



# Yrityksen X sisäisen tehokkuuslaskennan kehittäminen

Kasper Lehtimäki

OPINNÄYTETYÖ  
Marraskuu 2020

Liiketalouden koulutusohjelma

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

LEHTIMÄKI KASPERI:

Yrityksen X sisäisen tehokkuuslaskennan kehittäminen

Opinnäytetyö 36 sivua, joista liitteitä 0 sivua  
Marraskuu 2020

---

Tehokkuuslaskenta on johdon laskentatoimen osa-alue, joka keskittyy mittaamaan yrityksen tuotos-panossuhdetta. Laskennan suorittamisen taustalla on tavoite pyrkiä parantamaan omaa tehokkuutta, joka on sidonnainen yrityksen kannattavuuden parantumiseen. Opinnäytetyö keskittyi tehokkuuslaskentaan tapahtuma-alalla toimivan ruuanmyyntiyrityksen näkökulmasta. Opinnäytetyö tutki yksittäisen tapahtuman tehokkuuden määritelmiä sekä erilaisia tapoja laskea tehokkuutta.

Opinnäytetyön toimeksiantajayritys on suomalainen pk-yritys, joka on suorittanut entuudestaan laskentaa omasta toiminnastaan, mutta ei ole tehnyt sitä järjestelmällisesti tai kokonaisuutta huomioiden. Tavoitteena opinnäytetyössä oli selvittää, miten tehokkuuslaskentaa voidaan suorittaa ja mitä edellytyksiä sillä on toimeksiantajayrityksessä. Tarkoituksena oli tuoda teoriaosuuden sekä toimitusjohtajan haastattelun avulla esille, mitkä laskennan tavat olisivat luontevia ja sopivia yritykselle sekä pohtia, miten valittuja tunnuslukuja ja tuloksia tulisi tulkita.

Opinnäytetyön teoriaosuuden tarkoituksena oli sovittaa ja pohtia, mitkä kustannus- ja tehokkuuslaskennan tavat ovat toimivia toimeksiantajayritykselle. Teoriaosuuden nojaaminen toimitusjohtajan haastatteluun auttoi määrittämään tapoja, jotka soveltuvat yrityksen käyttöön. Teoriaosuudessa otettiin myös huomioon erilaisia laskentaan vaikuttavia tekijöitä, joita toimeksiantajayritys joutuu huomioidaan. Tämän myötä on esitelty vaihtoehtoisia tapoja tehokkuuslaskennan suorittamiseen, kuten toiminto- ja kalkyyllilaskenta.

Opinnäytetyön case-osuuden tarkoituksena oli havainnollistaa esiteltyjä kaavoja, koska konkreettinen pilotointi ei vallitsevan koronavirustilanteen myötä onnistunut. Case-osuus antoi konkreettisesti toimeksiantajayritykselle elementit ja edellytykset aloittaa oman tehokkuuden laskenta. Tehokkuuslaskenta pilotoidaan yrityksessä ensi vuoden ensimmäisessä tapahtumassa. Case-osuutta voidaan jalostaa ja se jalostuukin käytön myötä toimivammaksi kokonaisuudeksi.

---

Asiasanat: tehokkuuslaskenta, tapahtumateollisuus, toimintolaskenta, kalkyyllilaskenta

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration

LEHTIMÄKI, KASPERI:  
Development of Company X's Internal Efficiency Calculation

Bachelor's thesis 36 pages, appendices 0 pages  
November 2020

---

Efficiency calculation is a part of management accounting which focuses on measuring company's output-input ratio. The objective behind the calculation is to improve company's own efficiency and ultimately to improve its profitability. This thesis focused on efficiency calculation from the viewpoint of food sales company that operates in the event industry. This thesis studied the definition of efficiency in the context of a singular event and the different ways to calculate efficiency.

The thesis' client company is a Finnish SME company that has performed calculations on its own business operations but has not done it systematically or considering the big picture. The goal of the thesis was to find out how efficiency calculation could be done and what requirements does it have in the client company. The purpose was to use the information provided in the theoretical section and in the interview with the CEO of the company to find the most natural and adequate ways of calculation and how to interpret the chosen key figures and the financial results.

The objective of the thesis' theory part was to figure out and to judge which calculations of cost and efficiency were adaptive ones for the client company. The theory section with the interview with the CEO made it possible to define the ways which suited the client company best. In the theory section there were considered possible factors that could influence calculation results which the client company needs to pay attention to. Therefore, there have been introduced alternative ways of performing efficiency calculations, like the activity-based and the product-based calculations.

The purpose of the thesis' case part was to demonstrate presented the formulas because the concrete piloting of the work was not possible due to the existing situation with the Coronavirus. The case part gave the client company elements and requirements to start executing their own efficiency calculations. The efficiency calculation will be piloted next year in the first possible event. The case part can be developed further and it will improve in the course of time into a functional entity.

---

Key words: efficiency calculation, event industry, activity-based calculation, product-based calculation

## SISÄLLYS

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | JOHDANTO .....                               | 5  |
| 2     | OPINNÄYTETYÖN KÄSITTEET .....                | 7  |
| 2.1   | Tapahtuma-ala .....                          | 7  |
| 2.2   | Toimeksiantajan esittely .....               | 8  |
| 2.3   | Yrityksen tapahtumatoiminta .....            | 8  |
| 2.4   | Johdon laskentatoimi .....                   | 9  |
| 2.4.1 | Tarkoitus .....                              | 9  |
| 2.4.2 | Tavoitteet .....                             | 10 |
| 3     | KUSTANNUSLASKENTA .....                      | 11 |
| 3.1   | Tarkoitus .....                              | 11 |
| 3.2   | Kustannusten määritelmä ja luokitukset ..... | 11 |
| 3.3   | Toimintolaskenta .....                       | 13 |
| 3.4   | Suoritekohtainen laskenta .....              | 14 |
| 4     | TEHOKKUUS & MITTAAMINEN .....                | 16 |
| 4.1   | Tehokkuuden määritelmä .....                 | 16 |
| 4.2   | Mittaaminen .....                            | 17 |
| 4.2.1 | Mittarit .....                               | 18 |
| 4.2.2 | Mittaamisen ongelmat .....                   | 19 |
| 4.3   | Tehokkuuden tunnusluvut .....                | 19 |
| 4.4   | Kannattavuuden tunnusluvut .....             | 20 |
| 5     | CASE – TEHOKKUUSLASKENTA YRITYKSESSÄ X ..... | 21 |
| 5.1   | Lähtökohdat & edellytykset .....             | 21 |
| 5.2   | Kustannusten huomiointi ja laskenta .....    | 22 |
| 5.3   | Tehokkuuslaskentapohja .....                 | 23 |
| 5.3.1 | Minimikalkyylopohjainen laskenta .....       | 24 |
| 5.3.2 | Toimintoperusteinen tehokkuuslaskenta .....  | 25 |
| 5.4   | Tehokkuuslaskentakaavoja .....               | 27 |
| 5.5   | Tunnuslukujen tulkinta .....                 | 28 |
| 5.6   | Laskennan tavoitteet & jatkuvuus .....       | 29 |
| 5.7   | Pilottimalli .....                           | 29 |
| 6     | POHDINTA .....                               | 32 |
|       | LÄHTEET .....                                | 35 |

## 1 JOHDANTO

Sisäinen laskentatoimi on monelle yritykselle keino suorittaa laskentaa omasta toiminnastaan ja hyödyntää laskentaa parantaakseen taloudellisesti omaa toimintaansa. Osakeyhtiölain (2006) mukaan yrityksen toiminnan tarkoituksena onkin tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Sisäinen laskentatoimi tarkastelee yrityksen päätöksentekoa kustannusten, kannattavuuden ja tuottavuuden näkökulmasta. Laskennan onnistunut toteutuminen kuitenkin on haastava prosessi monelta osin. Datan keräämisen, laskennan tarkoituksen sekä laskennan soveltavuuden kannalta. Huolellisesti määriteltynä ja oikein laskettuna laskelmat voivat antaa arvokasta tietoa yrityksen johdolle, jonka seurauksena onnistuneet päätökset todennäköisesti johtavat liikevoiton kasvuun.

Tapahtuma-alalla toimivien yritysten liikevaihto koostuu yleisesti useista yksittäisistä, toisistaan poikkeavista tapahtumista. Liikevaihto on keskittynyt yleisesti tietylle ajanjaksolle ja tulovirta ei ole tasaista ympäri vuoden. Monet yritykset mittaavakin omaa toimintaa kannattavuuden näkökulmasta, joka onkin elinehto yrityksen toiminnan jatkuvuudelle. Tehokkuuslaskentaa voidaan pitää synonyyminä tuottavuuden laskennalle, mutta tehokkuuslaskennan tarkoituksena on mitata tuottavuuden eri osia ja toimintoja. Sen sijaan, että laskisi kuluja suoraan pois myynnistä, määritettäisiin toimintoajureiden avulla niille oikeasti kuuluvat kustannukset ja laskettaisiin yksittäisen tapahtuman panostukset suhteessa lopputulokseen eli myyntiin. Laskennan tarkoituksena on antaa tietoa, paljonko mikäkin osa-alue tuotannossa sitoo taloudellisesti ja henkilömääräisesti ja missä suhteessa. Oikein toteutetun laskennan avulla johtoryhmä voi tehdä päätöksiä liittyen panostuksien määrään, kulujen karsimiseen sekä kannattavuuteen. Tehokkuuden määrittäminen tulee auttamaan yritystä mahdollisesti karsimaan toimimattomia osia prosesseista tai vaihtoehtoisesti lisäämään panostuksia toimiviin osiin, jolla voidaan vielä enemmän maksimoida kannattavuutta.

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksenä on vastata, miten tapahtuma-alalla toimiva ruuanmyyntiyritys voisi luoda, parantaa ja ylläpitää omaa tehokkuuslaskentaa

sekä tutkia, miten kustannuslaskentaa ja tehokkuuden mittaamista voidaan soveltaa toimeksiantajayrityksessä. Tarkoituksena on määrittää yritykselle sen tarpeisiin ja toimintaan sopivat laskentatavat. Opinnäytetyö ei sisällä perinteistä kyselytutkimusta, koska työn tarkoituksena on esitellä vaihtoehtoja sekä sovittaa niitä yritykselle sen toimialan sekä oman toiminnan perusteella. Opinnäytetyön tavoitteisiin ei myöskään päästä kyselyn avulla, koska laskennan luonne ja tapa vaihtelee alojen välillä ja alan sisällä huomattavasti.

Opinnäytetyön päätavoitteena on tutkia ja esitellä, miten yritys voi mitata yksittäisen tapahtuman tehokkuutta. Opinnäytetyön muita tavoitteita on esitellä vaihtoehtoisia sisäisen laskentatoimen tapoja kustannusten ja tehokkuuden mittaamiseen sekä luoda edellytys mittaaman yrityksen tehokkuutta. Työssä esitellään erilaista kustannus- ja kannattavuuslaskennan teoriaa. Teorioita ja malleja peilataan ja sovitetaan matkailu-, ravintola- ja tapahtuma-alalle sopiviksi. Työn tarkoituksena on pohtia, analysoida sekä tuoda käytännön esimerkkien avulla ilmi, miten yritys voi suorittaa laskentaa omasta tehokkuudestaan. Termiä tehokkuus voidaankin pitää kannattavuuden syvemmän tutkimisen työkaluna.

