asiakaslähtöinen tilaustapa ei ole yhteensopiva alihankkijan käyttämän tilausmuodon kanssa. Tästä seuraa ylimääräisiä kustannuksia, joita voidaan välttää osittain kehittämällä tilausjärjestelmää tehokkaammaksi. Tulevaisuutta varten ollaan suunniteltu vaatteiden tilauskaavakkeen toiminnan automatisointia vapauttaen työntekijän aikaa tuottavampaan tekemiseen.

Taulukossa 10 on esimerkki paitapainatuksen laskurista. Esimerkin sisältö kuvastaa tavallista kahden painatuksen tapausta, missä yhteen paitaan tulee kaksi erilaista tai koista painatusta. Laskurilla pystytään erottelemaan projektin eri osien vaikutusta lopulliseen katteeseen. Työntekijän käyttämä aika on huomioitu painatuksen yhteensä-koh-

dassa. Tässä kohdassa hinta on työntekijän tuntikustannus kerrottuna yhden painatuksen kestolla. Yhden painatuksen kesto on saatu kellottamalla muutama työ ja jakamalla niihin kulunut aika painatuksien määrällä.

Taulukko 10. Vaatepainatuksen laskuriesimerkki.

	Määrä/kpl	Kustannus	Tulo	Yhteensä
Tuote	25	13,00 €	1,8x	325 €
Painatus 1	24		6 €	144 €
Painatus 2	25		5 €	125 €
Painatukset yht.	49	1,26 €		62 €
Materiaali	1,50	10 €		15 €

				Yhteensä
Kustannukset	62 €	15 €	325 €	402 €
Tuotot	125 €	144 €	585 €	854 €
			452 €	Voitto
			53 %	Kate

Noin 50% kate on kohtuullinen, mutta suunnittelutyö ja tilauksen prosessointi saattavat lisätä henkilötyötä laskien katetta hieman. Vaikuttamalla vaatteesta otettavaan katteeseen sekä painatuksen myyntihintaan voidaan vaikuttaa tehokkaimmin katteeseen. Toisaalta nopeuttamalla tuotantoprosessia voidaan saavuttaa pientä positiivista vaikutusta katteeseen. Materiaalikustannusten osuus vaikuttaa hyvin vähän kokonaisuuteen jääden alle 10%:n. Tarkkailtaessa työn prosessia voidaan havaita potentiaalinen tapaus, missä käyttämällä toista konetta kalliimman materiaalin kanssa voidaan saavuttaa parempi tuotto, jos prässimateriaalin valmistusprosessista voidaan vähentää tehtyä henkilötyöaika. Kalliimman materiaalin tuoma prosessin tehostus havaitaan lähinnä monimutkaisten kuvioden kohdalla, kun taas yksinkertaisissa, kuten pelinumero, tällä ei saavuteta mitään hyötyjä.

Teippaustyö on kaikkein haastavinta palvelutyyppiä kannattavuuslaskelmien kannalta, sillä siihen kuuluvat suunnittelutyö, tuotantotyö sekä itse teippaus. Näistä tuotantotyö on jotenkuten mitattavissa ja sen aika on vakioitavissa, mutta teippauskohteen luonteen mukaan työ saattaa olla hyvin haastava ja poikkeuksellinen. Iso aikaan vaikuttava tekijä on esimerkiksi, tapahtuuko työ maantasolla vai tikkaiden varassa. Suunnittelutyössä haasteena on myös kohteen luonne, ja kesto voi vaihdella vartista useampaan tuntiin. Tässä opinnäytetyössä en pääse ratkaisemaan tilannetta, mutta jatkossa seurataan

suunnittelu- ja teippaustyön kestoja, jonka jälkeen kattavasta aikapankista saadaan keskimääräiset ajat riippuen työn laajuudesta. Näitä aikoja voidaan käyttää esimerkinomaisina pohjina hintoja varten tarjouksia tehdessä.

