

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2016

Sirpa Sillanpää

BUDJETOINTI KUSTANNUSTEN VÄHENTÄMISEN APUVÄLINEENÄ

– Case: Hot Hot Holidays Oy/Ravintola Kahveli

Sirpa Sillanpää

BUDJETOINTI KUSTANNUSTEN VÄHENTÄMISEN APUVÄLINEENÄ

- Case: Hot Hot Holidays/ Ravintola Kahveli

Opinnäytetyön päätavoitteena oli selvittää, minkälaisia kustannuksia toimeksiantajan olisi mahdollista vähentää. Lisäksi tavoitteena oli selvittää kustannussäästöjen toteuttamistavat toimeksiantajayrityksen reaaliprosessissa. Kustannuksien ja niiden vähentämisen mahdollisuuksien selvittämisen apuna käytettiin budjetointia. Osatavoitteena oli laatia toimeksiantajalle tulosbudjetti vuodelle 2016.

Työn tietolähteinä käytettiin alan kirjallisuutta ja sähköisiä lähteitä sekä ravintola-alalla sovellettavaa työehtosopimusta. Laadittuun tulosbudjettiin käytettiin toimeksiantajalta saatuja tietoja vuoden 2012–2014 tilinpäätöksistä. Lisäksi tulosbudjetin laatimisessa käytettiin toimeksiantajalta saatuja tietoja työntekijöiden toteutuneista tunneista ja kuukausikohtaisista myyntiraporteista vuodelta 2014. Kustannuksien säästökohteita selvitettiin tehtyjen budjettien, alan kirjallisuuden sekä työkokemuksen kautta.

Toimeksiantajalle laadittiin kiinteä tulosbudjetti osabudjetteineen vuodelle 2016 Excel-
taulukkolaskelmaohjelmalla. Budjetit laadittiin kiinteiksi tilikauden pituiselle budjettikaudelle. Budjetit jaettiin kuukausitasolle kustannusten tarkkailun helpottamiseksi. Tulosbudjettia varten tehtyjä osabudjetteja laadittaessa pohdittiin osabudjettien sisältämiä kustannuksia ja niiden vähentämismahdollisuuksia. Tehtyjen päätelmien perusteella toimeksiantajalle kerättiin tiedot mahdollisista kustannussäästökohteista. Lisäksi annettiin käytännönohjeita kustannussäästöjen toteuttamiseksi.

Opinnäytetyössä todettiin, että toimeksiantajan kustannuksista suurin osa koostuu raaka-
aineostoista sekä henkilökunnan työkustannuksista. Näistä kustannuksista epäiltiin löytyvän
eniten kustannussäästöä. Työssä todettiin, että kustannuksia voidaan vähentää ostohintoja
alentamalla tai työn tuottavuutta parantamalla. Toimeksiantajayrityksessä ostohintojen
alentaminen tapahtuisi hankintasopimuksia kilpailuttamalla ja alennuksista sopimalla. Työn
tehokkuutta voitaisiin lisätä motivoimalla ja kehittämällä henkilöstöä sekä muuttamalla
työskentelytapoja.

ASIASANAT:

budjetointi, tulosbudjetti, kustannukset, ravintola-ala

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business

2016 | 54

Instructor: Asta Manner

Sirpa Sillanpää

USING BUDGETING TO HELP CUT COSTS

- Case: Hot Hot Holidays/Ravintola Kahveli

The purpose of this thesis was to find out cost savings that could be made in practice in the case-company, Ravintola Kahveli. To find out the different type of costs and the objects of cost savings, budgeting was used as an aid. The first goal was to create an operational budget for 2016. The second goal was to examine company's cost structure and find out how the cost savings could be executed in real life.

Theory was searched from literature and catering business's collective agreement. Furthermore, the case-company gave financial statements from years 2012-2014 and from 2014 it gave monthly sales reports and lists of working hours. These information was used creating the operational budget. The created operational budget, theory base and working experience was used to find out the costs that could be cut and to consider the actions that could be done to put the cost savings into practise.

The operational budget for 2016 was compiled from sales and costs budgets using Microsoft Excel. The operational budget was created as a static budget and it was divided into monthly budgets. While creating the cost budgets the purpose of the costs and the possibility to cut them was taken into consideration. At the end of the thesis were all the costs that could be cut and the instructions of cost saving actions gathered all together.

The results of the theses were that case-company's costs consisted mostly of raw material and labour costs. These were also the costs that could be cut most effectively. The actions that could be made to cut the costs are to plan the working hours more effectively, to increase efficiency and to invite to tender contracts.

KEYWORDS:

Budgeting, operational budget, costs, catering business

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 BUDJETOINTI	7
2.1 Budjetoinnin tehtävät	8
2.2 Budjetointiprosessi	9
2.3 Budjetin laatiminen	11
2.3.1 Osabudjetit	12
2.3.2 Pääbudjetit	14
2.4 Budjetointimenetelmät	17
2.5 Budjetointityypit	18
2.6 Vaihtoehtoiset budjetointimenetelmät	21
3 KUSTANNUKSET	24
3.1 Kustannusten luokittelu	25
3.2 Kustannuslajit	28
3.3 Kustannusten vähentäminen	31
4 CASE: HOT HOT HOLIDAYS OY/ RAVINTOLA KAHVELI	34
4.1 Toimeksiantajan esittely	34
4.1.1 Hot Hot Holidays Oy	34
4.1.2 Ravintola Kahveli	35
4.2 Budjettien laatiminen	36
4.2.1 Osabudjettien laatiminen	37
4.2.2 Tulosbudjetin laatiminen	45
4.3 Kustannusten vähentämisen mahdollisuudet	45
5 POHDINTAA	53
LÄHTEET	55

KUVAT

Kuva 1. Budjetointiprosessi.	10
Kuva 2. Budjetointityypit (Bergstrand 1997, 98).	19

TAULUKOT

Taulukko 1. Kustannuslajit. (muokattu Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 49.)	28
Taulukko 2. Kahvelin aukioloajat.	35
Taulukko 3. Tuoteryhmäkohtainen jako.	38
Taulukko 4. Myyntibudjetti.	38
Taulukko 5. Ostobudjetti.	39
Taulukko 6. Henkilöstökulujen budjetti.	40
Taulukko 7. Investointibudjetti.	41
Taulukko 8. Liiketoiminnan muiden kulujen budjetin tiliryhmät ja kustannukset.	42
Taulukko 9. Liiketoiminnan muiden kulujen budjetti.	43
Taulukko 10. Rahoitustuottojen ja -kustannusten budjetti.	44
Taulukko 11. Tulosbudjetti.	45

1 JOHDANTO

Voittoa tavoittelevien yhteisöjen, kuten osakeyhtiöiden, tavoitteena on toimia mahdollisimman kannattavasti. Yrityksen kannattavuus selvitetään tuottojen ja kustannusten erotuksena, jolloin yritykselle syntyy joko voittoa tai tappiota. Yrityksen kannattavuus nousee tuottojen kasvamisen tai kustannusten vähenemisen kautta. Tuottojen ja kustannusten suunnittelussa ja ennakoinnissa yrityksen johto käyttää apuna sisäisen laskennan menetelmiä, joihin kuuluvat muun muassa budjetointi.

Opinnäytetyön tavoitteena on budjetoinnin kautta pohtia toimeksiantajan kustannusrakennetta ja erityisesti kustannusten vähentämisen mahdollisuutta. Tavoitteena on laatia yritykselle Hot Hot Holidays Oy (Ravintola Kahveli) kiinteä tulosbudjetti vuodelle 2016 Excel-taulukkolaskentaohjelmaa käyttäen. Laadittua budjettia käytetään kustannusten vähentämisen suunnittelussa. Pääasiallisena tavoitteena on antaa toimeksiantajalle konkreettisia vinkkejä kustannusten vähentämiseksi.

Opinnäytetyö jaetaan kahteen osaan toiminnallisuutensa vuoksi. Työn alkuosa koostuu aiheeseen liittyvistä budjetoinnin ja kustannusten teorioista, joiden tietoperusta koostuu alan kirjallisuudesta. Esitettyjen teorioiden pohjalta toteutetaan työn empiirinen loppuosa, jossa apuna on käytetty esitettyjen teorioiden lisäksi toimeksiantajalta saatua tietoa, alan työehtosopimusta sekä omaa työkokemusta toimeksiantajan yrityksessä. Työn empiirisessä osassa kuvataan tulosbudjetin laatimisprosessi. Lisäksi empiirinen osa koostuu yrityksen kustannuksien vähentämisen mahdollisuuksista käytännön tasolla.

Aiheen valintaan vaikutti kiinnostukseni budjetoinnista ja sen hyödyntämismahdollisuuksista toiminnan suunnittelussa. Toimeksiantajan valikoitumiseen vaikutti työhistoriani, sekä tuntemukseni toimeksiantajan toiminnasta. Kiinnostus opinnäytetyön aiheesta syntyi työharjoittelun kautta, jossa tein apulaskelmia vuoden 2016 budjettia varten. Työharjoitteluni lopuksi kävimme esimiehen kanssa keskustelua siitä, miten budjetointiprosessi kyseisessä yrityksessä toimii ja miten budjettia käytetään yrityksessä toiminnan suunnittelussa. Käydyn keskustelun kautta mielenkiintoni budjetointiin ja sen käyttömahdollisuuksiin erityisesti kustannusten vähentämisen apuvälineenä voimistui.

2 BUDJETOINTI

Budjetointi on osa yrityksen sisäistä laskentatoimea, jonka toteuttamista ei ohjaa lain-säädäntö vaan yritysjohton tarpeet. Sisäisen laskentatoimen päätehtävänä on tuottaa yrityksen toiminnan tarkkailua ja suunnittelua varten tarvittavaa informaatiota. Sisäisen laskentatoimen, kuten budjetoinnin, tehtävänä on auttaa yritysjohtoa hoitamaan liiketoimintaa kannattavasti. Sisäisen laskentatoimen raporttien sisältöä ei luovuteta yrityksen ulkopuolisille tahoille, vaan niistä syntyneet raportit on suunnattu nimenomaisesti yritysjohdolle. (Heikkilä & Saranperä 2008, 24.)

Budjetilla tarkoitetaan lyhyen aikavälin taloudellista suunnitelmaa, josta käy ilmi yrityksen taloudelliset tavoitteet tulostavoitteineen. Budjetista käytetään nimitystä talousarvio erityisesti, kun kyse on voittoa tavoittelemattoman yhteisön budjetista. (Eklund & Kekkonen 2014, 166.) Budjetti perustuu yrityksen toimintasuunnitelmalle, jossa ilmaistaan yrityksen tavoitteet sanallisessa muodossa. Toimintasuunnitelmassa asetetut tavoitteet ilmaistaan budjetissa rahamääräisinä: kustannuksina ja tuottoina (Jyrkkiö & Riistama 2000, 227; Tomperi 2013, 109.)

Budjetti laaditaan ennalta määrätylle ajanjaksolle eli budjettikaudelle. Budjettikausi on yleensä yhden vuoden tai tilikauden pituinen, mutta se usein jaetaan seurannan helpottamiseksi kuukauden tai neljännesvuoden pituisiin budjettijaksoihin. Pidempiä kuin vuoden- tai tilikaudenpituisia budjetteja tehdään normaalisti vain silloin, kun odotettavissa on suuria investointeja tai rahoittajat niitä vaativat. (Melamies & Paakkunainen 1997, 75.)

Budjetointi tarkoittaa kaikkea budjetin suunnittelusta sen hyödyntämiseen yritystoiminnan edistämiseksi. Budjetoinnin alkuvaiheessa budjetti suunnitellaan ja laaditaan. Tämän jälkeen budjettia käytetään yrityksen toiminnan ohjauksessa järjestämällä toimintaa sellaiseksi, että budjetoidut erät saavutetaan. Budjetointiin kuuluu myös budjetin toteutuman aktiivinen seuraaminen sekä budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen eroihin reagoiminen. (Tomperi 2013, 109.)