Opinnäytetyö toteutetaan empiirisellä tutkimuksella, aihepiirin teoriaosuudella kirjallisuuteen nojaten sekä yrityksen toimitusjohtajan haastattelun avulla. Teoriaosuuden tarkoituksena on avata kustannuslaskennan erilaisia tyylejä, mittareita sekä rakenteita. Empiirisen osuuden sekä toimitusjohtajan kanssa kommunikoinnin päämääränä on analysoida ja pohtia minkälaiset mittaristot sekä laskentatavat sopisivat yrityksen X tarpeisiin. Mittareiden määrittämisen jälkeen tarkoituksena on avata tietoa, mitä ne tarjoavat sekä miten niitä voidaan kehittää ja ylläpitää oikean tiedon turvaamisen vuoksi. Opinnäytetyön lopputavoitteena on pystyä esittelemään yritykselle tapoja suorittaa omaa tehokkuuslaskentaa sekä osoittamaan, miten yritys itse voi kehittää laskentaansa tulevaisuudessa.

## 2 OPINNÄYTETYÖN KÄSITTEET

### 2.1 Tapahtuma-ala

Tapahtuman määritelmänä pidetään aika- ja paikkasidonnaisuutta eli tietyssä paikassa tiettyyn aikaan tapahtuu jotain. Tapahtumat jaotellaan yleisö- ja yksityistapahtumiin. Yleisötapahtumat ovat esimerkiksi festivaaleja, urheilutapahtumia tai konferensseja. Tapahtumateollisuuden määritelmänä tapahtuma liikkuu tapahtumateollisuudeksi sen tuottaessa liikevaihtoa. Tapahtuman luonne voi olla fyysinen tai virtuaalinen ja se voi olla toistuva tai kertaluontoinen. Tapahtuma on ennalta suunniteltu ja sillä on jokin tavoite. Tavoitteena on yleensä luoda elämys, opettaa jotain tai viestiä jotain. Tapahtumaan osallistutaan yleisesti kolmesta syystä. Ajanvietteenä eli viihdearvona, harrastusmielessä eli osallistumisella tai töiden puolesta eli oppimisella. (Tapahtumateollisuuden toimialaraportti osa 1 2020, 4.)

Tapahtuma-ala ei Suomessa toimi omana toimialanaan, vaan alalla toimivat yrityksen keskittyvät tiettyyn tai tiettyihin osiin alaan liittyen. Ala pirstoutuukin monien eri toimialoilla toimiviin yksiköihin, jotka yhdessä muodostavat kokonaisuuden tapahtuma-alasta. Jokin taho voi järjestää moniakin eri rakenteita tapahtumasta, mutta yleisesti ne jakautuvat eri toimijoiden järjestettäväksi. Yksi järjestää tapahtuman, toinen vuokraa tilan tai alueen, kolmas hoitaa ohjelman, neljäs rakentamisen palvelut ja yksi oheispalvelut, kuten tapahtuman ruuanmyynnin. Tapahtumiin liittyy monia muita rakenteita, kuin edellä luetellut. (Tapahtumateollisuuden toimialaraportti osa 2 2020, 4–6.)

Tapahtuma-ala suuruus ja koko ovat Suomessa olleet jokseenkin vaikeaa selvittää, alalla toimivien tahojen määrän vuoksi, mutta CoVid-19 vaikutusten myötä alan tekijöistä on tullut ilmi enemmän tietoa. Ennen viruksen aiheuttamia tapahtumien peruuntumisia ja rajoituksia, on alan liikevaihdoksi laskettu 2,35 miljardia euroa. Alan laajuudesta kertoo toimijoiden määrä 3200, jotka työllistävät jopa 195 000 henkilöä, joista 20 000 työskentelee kokoaikaisena alalla. (Keski-Heikkilä 2020.)

## 2.2 Toimeksiantajan esittely

Toimeksiantajayritys X on PK-yritys, jonka päätoimialana on pitopalvelu. Yritys toimii pääsääntöisesti tapahtumissa ruuan valmistajana ja myyjänä, mutta osa liikevaihdosta koostuu myös yksittäisistä cateringtilaisuuksista, jossa hinnat ja määrät on sovittu etukäteen. Yritys sijoittuu tapahtuma-alan rakenteessa oheispalvelujen tuottajaksi. Yrityksen toiminta sijoittuu ympäri Suomea ja sen sesonkiajaksi voidaan lukea toukokuusta elokuun loppuun. Yrityksen toiminta on ympärivuotista kuitenkin, mutta pääosa liikevaihdosta syntyy sesongin aikavälillä. Yrityksessä työskentelee 50–100 henkilöä, joista 5–10 toimii kokoaikaisina, ympäri vuoden. Yrityksen toimintaprosessi tapahtuman suhteen on aina erilainen, mutta noudattaa samaa kaavaa: tapahtuman suunnittelu, aloituslogistiikkavaihe, myyntipisteiden kasaaminen, myynti sekä lopetuslogistinen vaihe.

## 2.3 Yrityksen tapahtumatoiminta

Yrityksen liikevaihto koostuu pääosin tapahtumissa toimimisesta. Yritys pystyy vaivattomasti laskemaan cateringtilaisuuksista tarvittavat tunnusluvut kannattavuuden ja kustannuksien suhteen, koska etukäteen on paljon enemmän tietoa kuin tapahtumista. Yritys tahtoi paremmin määrittää yksittäisen tapahtuman kannattavuutta sekä kulurakennetta suhteutettuna henkilötunteihin niin henkilöstön kuin johtoryhmän osalta. Laskennan ja laskentatapojen tarkoituksena olisikin löytää yrityksen kultainen keskitie verraten menneisyyden tapahtumiin, reaaliaikaiseen seurantaan sekä tulevaisuuden suunnitelmiin ja strategiaan nähden.

Laskennan toteutusta yksittäisen tapahtuman suhteen ei voida huomioida vain ja ainoastaan tuoton ja kulujen suhteen, vaan laskennan tuotokseen pitäisi suhteuttaa myös resurssien kuten ajan, henkilöstön ja kaluston sitoutuminen tapahtumaan, huomioida tapahtuman koko ja kesto sekä huomioida yhteistyökumppanuudet, niin sopimusten kuin tulevaisuuden mahdollisuuksien kannalta. Lasken-



nan tulisi olla yksinkertaista sekä mahdollisimman ennakoivaa, koska sesonkiajan kiireellisyyden vuoksi laskennan tulisi tarjota hyötyä, eikä kuluttaa laskennasta vastaavaa tai vastaavia liikaa.

## **2.4 Johdon laskentatoimi**

Sisäinen laskentatoimi on laskentatoimen toinen puolisko, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa yrityksen johdolle päätöksen teon tueksi. Sisäinen laskenta eroaa ulkoisesta laskennasta siten, että se ei ole lakisääteinen velvoite eikä sitä ole tarkoitettu yrityksen ulkopuolisille, kuten sijoittajille. Sisäinen laskentatoimi on kuitenkin riippuvainen ulkoisesta, koska tiedon ja datan kerääminen sisäistä laskentaa varten, kerätään ulkoisen laskentatoimen tuottamista rekistereistä. (Suomala ym. 2011, 9–10.)

Johdon laskentatoimi termiä käytettäessä, korostetaan laskennan tarkoitusta ja tavoitteita nimenomaan johdon taloudellisen tai strategisen päätöksenteon tueksi. (Puolamäki 2007, 58.) Johdon laskentatoimi tulee nähdä yrityksen strategian sekä tulevaisuuden suunnitelmien tukena. Johdon laskentatoimen edellytyksenä on riittävä datan kerääminen, osaava tai osaavat henkilöt suorittamaan laskentaa sekä päätös mitä halutaan laskea ja miten. Eri alojen välillä on suuria eroja, mitkä ovat kannattavia laskentamalleja ja minkälaista tietoa laskelmilta halutaan.

### **2.4.1 Tarkoitus**

Laskentatoimi tarkastelee laskentakohdetta kolmen aikamuodon perusteella; menneen, nykyisen ja tulevaisuuden. Eri aikaperspektiivejä tarkkailemalla laskelmilla voidaan tuottaa tietoa johtamisen, päätöksenteon, organisoinnin sekä valvonnan tueksi. (Alhola & Lauslahti 2003, 31.) Laskelmatyypit jakautuvat vaihtoehtolaskelmiin, tavoitelaskelmiin, tarkkailulaskelmiin sekä informointilaskelmiin. Suomalainen ym. (2011, 11) mukaan laskentatoimea voidaan tarkastella myös kol-

men erilaisen näkökulman kautta. Ensimmäisen näkökulman mukaan laskentatoimi on yrityksen päätöksen teon sekä valintojen tukena. Toisen näkökulman mukaan se on osan yrityksen toimintaa omana toimintonaan. Kolmannen näkökulman mukaan laskentatoimea pidetään erilaisina laskentamalleina ja -tekniikkoina. Kysymys on tiedon keräämisestä, kerätyn tiedon analysoinnista ja tuotetun tiedon mukaan toimimisesta ymmärtämällä laskennan rakenteita ja tavoitteita. (Suomala ym. 2011, 11.)

#### **2.4.2 Tavoitteet**

Laskennan tavoitteena on antaa yritykselle lukumuotoista tietoa, jota laskennasta vastaava voi analysoida ja tulkita. Laskennan tuottamalla tiedolla voidaan perustella toimimista erilaisissa päätöksentekotilanteissa, jotka liittyvät yrityksen toimintaan. Tietoja voidaan hyödyntää yrityksen tulevaisuuden strategian määrittämisessä, toiminnan ohjaamisessa ja valvonnassa. Päätöksentekotilanteet ovat yrityskohtaisia ja riippuvat yrityksen erilaisista toiminnoista, mutta yleisesti ne liittyvät esimerkiksi asiakaspalveluun, investointipäätöksiin, henkilöstön palkkoihin tai rekrytointiin, hinnoitteluun, markkinointiin, palkitsemiseen, tuotantoketjun toimijoiden valintaan, strategiaan linjavalintoihin ja tuotevalikoima- ja -lajitelmapäätöksiin. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 36.)

Onnistunut laskentatoimi antaa yritykselle tietoa sen haluamasta aihepiiristä, jonka mukaan yritys voi toimia. Laskennan tarkoituksena on antaa yritykselle työkalu oman toiminnan arviointiin tuottamalla yritykselle tietoa. Laskennan tavoitteena on antaa sellaista tietoa, joka johtaa onnistuneeseen, kannattavaan toimintaan. Laskennan perimmäisenä tavoitteena onkin kannattavien päätösten tekeminen, joka johtaa liikevoiton kasvamiseen, mikä on osakeyhtiömuotoisten yritysten päätehtävä.