3.3 Vapaan kapasiteetin vaikutusten pohdinta

Edeltävissä laskemissa ei ole otettu huomioon koneen tekemän työn vaikutusta kustannuksiin. Tästä seuraa oletus, että aina on jotain tekemistä eikä tarvitse odottaa tuotantokoneella töiden valmistumista. Todellisuus on kuitenkin se, että välillä on hetkiä, kun tämä sääntö ei toteudu, mikä vähentää huomattavasti katetta töissä, joissa koneen työaika on korkeampi jättäen operaattorin työttömäksi.

Toinen ajankäytössä huomioitava asia on, että välillä alihankinnan sijaan tuote on kannattavampi toteuttaa omissa tiloissa, vaikka omakustanteisena se olisi normaalisti kalliimpi Mainostalolle. Oletuksena kannattavuuksia laskiessa on korkea työllisyysaste. Tilanteissa, joissa tämä ei toteudu ja on hyvin hiljaista, kuten Mainostalon talvikautena, tuotteen omissa tiloissa valmistaminen tuo vähemmän tappiota kuin tuotteen tilaaminen. Tämä johtuu henkilökunnan kuukausipalkkauksesta, joka juoksee huolimatta siitä, tekevätkö he työtä vai eivät. Taulukossa 11 vertaillaan alihankitun ja omakustanteen voittojen suhdetta, kun alihankinnasta poistetaan työajan kustannus. Työajan kustannus on taulukossa laskettu käyttäen työajan osuutena 30 prosenttia omakustanteen kustannusarvoista sekä korostaen työajan osuuden vaikutusta voittoon käyttämällä kolmannessa sarakkeessa vastaavassa kohdassa 40 prosenttia. Taulukossa on punaisella korostettu jokaisen sarakkeen tärkein asia.

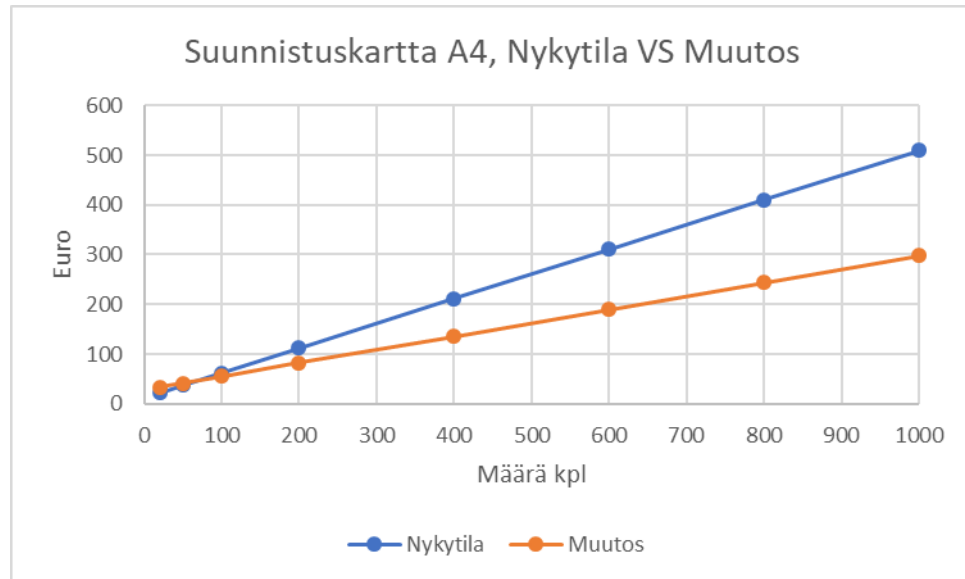
Taulukko 11. Alihankinnan ja omakustanteen suhde töiden puuttuessa.