2.1 Budjetoinnin tehtävät

Budjetoinnin tehtävät liittyvät joko suoraan tai välillisesti yrityksen toiminnan ohjaukseen, suunnitteluun, toteuttamiseen tai valvontaan (Neillimo & Uusi-Rauva 2014, 230). Budjetoinnin tehtävät ja käyttötarkoitus valikoituvat organisaation tarpeiden, kuten organisatorakenteen ja taloudellisen tilanteen mukaisesti. Budjetin hyödyntämistarve voi myös olla eri saman yrityksen eri tulosyksikköjen välillä. (Bergstrand 1997, 94.)

Budjetoinnin monista tehtävistä on kirjoitettu paljon. Kirjoittajina ovat alan asiantuntijat, kuten taloustieteilijät, tutkijat, professorit sekä muut alaa opettavat henkilöt. Seuraavassa on muutamia alaa opettavien ja tutkivien henkilöiden ajatuksia budjetoinnin tehtävistä.

Budjetointia voidaan Tomperin mukaan käyttää yrityksen toiminnan suunnittelussa. Toiminnan suunnittelu on yrityksille tärkeää asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjetointi auttaa toiminnan suunnittelussa, sillä budjetointiprosessissa arvioidaan mahdollisimman tarkasti toiminnassa tapahtuvat muutokset ja ongelmatilanteet. Tällaisia ovat esimerkiksi viranomaismääräykset, asiakkaiden tarpeet ja yleinen taloustilanne. Lisäksi prosessissa ennustetaan esimerkiksi hankintojen tarpeellisuus ja kannattavuus erilaisten vaihtoehdolaskelmien avulla. (Tomperi 2013, 109.)

Jyrkkiö & Riistama kirjoittavat budjetoinnin roolista toiminnan ohjaamisessa. Budjetoinnin tehtävänä on auttaa toiminnan ohjaamisessa niin, että yritys toimii mahdollisimman tehokkaasti, taloudellisesti ja hajautetusti. Toiminnan yksityiskohtainen suunnittelu, mikä on osa budjetointia, auttaa edelleen toiminnan järjestämisessä tavoitteiden mukaisiksi. Budjetointiprosessissa on Jyrkkiön & Riistaman mukaan järkevää asettaa tavoitteet tulosyksikkökohtaisesti, jolloin kukin tulosyksikkö vastuuhenkilöineen on vastuussa oman tavoitteensa saavuttamisesta ja samalla yritys toimii hajautetusti. Kun tavoitteet on asetettu tulosyksiköittäin, tieto yhteisistä tavoitteista ja yksilön roolista tavoitteen saavuttamiseksi saadaan koko henkilöstön tietoon. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 228.)

Budjetoinnin tehtävinä ovat Bergstrandin mukaan kommunikoinnin ja työmotivaation kehittäminen. Motivaation kasvua edesauttavat tulosyksikkö- ja henkilökohtaiset tavoitteet sekä henkilöstön ottaminen budjetointiprosessiin. Jotta tavoitteet ovat motivoivia, niiden tulee olla selkeästi ilmaistu. Lisäksi tavoitteiden tulee olla haastavia ja saavutettavissa olevia. Henkilöstön sisäistämät yhteiset tavoitteet luovat keskustelua ja parantavat kom-

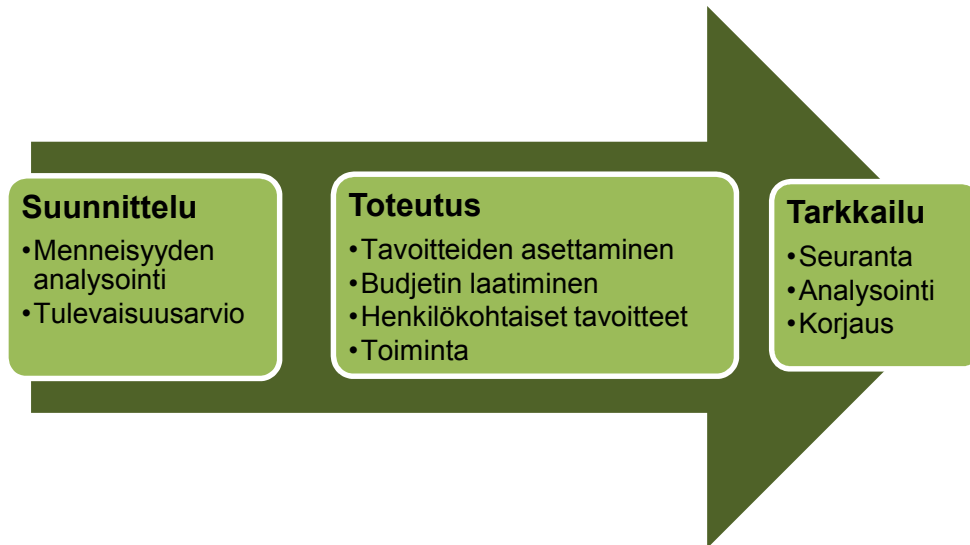
munikointia erityisesti ongelmatilanteita kohdattaessa. Bergstrand korostaa, että erityisesti budjetin toteutumiseen yhteyksissä olevat palkkiojärjestelmät parantavat sekä työmotivaatiota että työyhteisön kommunikointia. (1997, 93–94.)

Budjetoinnin yhtenä pääasiallisena tarkoituksena Jyrkkiö & Riistama mainitsevat kustannusten ja tuottojen tarkkailun. Budjetoituja ja toteutuneita eriä tarkkailemalla, analysoimalla ja mahdollisten erojen syitä selvittämällä voidaan tehdä päätelmiä yrityksen toiminnasta jatkossa. Budjetin tarkkailu ja analysointi helpottavat johdon päätöksentekoa toiminnan saattamiseksi toivotulle tasolle. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 229.)

Opinnäytetyön empiirisessä osassa budjetointiprosessia hyödynnettiin kustannusten vähentämisen suunnittelussa. Tavoitteena oli pohtia kustannuksiin vaikuttavia tekijöitä ja kustannusten minimoimista käytännön toimenpiteillä. Koska kustannukset syntyvät yrityksen toiminnasta, opinnäytetyössä budjetoinnin tehtävänä voidaan pitää toiminnan suunnittelua.

2.2 Budjetointiprosessi

Budjetointiprosessi sisältää erilaisia vaiheita, joiden määrä vaihtelee yrityksittäin riippuen esimerkiksi yrityksen koosta, organisaatorakenteesta ja valitusta budjetointitavasta (Alhola & Lauslahti 2003, 275). Budjetointiprosessi voidaan kuitenkin jakaa kolmeen osaan siihen kuuluvien päävaiheiden mukaan: suunnitteluun, toteuttamiseen ja tarkkailuun (Alhola & Lauslahti 2006, 99). Kuvassa 1 havainnollistetaan budjetointiprosessin päävaiheet ja niihin kuuluvat tehtävät.



Kuva 1. Budjetointiprosessi.

Budjetin suunnittelu aloitetaan tarkastelemalla aikaisempien tilikausien lukuja, jolloin arvioidaan yrityksen kehitystä ja aikaisempien budjettitavoitteiden toteutumista. Tämän jälkeen tehdään tulevaisuusarvio suunnitellulle budjettikaudelle. Tällöin arvioidaan yrityksen sisäisten ja ulkoisten tekijöiden muutoksia ja niiden vaikutuksia yrityksen liiketoimintaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 234.) Suunnitteluvaiheessa otetaan huomioon yrityksen nykytilanne ja kehityssuuntaus. Lisäksi huomioidaan esimerkiksi suunniteltujen markkinointikampanjoiden sekä trendien ja yleisen taloudellisen tilanteen muutoksien vaikutus yrityksen toimintaan.

Suunnitteluvaiheessa tehdyn menneisyyden ja tulevaisuuden analysoinnin jälkeen aloitetaan budjetin laatiminen. Suunnitteluvaiheessa tehtyjen arviointien pohjalta laaditaan budjettikaudelle sanalliseen muotoon tavoitteet, jotka yritysjohto on määritellyt. Kun tavoitteet on laadittu ja hyväksytty, ne muutetaan numeeriseksi aineistoksi eli budjetiksi. Budjetoinnin toteuttamisvaiheeseen kuuluu pelkkien laskelmien teon lisäksi myös toiminnan ohjaaminen niin, että laskelmien erät saadaan toteutettua. Tavoitteet jaetaan siis tulosyksiköittäin ja henkilöstön henkilökohtaisiksi tavoitteiksi. Yrityksen toiminta tulee muutoinkin järjestää haluttuun suuntaan käyttämällä apuna kirjallista muotoa budjetin tavoitteista. (Eklund & Kekkonen 2014, 168.)

Budjettitarkkailussa seurataan ja analysoidaan tavoitteiden saavuttamista vertaamalla budjetteja toteutuneisiin lukuihin. Budjettitarkkailu on tehtävä samalla aikavälillä kuin ta-

voitteet on budjettiin luotu: Budjetin ollessa kuukausikohtainen sitä tarkkaillaan kuukausittain. Budjetin tarkkailussa saadaan selville mahdolliset hinta- ja määräerot budjetoitujen ja toteutuneiden erien välillä. Erojen syyt selvitetään ja tehdään analyyskejä siitä, millainen toiminta tai toimimatta jättäminen on aiheuttanut eroavaisuudet. Tehtyjen johtopäätösten perusteella suunnitellaan toimenpiteet, joilla tehdyt virheet voidaan korjata. (Syvänperä & Lindfors 2014, 76.)

Opinnäytetyön empiirisessä osassa keskityttiin budjetin suunnitteluun ja laatimiseen, eli budjettitarkkailu jäi empiirisen osan budjettiprosessista pois kokonaan. Suunnitteluvaiheessa apuna käytettiin edellisten tilikausien tilinpäätöstietoja kehityssuuntauksen ja nykytilanteen arvioimiseksi. Budjetin toteuttamisvaiheessa budjetoinnin tehtävä eli kustannusten vähentäminen otettiin huomioon numeerisina arvoina ainoastaan henkilöstökustannuksia budjetoitaessa. Muut budjetin erät arvioitiin edellisten tilinpäätösten perusteella ja niihin liittyvät kustannusten vähentämismahdollisuudet ilmaistiin ainoastaan sanallisessa muodossa.

2.3 Budjetin laatiminen

Kun edellä mainitun mukaisesti on kerätty tietoa yrityksen eri osa-alueilta, alkaa varsinainen numeerisen aineiston kokoaminen, eli budjetin laatiminen. Työ aloitetaan laatimalla osa-budjetit, joita ovat esimerkiksi myynti-, osto- ja henkilöstökulubudjetti. Budjettilaskelmiin mukaan otettavien erien sisältö ja niiden yksityiskohtaisuus vaihtelevat yrityksittäin riippuen kunkin yrityksen tarpeista. Budjetteja laadittaessa tulee huomioida kustannustason nousu, kuten palkankorotukset ja vuokran hinnannousu. (Syvänperä & Lindfors 2014, 18–19.)

Kun osabudjetit on laadittu, niistä saadut erät siirretään pääbudjeteiksi kutsuttuihin budjettilaskelmiin, joita on kolme: tulosbudjetti, rahoitusbudjetti ja ennakoitu tase. Osabudjeteista lasketut erät siirretään suoriteperusteisesti ja arvonnisäverottomina tulosbudjettiin. Kun tulosbudjetti on laadittu osabudjettien erien perusteella, käytetään tulosbudjetin eriä rahoitusbudjetin laatimiseen. Tulosbudjetista poiketen rahoitusbudjetissa erät ilmaistaan arvonnisäverollisina ja maksuperusteisesti. Kassabudjetin laatimisen jälkeen laaditaan tase-ennuste, jonka erät saadaan sekä rahoitusbudjeteista että eri osabudjeteista. Huomion arvoista on, että budjetteja laadittaessa yksi muuttuva tekijä vaikuttaa kaikkiin pääbudjetteihin. (Syvänperä & Lindfors 2014, 19.)

2.3.1 Osabudjetit

Tässä osiossa on esitetty muutamia osabudjetteja ja niiden laatimistapoja. Esitellyt osabudjetit on valikoitu sen mukaan, mitkä ovat Heikkilän ja Saranpään mukaan ravintolalalla tarkoituksenmukaisimpia. (Heikkilä & Saranpää 2008, 106.)