### **3 KUSTANNUSLASKENTA**

#### **3.1 Tarkoitus**

Kustannuslaskelmien tarkoituksena on selvittää todellista kuluerää prosessista, joka suoritetaan tietyn tuotteen tai palvelun valmistukseen ja valmiiksi saamiseen. (Alhola & Lauslahti 2005, 24). Kustannuslaskelmassa on oleellista ymmärtää, mitä laskelmilla halutaan oikeasti mitata ja saavuttaa. Laskelman tavoitteen saavutettua, voidaan aloittaa pohtimaan ja päättämään, mitä kulu- ja tuottoeriä laskelmaan lisätään ja mitkä erät ovat epäoleellisia laskennan lopputuloksen kannalta. (Suomala ym. 2011, 88.) Laskennan tarkoituksena on antaa yrityksen johdolle tietoa, mistä yrityksen tarjoaman tuotteen tai palvelun kulut koostuvat. Laskennan perusteena onkin, miten yritys määrittää kululajinsa, kuinka tarkasti sekä miten yritys haluaa jakaa kulujaan tuotteiden tai palveluiden välillä.

Hotelli- ja ravintola-alan yritysten kustannukset muodostuvat monista erilaisista kulueristä muutaman suuren sijaan. Näiden kululajien yksikkömäärä on huomattavan suuri verrattuna alan yritysten tulolajeihin, jotka koostuvat pääosin yhdestä tai kahdesta suuremmasta elementistä. Suurimmat kululajit alalla ovat raaka-ainekulut, työvoimakulut sekä kiinteistö- ja vuokratulot. (Heikkilä & Saranpää 2009, 42.) Kulu- ja tuottolajien määrät vaikuttavat laskennan tyyppisiin ja niiden kohdentamiseen. Ei ole olemassa tiettyä, ennalta määriteltä tapaa yritykselle laskea kulujaan, vaan prosessiin vaikuttavat niin yrityksen toimiala kuin yrityksen tarjoama tuote tai palvelu.

#### **3.2 Kustannusten määritelmä ja luokitukset**

Tyypillisesti kustannukset jaotellaan ryhmiinsä niiden ominaisuuksien mukaan. Yleisimmät kustannukset määritellään muuttuviin- ja kiinteisiin kustannuksiin ja välillisiin- ja välittömiin kustannuksiin. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 54–55). Kustannuksia voidaan jakaa tarkemmin erillis- ja yhteiskus-

tannuksiin, jotka eroavat välittömistä- ja välillisistä vain laskentakohteen näkökulma mukaan. Erilliskustannukset riippuvat tehdäänkö jotain asiaa ja yhteiskustannuksiin tietyn prosessin teko ei vaikuta mitenkään. (Suomala ym. 2011, 96). Kustannusten luokittelun tarkoituksena on ymmärtää erilaisten kululajien tyyppi sekä miten ne aiheutuvat. Aiheuttamisperiaatteen tarkoituksena on yhdistää tuotteeseen tai palveluun vain ja ainoastaan niille kohdistuvat kulut sekä tuotot. Täysin tarkasti kohdistaminen on miltei mahdotonta, mutta mitä tarkemmin kohdistaminen onnistuu, sitä tarkempaa dataa saadaan tuotteen tai palvelun oikeasta kannattavuudesta.

Muuttuvat kustannukset ovat myynnistä tai tuotannosta riippuvaisia kustannuksia. Kustannukset kasvavat niiden noustessa ja putoavat niiden laskiessa. Kustannukset kuitenkin nousevat ja kasvavat suhteessa nousuun ja laskuun. (Heikkilä & Saranpää 2009, 53.) Pääsääntöisiin muuttuviin kustannuksiin luokitellaankin matkailu- ja ravintola-alalla raaka-ainekulut sekä myyntimäärään sidotut henkilöstökulut. Kiinteät kustannukset päinvastaisesti ovat riippumattomia tuotannon tai myynnin määrästä. Nämä kulut voidaan luokitella ns. toiminnan mahdollistamisen kuluiksi, kuten pakollisiksi henkilöstökuluiksi. Heikkilän & Saranpään (2009, 54) mukaan on olennaista jakaa kiinteät kulut vielä täysin kiinteisiin sekä puolikiinteisiin kuluihin, koska pienen myyntimäärän kasvun vaikutus ei vielä tuo muutosta perushenkilöstön tarpeeseen, mutta myynnin kasvaessa huomattavasti, lisähenkilöstölle on tarvetta (Heikkilä & Saranpää 2009, 54).

Välilliset ja välittömät kustannukset jakautuvat suoraan sen mukaan, voidaanko kustannukset yhdistää suoraan tuotteeseen tai palveluun. Välittömät kohdennetaan suoraan tuotteen tai palvelun prosessiin, välittömiä ei voida kohdistaa suoraan. Suomalainen ym. (2009, 94) mukaan raja on häilyvä, koska yleisesti johdon palkat sekä monen laskentakohteen eli tuotteen tai palvelun yhteiset kulut luetaan välillisiin kustannuksiin. Välilliset kustannukset ovat kustannuslajiltaan sellaisia, joista osa voidaan lukea tuotteen tai palvelun osaksi, mutta ei kokonaisuudessaan. (Suomala ym. 2009, 94.)

Kustannuslaskennan mahdollistamiseksi on määritettävä neljän erilaisen ongelmaan vastaukset. Ongelmiksi luetaan mittaus-, laajuus-, arvostus- sekä kohdistamisongelma. Mittausongelma käsittelee tuottojen ja kustannusten tarkkuutta. Laajuusongelma käsittelee, mitkä tuotot ja kustannukset sisältyvät laskentaan. Arvostusongelma käsittelee arvoja, joita laskelmassa käytetään. Kohdistamisongelman kysymys on jaksotuksesta sekä siitä, miten tuotot ja kustannukset liittyvät laskentakohteeseen. Ongelmiin ei ole yhtä oikeasta ratkaisua, vaan laskennan luonne ja tarkoitus määrittävät vastaukset. (Puolamäki 2007, 89.)

### 3.3 Toimintolaskenta

Toimintolaskennan perusajatuksena on jakaa yrityksen toiminta erilaisiksi toiminoiksi ja toiminnot erilaisiksi työvaiheiksi. Toimintolaskennan perusideana on jakaa yrityksen yleiskustannuksia, esim. henkilöstö- tai toimitilakuluja yrityksen toiminnan eri osa-alueille, toiminnoille. Yleiskustannuksia jaetaan resurssiajuriin mukaan yleisesti ajankäytön ja kulutuksen mukaan eri toiminnoille. Toiminnoilta kustannuksia kohdennetaan kustannusajuriin käytöllä työvaiheille, jonka avulla voidaan selvittää laskentakohteen kustannukset yritykselle. (Järvenpää ym. 2010, 128–130; Alhola & Lauslahti 2003, 213.)

Toimintojen määrittäminen on pohja yrityksen laskentajärjestelmän luomiseksi, jossa toiminnot määrittyvät yrityksen tarpeiden mukaisesti. Toimintojen määrittämisen yhtenä edellytyksenä pidetään toiminnon suoritteiden mittaamista. Toimintojen määrittämisen tarkoituksena on kohdistaa yrityksen kustannuksia, mutta usein se on jo itsessään laskentakohde, jonka avulla yritys voi tarkkailla omaa resurssien käyttöään. Toimintojen kustannusten tarkkailun avulla voidaan viedä laskelmaa eteenpäin niin, että yhden toiminnon yksittäisen tapahtuman kustannukset saadaan selville. Tämän prosessin avulla luodaan johdolle tärkeä informaatiota tehokkuuden näkökulmasta. (Suomala ym. 2011, 136–137.)

Kustannusten kohdistaminen toiminnoille perustuu yrityksen toimintojen tarvittavuuteen määrällisesti, toiminnon kuluttavuuteen ja toiminnon käyttöön. Kohdistamis-

misessa tuleekin määritellä mitä ja minkälaisia yrityksen resursseja valitut toiminnot käyttävät. Tyypillisesti toiminnoista voidaan määrittää prosentuaalisesti resursseja vievän: henkilöt, koneet, laitteet ja tilat. Prosessissa määritetään myös aikaväli tarkastelujaksoksi, joka on täysin yrityksen tarpeista riippuvainen. Tavallisena tarkastelujakson pituutena pidetään yhtä kalenterivuotta. (Pellinen 2006, 191; Suomala ym. 2011, 139.)

Laskennan perusosuuden jälkeen ei kuitenkaan ole vielä takeita, että laskenta voitaisiin lukea onnistuneeksi. Laskennan haasteina on varsinkin kärsivällisyys, koska toimintalaskenta on prosessi, joka kehittyy ajan kuluessa ja käyttäessä, eikä ole valmis heti ajurien määritytyä. Ongelmia voi esiintyä myös laskennan yhteensopivuuden kanssa, yrityksen muiden järjestelmien suhteen. Laskennan jatkuvuus kuluttaa yrityksen resursseja ja kokonaisprosessi tiedon keruusta sen analysointiin on työlästä. Laskentaan kuluvat kustannukset sekä käytetty aika vievät myös kiinnostusta laskennan jatkamiseen, koska laskennan hyödyt eivät näy yleisesti lähiaikoina. Laskennan tarkoitus voi olla myös väärä ja tulokset eivät ole tyydyttäviä tai laskenta tarjoaa liikaa tietoa, jolloin laskennan tarkoitus vääristyy ja haluttua tietoa ei voida hyödyntää tehokkaasti. Laskennan suhteen tulisi määrittää ja suunnitella etukäteen prosessin kesto. (Pellinen 2006, 192–193.)

### **3.4 Suoritekohtainen laskenta**

Suoritekohtainen laskenta eli kalkyyllilaskenta tarkkailee kustannusten määrittämää kolmen eri tavan kautta. Laskennan perusoletuksena on, ettei muuttuvien kustannusten kohdistaminen niille kuuluville alueille ole ongelma, vaan ongelmana on, miten kiinteät kustannukset huomioidaan. Kalkyyllilaskennan kalkyyylit eroavatkin toisistaan kiinteiden kustannusten käsittelytavaltaan. Minimikalkyyli laskee vain muuttuvat kustannukset, kun taas keskimääräiskalkyyllissa toteutunut toimintasuhde määrittää kiinteiden kustannusten määrän ja normaalikalkyyllissa kiinteät kustannukset määräytyvät ennalta määrätyn normaalin toiminta-asteen mukaisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 189; Järvenpää ym. 2010, 104.)

Minimikalkyyllilaskennan keskeinen ajatus on, että kiinteät kustannukset ovat olemassa, riippumatta valmistetaanko tiettyä tuotetta vai ei. Laskenta huomioi vain tuotteelle kohdistuvat muuttuvat kustannukset sekä tuotteelle todellisen laskennan mukaisesti suoritemäärän eli paljonko tuotteita on tehty. Keskimääräiskalkyyllissa laskenta huomioi riippumattomia kiinteitä kustannuksia mukaan. Kiinteät kustannukset eivät korreloi tuotantomäärän kanssa, vaan tuotantokapasiteetin. Kiinteät kustannukset luokitellaankin samaan pakettiin muuttuvien kustannusten kanssa, koska ne aiheutuvat ainoastaan toiminnan mahdollistamisesta. Normaalikalkyylin laskenta on olettaa, että suorite tapahtuu lasketulla keskiarvolla, joka tarkoittaa kiinteiden kustannusten laskemista erikseen. (Pellinen 2006, 119–120.) Kalkyyllilaskenta toteutetaan määrittämällä laskettava kalkyyli ja laskemalla kaavan avulla. (Taulukko 1).