	Yksinkertainen tilanne	Kriittinen piste	Työajan osuuden vaikutus
Alihankinta	100,00 €	100,00 €	100,00 €
myyntikerroin	1,7	1,7	1,7
Tulos	170,00 €	170,00 €	170,00 €
Työttömänä istuminen	30,00 €	42,90 €	57,20 €
Voitto	40,00 €	27,10 €	12,80 €
Omakustanne	100,00 €	143,00 €	143,00 €
Työajan osuus	0,3	0,3	0,4
Työaika euroissa	30,00 €	42,90 €	57,20 €
Myyntihinta	170,00 €	170,00 €	170,00 €
Voitto	70,00 €	27,00 €	27,00 €

Mitä suurempi osuus työaika on kustannuksista sitä voimakkaammin kannattaa omakustanteista työtä suosia alihankinnan sijaan, jos näköpiirissä ei ole muuta tehtävää seuraavaksi.

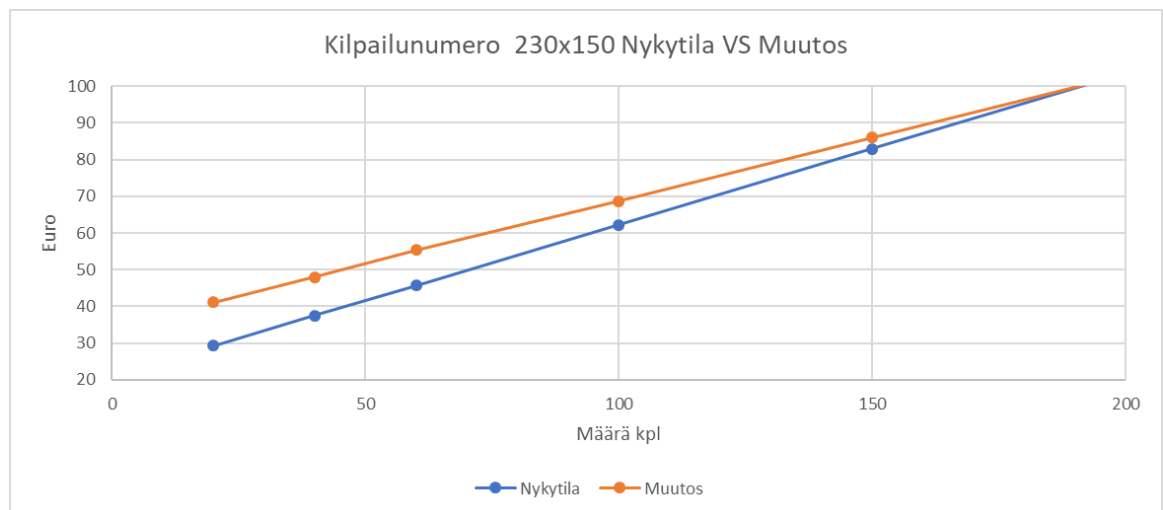
3.4 Nykytilan ja esitettyjen muutosten vertailu

Verrattaessa laskelmien tuloksia nykytilanteeseen voidaan havaita joidenkin tuotteiden kohdalla selvä muutoksen tarve. Havaitut muutostarpeet vaihtelivat hyvin suurista eroista hyvin pieniin ja sivuutettaviin eroihin. Eroja löytyi myös tuotteiden sisältä eri materiaaleja käyttäessä. Suurimmaksi osaksi on havaittavissa nykyhinnan olevan liian kallis korkeilla tuotantomäärillä ja liian halpa pienemmillä määrillä. Kaavio 4 havainnollistaa suurien ja Kaavio 5 pienien tuotantomäärien vaikutusta kustannuksiin.



Kaavio 4. Myydyimmän suunnistuskartan kustannusten vertailu.

Suurissa myyntimäärissä huomataan merkittävä ero nykyisen ja opinnäytetyössä esitetyn laskentatavan välillä. Vaikka todellisuudessa myyntimäärät harvemmin ylittävät 500 kappaletta, voidaan todeta, että jo 300-500 kappaleen kohdalla voidaan käyttää kaksinkertainen työaika, ennen kuin valmistuskustannukset yltyvät nykytilanteen osoittamaan myyntihintaan.



Kaavio 5. Kilpailunumero-tuotteen kustannusten vertailu.