Myyntibudjetti

Osabudjettien laatiminen aloitetaan yrityksen toimintaa eniten rajoittavasta tekijästä. Myynti on useimmissa yrityksissä liiketoimintaa eniten rajoittava tekijä, sillä myynnillä on suoraan vaikutus yrityksen kustannuksiin ja sitä kautta muiden osabudjettien lukuihin. Myyntibudjetti voidaan laatia eri tavoin, mutta tärkeintä on suhteuttaa budjetissa käytetyt luvut odotettuun kysyntään ja myynnille asetettuihin tavoitteisiin. Myyntibudjetti voidaan laatia tuote-, tuoteryhmä tai asiakaskohtaisen myyntiennusteen perusteella. Toinen vaihtoehto on arvioida myynti päivä-, viikko- tai kuukausikohtaisesti. Jos tavoitteena on saada mahdollisimman perinpohjaiset laskelmat myynnistä ja sen jakautumisesta, voidaan kaikkia edellä mainittuja tapoja yhdistää. (Heikkilä & Saranperä 2008, 106.)

Ostobudjetti

Ostobudjetissa budjetoidaan sananmukaisesti ostojen määrää. Ostoiksi luokitellaan sellaiset ostot, jotka myydään joko suoraan tai valmistuksen kautta asiakkaille. Ravintolalalla ostobudjetti sisältää raaka-aineiden, puolivalmisteiden ja valmiiden tuotteiden, kuten alkoholien ostot. Ostobudjetin rakenne noudattaa myyntibudjetille valittua rakennetta. Toisin sanoen, jos myyntibudjetti on laadittu kuukausikohtaisen myynnin perusteella, ostobudjetti laaditaan kuukausikohtaisten ostojen perusteella (Heikkilä & Saranperä 2008, 43; 106).

Ostobudjetin laatimisessa tärkeää on selvittää raaka-ainekäytön määrä suhteessa ennakoituun myyntiin. Tämä onnistuu esimerkiksi raaka-ainekuluprosentin avulla, jolloin raaka-ainekuluprosentilla kerrotaan ennakoitu myynti. Raaka-ainekuluprosentti ilmaisee prosentuaalisesti liikevaihdosta raaka-aineostoihin käytetyn määrän. Raaka-ainekuluprosentti selvitetään tarkkailemalla edellisen tilikauden raaka-aineiden käyttöä varaston muutoksen ja raaka-aineostojen perusteella. Tällä tavoin selvitetty raaka-aineiden käyttö

suhteutetaan tilikauden myyntiin. Raaka-ainekuluprosentti voidaan selvittää kaikkia raaka-aineostoja koskevaksi tai tuote- ja tuoteryhmäkohtaisesti halutulla aikajänteellä. (Heikkiä & Saranperä 2008, 106; 81.)

Henkilöstökulubudjetti

Työvoimakustannukset ovat ravintola-alalla yksi isoimmista kustannuksien eristä. Keskimäärin työvoimakustannuksiin yrityksen liikevaihdosta kuluu 30 %, minkä takia on hyvä budjetoida työvoimakustannukset erikseen (Heikkilä & Saranperä 2008, 97). Niitä budjetoitaessa huomioon otetaan työnteosta aiheutuneiden palkkojen lisäksi myös lakisääteiset henkilösivukulut, kuten sosiaaliturvamaksut ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten työterveyshuollon maksut. Työnteosta aiheutuneet palkat lasketaan henkilöstöbudjettiin omana eränään. Työkustannusten kaikki sivukulut on hyvä laskea budjettiin yhtenä eränä, jolloin kokonaisnäkemys henkilöstöön kuluvaan rahamäärästä havainnollistuu kokonaisuutena (Heikkilä & Saranperä 2008, 44).

Henkilöstöbudjetti voidaan linkittää myyntibudjettiin selvittämällä työvoimakuluprosentti, joka kerrotaan myyntibudjetin ennakoidulla myynnillä. Työvoimakuluprosentti saadaan selville edellisiä tilinpäätöksiä tarkastelemalla samaa laskentatapaa käyttäen kuin raaka-ainekuluprosentissa. Kun on selvitetty työvoimakustannuksiin budjetoitava määrä, voidaan laskea tehtävien työtuntien määrä jakamalla saatu työvoimakustannusten euro määrä keskimääräisellä työtunnin hinnalla. Laskettujen teetettävien tuntimäärien avulla voidaan työvuorot suunnitella niin, että tavoitteisiin päästään. (Heikkilä & Saranperä 2008, 106–107.)

Henkilöstökulubudjettia budjetoitaessa palkat ja sivukulut budjetoidaan samoin kuin ne kirjataan kirjanpidossa, eli suoriteperusteisesti sille kuulle, kun työ on tehty. Jos lomapalkat budjetoidaan erillisenä eränä, lomapalkkajaksotus kirjataan joka kuukausi. (Syvänpää & Lindfors 2014, 33.)

Muiden kulujen budjetti

Muiden kulujen budjettiin kuuluvia kustannuksia ovat esimerkiksi korko-, rahoitus-, vuokra-, siivous- ja markkinointikustannukset. Kustannusten nimikkeet selviävät kirjanpidonjärjestelmistä. Laskettaessa muiden kustannusten euromääriä, ne voidaan laskea

joko tilikohtaisesti tai yhtenä eränä prosenttiosuutena liikevaihdosta samoin tavoin kuin ostobudjetin ja henkilöstöbudjetin kohdalla. Mahdollista on käyttää näiden tapojen yhdistelmää. Tarkoituksenmukaista on, että liiketoiminnan muut kulut-nimikkeen alla olevat erät arvioidaan prosenttiosuutena liikevaihdosta, erityisesti jos niihin liittyvät kustannukset ovat aiemmin olleet samalla tasolla. Korke- ja rahoituskustannukset on järkevä budjetoida sen mukaan, mitkä ovat lainojen korot ja maksusuunnitelmat. (Heikkilä & Saranperä 2008, 107.)

Investointibudjetti

Investointibudjetin avulla suunnitellaan yrityksen investointitarpeita käyttöomaisuuteen, joiden on tarkoitus pitkällä tähtäimellä vaikuttaa positiivisesti yrityksen taloudellisuuteen ja toimintaan. Investoinnit voivat olla esimerkiksi koneita, maa-alueita, kiinteistöjä tai arvopapereita. Investointibudjetissa olevat erät vaikuttavat tulosbudjetissa poistojen muodossa ja rahoitusbudjetissa rahoituksen vaikutuksesta kassasta ja kassaan maksuina. (Heikkilä & Saranperä 2008, 108). Huomioitava on, että kaikki investoinnit vaikuttavat rahoitusbudjettiin, mutta eivät tulosbudjettiin. Poistoja ei saa tehdä esimerkiksi maa-alueista ja arvopapeista, jolloin näiden investointien merkitys tulosbudjetissa häviää (Ojala 2006).

Toimeksiantajalle laadittuihin osabudjetteihin käytettiin apuna edellä mainittuja teorioita osabudjettien sisällöstä ja niihin kuuluvien erien laskutavoista. Opinnäytetyön osabudjetit tehtiin esitettyjä teorioita sopeuttamalla saatavilla olevaan tietoon. Lisäksi osabudjettien laatimisessa mietittiin erilaisia vaihtoehtoja budjettien erien laskemiseksi. Toimeksiantajalle laaditut budjetit eroavat esitettyjen osabudjettien sisältöjen ja esitettyjen laskutapojen osalta, mutta esitetty teoria on vahvasti niiden perustana.

2.3.2 Pääbudjetit

Tulosbudjetti

Tulosbudjetti osoittaa yrityksen kannattavuuden ja budjetoidun tuloksen eli sen, onko yritys tehnyt voittoa vai tappiota. Tulosbudjettia varten osabudjeteissa lasketut kustannukset ja tuotot yhdistetään suoriteperusteisina tuloslaskelman muotoon. Erät lasketaan

arvonlisäverottomina niiltä osin kuin eristä saa tehdä arvonlisäverovähennyksen. Tulosbudjetti tehdään koko budjettikaudelle, mutta se on seurannan helpottamista varten järkevä jakaa kuukausi- tai neljännesvuosijaksoille. (Alhola & Lauslahti 2003, 293–294.)

Kun tulosbudjettiin on merkitty kaikki osabudjettien erät, lasketaan tilikauden tulovero. Jotta verot saadaan laskettua oikean suuruiseksi, tehdään tulokseen tarvittavat oikaisut verolainsäädännön mukaisesti. Oikaisujen jälkeen saadusta verotettavasta tulosta lasketaan vero, joka vähennetään tuloksesta. Tuloverojen vähentämisen jälkeen tulosbudjetin ensimmäinen versio on valmis. (Syvänperä & Lindfors 2014, 42–43.)

Tulosbudjetin valmistumisen jälkeen tarkistetaan, että budjetti täyttää yritysjohton sille asettamat vaatimukset esimerkiksi asetetun tulosvaatimuksen. Samalla tarkastellaan mahdollisten virheiden havaitsemiseksi, näyttävätkö jotkin erät kohtuuttoman suurilta tai pieniltä. Jos käy niin, ettei budjetille asetettuja tavoitteita saavuteta, muokataan osabudjetteja esimerkiksi kustannuksia vähentämällä. Osabudjettien eriä muutettaessa on huomioitava, että osabudjeteissa budjetoidut tavoitteet on oltava tavoitettavissa. Esimerkiksi palkkakustannuksia ei voida laittaa nolville vain, jotta budjetoitu tulos näyttäisi paremmalta. (Syvänperä & Lindfors 2014, 44–45.)

Rahoitusbudjetti

Rahoitusbudjetin tehtävänä on arvioida yrityksen kannattavuutta, ja vielä tarkemmin maksukykyisyyttä budjettikaudella. Rahoitusbudjetin avulla suunnitellaan myös rahojen tehokasta käyttöä joko maksimoimalla tuotto tai pienentämällä rahoituksen kustannuksia. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että rahoitusbudjettia käytetään esimerkiksi maksuaikojen ja varastonkierron suunnittelussa. (Alhola & Lauslahti, 2006, 118.)

Rahoitusbudjetti laaditaan osabudjettien avulla. Osabudjettien erät lasketaan maksupe-
rusteisesti laskemalla kassaan- ja kassastamaksut. Osabudjettien rahamäärät lasketaan rahoitusbudjetissa arvonlisäverollisina. Rahoitusbudjettiin mukaan otetaan samat tiedot kuin tulosbudjetissa ilman poistoja. Rahoitusbudjettiin laskettavia eriä, joita ei tulosbudjetissa esiinny, ovat kalusto- ja laitehankinnat sekä lainojen lyhennykset ja nostot. (Tomperi 2013, 119.)

Rahoitusbudjetti voidaan laatia koskemaan koko budjettikautta. Rahoitusbudjetti on hyvä tehdä budjettikautta lyhemmälle aikavälille yrityksen maksukykyisyyden ajantasaisen

tarkkailun varmistamiseksi. Lyhyen aikavälin rahoitusbudjettia kutsutaan kassabudjettiksi, ja se voidaan laatia yrityksen tarpeiden mukaan kuukausi-, viikko- tai päivätasoa koskevaksi. (Tomperi 2013, 109.)

Tase-ennuste

Tulos- ja rahoitusbudjettien valmistuttua voidaan laatia pääoman kehityksen seuraamiseksi tase-ennuste. Tase-ennuste ilmaisee yrityksen taloudellisen tilan budjettikauden lopussa. Siitä käyvät ilmi yrityksen varallisuus sekä oman ja vieraan pääoman määrät ja luonteet. Tase-ennuste rakennetaan saman kaavan mukaisesti kuin tilikauden lopussa tehtävä taselaskelma. Tase-ennusteesta käyvät ilmi rahan lähteet (vastattavaa) ja rahan käyttö (vastaavaa). (Eklund & Kekkonen 2014, 195; Ikaheimo ym. 2012, 64.)