TAULUKKO 1. Suoritekalkyylikaavat (Pellinen 2006, 119–120.)

|                      |  |
|----------------------|--|
| Minimikalkyyli       | $\text{laskentakauden muuttuvat kustannukset} / \text{toteutunut tuotantomäärä}$   |
| Keskimääräiskalkyyli | $\text{laskentakauden tuotantokustannukset} / \text{toteutunut suoritemäärä}$  |
| Normaalikalkyyli     | $\text{muuttuvat kustannukset} / \text{toteutunut tuotantomäärä} + \text{tuotannon kiinteä kustannukset} / \text{normaalituotantomäärä}$ |

## 4 TEHOKKUUS & MITTAAMINEN

### 4.1 Tehokkuuden määritelmä

Yrityksen kannattavuus määritellään sen tulojen ja kustannusten erotuksella. Yrityksen toiminta on kannattavaa yrityksen tuottaessa voittoa ja ei kannattavaa tuottaessa tappiota. Kannattavuus selviää yrityksen tilinpäätöksestä, liikevoiton tai -tappion perusteella. Tilinpäätöksestä yritys pystyy määrittämään kannattavuuteensa kokonaisuuden kalenterivuoden ajalta, mutta ei pysty erittelemään tarkemmin syy-seuraussuhdetta, eikä eri prosessien, kuten tuotteiden tai palveluiden tarkempaa kannattavuutta. (Selander & Valli 2007.)

Kannattavuus ja tehokkuus eroavat toisistaan määritelmänä, yritystoiminta voi olla kannattavaa, vaikka se ei olisi tehokasta. Näiden eroavaisuus kuitenkin sitoutuu toisiinsa. Tehokkuuden parantuessa ilman kustannuksia, kasvaa myös kannattavuus. Tehokkuus määritellään vertailevasti johonkin toiseen kohteeseen ja tehokkuudella tarkoitetaan toiminnan tuotosta suhteessa panoksiin. Tehokkuudessa voidaan myös tarkastella tuottavuuden suhdetta mahdolliseen potentiaaliin. (Selander & Valli 2007; Kuntaliitto 2018.)

Tuottavuutta määritelmänä pidetään tuotosta suhteessa panokseen ja tästä saadaan tuotossuhde. Tuottavuutta pidetään tehokkuuden synonyyminä. Tuottavuus on ei-taloudellinen tunnusluku ja se perustuu tuottavuuden periaatteisiin. (Heikkilä & Saranpää 2009, 66.)

Tuottavuuden periaatteet:

1. saavuttaa tietyillä panoksilla mahdollisimman suuri tuotos
2. saavuttaa tietty tuotos mahdollisimman pienillä panoksilla
3. saavuttaa mahdollisimman pienillä panoksilla mahdollisimman suuri tuotos (Heikkilä & Saranpää 2009, 66.)



Tehokkuuden parantaminen nähdään yleisesti tuotannon määrän tai laadun kasvussa tai tuotannon kulujen laskussa. Tehokkuutta parantaessa tuleekin ottaa huomioon maksimaalinen suorituskky sekä optimaalinen suorituskky. Konetta tai laitetta voidaan yleisesti käyttää kovemmalla intensiteetillä, kun taas ihmisen liiallinen kuormittaminen tai pitkäaikainen kuormittaminen voi olla pidemmällä aikavälillä kokonaisuudessa vähemmän tehokasta. Ihmisiin liittyvässä tehokkuuden parantamisessa eli inhimillisessä tehokkuudessa tuleekin huomioida myös tämä puoli. (Terveystalo 2020.)

## 4.2 Mittaaminen

Mittaamisen perusajatuksena on nimensä mukaisesti mitata valittua asiaa tai asioita määrittämällä laskennan luonne, jonka laskennasta jalostuu jokin arvo, tunnusluku. Mittaaminen voi olla yritystoiminnassa yksittäisen kulu- tai tuottolajin määrän mittaamista tai näiden kahden suhdetta toisiinsa. Mittauksen tarkoituksena on aina antaa jokin ennalta määrätty arvo, taloudellinen tai ei-taloudellinen luku. Mittaamisen tulisikin aina johtaa ymmärrettävään lopputulokseen. (Suomala ym. 2011, 190.)

Alholan & Lauslahden (2003) mukaan mittaamisen edellytykseksi yrityksen tulisi selvittää, mitä tietoa se tarvitsee ja mistä kyseistä tietoa saa, miten tiedot saadaan laskentaa suorittaville henkilöille sekä miten varmistetaan ja ylläpidetään tietojen oikeellisuutta, laajuutta sekä jatkuvuutta (Alhola & Lauslahti 2003, 322). Mittaamisen aloituksessa tulisikin määrittää ensin omat valmiudet suorittaa mittaamista, ei vain pelkästään määrittää mitattavaa kohdetta tai laskennan luonetta. Mittaaminen perustuukin myös jatkuvuuteen ja vertailuun, joten mittaamisen tietojen hankinta tulisi olla prosessina jatkuvaa, ei kertaluontoista.

Mittaamisella tulisi olla aina jokin tarkoitus, yritykset haluavat laskea kulujaan, mutta tarkoituksen tulisi aina olla yrityksen strategiaan sitoutunut. Mittauksen toiminnan aikajänteen tarkoituksena on pohtia, laskentaanko mitattavaa asiaa menneisyydestä, reaaliajassa vai tulevaisuudesta ennakoiden. Mittaamisen luonne ja

sen antamat arvot on standardoitava etukäteen, jos laskennan luonne on vertailevaa. Laskennan luonne voi olla vertailevaa aikaperspektiivissä, yrityksen toisiin toimintoihin tai kilpailijoihin, tällöin arvojen standardointi on oleellisuusperiaatteen kannalta kriittistä. (Puolamäki 2007, 228–229.)

#### **4.2.1 Mittarit**

Mittaamisen kohdetta ei ole rajoitettu oikeastaan mitenkään, vaan kysymys on enemmänkin siitä, onko mitattavasta asiasta tarpeeksi dataa tai onko sitä hyödyllistä mitata. Olennaista on mittareiden luokittelu ja minkälaista tulosta mittari antaa. Mittarit jaetaan yleisesti taloudellisiin ja toiminallisiin mittareihin. Taloudelliset mittarit ilmoittavat raha-arvallisesti tuotoksena. Kyseiset mittarit ovat tavoitteellisia, koska yleisesti muilla mittareilla pyritään parantamaan näiden arvoa, kuten liikevoittoa tai myyntikatetta. Toiminnalliset mittarit ovat tehokkuuden mittareita ja mittaavatkin jotain toimenpidettä tai prosessia. (Lauslahti & Alhola 2003, 332–333; Heikkilä & Saranpää 2009, 70.)

Yrityksillä on erilaisia yleisesti käytettäviä sekä omia tunnuslukujaan, ja ne vaihtelevat aloittain ja yrityskohtaisesti, mutta yleisesti oleellisimmat tunnusluvut voidaan jakaa neljään kategoriaan. Kannattavuuden, vakavaraisuuden, maksuvalmiuden ja tehokkuuden tunnuslukuihin. Kannattavuus laskee yrityksen toimintaa kokonaisuudessaan, yleisesti voiton tai tappion kautta, mutta myös oman tai vieraan pääoman tuoton huomioiden. Vakavaraisuus laskee yrityksen rahoituksen suhteita ja maksuvalmius yrityksen maksukykyisyyttä. Tehokkuuden tunnusluvut laskevat, miten yritys käyttää resurssejaan suhteessa kapasiteettiin tai peilaa niitä liikevaihtoon. (Hämäläinen 2018.)

Onnistunut mittaaminen on hyöty-kulusuhteeltaan positiivista ja antaa yritykselle sen haluamaa tietoa yrityksen toiminnasta. Onnistuneena mittarina voikin pitää luotettavaa ja oleellista tietoa, jonka mukaan yritys voi seurata strategiaansa ja kasvattaa kannattavuuttaan. Onnistunut mittarin tai mittarien käyttö jää osaksi yrityksen organisaatiokäyttäytymistä ja on jatkuvaa. Hyvän mittarin määritelmänä

on relevanssi eli olennaisuus, reliabiliteetti eli luotettavuus sekä validiteetti eli pätevyys. Hyvätkään mittarit eivät vielä takaa hyvää mittaamista, vaan hyvä ja onnistunut mittaaminen on edellä mainitun summa, jota mittauksesta vastuussa oleva osaa tulkita oikein ja toimia sen mukaisesti. (Suomala ym. 2009, 196.)

#### **4.2.2 Mittaamisen ongelmat**

Mittarien käyttöön liittyy myös ongelmia ja epäkohtia. Yleisimpänä ongelmana pidetään mittarin hylkäämistä liian nopeasti, koska mittari ei ole vielä antanut hyödyllistä tietoa, jonka mukaan toimia. Varsinkin monimutkaisempia tai useita arvoja sisältäviä mittareita tarpeeksi käytettäessä, jotta ne antavat tietoa, ongelmaksi nouseekin tietojen oikeellisuus ja luotettavuus. Tietoja tulisikin aina käsitellä varauksella tai pystyä todentamaan tiedon oleellisuus, koska oikea tieto ei vielä takaa laskennan ongelman määrittystä. (Puolamäki 2007, 241–243.)

Mittaamisen ongelmiksi luetaan myös, miten laatua arvotetaan laskennoissa ja milloin tehokkuuden parantamisen hyödyt ovat pienemmät kuin asiakkaan arvostus tuotteen laadun mahdollisesti heikkenemisestä. Prosessin suorittaminen tehokkaasti ei välttämättä heikennä laatua ollenkaan, mutta näin tapahtuessa, tulisi olla määritettynä raja-arvot, milloin tehokkaammin suorittaminen ei ole kannattavampaa. (Tuottavuuden mittauksen ongelmat 2018.)

#### **4.3 Tehokkuuden tunnusluvut**

Tehokkuuden tunnusluvut vaihtelevat yritys- ja toimialakohtaisesti riippuen yritysten tuotannon rakenteista ja tekijöistä. Ravintolatoiminnassa puhuttaessa tuottavuudesta eli tehokkuudesta puhutaan usein henkilöstön käytön tehokkuudessa, koska alalla tapa tehdä työtä on ihmispainotteinen ja koneiden käyttö päätoiminnassa on vähäistä tai olematonta. Matkailu- ja ravintola-alalla yksinkertaisimmat tunnusluvut jaotellaan tehokkuuden tyypin mukaisesti työvoiman-, liiketilojen- ja raaka-ainekäytön tunnuslukuihin. (Heikkilä & Saranpää 2009, 68–71.) Alla ole-

vassa taulukossa (TAULUKKO 2) on esiteltynä esimerkkitapoja laskea tehokkuutta yllä luetteluiden tyyppien mukaisesti eri näkökulmasta, mutta huomioiden tuotos-panossuhde.