Pienillä tuotantomäärillä hintaerot vaikuttavat kilpailunumeroiden kohdalla olevan pieniä, mutta muutoshintaan nähden tuottavat alle toivotun voittotavoitteen. Monet kilpailunu-

merotilauksista ovat 100-200 kappaleen alueella, mistä nykyhinnalla aiheutuu vähän tappiota toivottuun tulokseen verrattuna. Suurin osa kilpailunumeroiden tilauksista kuitenkin on 200-350 kappaleen alueella, joten tappiot korjautuvat hyvin ylihinnoiteltujen myyntimäärien kautta.

Mainostalon viimevuosien tilastoja tarkastellessa voidaan laskea alennetun myyntihinnan ja myynnin kasvun vaikutus yrityksen tulokseen. Esimerkissä käytetään suunnistuskarttoja sekä kilpailunumeroita. Hinnan alennus ja myynnin kasvu sijoitetaan kaikkiin kauppoihin, joiden myyntihinta ylittää 150€, sillä edellisen kaavion mukaan suunnilleen tämän pisteen jälkeen tuotteessa on varaa laskea hintaa. Hintoja alennetaan 10%, ja Mainostalo uskoo näiden tuotteiden menestyvän uusilla hinnoilla kasvattaen myyntiä 20%. Taulukossa 12 lukujen suhteet ovat oikein, mutta arvot ovat vain laskutoimituksen havainnoimiseksi.

Taulukko 12. Tuloksen muutoksen vaikutus.

Suunnistuskartat	Nykyinen tilanne	Muutoksen jälkeen	Kasvu %
Myynti yli 150€	100,00 €	90,00 €	
Myynti ali 150€	13,64 €	13,64 €	
Kauppojen määrä	16	19,2	
Yli 150€ keskiarvo	6,25 €	5,63 €	
Arvo yhteensä	113,64 €	121,64 €	7 %

Kilpailunumerot	Nykyinen tilanne	Muutoksen jälkeen	Kasvu %
Myynti yli 150€	100,00 €	90,00 €	
Myynti ali 150€	28,65 €	28,65 €	
Kauppojen määrä	55	66	
Yli 150 € keskiarvo	1,82 €	1,64 €	
Arvo yhteensä	128,65 €	136,65 €	6 %

Myynnin 20% kasvu ei vaikuta epärealistiselta, sillä markkinat ovat hyvin laajat. Tilanteessa, jossa ei saavuteta toivottua myynnin kasvua, voidaan kuitenkin päästä voitolle kasvun ylittäessä 11%.

Käyntikorttien nettihintoja vertaillen on Mainostalon hinnoissa havaittavissa huomattavan korkea hinta. Tähän olisi hyvä puuttua laskemalla hintoja. Aikaisemmin käytettyjä laskureita soveltaen voidaan laskea käyntikorttien valmistusarvo. Valmistusarvosta nähdään, että on mahdollista laskea hintoja riittävästi kilpailuun vastaamista varten.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa mainosalan monitoimitalolle selvitys yrityksen tämän hetkisten tuotteiden kannattavuudesta sekä yrityksen mahdollisista kehityskohteista. Opinnäytetyön teoretieto antaa pohjan käytetyille toimintatavoille. Empiiriset johtopäätökset toimeksiantoa koskien esitellään alla.

Kasvanut kilpailu ja muuttuvat odotukset mainostalojen tarjonnasta ovat aiheuttaneet Mainostalolle heikompia tuloskausia jo muutaman vuoden. Seurannan tuloksista on mahdollista havaita, kuinka eri tuotteiden kysyntä on laskenut ja toisten taas kasvanut. Monipuolisen ja kasvavan tarjonnan ansiosta Mainostalo on pysynyt markkinoilla jo pidemmän ajan, mutta heikompana kautena monipuolisuus tuo haasteita. Haasteina nähdään, kuinka voidaan pitää jokainen tuote mahdollisimman kilpailukykyisenä, mutta samalla yritykselle kannattavana. Keskityttäessä vain muutamiin tuotteisiin voidaan tuotantoprosessia tehostaa poistaen kaiken ylimääräisen. Täten ratkaisevaksi tekijäksi tuotoille jää yrityksen kyky täyttää oma kapasiteetti. Monipuolisella tarjonnalla tämän tyyppistä keskittymistä prosessien tehostamiseen ei voi tehdä.