Vastattavaa-puoli ilmaisee yrityksen vastuut ja velat eli erät, joilla yritys on rahoittanut toimintaansa. Vastattavaa-puoli jaetaan omaan ja vieraaseen pääomaan. Oma pääoma ilmaisee omistajien yhtiöön sijoittamia eriä, joihin kuuluvat esimerkiksi osakepääoma ja edellisten tilikausien voitot. Vieras pääoma, joka jaetaan lyhytaikaiseen ja pitkäaikaiseen, sisältää käytännössä yrityksen velat. Lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvat ne erät, jotka on maksettava takaisin seuraavan tilikauden aikana. Muut vieraan pääoman erät kuuluvat pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan. (Ikaheimo ym. 2012, 69–71.)

Vastaavaa-puoli ilmaisee yrityksen varat eli erät, jotka yritys on hankkinut saamallaan rahoituksella. Vastaavaa-puoli jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Pysyviin vastaaviin kuuluvat tuotannontekijät, joita käytetään yrityksessä pidempään kuin vuoden, esimerkiksi rakennukset, koneet ja kalusto. Vaihtuviin vastaaviin kuuluvat sellaiset erät, jotka vaihdetaan seuraavan tilikauden aikana, esimerkiksi valmiit tuotteet ja raaka-aineet. (Ikaheimo ym. 2012, 66–68.)

Tase-ennustetta laadittaessa tarkastellaan kuluvan budjettikauden tase-ennustetta ja sen lukuja. Kuluvan kauden tase-ennusteen määrät täydennetään tehtyjen osa-, tulos-, ja rahoitusbudjettien tiedoilla. Osabudjeteista tase-ennusteeseen siirretään tiedot investoinneista ja varaston arvosta. Rahoitusbudjetista tarvitaan tiedot ostoveloista ja myyntisaamisista. Tulosbudjetista tase-ennusteeseen tarvitaan budjetoitu tulos. (Alhola & Lauslahti 2003, 298.)

Opinnäytetyössä laadittiin tulosbudjetti toimeksiantoon eli kustannusten vähentämismahdollisuuksien selvittämiseen perustuen. Tulosbudjetti valikoitui laadittavaksi pääbudjetiksi sillä se on ainut pääbudjetti, jonka avulla voidaan laskea, suunnitella ja ennakoita kustannuksia.

2.4 Budjetointimenetelmät

Budjetointimenetelmä on nimitys yrityksen budjetointiprosessin ja sen suunnittelun organisoinnille. Budjetointimenetelmiä on kolme päätyyppiä, jotka ovat autoritaarinen, demokraattinen ja yhteistyömenetelmä.

Autoritaarinen menetelmä

Autoritaarisessa menetelmässä (break down) budjetointiprosessi toimii ylhäältä alaspäin. Menetelmä on yritysjohtolähteenen, jolloin yritysjohto määrittää budjetoinnin päälinjat, jotka voivat olla yksityiskohtaisia. Tulos- ja toimintoyksikköjen tehtävänä on koota budjettien erät yritysjohtoon toivomusten mukaisesti. Autoritaarinen menetelmä on jäykkä, sillä henkilöstön osaamista ei hyödynnetä prosessissa. Tästä syystä autoritaarisesta budjetointitapaa ei pidetä henkilöstöä sitouttavana ja motivoivana menetelmänä. Autoritaarisen menetelmän etuna pidetään sen nopeutta ja prosessin hallittavuutta, jolloin budjetista tulee yritysjohtoon toivomusten mukainen. Autoritaarinen menetelmä sopii tilanteisiin, joissa yritys on taloudellisessa kriisissä tai yritysjohtoon tietämys yrityksen toiminnasta ja budjetoinnista on henkilökuntaa parempi. (Alhola & Lauslahti 2003, 279; Bergstrand 1997, 102; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 239.)

Demokraattinen menetelmä

Demokraattisessa menetelmässä (build up) budjetointiprosessi järjestetään alhaalta ylöspäin. Yritysjohto laatii budjetoinnin yleisluontoiset tavoitteet, ohjeet ja peruslähtökohdat, kuten suhdannetilanteet ja myyntitavoitteet. Budjetit laaditaan tulos- ja toimintoyksiköittäin yksikön omien tavoitteiden ja tarpeiden pohjalta. Yritysjohto kokoaa yksikköjen laatimat osabudjetit pääbudjeteiksi ja sopeuttaa osabudjetteja tarvittaessa yrityksen tavoitteiden mukaisiksi. Demokraattinen menetelmä hyödyntää henkilöstön erikoisosaa-

mista ja sitouttaa nämä budjetointiprosessiin ja sen tavoitteisiin lisäten motivaatiota pysyä laaditussa budjetissa. Demokraattisen menetelmän heikkoutena on sen hitaus, heikko hallitsemismahdollisuus ja kokonaisnäkömyksen puuttuminen. Menetelmä sopii erinomaisesti menestyville yrityksille, joissa henkilöstön osaaminen liiketoiminnan ja budjetoinnin suhteen on erinomaista. (Alhola & Lauslahti 2003, 280; Bergstrand 1997, 101–102; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 239.)

Yhteistyömenetelmä

Yhteistyömenetelmä (co-operation) on demokraattisen ja autoritaarisen menetelmän yhdistelmä. Menetelmässä yritysjohto määrittelee tulos- ja toimintoyksikköjen esimiesten kanssa budjetoinnin tavoitteet ja käytettävissä olevat resurssit eli budjettikehykset. Yksikköjen välillä käytyjen budjettikeskusteluiden pohjalta laaditaan yksikkökohtaiset osabudjetit. Yksikköjen ja johdon yhteistyöllä osabudjetit sopeutetaan budjettikehyksiin sopiviksi ja lopulta kootaan yrityksen pääbudjeteiksi. (Alhola & Lauslahti 2003, 280; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 239–241.)

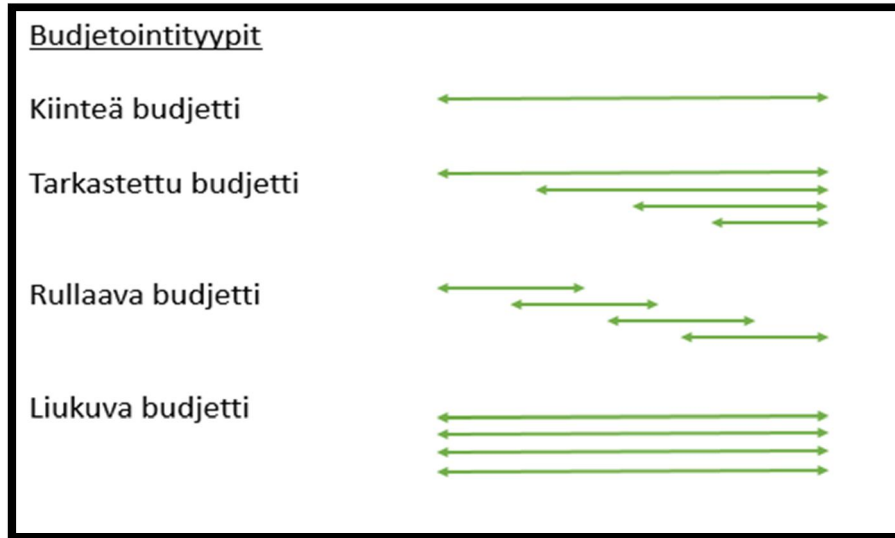
Budjetointityö voi vaatia useita keskustelukertoja, minkä takia yhteistyömenetelmä on hidas ja byrokraattinen menetelmä. Se on kuitenkin hyödyllinen, jos budjettikokouksissa onnistutaan keskustelemaan budjetoinnin kannalta tärkeistä asioista ja tekemään päätöksiä. Yhteistyömenetelmää käytetään suurissa ja keskisuurissa yrityksissä, joissa henkilöstön osaaminen halutaan huomioida. (Alhola & Lauslahti 2003, 280; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 239–241.)

Toimeksiantajalle laadittu budjetti toteutettiin demokraattisella menetelmällä. Toimeksiantaja asetti budjettilaskemille tavoitteet, jotka liittyivät kustannusten leikkaamisen mahdollisuuksiin. Muutoin toimeksiantaja ei puuttunut budjetointiprosessiin tai budjettien laatimiseen ja kokoamiseen.

2.5 Budjetointityypit

Budjetointityyppi valitaan sen mukaan, miten budjetin halutaan muuttuvan budjettikauden aikana. Esimerkiksi budjetti voi olla muuttumaton koko budjettikauden tai sitä voi-

daan muuttaa ja tarkistaa kesken budjettikauden. Budjetointityyppejä ovat kiinteä, tarkastettava, rullaava ja liukuva budjetti. (Heikkilä & Saranpää 2008, 113.) Kuvassa 2 budjetointityypit ja niiden erot esitetään havainnollistettuna.



Kuva 2. Budjetointityypit (Bergstrand 1997, 98).

Kiinteä budjetti

Kiinteä budjetti laaditaan koko budjettikaudelle. Budjetin seuraamista ja tarkkailua varten budjettikausi voidaan jakaa pienempiin osiin, kuten kuukausijaksoihin. Jaksottaminen on vain seurannan ja johtopäätösten tekemisen helpottamista varten, eikä budjetin lukuja muuteta lainkaan budjettikauden aikana. Kiinteän budjetin rinnalle voidaan laatia ennuste, jossa budjetoitujen erien lisäksi huomioidaan budjettikaudella liiketoiminnassa ja liiketoimintaympäristössä tapahtuneet muutokset. (Heikkilä & Saranpää 2008, 113; 115.)

Kiinteä budjetti on hotelli- ja ravintola-aloilla eniten käytetty budjetointityyppi. Se sopii erinomaisesti yhden tilikauden mittaiseen budjetointiin, koska se asettaa selvät rajat ja seurannan pohjan. Budjetin laadinnassa tuottaa ongelmia pitkän ajan päässä tapahtuvien muutosten ennakointi, mikä johtaa usein budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen eroihin budjettikauden loppupuolella. (Heikkilä & Saranpää 2008, 113–115.)

Tarkistettu budjetti

Tarkistettu budjetti on kiinteän ja rullaavan budjetin yhdistelmä. Budjetti laaditaan koko budjettikaudelle, mutta budjettitavoitteita tarkistetaan ja muutetaan tasaisin väliajoin esimerkiksi kuukausittain tai neljännesvuosittain yrityksen tarpeiden ja tietojen mukaisiksi. Tarkistetun budjetin etuna kiinteään budjettiin verrattuna on käytettyjen tietojen ajantasaisuus. (Järvenpää ym. 2001, 170). Tarkistetun budjetin, kuin myös jäljempänä mainittujen budjettityyppien, heikkous on budjetin lukujen vähättely ja seurannan vaikeus. Ongelmat johtuvat budjetin lukujen muuttamisesta budjettikauden aikana. (Heikkilä & Saranpää 2008, 115.)

Rullaava budjetti

Rullaavan budjetin laatimistapa on samankaltainen kuin tarkastetussa budjetissa: Budjettia laaditaan ennalta päätetty ajanjakso eteenpäin ajantasaisen tiedon perusteella. Ero tarkastettavaan budjettiin on se, että rullaavassa budjetissa budjettikausi pysyy aina samanpituinen: Kutakin kulunutta kuukautta tai neljännesvuotta kohden budjettikauden loppuun lisätään samanpituinen jakso. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 243.)

Rullaavassa budjetissa on tarkistetun budjetin tavoin käytettävissä aina ajantasainen tieto. Rullaava budjetti mahdollistaa budjetointityön jakautumisen tasaisesti budjettikaudelle helpottaen budjetin seurantaa ja reagointia toteutuneiden ja budjetoitujen erien eroihin. Rullaavan budjetin haittapuolena on työläs ja raskas prosessi, joka ei välttämättä vastaa saavutettuja hyötyjä. Rullaava budjetti sopii parhaiten aloille, joissa kysyntä, hinta tai kustannukset vaihtelevat suuresti ja arvaamattomasti (Järvenpää ym. 2001, 173,175.)