TAULUKKO 2. Tehokkuuden tunnusluvut (Heikkilä & Saranpää 2009, 70–71.)

| Tunnusluku  | Kaava   |
|---|---|
| Myynti (tai liikevaihto) / tehdyt työtunnit       | Myyntituotot (tai liikevaihto) / tehdyt työtunnit                   |
| Ruokamyynti (tai kpl) / keittiökohtainen työtunti | Myynti keittiöstä (€ tai kpl) / keittiön työtunnit myynnin aikana   |
| Myynti / per neliömetri (tai aukiolotunti)        | Myynti / liiketilan neliömetri kokonaisuus (tai aukioloajan tunnit) |
| Hävikkiprosentti                                  | Hävikki / raaka-ainekäyttö (aikayksikössä) x 100                    |

#### 4.4 Kannattavuuden tunnusluvut

Kannattavuus yksinkertaisuudessaan mittaa, kuinka paljon tuloista jää jäljelle niistä aiheutuvien menojen jälkeen. Tällä tarkoitetaan absoluuttista kannattavuutta ja se ilmoitetaan rahayksikössä, taloudellisena tunnuslukuna. Kannattavuutta tarkemmin mitattuna, tarkastellaan suhteellisesti verrattuna johonkin, yleisesti liikevaihtoon. Tätä kutsutaan suhteelliseksi kannattavuudeksi ja se antaa tarkempaa tietoa yritykselle syistä, miksi kannattavuus on, mitä se on. Suhteellisen kannattavuuden nähdäänkin mahdollistavan selityksen absoluuttiselle kannattavuudelle. (Suomala ym. 2009, 39; Heikkilä & Saranpää 2007, 67.)

Matkailu- ja ravintola-alalla suhteellista kannattavuutta mitataan suhteuttamalla eri elementtejä liikevaihtoon saaden prosentuaalinen luku. Yleisimpinä tunnuslukuina ovat myyntikate-, henkilöstökulu-, vuokratkulu, käyttökate-, liike-tulos- ja nettotulosprosentti. Suhteellinen kannattavuus voi tutkia myös yrityksen oman pääoman tuottoa ja kiertoa. (Heikkilä & Saranpää 2007, 67–68.)

## 5 CASE – TEHOKKUUSLASKENTA YRITYKSESSÄ X

### 5.1 Lähtökohdat & edellytykset

Opinnäytetyön päätutkimuskysymyksenä oli selvittää, miten toimeksiantajayritys voisi suorittaa tehokkuuslaskentaa yksittäisen tapahtuman osalta. Laskennan mahdollistamiseksi, tuli selvittää yrityksen edellytykset rakentaa tehokkuuslaskennallinen malli sekä tutkia minkälaista tietoa tarvitaan, jotta laskenta on mahdollista. Teoriaosuuden tarkoituksena on esitellä kustannusten luokittelua ja kustannuslaskennan malleja, koska kustannusten ymmärtäminen ja jakaminen on edellytys, jotta tehokkuutta voidaan laskea. Toinen laskennan edellytyksistä on ymmärtää yrityksen prosessia tapahtuman suhteen sekä ymmärtää yrityksen tapoja toimia.

Opinnäytetyöprosessin aikana on oltu monesti yhteydessä ja haastateltu toimeksiantajayrityksen toimitusjohtajaa, jotta ymmärretään millaista laskentaa yrityksessä, voidaan suorittaa ja minkälaista ei. Toimitusjohtajan mukaan yritys on suorittanut entuudestaan laskentaa, joka on tosin keskittynyt pääsääntöisesti kateprosentteihin, henkilötöytunteihin määrällisesti sekä kriittisen pisteen laskentaan. Laskennoista osa on suoritettu Excelin avulla ja osa johdon jäsenten välillä, kokemukseen ja osaamisen aiheesta nojaten. Laskenta ei ole ollut jatkuvaa tai järjestelmällistä.

Laskennan luonteen ja laajuuden määrittämisen jälkeen olennainen kysymys on, miten yritys pystyy suorittamaan luotettavaa ja oikeanmukaista laskentaa. Laskennan ensimmäisinä edellytyksinä voidaan pitää kiinnostusta suorittaa laskentaa, tarpeeksi tarkan tiedon keräämistä ja tallentamista sekä yrityksen kululajien kohdentamista ja luokittelua. Toimitusjohtajan mukaan suurimmat ja oleelliset kuluerät yrityksellä ovat henkilöstö- ja raaka-ainekulut. Yrityksen palkanmaksujärjestelmästä voidaan kerätä dataa henkilöstökuluista, mutta datan jaksottaminen tapahtuma- ja työtehtäväkohtaisesti ei ole niin yksinkertaista, mutta toteutettavissa. Palkanmaksujärjestelmästä voidaan saada tarkempia tietoja, joka on

oleellinen tekijä tehokkuuden laskennassa yritykselle, jonka kuluista henkilöstökulut on suurin kuluerä. Raaka-ainekuluja voidaan tarkastella yrityksen tilausjärjestelmästä.

Tehokkuuslaskenta, varsinkin yksittäiseen tapahtumaan keskittyvä, on yritykselle uusi laskentatapa. Toimitusjohtajan mukaan yritys on motivoitunut suorittamaan laskentaa ja käyttämään siihen resurssejaan huomioiden yrityksen sesonkipainotteisuuden, jolloin laskennan kuluttavuus, ajallisesti ja taloudellisesti pitäisi olla pieni. Laskennan tulisi olla tuotto-panossuhteeltaan kannattavaa ja laskenta nähtäisiin hyödyllistä tietoa tarjoavana työkaluna, eikä hidastavana tekijänä.

## **5.2 Kustannusten huomiointi ja laskenta**

Yrityksen tehokkuuden mittaamisen edellytyksenä on sen omien kululajien ymmärtäminen sekä jakaminen. Toimitusjohtajan mukaan kustannusten kohdistamisen ongelmat liittyvät kiireeseen, kun sama-aikaisesti suunnitellaan tai suoritetaan montaa eri tapahtumaa ja välillä ei olla varmoja, liittyykö jokin toimenpide moneen tapahtumaan samalla vai vain yhteen. Tällöin vaikeus tulee tiedon ylös kirjaamisessa oikein. Tämä nähdään hidastavana ja ylimääräisenä asiana kaiken muun kiireen lisänä. Vaikeana nähtävän tarkan kirjaamisen ongelmaksi tarkoituksena on esitellä tehokkuuden näkökulmasta tapoja, jolloin kyseistä ongelmaa ei tarvitse ratkaista.

Monet kustannuslaskennan teorioista ja tavoista painottuvat yksinkertaiseen liukuhinnapainotteiseen tuotantotapaan. Yrityksen tuotantotapa on pidempi ja monimutkaisempi prosessi, joten yritykselle sopisi soveltava toimintoperusteinen laskenta, jossa tapahtumat jaoteltaisiin toiminnoiksi, joille yrityksen yleiskustannukset, kuten johdon henkilöstökulut, vuokrat sekä kaluston kustannukset jaetaan yrityksen haluamin tavoin, joko suhteessa myynnin mukaan tai johdon ajankäytön mukaisesti. Toimitusjohtajan haastattelussa on tullut ilmi vaikeus määrittää ja jakaa tarkasti johtokunnan tapahtumien suunnitteluosuuden kuluja tietyille tapahtumille, koska monia tapahtumia suunnitellaan sama-aikaisesti lukuisia päi-

viä, jopa kuukausia. Kulujen jaksottaminen täysin tarkasti on oikeastaan mahdollista suorittaa tai olisi liian kuluttavaa ajallisesti ja taloudellisesti. Toimintoperusteinen kulujen jakaminen ajankäytön mukaan tai yksittäisen tapahtuman myynnin suhteellinen prosenttiosuus kaikesta myynnistä toki vaikuttavat lopputulokseen, mutta eivät merkittävästi muuta laskennan luonnetta, koska kaikki kustannukset kuitenkin huomioidaan.

Yrityksen toinen tapa laskea tehokkuuttaan yksittäisessä tapahtumassa on kalkyyllilaskenta, varsinkin luvussa 3.3 esitelty minimikalkyyllilaskenta. Laskennan metodologia olisi, että vaikka yksittäistä tapahtumaa ei olisikaan, niin yleiset kiinteät kustannukset tapahtuisivat silti. Laskenta rasittaisi vähemmän yrityksen kohdentamisongelmaa vuokra-, johdon- ja kaluston kulujen suhteen. Kalkyyllilaskennan tarkoituksena ei olisi korvata kustannuslaskentaa, koska se antaisi väärää tietoa jättämällä huomioimatta kustannuksia. Kalkyyllilaskenta olisi jatkokeino tehokkuuslaskentaan, jossa pystyttäisiin vertailemaan tapahtumia toisiinsa, rasittamatta laskennan suorittajaa sillä, miten kaikki kulut jaetaan. Tällä laskettaisiin yrityksen tehokkuutta tapahtumassa sisäisesti ja yksityiskohtaisemmin.

Kustannusten laskennan kannalta vaatimuksena on yrityksen henkilöstö-, raaka-aine- ja muiden kulujen kerääminen valittuun tietokantaan. Yrityksen tulisi myös määrittää, miten se jaottelee kustannukset luokkiinsa ja mihin kustannuksiin se jakaa ne. Kustannuslaskentaosuuden tarkoituksena on esitellä yritykselle näitä tapoja ja keinoja, miten kustannuksia määritetään.

### **5.3 Tehokkuuslaskentapohja**

Tehokkuuslaskennan edellytyksenä on kustannusten kohdistaminen ja oikeastaan päätös siitä, mitä asioita laskentaan halutaan sisällyttää ennen kuin laskentaa voidaan suorittaa. Tehokkuuden määritelmään yrityksen näkökulmasta tulee ottaa huomioon laskentatapa ja laskentakokonaisuus. Yksinkertaisuudessaan yritys voi laskea tehokkuuttaan, vähentämällä tapahtuman liikevaihdosta tapahtuman kulut ja laskea prosentuaalisen osuuden tuotoista tai tappiosta suhteessa

kaikkiin kuluihin. Tätä lukua voidaan verrata muiden tapahtumien tuottamaan tunnuslukuun.

Yrityksen tehokkuuslaskennan tulisi monipuolisen tiedon sekä syy-seuraussuhteen takia jakaa tehokkuuslaskentaa osa-alueisiin, jotka muodostavat oman kokonaisuutensa. Tällä tarkoitetaan, että tapahtumasta laskettaisiin monia tunnuslukuja eri prosesseista. Jakamisen tarkoituksena on antaa yritykselle vertailukelpoista tietoa sen muihin tapahtumiin, jolloin on mahdollista huomioida, missä tapahtumassa jokin osa-alue on toiminut ja jokin ei.