Mainostalossa tuotteiden myynnin seuranta on suoritettu jo pidemmän aikaa, joten on mahdollista tarkastella tuotteiden menestystä. Tästä huolimatta seuranta on parannettava, jotta voidaan tarkemmin havaita, mitkä tuotteet ovat heikoiten menestyviä. Tässä onkin saatu paljon parannusta laskutuksen siirtyessä ulkopuoliselle palvelulle vapauttaen resursseja keskittymään kannattavuuden seurantaan.

Kannattavuuden seuranta onnistuu keräämällä projekteista eri tuotantovaiheisiin kulunut työaika, jotta voidaan ratkaista tuotteiden valmistusarvon epämääräisin komponentti. Tähän tarkoitukseen vanha tilauskaavake muokattiin uuteen muotoonsa, poistettiin vanhoja toimintoja ja samalla saatiin tuotua käytäntöön työntekijöiden toivomia muutoksia, kuten asiakastietojen automaattinen täyttö. Muutosten ansiosta voidaan jokaisessa kaavakkeessa hyötyä hieman ajallisesti.

Parannusehdotus seurannalle, olisi käyttää kustannuspaikkalaskennan kustannusten merkkäamista yrityksen eri päätuotelajien mukaan. Esimerkiksi, tarratuotteet, painotuotteet, vaatteet, jne. Tämä helpottaisi tulevaisuudessa kustannusten ja tulojen vertailua eri päätuotelajien välillä.

Vaatteiden tilaamisessa havaittiin merkittäviä puutteita. Puutteet ilmenevät alihankkijan tilausjärjestelmän monimutkaisuudessa. Tähän ratkaisuksi pitää tulevaisuudessa rakentaa tilauskaavake, joka toimii asiakkaille yksinkertaisesti esimerkiksi avautuvilla valikoilla, joista asiakkaat voivat valita tuotteet ja niiden värit sekä koot. Tämä tieto on muokattava automaatiolla antamaan sama tieto tuote-, väri- ja kokokoodeilla, jotka lähetetään alihankkijalle tilausta varten. Tällä hetkellä tämä prosessi tapahtuu käsin vieden huomattavan paljon työntekijöiden aikaa.

Opinnäytetyön rajauksen mukaisten tuotteiden kannattavuuden tarkastelussa löytyi paljon mielenkiintoista tietoa. Tehtyjen laskelmien avulla voidaan näyttää tämän hetkisten hintojen olevan liian korkealla, kun tuotantomäärät kasvavat suureksi. Pienemmissä tilauksissa työmäärä on merkittävin tekijä, mutta suurissa tekijöissä materiaali- ja tuotantokustannukset kasvavat suurimmiksi kustannustekijöiksi. Samalla suuri tuotantomäärä ei kuitenkaan kasvata työhön käytettävää aikaa merkittävästi. Tuotantomäärien ollessa taas hyvin pienet ovat Mainostalon hinnat liian alhaiset. Tähän Mainostalon puolesta ei mielellään puututa, sillä aloitushinnan nostaminen saattaisi tehdä tuotteesta liian pelottavan ensisilmäyksellä, ja samalla se estäisi halukkaita kokeilemasta tuotetta pienemmillä erillä ensin. Opinnäytetyön yhteydessä tehdyn historiatietojen tarkastelun perusteella voidaan myös havaita näiden alihinnoiteltujen kauppojen määrän olevan suhteellisen pieni.

Tarkasteltaessa Mainostalon kauppojen kokoja voitiin havaita, että suurin osa kaupoista muodostaa suhteellisen pienen osa yrityksen liikevaihdosta. Tästä nähdään, että yrityksellä on paljon matalahintaisia tuotteita ja palveluita, joiden kohdalla tulisi käydä läpi tarkasti niiden kannattavuus. Rahallinen kannattavuus ei ole kaikki kaikessa jokaisella tuotteella. Toisilla tuotteilla on ”sisäänheittovaikutus”, jolla voidaan tutustuttaa uusia ja vanhoja asiakkaita Mainostalon palveluihin.