Liukuva budjetti

Liukuvassa budjetissa laaditaan erilaisia vaihtoehtoisia budjetteja, jotka perustuvat eri suoritemääriin. Budjetointitapa soveltuu käytettäväksi yrityksiin, jotka eivät itse ole vastuussa myyntimääristään, vaan ne valmistavat tai myyvät tuotteita muualta ilmoitettujen tuotantomäärien perusteella. (Bergstrand 1997, 99.)

Työn empiirisessä osassa laaditut budjetit ovat tyypiltään kiinteitä. Budjetit laadittiin yhdelle tilikaudelle ja ne jaettiin kuukausikohtaisiksi budjeteiksi. Valinta perustui Heikkilän

ja Saranpään teoriaan kiinteän budjetin sopivuudesta budjetoitaessa yhtä tilikautta. Toimeksiantajalle laadittu budjetti laadittiin yhtä tilikautta koskevaksi, sillä koettiin tarpeelliseksi tarkkailla ja suunnitella kustannusten vaihtelua tilikauden aikana myyntiin suhteutettuna. Lisäksi ei koettu jonkin toisen budjetointityypin sopivan paremmin toimeksiantoon.

2.6 Vaihtoehtoiset budjetointimenetelmät

Perinteisten budjetointimenetelmien lisäksi on erikoisempia budjetointitekniikoita. Seuraavassa esitellään näistä erikoistekniikoista kaksi, joita kirjallisuuden perusteella pidetään toimivimpina budjetointimenetelminä toiminnan uudelleen suunnittelussa: Toimintoperusteinen budjetointi ja nollabudjetointi.

Toimintoperusteinen budjetointi

Käsiteltävän budjetointimenetelmän ymmärtämiseksi on ymmärrettävä toimintojen määritelmä ja tarkoitus. Toiminnot ovat yrityksen perusyksiköitä, jotka ovat syntyneet yrityksen koko toimintaa pilkottaessa pienemmiksi kokonaisuuksiksi. Toimintoja ovat esimerkiksi markkinointi, varastointi, valmistus ja laskutus. Kukin toiminto käyttää ja kuluttaa määrätyn verran tuotannontekijöitä eli resursseja, joiden käyttämisen tuloksena syntyy tuotos eli yrityksen tuottama palvelu tai tuote. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 176–177.)

Järvenpää ym. mukaan yksi nykyaikaisemmista ja informatiivisimmista budjetointitavoista on toimintoperusteinen budjetointi. Se perustuu toimintolaskelmaan, jossa tarkoituksena on kohdistaa tuotteelle sen tosiasiallisesti käyttämät kustannukset. Tällöin välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteelle suoraan ja välilliset kustannukset oikeassa suhteessa niitä käyttäville tuotteille. Toimintoperusteinen budjetointi toteutetaan toimintolaskelman käänteisessä muodossa jäljempänä esitetyn mukaisesti. (2001, 157.)

Toimintoperusteisessa budjetoinnissa arvioidaan ensin myyntimäärät. Myyntimäärien arviointi tehdään tuote- ja asiakaskohtaisesti, jotta pystytään arvioimaan tuotteiden käyttämät toiminnot esimerkiksi markkinoinnin osalta. (Järvenpää ym. 2001, 155.)

Myyntimäärien arvioimisen jälkeen arvioidaan tuotteen käyttämiä toimintoja suhteessa muihin tuotteisiin. Tuotteelle kohdistetaan toiminnot kustannusajurien avulla, jolloin tuotteelle kohdistetaan sille kuuluvia toimintoja sen verran kuin niitä käytetään suhteessa muihin tuotteisiin, esimerkiksi lukumäärän perusteella. (Järvenpää ym. 2001, 156.)

Tämän jälkeen selvitetään paljonko toiminnot vaativat resursseja. Tässä vaiheessa budjetointia selviää, jos resurssien käyttö ei ole mahdollisimman tehokasta. (Järvenpää ym. 2001, 156.) Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että voidaan havaita valmistusprosessin olevan mahdollista 20 prosenttia nopeammin.

Viimeisenä toimintobudjetoinnin vaiheena on arvioida, vastaako resurssien tarjonta niiden kysyntää. Tässä vaiheessa budjetointia ilmenee resurssien ylikapasiteetti, mikä antaa informaatiota johdolle toimia tarvitsemalla tavalla. Yrityksellä voi olla pitkävaikutteisia sopimuksia resursseista, esimerkiksi tilojen ja alihankinnan osalta, joiden sopeuttaminen kysyntään eli tarvittaviin resursseihin voi olla hankalaa. (Järvenpää ym. 2001, 156.)

Toimintoperusteinen budjetointi tuottaa perinteisiä budjetointimenetelmiä yksityiskohtaisempaa tietoa yrityksen toiminnasta ja kehitystarpeista. Lisäksi toimintoperusteinen budjetointimenetelmä tuottaa enemmän sanallista informaatiota perinteisiin menetelmiin verrattuna. Kyseinen budjetointimenetelmä sopii erityisesti toiminnankehittämisen apuvälineeksi, mutta menetelmä on hyvin raskas ja aikaa vievä prosessi. (Järvenpää ym. 2001, 156–157.)

Nollabudjetointi

Nollabudjetointia käyttävät erityisesti uudet yritykset, joilla ei ole edellisen tilikauden tunnuslukuja budjetoinnin apuna. Budjetointiin tarvittavat tiedot kerätään arvioiden ja kerätyn tiedon pohjalta. Tietoa voidaan kerätä esimerkiksi tilastoista, kilpailevien yritysten tilinpäätöksistä ja tehdyistä sopimuksista. (Syvänperä & Lindfors 2014, 16.)

Toiminnassa oleva yritys voi myös käyttää nollabudjetointia. Tällöin kaikki tuotot ja kustannukset kyseenalaistetaan resursseja ja toimintoja myöden. Nollabudjetin laatimisen ja kaiken kyseenalaistamisen hyöty toimivalle yritykselle on resurssien käytön uudelleen suunnittelun mahdollistaminen. Nollabudjetointi on toimivalle yritykselle aikaa vievä budjetointimenetelmä, mutta se on hyödyllinen toimintatapojen muutoksen suunnittelussa. (Melamies & Paakkunainen 1997, 75.)

Edellä esitetyt vaihtoehtoiset budjetointimenetelmät eivät valikoituneet osaksi opinnäytetyön empiiristä osaa niiden prosessien raskauden vuoksi. Lisäksi pohdinnan jälkeen koettiin, että menetelmät eivät ole sopivia toimeksiantajan yritykseen ja toimeksiantoon.

3 KUSTANNUKSET

Kustannukset ovat yrityksen resurssien käytöstä aiheutuva rahanmeno. Resursseja ovat eri tuotannontekijät, jotka mahdollistavat yrityksen toiminnan sen tuottamien tuotteiden eli tuotteiden tai palveluiden aikaansaamiseksi. Tuotannontekijöitä ovat esimerkiksi työvoima, raaka-aineet ja ostetut palvelut. Kustannuksia syntyy tuotannontekijöiden käytöstä, hankkimisesta ja kulutuksesta. Yrityksen kustannusten ymmärtäminen on tärkeää yrityksen tai sen osan kannattavuuden ja tuotannontekijöiden käytön tehokkuuden selvittämiseksi. Kustannusten selvittäminen ja laskeminen eli kustannuslaskenta on osa yrityksen päätöksentekoa ja ohjausta erityisesti suoritteiden hinnoittelun osalta. (Kinkki & Iso-kangas 2003, 153.)

Kustannuslaskennassa selvitetään tuotannontekijöiden kustannukset määrätyltä ajanjaksolta. Kustannukset kohdistetaan yrityksen tarpeiden ja tavoitteiden mukaan jollekin laskentakohteelle. Laskentakohteina voivat olla esimerkiksi:

- suoritteet (tuotteet ja palvelut)
- tuote- ja palveluryhmät
- hankkeet (investoinnit)
- markkina-alueet (kotimaa, pohjoismaat)
- asiakkaat tai asiakasryhmät
- vastuualueet (osastot, tulosyksiköt, koko yritys)
- toiminnot (markkinointi, laskutus, valmistus). (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 46.)

Laskentakohteelle kustannukset lasketaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, jolloin välitulle laskentakohteelle, esimerkiksi tuotteelle, lasketaan vain ne kustannukset, jotka se aiheuttaa tai on aiheuttanut. Tällöin tuotteelle lasketaan vain sen käyttämä osuus yrityksen kaikista kustannuksista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 47.)

Kustannukset syntyvät yrityksen tuottaessa tarjoamiaan suoritteita hankkimalla ja käyttämällä tuotannontekijöitä. Tätä yrityksessä tapahtuvaa oikeaa toimintaa, jotka voidaan jakaa toiminnoiksi, kutsutaan reaali prosessiksi. Reaali prosessin tapahtumat ja niissä käytetyt tuotannontekijät vaikuttavat syntyneisiin kustannuksiin. (Eklud & Kekkonen 2011, 9-11.) Reaali prosessin eri vaiheiden tunteminen on kustannusten määrittämiseksi tärkeää, sillä tarkka kuvaus yrityksen toiminnasta auttaa pohtimaan kustannusten todellisia aiheuttajia ja muuttamaan prosesseja kustannustehokkaammiksi.

3.1 Kustannusten luokittelu

Edellä mainitun mukaisesti kustannukset lasketaan valitulle laskentakohteelle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannukset luokitellaan ryhmiin niiden ominaisuuksien mukaan, jotta pystytään selvittämään kustannusten jakautuminen eri tuotteiden tai tuoteryhmien välillä. Tyypillisesti kustannukset lajitellaan kolmeen ryhmään, jotka ovat muuttuvat ja kiinteät kustannukset, välittömät ja välilliset kustannukset sekä erillis- ja yhteiskustannukset.

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin perustuu siihen, muuttuvatko kustannukset tuotannon määrän muuttuessa. Kustannukset voivat muuttua esimerkiksi hintojen muuttuessa, mutta jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin perustuu ainoastaan toiminnan laajuuden muutoksen ja kustannusten määrän välisestä yhteydestä. Muuttuviin kustannuksiin kuuluvat yrityksen kaikki kustannukset, jotka muuttuvat tuotantomäärän muuttuessa. Kiinteisiin kustannuksiin kuuluvat kustannukset, jotka pysyvät aina samanlaisina tuotantomäärästä riippumatta. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten summaa kutsutaan kokonaiskustannuksiksi. (Eklund & Kekkonen 2014, 50–53.)

Muuttuviin kustannuksiin sisällytetään kustannukset, jotka kasvavat tai vähenevät tuotantomäärän, kuten valmistettavien tuotteiden määrän muuttuessa: Tuotantomäärän kasvaessa muuttuvat kustannukset kasvavat. Muuttuviin kustannuksiin sisältyvät jaotteen mukaisesti esimerkiksi valmistettavien tuotteiden aine- ja tavarakustannukset, tuotannon palkkakustannukset henkilösivukuluineen sekä tuotannon alihankintapalvelut. (Kinkki & Isokangas 2003, 154.)

Kiinteisiin kustannuksiin kuuluvat kustannukset eivät muutu tuotannon määrän muuttuessa. Ne aiheutuvat tuotannon valmiustilassa pitämisestä. Kiinteisiin kustannuksiin kuuluvat esimerkiksi yritysjohton ja toimihenkilöiden palkat henkilösivukuluineen, tila- ja konevuokrat, lämmityskustannukset sekä koneiden ja laitteiden sitoman pääoman korot ja poistot. (Neillimo & Uusi-Rauva 2014, 56–57.)

Kiinteitä kustannuksia ei aina voida pitää täysin kiinteinä, vaan osa kiinteistäkin kustannuksista muuttuu hyppäyksittäin tuotantomäärän tai toiminta-asteen kasvaessa. Tällaisia kustannuksia kutsutaan puolikiinteiksi kustannuksiksi. (Melamies & Paakkunainen

1997, 43.) Tästä esimerkkinä ovat esimerkiksi koneiden huoltokustannukset, jotka syntyvät vaikka tuotantoa ei olisi ollenkaan, mutta ne kasvavat tuotannon kasvaessa.