### **5.3.1 Minimikalkyylopohjainen laskenta**

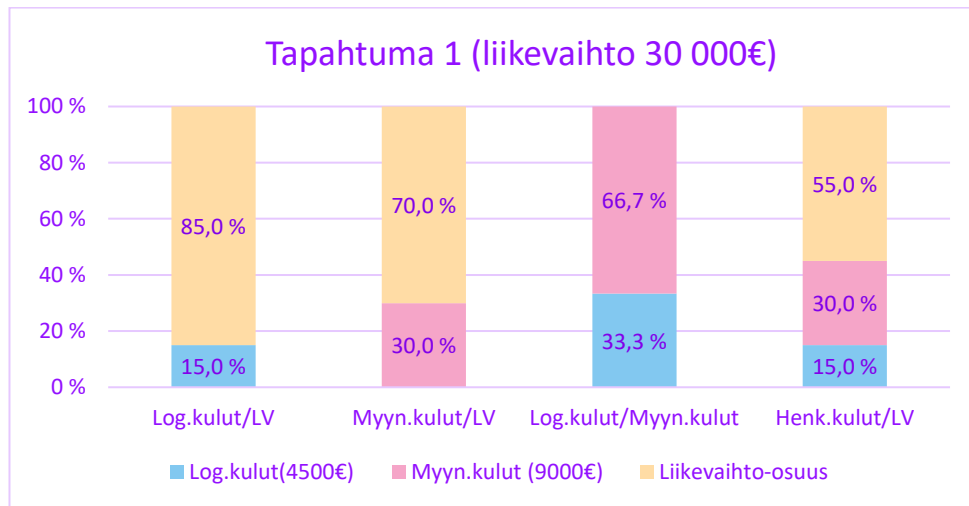
Jakaminen voidaan toteuttaa esimerkiksi laskelmalla tapahtumasta myynnin ajan henkilötyötunnit suhteessa liikevaihtoon ja logistisen vaiheen henkilötyötunnit suhteessa liikevaihtoon ja suhteuttaa näitä ja verrata toisiin tapahtumiin. Tämän tarkoituksena on laskea yritykselle sellaista tietoa, jonka mukaan se voi toimia tehokkuuden parantamisessa. Henkilötyötunnit suhteessa liikevaihtoon voivat olla yrityksen omassa vertailussa arvoltaan hyvät, mutta logistisiin vaiheisiin suhteutettu liikevaihto voi olla huono. Yrityksen olisi hyvä laskea myös kokonaisuus eli kaikki henkilötyötunnit suhteessa tapahtuman liikevaihtoon, mutta ymmärtääkseen ja saadakseen tarkempaa tietoa tunnusluvusta, tarkempien, jakavien laskelmien teko on oleellista.

Jakamisen voi toteuttaa työtuntien perusteella alla olevien esimerkkikuvioiden perusteella (kuviot 1&2). Kuvioita tulkittaessa tulee huomioida, että laskenta on suoritettu minimikalkyylin perusteella ja siinä ei ole huomioitu yleiskustannusten jakoa. Tämä mittaa tapahtuman henkilötyötuntien sisäistä tehokkuutta. Kuvioissa sininen väri kuvaa logistisen vaiheen työtunteja tapahtumaan liittyen eli myyntiajan ulkopuolelle jääviä henkilöstökuluja, vaaleanpunainen myyntiajan henkilöstökuluja ja keltainen liikevaihdon jäljellä jäävää prosenttiosuutta, toisin sanoen palkkakatetta, jossa ei ole tosin huomioitu raaka-ainekustannuksia. Esimerkkitapahtumien luvut ovat kuvitteellisia esimerkkejä. Esimerkkikuvioista nähdään, että

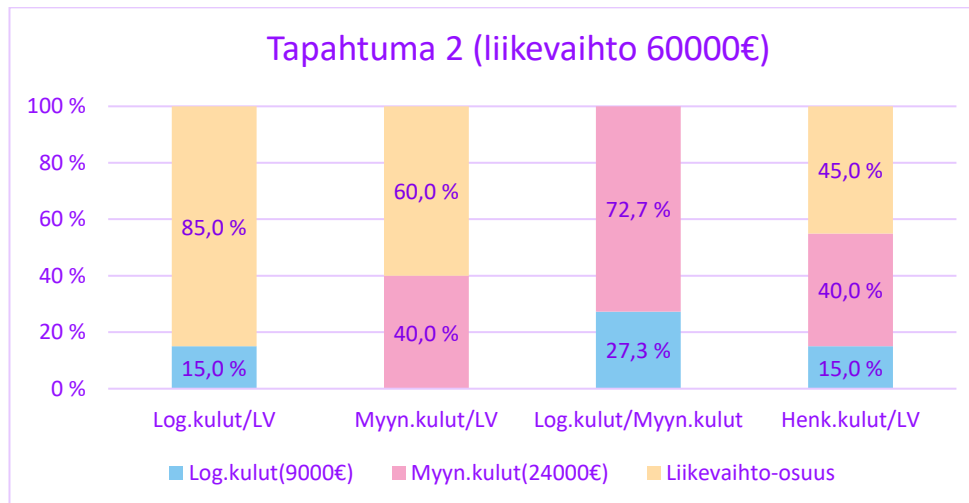


vaikka tapahtuman kaksi, palkkakate on euromäärällisesti huomattavasti suurempi, on se kuitenkin prosentuaalisesti pienempi kuin tapahtuman yksi ja koska erot selkeästi johtuvat myyntiajan henkilöstökuluista, esimerkkitilanteessa voitaisiin nähdä, että henkilöstöä on todennäköisesti ollut liikaa tai myyntimäärät ovat olleet odotettua pienempää (kuviot 1&2).

KUVIO1. Tapahtuman 1 henkilöstökulujen tunnusluvut



KUVIO 2. Tapahtuman 2 henkilöstökulujen tunnusluvut

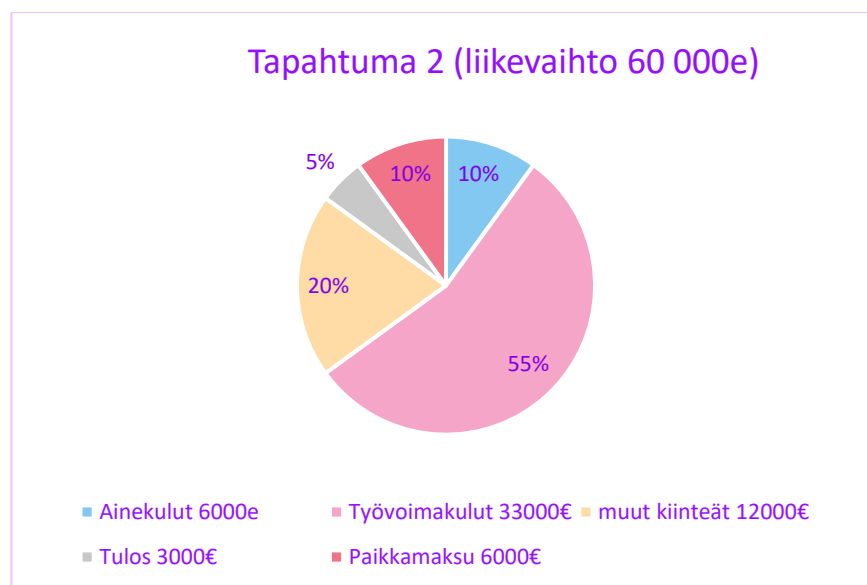


### 5.3.2 Toimintoperusteinen tehokkuuslaskenta

Yritys voi laskea kulujakaumaansa, huomioimalla yleiskustannukset, jakamalla tuotot ja kulut omaksi 100 prosentin ympyrädiagrammiksi, joka muodostuu tuot-

tojen ja kulujen osuuksista. Tällä laskentatavalla yritys voisi vertailla eri tapahtumien kulurakenteita ja saada viitettä siitä, miten tapahtumien kulurakenteet eroavat toisistaan ja saada arvokasta tietoa, samankaltaisten kulurakennemallin omaavien tapahtumien yhtäläisyyksistä. Yhtäläisyyksien selvittäminen auttaa tulevaisuuden tapahtumia suunnitellessa osoittamalla mihin yrityksen kannattaa panostaa resurssejaan. Alla olevassa mielikuvituksellisessa esimerkissä on käytetty kuvion 2 arvoja, mutta lisätty toimintolaskennan avulla määritetyt muut kiinteät kustannukset eli yleiskustannukset, jotka sisältävät johdon palkat sekä omien toimitilojen vuokrat, laskentamallissa on mukana myös raaka-ainekäyttö sekä liikevaihdosta riippuvainen kuvitteellinen prosenttiosuus paikkamaksusta (Kuvio 3).

KUVIO 3. Tapahtuman 2 kulujen ja tuottojen jakautuminen suhteessa liikevaihtoon



Kuvioon 3 on toimintolaskennalla laskettu muut kiinteät kustannukset esimerkillä, jossa yrityksen vuoden liikevaihto on 600 000 € ja kiinteät kustannukset 120 000 €. Tästä voidaan laskea tapahtuman 2 osuudeksi 12 000 € kiinteitä kustannuksia, koska tapahtuman liikevaihto on kymmenesosa kokonaisliikevaihdosta, joten myös kiinteiden kustannusten osuus on kymmenesosa kaikista kiinteistä kustannuksista. Jakamalla kiinteät kustannukset suhteessa liikevaihdon mukaan, on yksi tapa suorittaa sovellettua toimintolaskentaa.

## 5.4 Tehokkuuslaskentakaavoja

Tehokkuuslaskennan tulisi olla selkeästi ymmärrettävä kokonaisuus, jossa on tunnuslukuja eri näkökulmista. Kuitenkin toimitusjohtajaan mukaan henkilöstökulut ovat isoin kululaji sekä konkreettisesti helpoin kululaji, johon pystytään vaikuttamaan, joten laskenta keskittyy henkilöstökuluihin, mutta eri näkökulmista. Laskenta huomioi kuitenkin muitakin kululajeja kuten raaka-ainekuluja.

Laskemalla vierekkäin minimikalkyylin sekä toimintolaskennalla jaettujen kustannusten todellista jakautumista, voidaan verrata tehokkuuden tunnuslukujen eroavaisuuksia. Esimerkiksi minimikalkyyliperusteinen tehokkuuden tunnusluku, myynti jaettuna työtunneilla, poikkeaa todellisista työtunneista, kun mukaan huomioidaan johdon henkilötyötunnit tapahtumaa edeltävältä ajalta. Näillä eroilla yritys voi määrittää johdon ajan sitoutuneisuutta tapahtumakohtaisesti. Erojen tutkimisen tarkoituksena on selvittää yritykselle, esimerkiksi tilanteessa, jossa kahden tapahtuman välillä pitäisi valita, miten resursseja jaetaan ja voidaan jakaa.

Teoreettisen osuuden sekä toimitusjohtajan haastattelun seurauksena, mahdolliset käytettävät kaavat tulisi painottua työvoimakäytön sekä liiketilojen käytön tunnuslukuihin. Yritys voisi hyödyntää alla listattuja kaavoja (Taulukko 3).

TAULUKKO 3. Tehokkuuslaskentakaavoja

|  |
|--|
| Tapahtuman myynti € / työtuntien määrä (myynnin tunnit tai kaikki tunnit) = tuntikohtainen myynti  |
| Tapahtuman myynti € / työntekijöiden määrä = työntekijäkohtainen myynti  |
| Tapahtuman myynti € / aukiolotunnit = tuntikohtainen myynti  |
| Tapahtuman myynti € / aukiolotunnit x myyntipaikat (kpl) = tuntikohtainen myynti (per paikka) (verrataan toteutuneeseen myyntiin per paikka) |
| Tapahtuman myynti € / myyntikohtainen neliömetri = myynti neliömetreittäin   |
| Tapahtuman myynti € / tapahtuman asiakasmäärä = keskiostos   |

## 5.5 Tunnuslukujen tulkinta

Tehokkuuden laskennan kaavojen määrittämisen jälkeen, tulisi laskea eri tapahtumista niille arvoja, jotta voidaan luoda standardoitu raja-arvo tunnusluvuille. Tällä tähdätään laskennan hyödyllisyyden kannalta oleellimpaan asiaan, tulkitsemiseen. Pelkästään kaavojen ja laskennan toimivuus ei ole vielä onnistunut lopputulos, vaan tuloksia pitäisi ymmärtää sekä tulkita. Raja-arvolla tarkoitetaan, että tunnusluvuille määritetään keskiarvon tai tavoitteen perusteella vaihteluväli, jolloin lukua voidaan pitää arvoltaan hyvänä. Arvon alittavassa luvussa tulisikin pohtia, mikä on johtanut huonoon arvoon. Raja-arvoja määritellessä sekä niiden tulkinnassa tarvitaan kuitenkin joustavuutta. Tapahtumien erilaisuuden takia, joissa yritys toimii, on otettava huomioon tapahtuma koko, kesto, asiakasryhmä, tapahtuman luonne sekä sijainti. Logistiset kulut kasvavat huomattavasti suuremmissa tapahtumissa sekä etäisyyksien kasvaessa tapahtuman sijainnin suhteen. Toimitusjohtajan mukaan on otettava myös huomioon esimerkiksi keskiostosta laskiessa, onko tapahtumassa ollut muuta ruokailuvaihtoehtoa tai onko alueelta päässyt pois, syömään ulkopuolelle.