Samalla, kun pienet kaupat muodostavat suurimman osan myyntien määrästä, muutamia suuria kaupunkeja muodostavat suurimman osan tuotoista. Voidaan todeta, että Mainostalon kannattaa panostaa suurempien myyntimäärien myyntiin. Tämä on johdonmukaista Mainostalon uusimman myyntistrategisen suuntauksen kanssa.

Tutkittaessa hinnan alentamista suunnistuskartoissa ja kilpailunumeroissa voitiin havaita potentiaalisen myynnin kasvun tuoman vaikutuksen näihin kahteen tuotteeseen olleen 6-7%. Koko yrityksen tulokseen nähden tämä tarkoittaa noin puolen prosenttiyksikön

kasvua. Jos opinnäytetyön pohjalta tehtyjä laskimia hyödynnetään muidenkin painotuotteiden tarkasteluun ja havainnoidaan samanlainen potentiaali, tarkoittaisi kaikkien painotuotteiden kasvu 6-7%:lla noin neljän prosentin kasvua yrityksen kokonaisliikevaihdossa. Suhteellisen pienestä prosentista huolimatta kyseessä olisi tällaisina huonompina aikoina jopa 80% kasvu liikevoittoihin.

Tuloksia esitettäessä Mainostalon henkilöstölle vastaanotto oli positiivinen. Mielenkiintoa herättivät etenkin vertailun tulokset sekä taulukkolaskelmat ja niiden rakenteet. Tarkennusta toivottiin siihen, miten tehdyt laskelmat poikkeavat yrityksen alkuperäisistä laskentametoista. Lisäksi haluttiin varmistua niiden toimivuudesta. Kiitosta toimitusjohtajalta tuli uuden lähestymis- ja ajattelutavan esilletuomisesta. Tuloksia on hyödynnetty ja tullaan jatkossakin hyödyntämään yrityksessä sitä mukaa, kun niiden vaikutuksiin ja implementointiin ehditään perehtyä tarkemmin.

Kokonaisuudessaan opinnäytetyö pääsi suhteellisen hyvin alustaviin tavoitteisiin. Tässä rajoittavana tekijänä oli aika ja työn laajuus, joka ei millään riitä kattamaan Mainostalon valtavan tuotevalikoiman määrää. Siitä huolimatta yrityksen strategisen suuntauksen mukaisen rajauksen sisäpuolella olevien tuotteiden kanssa saadut tulokset ovat merkittävät. Näiden tulosten saamiseksi käytettyjä metodeja ja ennen kaikkea Excel-laskelmia voidaan hyödyntää laajentaessa tutkimusta muihin tuotteisiin. Laskelmien perusrakenne on jo valmiina, jäljellä on vain jokaisen tuotteen kohdalla pientä muokkausta.

LÄHTEET

Alma Talent Oy, Tietopalvelut 2019. Myyntikate ja myyntikate-%. Viitattu 15.4.2019. <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/kannattavuus/myyntikate-ja-myyntikate-prosentti>

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus. Helsinki: WSOY pro Oy.

Järvenpää, M.; Lämsiluoto, A.; Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2014. Johdon laskentatoimi. Porvoo: Edita Publishing Oy.

Rönqvist K. 2018. TEK-verkkolehti. Viisi vinkkiä oman työn hinnoitteluun. Viitattu 15.4.2019. <https://lehti.tek.fi/tyoelama/viisi-vinkkia-oman-tyon-hinnoitteluun>

Suomala, P.; Manninen, O. & Lyly-Yrjänä, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tomperi, S. 2014. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Porvoo: Edita Publishing Oy.

Yritystulkki. Aloittava yrittäjä. Myyntikate. Viitattu 15.4.2019. <https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/oulu/toimiva-yrittaja/hinnoittelu/kauppa/>