Jakoon kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin vaikuttaa tarkasteltava aikaväli. Pitkällä, esimerkiksi kymmen vuoden aikavälillä, kiinteät kustannukset ovat muuttuvia: Kun yrityksen toiminta laajenee tai supistuu riittävän paljon, myös kiinteät kustannukset reagoivat toiminnan laajuuden muutoksiin. Toisaalta tarkasteltavan aikavälin ollessa tarpeeksi lyhyt, esimerkiksi kuukauden, voidaan kaikkia kustannuksia pitää kiinteinä. (Kinkki & Iso-kangas 2003, 158.)

Toimeksiantajana toimivan Ravintola Kahvelin (myöhemmin Kahveli) muuttuvia kustannuksia ovat ruokien valmistukseen ostettavat raaka-aineet ja puolivalmisteet, myytäväksi tulevat juomat sekä kokkien ja tarjoilijoiden palkat. Kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi johdon kuukausipalkat, sähkö, lämmitys sekä rakennuksien ja kaluston poistot.

Välittömät ja välilliset kustannukset

Neilimon ja Uusi-Rauvan mukaan muuttuvat ja kiinteät kustannukset jaetaan edelleen välittömiin ja välillisiin kustannuksiin sen mukaan, voidaanko kustannukset kohdistaa suoraan ja helposti tietylle suoritteelle. Välittömien ja välillisten kustannusten jakoa käytetäänkin Neilimon ja Uusi-Rauvan mukaan määriteltäessä nimenomaan yksittäisen tuotteen kustannuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58.)

Välittömät kustannukset ovat suoraan kohdistettavissa tietylle tuotteelle, jolloin kustannusten synty kyetään selvästi jo työvaiheessa kohdentamaan sille kuuluvaksi. Välittömät kustannukset ovat usein myös muuttuvia kustannuksia. Tavallisimpia välittömiä kustannuksia ovat tuotannon palkat ja valmistuksen raaka-aineet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 58.)

Välillisiä kustannuksia ovat kustannukset, joiden kohdistaminen tietylle tuotteelle ei onnistu vaivattomasti. Välilliset kustannukset ovat yleensä kiinteitä kustannuksia, mutta osa on myös muuttuvia. Tyypillisiä välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi hallinnon palkat, markkinointikustannukset sekä kaluston ja laitteiden hankinnan kustannukset ja ylläpito. Välillisten kustannusten kohdistaminen tuotteelle tapahtuu yrityksen itse määrittelemiä laskelmia apuna käyttäen. Välilliset kustannukset jaetaan usein tietyn kustannuksen, kuten sähkön käytön mukaisessa suhteessa ensin tuoteryhmille ja tästä eteenpäin yrityksen omien kriteereiden mukaisesti tuotteelle. (Eklund & Kekkonen 2014, 60.)

Kahvelissa jako välittömiin ja välillisiin kustannuksiin on hankalaa, sillä yrityksen toimenkuvaan kuuluu tuotteiden, eli ruoan, valmistuksen lisäksi myös palvelut. Lisäksi esimerkiksi tarjoilijoiden palkkoja on vaikea kohdistaa millekään tietylle tuotteelle kuuluvaksi. Välittömiä kustannuksia Kahvelissa ovat esimerkiksi ruokien raaka-ainekustannukset ja kokkien palkat. Välittöminä kustannuksina voidaan pitää tarjoilijoiden palkkoja, sähköä sekä kaluston hankintaa ja ylläpitoa.

Erillis- ja yhteiskustannukset

Kustannusten kuuluminen joko erillis- tai yhteiskustannuksiin riippuu siitä, pystytäänkö kustannukset rajaamaan pelkästään laskentakohteen aiheuttamiksi. Laskentakohte voi olla esimerkiksi osasto, tuoteryhmä tai kustannuspaikka. (Eklund & Kekonen 2014, 61.)

Erilliskustannuksia ovat kustannukset, jotka voidaan selvästi osoittaa johtuvan laskentakohteen aiheuttamiksi. Erilliskustannuksia ovat kustannukset, jotka jäisivät kokonaan toteutumatta, jos laskentakohteenä olevaa toimintaa tai tuotantoa ei toteuteta. Esimerkiksi ravintola-alan ruokien tuoteryhmää tarkasteltaessa erilliskustannuksia ovat raaka-aineet, kokkien palkat ja keittiön kaluston hankinnoista johtuvat poistot. Erilliskustannuksia ovat edellä mainitun esimerkin mukaisesti aina laskentakohteen välittömät kustannukset (raaka-aineet ja palkat), mutta erilliskustannuksia voivat olla myös jotkin kiinteät kustannukset (kaluston poistot). Neilimo ja Uusi-Rauva lisäävät, että erilliskustannukset voivat olla myös muuttuvia välillisiä kustannuksia, joita esimerkin mukaisessa tapauksessa voidaan pitää ainakin osaa tarjoilijoiden palkoista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 59.)

Yhteiskustannukset ovat kustannuksia, joita on vaikea osoittaa minkään tietyn laskentakohteen aiheuttamiksi. Ne ovat kustannuksia, jotka toteutuvat laskentakohteen toiminnasta tai tuotannosta riippumatta. Yhteiskustannukset kohdistuvatkin koko yritykseen ja ne ovat kiinteitä. Esimerkiksi hallinnon palkat ja toimitilojen vuokrat ovat yhteiskustannuksia. (Eklund & Kekkonen, 2014, 61.)

Kahvelissa erilliskustannuksia esimerkiksi alkoholien tuoteryhmää tarkasteltaessa ovat alkoholin ostot ja osa tarjoilijoiden palkoista siltä osin, kun ruoan myynti on ravintolassa päättynyt päivän aikana. Yhteiskustannuksiin kuuluvat hallinnon palkat, sähkö ja toimitilojen hankinnasta johtuvat poistot.

Työn empiirisen osan kannalta kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin on oleellinen. Budjetoitaessa kustannuksia tulee ymmärtää, miten erilaiset kustannukset reagoivat yrityksen toiminta-asteeseen. Esimerkiksi myyntimäärien lisääntyessä on budjettia laadittaessa tärkeä huomata, että raaka-ainekustannukset nousevat. Toisaalta, myytävien ruokien määrä ei vaikuta kiinteisiin kustannuksiin kuten poistoihin.

3.2 Kustannuslajit

Kustannusten selvittäminen ja niiden laskeminen perustuvat kustannuslajeihin, jotka ilmaisevat, millaisesta käytöstä kustannukset ovat aiheutuneet. Kustannuslajit jaetaan tuotannontekijöiden mukaan, jolloin kukin tuotannontekijä muodostaa oman kustannuslajinsa. Kustannuslajeja määriteltäessä tuotannontekijät jaetaan neljään eri pääryhmään: raaka-aineisiin, työsuorituksiin sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotannontekijöihin. Tuotannontekijöiden ryhmittelyn perusteella kustannukset jaetaan neljään eri pääryhmään. Raaka-aineet muodostavat ainekustannukset, työsuoritukset työkustannukset, lyhytvaikutteiset tuotannontekijät lyhytvaikutteiset tuotannontekijämaksut ja pitkävaikutteiset tuotannontekijät pääomakustannukset. Taulukossa 1 on esitetty tuotannontekijäryhmät, kustannuslajit ja niihin kuuluvat kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 48–49.)

Taulukko 1. Kustannuslajit. (muokattu Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 49.)

Tuotannontekijäryhmät	Kustannusten pääryhmät	Pääryhmään kuuluvat kustannukset
Raaka-aineet	Ainekustannukset	Raaka-aineet ja muut materiaalihankinnat, jotka ostetaan myytäväksi meneviin tuotteisiin
Työsuoritukset	Työkustannukset	Palkat ja niihin liittyvät henkilösivumenot
Muut lyhytaikaiset tuotannontekijät	Lyhytvaikutteiset tuotannontekijämaksut	Käyttötarvikekustannukset, tila- ja laitevuokrat, energiakustannukset, kuljetus- ja palvelukustannukset
Pitkävaikutteiset tuotannontekijät	Pääomakustannukset	Koneiden ja laitteiden hankinnasta aiheutuneet poistot, sidotun pääoman korot ja vakuutukset

Kustannuslajit jaotellaan pääryhmien sisällä vielä yksityiskohtaisemmin. Lopullinen kustannuslajijako perustuu yrityksen kirjanpidon mukaiseen menotilien jaotteluun. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi poistot voidaan haluttaessa jakaa vielä koneiden, kaluston

ja rakennusten poistoihin ja nämä vielä edelleen esimerkiksi toimisto- ja tuotantorakennuksien poistoihin. Kustannuslajeja on kymmeniä jopa pienissä yrityksissä, mutta suurissa niitä voi olla jopa satoja. Kustannuslajien ryhmittely ja tarkkuus toteutetaan yrityksen tarpeiden mukaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 49.)

Ainekustannukset

Ainekustannukset koostuvat myytäväksi tulevista hankinnoista, kuten valmistukseen tarvittavista raaka-aineista ja puolivalmisteista sekä valmiiden tuotteiden ostoista. Ainekustannukset muodostavat suuren osan kustannuksista. Ravintola-alalla ainekustannuksiin kuuluvat esimerkiksi alkoholi- ja elintarvikeostot. Ainekustannuksia laskettaessa huomioon on otettava varaston muutos, jotta saadaan selville varaston kautta kulkeneiden aineiden kustannukset. Ainekustannuksiin sisältyvät yleensä aineiden kuljetuksesta johtuvat rahti- ja kuljetuskustannukset. (Heikkilä & Saranpää 2008, 43.)

Kahvelissa ainekustannukset sisältävät valmistettavien ruokien raaka-aineet ja puolivalmisteet sekä myytäväksi tulevat valmiina ostetut tuotteet kuten alkoholiittomat ja alkoholilliset juomat sekä savukkeet. Ainekustannukset budjetoitiin ostobudjettiin, johon kuuluvat myytäväksi tulevien tuotteiden kustannukset. Ainekustannusten vähentämismahdollisuutta pohdittiin huomioiden niiden ominaispiirteet muuttuvina kustannuksina.

Työkustannukset

Työkustannuksiin lasketaan yrityksen omien työntekijöiden palkkojen lisäksi myös työvoiman vuokrauksesta johtuvat kustannukset (Heikkilä & Saranpää 2008,43). Työkustannuksia laskettaessa on Jyrkkiön ja Riistamaan mukaan tärkeä huomioida yrityksessä käytetyt palkkaustavat, joiden käyttö vaikuttaa työkustannuksiin. Neljä Jyrkkiön ja Riistamaan mainitsemaa palkkaustapaa ovat aikapalkkaus, urakkapalkkaus, palkkiopalkkaus ja tulospalkkiopalkkaus. Aikapalkkauksessa palkanperusteena on tietty kalenteriaika, tai työssäoloaika. Yleisimpiä aikapalkan muotoja ovat kuukausi- ja tuntipalkka. Urakka-, palkkio- ja tulospalkkiopalkkausmuodot ovat kaikki peruspalkan eli aikapalkan lisäksi maksettavaa palkanlisää, jotka perustuvat työsuorituksen määrään, työn aikaansaannokseen tai tulostavoitteisiin pääsemiseen. (Jyrkkiö & Riistamaa 2000, 90–92.)

Palkkojen lisäksi työkustannuksiin lasketaan henkilösivukustannukset, jotka voidaan jakaa Jyrkkiön ja Riistaman mukaan sosiaalipalkkoihin, sosiaalivakuutusmaksuihin ja muihin henkilösivukustannuksiin. Sosiaalipalkkoihin kuuluvat palkka-nimikkeellä maksetut palkat, joita ei ole maksettu työajalta. Tällaisia ovat esimerkiksi sairausajanpalkat ja lomapalkat. Sosiaalivakuutusmaksuihin sisältyvät sairaus-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksut sekä TYEL-maksut. Kolmas ryhmä, muut henkilösivukustannukset, sisältää kaikki muut henkilösivukustannukset, jotka eivät kuulu kahteen ensimmäiseen ryhmään. Tällaisia ovat esimerkiksi työterveyshuoltoon ja työasuihin liittyvät kustannukset (Jyrkkiö & Riistamaa 2000, 92–93.)