Tunnuslukujen tarkoituksena on myös olla vertailevia menneisyyteen eli voidaan verrata viime vuonna järjestettyyn samaan tapahtumaan tämän vuoden lukuja. Tällaisissa tilanteissa laskennan luotettavuuden kannalta on oleellista huomata muuttuneet asiat viime vuoteen verrattuna, jotta tuloksia voidaan käsitellä validisti. Muuttuvia tekijöitä voi olla monia aina kävijämäärästä säätilaan. Muuttuva tekijä voi olla myös yrityksen tehokkuuden nousu tai lasku.

Tunnuslukujen tulkinta on prosessi, jossa käyttäjää kehittyä ajan myötä paremmaksi. Huomioitavaa on kuitenkin siinä, miten tunnuslukuja tulkitsee, joten syy-seuraussuhteen ymmärtäminen on tärkeää. Lukuja ei voi tulkita täysimääräisesti ajatellen siten, että on toimittu tehokkaasti tai tehottomasti, vaan erilaiset muutokset tulee ottaa huomioon. Yrityksen sekä alan laaja tuntemus helpottavat tunnuslukujen tulkintaa ja mahdollistavat niiden syy-seuraussuhteen ymmärtämisen. Tämä on olennaisen tärkeää, ettei päätöksiä tehdä vain lukuja seuraamalla, vaan huomioidaan mahdolliset vaikuttavat tekijät.

## 5.6 Laskennan tavoitteet & jatkuvuus

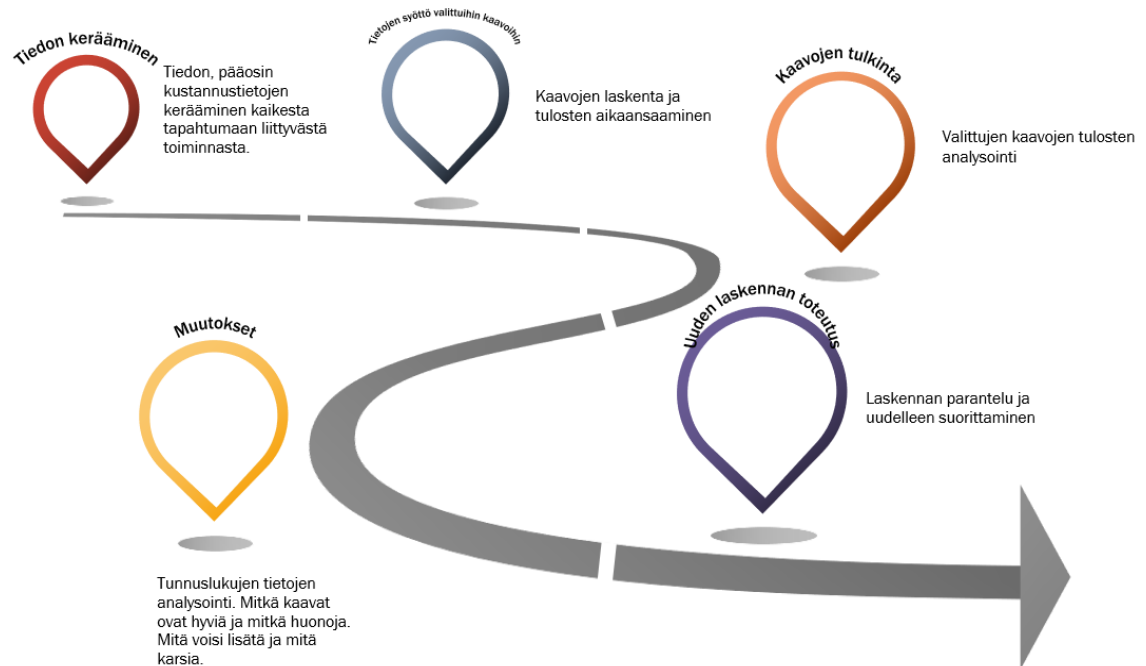
Toimitusjohtajan mukaan tehokkuuslaskennan tarkoituksena on olla yritykselle selkeä ja helppokäyttöinen työkalu kannattavuuden parantamiseen. Tehokkuuslaskennan tarkoitus on alkujaan olla vertailevaa analysointia, jotta tehokkuutta voidaan lukuina standardoida, mutta dataa kertyessä sekä organisaation op-  
piessa, yritys voi siirtyä tavoitteelliseen laskentaan, jossa optimoidaan varsinkin työvoiman käyttöä. Tarpeellisella määrällä dataa, jota yritys on laskennoista kerännyt, voidaan määrittää inhimillinen tehokkuus huomioiden yrityksen tuotantomahdollisuudet ja määrittää tarkasti oikea määrä henkilöstöä töihin tiettyyn tapahtumaan, jos voidaan arvioida liikevaihdon määrä etukäteen. Näiden laskentojen tarkoituksena on antaa yritykselle tietoa, jonka mukaan se voisi käyttää mahdollisimman tehokkaasti resurssejaan.

Tavoitteellinen laskenta, jossa on standardoidut arvot, on ideaalitilanne tulevaisuudessa, mutta epärealistista nyt. Laskennan aloituksessa tulee varmasti epäkohtia esiin ja jotain asioita pitää ajatella uudestaan. Laskentaprosessi on aikaa kuluttava ja se vaatii tiedon ylös kirjaamista sekä tallentamista. Laskenta on luonteelta kehittyvää eli se kasvaa ja vahvistuu ajan ja tiedon myötä. Laskenta antaa todennäköisesti uutta tietoa jo ensimmäisen laskennan jälkeen, mutta kun laskentoja on suoritettu enemmän, on tieto jo selkeämpää ja sen ymmärtäminen helpompaa.

## 5.7 Pilottimalli

Tehokkuuslaskennan toteutuksen avuksi on opinnäytetyön teoriaosuuden pohjalta pystytty muodontamaan malli, miten yritys voisi prosessin aloittaa. Tällä tarkoitetaan yrityksen tehokkuuslaskennan pilotointia, joka tapahtuu ensi vuonna, koronatilanteen niin salliessa. Pilottimallin tarkoituksena on esitellä yritykselle laskennan aloittamisen ja itse laskemisen eri vaiheet järjestyksessä sekä laskennan huomioitavat asiat. Pilottimalli on tarkoitukseltaan yritykselle ohjeluotoinen mallipolku.

Pilottimalli kuvastaa yrityksen tehokkuuslaskentaa yksittäisen tapahtuman näkökulmasta. Alla olevassa kuvassa kuvataan laskennan pilottimallin prosessia (Kuvio 4).



KUVIO 4. Tehokkuuslaskennan prosessi yrityksessä X

Yrityksen aloittaessa sille uuden laskennan on huomioitava, että laskenta ei saisi olla etukäteen liian tiukasti rajattua, vaan joustavuudelle on oltava tilaa. Ymmärrys uuden prosessin aloittamisesta yrityksessä sekä varautuminen, ettei laskenta toimi halutulla tavalla heti on tärkeää. Tämän takia laskennan jatkuvuus ja uudelleen suorittaminen ovat sen tuottaman tiedon hyödyllisyyden takaamiseksi tärkeää.

Pilottimallissa on huomioitu isoimpia toimitusjohtajan esiin tuomia laskennankohdeita, mutta myös esitelty vielä tarkemmin, kuinka tietoa voidaan pilkkoa pienempiin osiin. Tämän tarkoituksena on painottaa, kuinka tarkan laskennan avulla voidaan ymmärtää kulujen jaottelua sekä tuotetun tiedon avulla pureutua tarkemmin kuluihin, kun niitä suhteutetaan eri muuttujiin. Mallin tarkoituksena on havainnollistaa, mitä kaikkea voidaan laskea henkilöstöön ja henkilökuluihin liittyen. Tunnuslukujen tiedon vertailu toisiin tapahtumiin, erilaisiin tapahtumiin tai menneisiin

tapahtumiin on yritykselle keino löytää osa-alueet, jossa toimintaa voidaan suorittaa tehokkaammin. Alla olevassa Excel-taulukossa on käytetty kuvitteellisia esimerkkilukuja tapahtumasta x (Kuvio 5).

| Myyntin tehokkuus             | Myyntipiste 1 | Myyntipiste 2 | Myyntipiste 3 | Keskiarvo | Yht      |
|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|-----------|----------|
| Myynti €                      | 7 000 €       | 7 000 €       | 6 000 €       | 6 667 €   | 20 000 € |
| Henkilöstö kpl                | 4             | 5             | 3             | 4         | 12       |
| Työntekijäkohtainen myynti    | 1 750 €       | 1 400 €       | 2 000 €       | 1 667 €   | 1 667 €  |
| Neliömetrit                   | 4             | 5             | 4             | 4         | 13       |
| Neliömetrikohtainen myynti    | 1 750 €       | 1 400 €       | 1 500 €       | 1 538 €   | 1 538 €  |
| Tuntikohtainen myynti (8h)    | 875 €         | 875 €         | 750 €         | 833 €     | 833 €    |
| Myyntin henkilökustannukset € | 800 €         | 1 000 €       | 600 €         | 800 €     | 2 400 €  |
| Palkkakate%                   | 11,4 %        | 14,3 %        | 10,0 %        | 11,9 %    | 12,0 %   |

| Henkilöstökulujenjakautuminen | Myyntin henk.kulut | Log.henk.kulut | Johdon henk.kulut | Yhteensä |
|-------------------------------|--------------------|----------------|-------------------|----------|
| Euromääräinen/ €              | 2 400 €            | 1 100 €        | 900 €             | 4 400 €  |
| Aikamääräinen/ h              | 96                 | 55             | 30                | 181      |
| Prosentuaalinen €             | 55 %               | 25 %           | 20 %              | 100 %    |
| Prosentuaalinen h             | 53 %               | 30 %           | 17 %              | 100 %    |

| Asiakasmäärälliset tunnusluvut | Asiakasmäärä 1500 | Per tunti |
|--------------------------------|-------------------|-----------|
| Keskiosasto                    | 13 €              | 1,7 €     |
| Asiakas per työntekijä         | 125               | 15,6      |
| Asiakas per neliömetri         | 115               | 14,4      |

KUVIO 5. Henkilöstötehokkuus tapahtumassa X

Kuvion 5 avulla on pyritty kuvaamaan tehokkuuslaskentaa, jossa taustatietoina tarvitaan kokonaismyynti, henkilöstömäärä, myyntipisteiden neliömetrit, aukioloajat, keskimääräinen- tai tarkka tuntipalkka sekä muiden henkilöstökustannusten, kuten johdon ja logistiset kulut. Taulukon tarkoituksena on esittää yritykselle, ettei sen laskennan tarvitset olla monimutkaista, vaan laskenta voi keskittyä myös pureutumaan tehokkuuteen tutkimalla, mistä tehokkuus tai tehottomuus johtuu. Kuviossa 5 voidaan nähdä ilman kontekstia, että myyntipiste 1 on tehokkaampi kuin myyntipiste 2, mutta laskennassa on ymmärrettävä myös selittävät tekijät. Selittävä tekijä kertoo laskennan suorittajalle sen, voiko tehokkuutta parantaa kyseisessä pisteessä vai onko pienempi tehokkuus seurasta esimerkiksi erityisruokavalioiden valmistamisesta.