Työkustannuksia laskettaessa selvitetään yleensä yhden tunnin hinta laskemien teon helpottamiseksi. Tuntimääräistä työkustannusta laskettaessa laskelmiin otetaan mukaan edellä mainitut henkilösivukulut sekä mahdolliset ilta-, yö- ja sunnuntailisät. Sivukulut lisätään palkkaan yleensä käyttäen sivukuluprosenttia, joka on laskettavissa viimeisimpien tilinpäätöstietojen pohjalta. Käytännössä sivukuluprosentti vaihtelee Heikkilän ja Saranpään mukaan 55–60 prosentin välillä. (Heikkilä & Saranpää 2008, 44–45.)

Työkustannukset koostuvat Kahvelissa yrityksen omien työntekijöiden palkoista, jotka ovat kuukausi- tai tuntiperusteisia. Hallinnon palkat laskettiin budjettiin kuukausipalkan perusteella. Tuotannon työntekijöiden palkat laskettiin tuntimääräisiksi kertomalla alan työehtosopimuksen mukainen tuntipalkka edellisistä tilinpäätöstiedoista lasketulla sivukuluprosentilla. Työkustannukset budjetoitiin henkilöstökulubudjettiin, joihin ei laskettu mukaan vapaaehtoisia henkilösivukuluja. Työkustannusten vähentämisen mahdollisuutta pohdittiin huomioiden työhön käytetty aika ja maksettu palkka.

Lyhytaikaiset tuotannontekijäkustannukset

Lyhytaikaisiin tuotannontekijöihin kuuluvat sellaiset kustannukset, jotka käytetään heti niiden hankkimisen jälkeen. Lyhytaikaisia tuotannontekijöitä ovat esimerkiksi seuraavat kustannukset:

- energia
- kuljetus- ja huoltopalvelut
- matka- ja edustuskustannukset
- markkinointikustannukset
- puhtaanapitokustannukset

- tila- ja laitevuokrat (Jyrkkiö & Riistama 2000, 111.)

Lyhytaikaisia tuotannontekijäkustannuksia Kahvelissa ovat muun muassa sähkö-, vesi-, markkinointi-, ja edustuskustannukset. Nämä kustannukset budjetoitiin muiden kulujen budjettiin. Kustannusten karsimisessa huomioitiin osan kustannuksista olevan kiinteitä ja kustannusten rahamäärien olevan pieniä suhteessa liikevaihtoon.

Pääomakustannukset

Pääomakustannusten ryhmä sisältää pitkävaikutteisten tuotantovälineiden hankkimisesta aiheutuneet kustannukset. Pitkävaikutteisia tuotantovälineitä ovat erilaiset tuotantoa tai toimintaa varten pitkäksi aikaa, yleensä yli vuoden ajaksi, hankitut rakennukset, koneet ja kalusto. Pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kustannuksia ovat poistot ja hankintojen rahoituksen järjestämisestä aiheutuneet korot. Pääomakustannuksiin kuuluvat lisäksi pitkävaikutteisiin tuotantovälineisiin liittyvät vakuutukset, kuten palo-, vastuu- ja liikennevakuutukset. (Tomperi 2013, 13.)

Kahvelilla on runsaasti pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä: rakennuksia, kalustoa ja koneita. Näitä ovat esimerkiksi Kahvelin toimitilat, hellat, kylmiöt ja baaritiskit. Koska yrityksellä on runsaasti pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä, ovat myös pääomakustannukset, etenkin poistojen osalta suuret. Pääomakustannusten osalta kustannuksia budjetoitiin kolmeen eri budjettiin: Investointi-, liiketoiminnan muut kulut sekä rahoitustuottojen ja -kulujen budjettiin. Kustannusten vähentämistä suunnitellessa otettiin huomioon kustannusten olevan kiinteitä.

Työn empiirisen osan kannalta havaittiin tärkeäksi määritellä kustannuslajit, jotta saatiin laajempaa näkökulmaa osabudjettien laatimiseen. Lisäksi erilaisten kustannusten ominaispiirteiden ymmärtäminen helpotti ymmärtämään erilaisten kustannusten tosiasiallisia vähentämismahdollisuuksia.

3.3 Kustannusten vähentäminen

Kustannuksia voidaan vähentää Eklundin ja Kekkonen mukaan sekä muuttuvien että kiinteiden kustannusten osalta. Muuttuvia kustannuksia voidaan vähentää tehostamalla toimintaa, kilpailuttamalla hankintasopimuksia ja keskittämällä hankintoja. Toimintaa voidaan tehostaa karsimalla reaali-prosessista turhat toiminnot tai etsimällä edullisempia

vaihtoehtoja toimintatapoihin. Hankintojen eli yrityksen ulkopuolelta hankittujen tavaroiden ja palveluiden sopimuksia tulee kilpailuttaa edullisimman sopimuksen aikaansaamiseksi. Hankintasopimuksia tehdessä kannattaa neuvotella myös kassa-alennuksista. Lisäksi hankintojen keskittäminen laskee kustannuksia paljousalennusten myötä. (Eklund & Kekkonen 2011, 74.)

Kiinteiden kustannusten osalta kustannussäästöä haetaan Eklundin ja Kekkonen mukaan hallinnon prosesseja tehostamalla sekä tila- ja vakuutus sopimuksia kilpailuttamalla. Hallinnon toimintaa tulee tarkkailla ja järjestää toiminta mahdollisimman tehokkaaksi. Tilakustannusten, kuten vuokrien, sähkön ja vakuutuksien osalta hintojen kilpailuttaminen tai alennuksista sopiminen laskevat usein niistä aiheutuneita kustannuksia. (Eklund & Kekkonen 2011, 75.)

Ravintola-alalla muuttuvien kustannusten vähentäminen liittyy pääosin raaka-aine- ja henkilöstökustannusten karsimiseen. Raaka-ainekustannuksia voidaan vähentää ostamalla edullisempia raaka-aineita esimerkiksi tukkumyyjää vaihtamalla. Toinen vaihtoehto on hävikin pienentäminen. (Heikkilä & Saranpää 2008, 68.) Hävikin pienentämiseksi on ymmärrettävä hävikin käsite ravintola-alalla, jolloin puhutaan ruokahävikistä. Ruokahävikkiä on syömäkelpoisena ostettua ruokaa, joka päättyy jostain syystä roskikseen. Syitä ruokahävikkiin ovat ruoan valmistuksen yhteydessä syntyvä hävikki, raaka-aineiden pilaantuminen sekä syömättä jääneiden annosten tähteet eli lautastähteet. (Matkailu- ja ravintolapalvelut MaRa ry 2016.) Tämän perusteella hävikkiä voidaan vähentää annoskokoja pienentämällä sekä ruokalistoja ja raaka-ainehankintoja suunnittelemalla.

Henkilöstökustannuksissa voidaan säästää työntekijöiden tehokkuutta kasvattamalla. Tehokkuuden lisääminen onnistuu esimerkiksi työmotivaatiota parantamalla, tarkoituksenmukaisella työvuoro ja työtehtävien suunnittelulla, tehokkaampien tuotantovälineiden hankkimisella sekä kehittämällä henkilöstöä ja toimintatapoja. (Heikkilä & Saranpää 2008, 68; 69.)

Kustannuksia karsittaessa on huomioitava, että tehdyt toimet saattavat huonosti toteutettuna vaikuttaa myynnin määrään sitä vähentäen. Tämän takia tulee kustannuksia vähennettäessä ottaa huomioon seuraavat asiat:

- Tuotannon tehostaminen toteutetaan tuotteen tai palvelun heikkenemättä.
- Hankintasopimuksia kilpailutettaessa tarkastellaan sopimuskohteen laatua, jottei tuotteen laatu laske.

- Hankintoja keskitettäessä varmistetaan toimitusvarmuus tuotannon viivästymisen estämiseksi. (Eklund & Kekkonen 2011, 74.)

Edellä mainittuja teorioita kustannusten vähentämisen peruseriaatteista käytettiin hyödyksi työn empiirisessä osassa pohdittaessa kustannussäästöjen toteutustapoja. Teorioita sovellettiin Kahvelille sopiviksi oman työkokemuksen perusteella.

4 CASE: HOT HOT HOLIDAYS OY/ RAVINTOLA KAHVELI

4.1 Toimeksiantajan esittely

4.1.1 Hot Hot Holidays Oy

Hot Hot Holidays Oy aloitti toimintansa vuonna 2001 kahden serkuksen toimesta. Yrityksen toimintaan kuului seikkailu- ja elämystapahtumien sekä elämysmatkojen suunnittelu ja järjestäminen. Lisäksi toimintaan kuului majoitustoiminnan ja asiakastilaisuuksien järjestäminen Uudessakaupungissa ja Levillä. Toimintaan kuului lisäksi Uudessakaupungissa kesäisin auki oleva olut- ja drinkkibaari Hot Hot Terrace, joka oli toiminnassa vuoteen 2011 asti. Yksi tärkeimmistä toiminnoista tuolloin oli yrityksen omistamalla kaljaasi Olgalla tehdyt risteilyretket lähisaaristoon. (Ravintolapäällikkö, keskustelu, 22.3.2016.)

Vuonna 2003 Uudenkaupungin keskustaan avattiin á la carte- ja lounasravintola Ravintola Kahveli. Ravintolan viereen avattiin myös aikoinaan kaupungin suosituin baari, Hot Rock Café. Kumpikin, baari ja ravintola, olivat toiminnassa vuoteen 2006 asti, jolloin vuokrasopimuksen päättymisen vuoksi alkoi uusien toimitilojen etsiminen. Uuden ravintolan ja baarin lisäksi Hot Hot Holidays Oy:n toimintaan kuului edelleen myös majoitustoiminta ja elämysmatkojen järjestäminen. Olga-kaljaasia käytettiin vuonna 2004 Suuri seikkailu -televisiosarjan kuvauksien rekvisiittana ja kuljetuksissa, joiden järjestämisessä serkukset olivat mukana. (Ravintolapäällikkö, keskustelu, 22.3.2016.)

Vuonna 2007 Hot Hot Holidays Oy:n perustajaserkukset jakoivat yrityksen liiketoiminnan kummankin jatkaessa oman liiketoiminnan harjoittamista. Hot Hot Holidays Oy siirtyi täysin ravintola-alalle elämysmatkailu- ja majoitustoiminnan jäädessä toiselle serkulle. Vuonna 2008 Ravintola Kahveli jatkoi toimintaansa uusissa tiloissa Kaupunginlahden rannalla. Uusien tilojen myötä Ravintola Kahveli alkoi toimia á la carte -ravintolana lounas- ja á la carte -ravintolan sijaan. Ravintola Kahveliin yhdistettiin baaritoiminta, jolloin erillinen baari jäi pois. Ravintola Kahvelin liiketoimintamalli ja sijainti ovat vuodesta 2008 pysyneet samana, mutta vuosien aikana ravintolaa on laajennettu erityisesti terassin osalta. (Ravintolapäällikkö, keskustelu, 22.3.2016.)

4.1.2 Ravintola Kahveli

Ravintola Kahveli (myöhemmin Kahveli) toimii á la carte-ravintolana ja anniskelupaikkana. Kahvelissa valmistetaan ruokia ostetuista raaka-aineista ja puolivalmisteista. Lisäksi myytävänä ovat tavarantoimittajilta valmiina ostetut juomat ja savukkeet. Kahvelissa on kaikkien alkoholien anniskeluoikeudet, joten alkoholillisten juomien valikoimasta löytyy oluiden ja siidereiden lisäksi viinejä, viinoja ja drinkkejä. Kahveli tunnetaan erityisesti ruokapaikkana, mutta kesäisin ihmiset siirtyvät terassille nauttimaan myös pelkätään virvokkeita.

Kahveli sisätilat koostuvat kahdesta kerroksesta. Yläkerrassa asiakaspaikkoja on 44 ja alakerrassa 30. Alakerrassa sijaitsee esiintyjille tarkoitettu pieni lava sekä keittiö ja baaritiski. Toukokuusta syyskuun puoleen väliin Kahvelin terassi on auki lisäten asiakaspaikkoja noin 70 paikalla. (Ravintolapäällikkö, keskustelu, 22.3.2016.) Terassi on lähes kokonaan varusteltu automatisoiduilla markiiseilla ja lämpölamppuja. Tämän vuoksi Kahvelin terassi on suosittu kesäillan viettopaikka, sillä muilla lahden rannassa olevilla terasseilla ei ole tällaisia varusteita.