## 6 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää ja kertoa, miten toimeksiantajayritys voisi mitata omaa tehokkuuttaan, varsinkin yksittäisen tapahtuman suhteen. Opinnäytetyön tavoitteena oli tehokkuuslaskennan aloittaminen yrityksessä. Opinnäytetyö onnistui selvittämään ja soveltamaan tapoja, joilla tehokkuuslaskennan suorittaminen on mahdollista tapahtuma-alalla toimivassa yrityksessä. Opinnäytetyöntekijän tavoitteena oli, että yritys ottaisi laskentatapoja sekä kaavoja käyttöönsä, mutta vallitsevan koronaviruspandemian vuoksi, ei ole ollut tapahtumia, jossa laskentaa olisi pilotoitu. Toimeksiantajayritys on kuitenkin ilmoittanut ottavansa laskentatavat käyttöönsä seuraavassa tapahtumassaan ensi vuonna. Opinnäytetyön kannalta olisi ollut oleellista pystyä kokeilemaan useaan otteeseen erilaisia laskentatapoja ja nähdä, miten ne toimivat konkreettisesti. Tältä osin tavoitteisiin ei täysin päästy, koska teoriaosuus jäi vallitsevaksi eikä laskentaa voitu vielä tuoda käytäntöön ja jalostaa enempää yrityksen tarpeisiin. Toimeksiantajayrityksellä on nyt kuitenkin pohja sekä teoretietoa laskennan aloittamiseksi ja suorittamiseksi.

Tehokkuuslaskennasta pystyttiin antamaan hyviä esimerkkejä, kuten kaavoja sekä keinoja miten kustannuksia voi huomioida eri tavoin, mutta laskennalla ei missään nimessä ole vielä valmista mallipohjaa, vaan pohjaraamit, joihin se voi ja sen pitää itse vaikuttaa, kun laskentaa alkaa antamaan tietoa. Kuten opinnäytetyössä mainitaan, yrityksellä on edellytykset suorittaa omaa tehokkuuslaskentaansa, mihin tähdättiin, mutta tarkoitus ei ollut tarjota valmista laskentapohjaa vielä, koska konkreettisesta laskennasta tarvitaan vielä tietoa, että siitä saataisiin luotettava laskentapohjamalli. Yrityksen niin halutessaan opinnäytetyön tietoa voi lähteä jalostamaan seuraavan tapahtuma jälkeen. Tällöin yrityksen tulisi keskittyä siihen, pystyykö se keräämään täysin tarkkaa tietoa kulujen jakautumisesta tapahtumien kesken ja täten mahdollistavan laskennan täysin täsmäävän tiedon. Vai olisiko toiminto- ja kalkyyllilaskenta sille parempi vaihtoehto, huomioiden laskennan vähemmän rasittavuuden, mutta yleiskustannusten mahdollisesti vähän vääristävän tiedon.



Ennalta todella vähän kirjallisuutta ja tietoa sisältävän alan laskentatoimi ja sen tavat olivat opinnäytetyön mahdollisia ongelmia, koska tapahtuma-alalla toimivien yritysten kirjo on niin erilainen ja niiden laskennan suorittaminekin on. Tarkoituksena oli peilata teoriaosuuden tietoa edellytyksistä toimeksiantajayrityksen toimintatapoihin, kuten ajankäytöstä, kustannuksien jakamisesta ja luokittelusta sekä tiedonkeruusta ja analysoinnista. Vaatimuksia laskennan suorittamiseen kuitenkin pystyttiin selvittämään hotelli- ja ravintola-alan sisäisen laskentatoimen kirjallisuuden sekä yrityksen toimitusjohtajan haastattelun avulla.

Opinnäytetyöhän liittyvä ongelma muodostui myös kaavojen konkretian esille tuonnissa, oikeiden, vanhojen lukujen saaminen tai uusien, ei ollut mahdollista, koska ei ollut riittävän tarkkaa tietoa, joten jouduttiin käyttämään kaavioissa erilaisia keksittyjä lukuja havainnollistamaan, mille tunnusluvut voisivat näyttää. Kaavioilla ja sekä kaavoilla saatiin kuitenkin haluttu lopputulos eli ymmärrettävä tapa tehokkuuslaskentaan.

Opinnäytetyössä esiteltyjä tapoja voidaan hyödyntää, kun päästään kokeilemaan oikeaan tapahtumaan kaavoja. Tämän myötä voidaan määrittää niin yritykselle sopivimmat kaavat kuin tehokkain tapa huomioida kustannukset. Tehokkuuslaskennan aloituksen jälkeen tarkoitus on seurata tuloksia sekä huomioida mahdollisia, uusia tehokkuuslaskennan osa-alueita. Kaavojen tarjoamaan tietoon tulisi suhtautua objektiivisesti ja miettiä, onko tuotettu tietoa oleellista vai turhaa. Yrityksen tulisi määrittää oleelliset kaavat, koska uusi tietoa herättää paljon kysymyksiä, niin se myös rasittaa laskennan suorittajaa.

Tehokkuuslaskennan suorittamiseen liittyy yrityksellä myös mittaamisen ongelmia. Näitä ongelmia on käsitelty kappaleessa 4.2.2, jossa on tullut ilmi varsinkin luotettavuus sekä laadun mittaaminen. Luotettavuusongelma toimeksiantajayrityksen suhteen koskee todennäköisesti kerätyn tiedon tarkkuutta sekä kohdentamista, koska monissa tapauksissa on vaikeata määrittää, mihin tapahtumaan jokin ennalta suoritettu toiminto kuuluu ja se voi kuulua jopa molempiin. Laadun mittaaminen tai arvostus tulisi myös ottaa huomioon, koska vaikka toiminta on ollut tehokasta, niin sillä ei ole itsessään niin suurta merkitystä, jos tarjottavan tuotteen

laatu on kärsinyt. Mittaamisen tulisikin jotenkin huomioida lopputuotteen arvostusta.

Opinnäytetyön jatkokehittämisen suhteen liittyy yksi opinnäytetyön ongelmista eli yrityksen muiden järjestelmien, kuten palkanmaksujärjestelmän yhteensopivuus tehokkuuslaskentapohjan kanssa. Kehittäminen voisi keskittyä tutkimaan, mihin alustaan, Exceliin vai johonkin muuhun, tehokkuuslaskenta kannattaisi tehdä, jotta palkanmaksujärjestelmästä saataisiin henkilöstökulut helposti tai jopa automatisoidusti käyttöön ilman isompaa laskennasta vastaavan kulutusta.

Toisena jatkokehittämisen kohteena on yrityksen tavoitemallin rakentaminen eli miten yritys voi hyödyntää tehokkuuslaskennan tuottamaa tietoa ennalta, esimerkiksi tilanteessa, jossa pohditaan, kuinka monta työntekijää tai myyntineliometriä tapahtumaan tarvitaan. Tätä voidaan kutsua tehokkuuden optimoinniksi. Tutkinta keskittyisikin siihen, onko yrityksellä mahdollisuutta määrittää tarpeeksi tarkasti omaa käyttöasteettaan sekä käyttöasteen minimiä ja maksimia huomioiden tapahtumien erilaisen kuluttavuuden ja muut muuttujat.

Viimeisenä jatkokehityskohteena voidaan miettiä, miten yritys voi mitata laatua tehokkuuden rinnalla. Yritys voisi hyödyntää mahdollisten reklamaatioiden tai palautteiden määrää huomioidessaan ja määrittäessään yritykselle pisteen, milloin tehokkuuden parantamisen hyödyt jäävät laadun heikkenemisen varjoon. Yleinen pohdinta siitä, mitkä toimenpiteet vaikuttavat laatuun ja mitkä ovat puhtaasti tehokkuuden parantamista, ovat oleellisia mittaamisen pohjalta tehtyjen päätösten tueksi.

## LÄHTEET

- Alhola, K. & Lauslahti, A. 2003. 1.–4. painos. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: WSOY.
- Alhola, K. & Lauslahti, A. 2005. Taloutta johtamista varten. Esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita.
- Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2009. Toinen, tarkistettu painos. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Vantaa: Restamark.
- Hämäläinen, O. 2018. Yritysten tunnusluvut -toimintaedellytyksen mittarit. Luettu 16.11.2020. <https://www.azets.fi/blogi/yritysten-tunnusluvut/>
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. 1.painos. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro.
- Keski-Heikkilä, A. 2020. Tapahtumia tekee Suomessa yli. Helsingin Sanomat. Luettu 14.11.2020. <https://www.hs.fi/talous/art-2000006657079.html>
- Kuntaliitto. 2018. Tuloksellisuus. Tehokkuus. Luettu 13.11.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/tuloksellisuus/tehokkuus>
- Kuntaliitto. 2018. Tuottavuuden mittauksen ongelmat. Luettu 16.11.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/tuloksellisuus/tuottavuuden-mittauksen-ongelmat>
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.
- Pellinen, J. 2006. 2., uudistettu painos. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum.
- Puolamäki, E. 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanomat.
- Selander, K. & Valli, V. 2007. Hinnottelu ja kannattavuus matkailu- ja ravintola-alalla. WSOY
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita.
- Terveystalo. 2020. Tehokas vai inhimillisesti tehokas organisaatio. Toimivaan organisaation tarvitaan kumpaakin puolta. Luettu 14.11.2020. <https://www.terveystalo.com/fi/Tyoterveys/Ajankohtaista/Blogit/Tehokas-vai-inhimillisesti-tehokas-organisaatio-Toimivaan-organisaatioon-vaaditaan-kumpaakin-puolta/>
- Wirén, M., Westerholm, T. & Liikamaa, A. 2020. Tapahtumateollisuuden toimialatutkimus 2020 osa 1. Luettu 18.11.2020. <https://www.tapahtumateollisuus.fi/wp-content/uploads/2020/07/Tapahtumateollisuuden-toimialaraportti-2020-osa-1.pdf>

Wirén, M., Westerholm, T. & Liikamaa, A. 2020. Tapahtumateollisuuden toimialatutkimus 2020 osa 2. Luettu 15.11.2020. [https://www.tapahtumateollisuus.fi/wp-content/uploads/2020/09/Tapahtumateollisuuden-toimialaraportti-2020\\_osa-2\\_high.pdf](https://www.tapahtumateollisuus.fi/wp-content/uploads/2020/09/Tapahtumateollisuuden-toimialaraportti-2020_osa-2_high.pdf)