Kahveli on auki ympäri vuoden, mutta aukioloajat vaihtelevat viikonpäivien ja vuodenaikojen mukaan. Taulukosta 2 näkyy koko ravintolan aukioloajat. Taulukossa 2 ilmaistaan myös keittiön aukioloajat, jotka määrittävät ruoka-annosten myymisen ajankohdan. Talvikuukaudet tarkoittavat syys-toukokuuta ja kesäkuukaudet kesä-elokuuta. Esitetyt aukioloajat ovat suuntaa antavia, sillä aukioloja voidaan muuttaa esimerkiksi pyhäpäivien kohdalla.

Taulukko 2. Kahvelin aukioloajat.

viikonpäivä	Talvikuukaudet		Kesäkuukaudet	
	Koko ravintola	Keittiö	Koko ravintola	Keittiö
ma-ke	17–22	17–22	11–24	11–23
to	17–22	17–22	11–02	11–23
pe	17–02	17–22	11–02	11–23
la	12–03	12–22	11–03	11–23
su	12–20	12–20	11–21	11–21

Työntekijöitä Kahvelissa on vakituisena kokoaikaisesti työssä kolme henkilöä koko vuoden ajan. Näistä yksi toimii myös ravintolapäällikkönä. Tämän lisäksi syyskuusta toukokuuhun osa-aikaisina kiireapulaisina lähinnä viikonloppuisin toimii noin kolme henkilöä. Kesäisin määräaikaisiin työsuhteisiin otettavien työntekijöiden määrä on noin kymmenen. Työvuorossa työntekijöitä on yhtäaikaisesti syyskuusta toukokuuhun keskimäärin kahdesta kolmeen, kun taas muina kuukausina vähimmäismäärä työvuorossa on kolme ja enimmillään työvuorossa voi olla kymmenen työntekijää.

Yrityksen organisaatio on hyvin pieni. Toimitusjohtajana toimii yrityksen omistaja, jonka tehtäviin käytännössä kuuluvat laskujen maksut ja ravintolapäällikön suunnitelmien hyväksyntä. Toimitusjohtajan alaisuudessa toimii ravintolapäällikkö, joka hoitaa asioiden päivittäisen hoitamisen tilausten teosta annosten suunnitteluun ja tuotteiden hinnoittelusta työlistojen suunnitteluun. Tämän lisäksi ravintolapäällikkö työskentelee tarjoilijana ja kokkina. Ravintolapäällikön alaisina ovat kaikki työntekijät: kokit ja tarjoilijat, vakituiset ja osa-aikaiset. Käytännössä kuitenkin työntekijöiden osalta aina pisimmän aikaa Kahvelissa työskennellyt ottaa tarvittaessa esimiehen roolin, ja osoittaa kaikille tehtävänsä esimerkiksi kiireaikoina.

Kahvelin kannalta myynnillisesti vilkkaimpia ovat kuukaudet kesäkuusta elokuuhun. Kesäkautena erityisen vilkkaita päiviä ovat Uudessakaupungissa kesäkuussa järjestettävät kaksipäiväiset Merefest-markkinat. Lisäksi toukokuun lopussa järjestettävät kaksipäiväiset Mini farmi ja kukkamessut -tapahtuma on osoittautunut myynnillisesti tärkeäksi viikonlopuksi. Muina vuodenaikoina erilaiset juhlapäivät, kuten äitienpäivä ja pääsiäisen pyhät, muodostavat myynnillisesti merkittäviä päiviä.

4.2 Budjettien laatiminen

Luku kuvaa opinnäytetyön budjettien laadintaa koskevaa osuutta. Luvussa käydään läpi osabudjettien ja tulosbudjetin laatimisprosessia. Lisäksi esitetään mallitaulukot toimeksiantajalle laadituista budjeteista. Budjetit laadittiin käyttäen Microsoft Excel -taulukko-laskentaohjelmaa. Taulukoiden ulkomuoto ja helppokäyttöisyys jätettiin toisarvoiseen asemaan, sillä budjetoinnin tavoitteena oli löytää kustannusten säästökohteita. Taulukoja käytettiin ainoastaan tätä työtä varten, jotta kaivatut havainnot kustannuksista ja myynnistä kävisivät ilmi.

Budjettien suunnittelussa ja laatimisessa käytettiin apuna alan kirjallisuutta. Budjetoidut luvut pohjautuivat toimeksiantajalta saatuihin tietoihin edellisten tilikausien tilinpäätöstiedoista vuosilta 2012–2014 sekä myynnin kuukausiraporteista ja henkilökunnan toteutuneista työtunneista vuodelta 2014. Työssä esitetyt budjettiluvut ovat muunneltuja toimeksiantajan pyynnöstä.

Budjettikaudeksi valittiin yksi tilikausi, joka Kahvelissa on kalenterivuoden pituinen. Budjettikausi jaettiin kuukausikohtaisiksi budjeteiksi myynnin ja kustannusten vaihteluiden selvittämiseksi. Budjetit ovat tyypiltään kiinteitä, sillä tämä tyyppi soveltuu erityisesti tilikauden pituisiksi tehtyihin budjetteihin.

Budjettien laatimiseen, myyntiennusteisiin ja mahdollisten kustannussäästöjen löytämiseen ei yrityksestä annettu tarkkoja ohjeita tai lukemia esimerkiksi tavoitetuloksesta. Budjetointityö tehtiin demokraattisella menetelmällä johdon määrittäessä ainoastaan budjetoinnin tehtävän: kustannussäästöjen havaitsemisen.

4.2.1 Osabudjettien laatiminen

Osabudjetit laadittiin edellä esitettyyn teoriaan perustuen. Laaditut osabudjetit ovat myynti-, osto-, investointi-, henkilöstö- sekä muiden kulujen budjetti. Teoriasta poiketen rahoitustuotot ja -kustannukset budjetoitiin erillisessä osabudjetissa.

Myyntibudjetti

Budjettien laatiminen aloitettiin myyntibudjetista myynnin ollessa Kahvelissa toimintaa eniten rajoittava tekijä. Myyntibudjetti jaettiin tuoteryhmittäin, jotta kunkin tuoteryhmän vaikutus kokonaisyntiin selkiytyisi. Tuoteryhmien jako pohjautui yrityksen myyntiraporttien mukaiseen tuoteryhmien jaotteluun. Tuoteryhmäjaottelua muutettiin niin, että tuoteryhmän nimikkeet vastaisivat paremmin tuoteryhmän sisältöä. Esimerkiksi myyntiraporttien ruokien tuoteryhmään kuuluva kahvi ja tee siirrettiin alkoholittomiin juomiin. Myynti- ja ostobudjetissa käytetyt tuoteryhmien nimikkeet ja ryhmiin kuuluvat tuotteet jaoteltiin taulukon 3 osoittamalla tavalla.

Taulukko 3. Tuoteryhmäkohtainen jako.

Tuoteryhmä	Tuoteryhmän sisältö
väkevät alkoholit	viinat, konjakit, viskit, rommit, väkevät viinit (esim. portviini)
viinit	kuohu-, puna- ja valkoviinit
miedot alkoholit	oluet, lonkerot, siiderit
ruoka	alkuruoat, pääruoat, jälkiruoat
alkoholittomat juomat	limsat, alkoholittomat oluet, kahvit, teet, kaakao, vesi
savukkeet	tupakat, sikarit
muu myynti	Myynti, jota ei ole lyöty kassaan, vaan laskutettu suoraan. Myynti jaettiin tasaisesti jokaiselle kuukaudelle.

Myyntibudjetin laatimisessa käytettiin pohjana edellisten tilikausien toteutuneita myyntilukuja. Toteutuneille luvuille lisättiin 1,5 % myynnin kasvu. Kyseisen kasvuprosentin valikoituminen perustui siihen, että edellisillä tilikausilla kasvua oli ollut vähintään 1 %. Lisäksi myyntiennusteissa haluttiin pysyä maltillisina. Lisätty liikevaihdon kasvu laskettiin tasaisesti jokaiselle kuukaudelle ja jokaiselle tuoteryhmälle, sillä aikaisempien vuosien perusteella tuoteryhmäkohtainen myynti näyttää pysyneen prosentuaalisesti samalla tasolla vuodesta toiseen.

Taulukko 4. Myyntibudjetti.

Tuoteryhmä	Tammikuu			Helmikuu			Maaliskuu		
	kpl	yhteensä/€	%	kpl	yhteensä/€	%	kpl	yhteensä/€	%
väkevät alkoholit	100	500 €	16,9 %	90	480 €	19,4 %	120	600 €	15,4 %
viini	13	70 €	2,4 %	14	75 €	3,0 %	20	110 €	2,8 %
miedot alkoholit	105	550 €	18,6 %	100	500 €	20,2 %	150	800 €	20,5 %
ruoka	200	1 500 €	50,8 %	150	1 100 €	44,5 %	250	2000 €	51,2 %
alkoholittomat juomat	50	250 €	8,5 %	48	225 €	9,1 %	55	290 €	7,4 %
savukkeet	2	10 €	0,3 %	3	15 €	0,6 %	6	30 €	0,8 %
muu myynti		75 €	2,5 %		75 €	3,0 %		75 €	1,9 %
myynti yhteensä		2 955 €	100,0 %		2 470 €	100,0 %		3905 €	100,0 %

Myyntibudjettiin (taulukko 4) laskettiin kuukausikohtaisesti myyntimäärät kappaleittain ja euromääräisinä edellisten tilikausien perusteella. Kappalehintaa ei koettu mielekkääksi

arvioida tai laskea, sillä yksi tuoteryhmä pitää sisällään hinnaltaan eriarvoisia tuotteita. Esimerkiksi viinit-tuoteryhmä sisältää kaiken viinin myynnin, joka voi olla mitä tahansa pullollisesta 12cl:n annoskokoihin. Myyntibudjettiin laskettiin tuoteryhmän myynnin prosentuaalinen osuus kauden myynnistä, jotta tuoteryhmän merkitys lopullisen myynnin osalta hahmottuisi paremmin.

Ostobudjetti

Myyntibudjetin jälkeen laadittiin ostobudjetti. Ostobudjettiin laskettiin ainekustannukset tuoteryhmäkohtaisesti. Lisäksi ostobudjettiin laskettiin ulkoisten palveluiden ostot. Ainekustannukset sisältävät myytäväksi tulevien tuotteiden raaka-aineet, puolivalmisteet ja valmiit tuotteet. Ulkopuoliset palvelut koostuvat muun muassa esiintyjille maksetuista palkkioista.

Ostobudjetti laadittiin myyntibudjettiin perustuen. Ostobudjetin ainekustannukset sekä ulkopuoliset palvelut laskettiin raaka-ainekuluprosentin avulla. Raaka-ainekuluprosentti selvitettiin edellisten tilikausien perusteella ostojen ja varaston muutosten suhteessa liikevaihtoon. Raaka-ainekuluprosenteiksi saatiin aineiden osalta 35,85 % ja ulkoisten palveluiden osalta 2,08 %. Myyntibudjetin luvut kerrottiin näillä prosenteilla, jolloin saatiin ostoihin kuuluva euromäärä. Ostobudjettiin (Taulukko 5) laskettiin tuoteryhmäkohtaisesti prosentuaalinen määrä kaikista ostoista.

Taulukko 5. Ostobudjetti.

Aineet tuoteryhmittäin + ulkoiset palvelut	Tammikuu		Helmikuu		Maaliskuu	
	määrä/€	%-osuus ostoista	määrä/€	%-osuus ostoista	määrä/€	%-osuus ostoista
Aineet yhteensä	1 059 €	89,8 %	885 €	88,1 %	1 400 €	92,1 %
viina	179 €	15,2 %	172 €	17,1 %	215 €	14,2 %
viini	25 €	2,1 %	27 €	2,7 %	39 €	2,6 %
miedot alkoholit	197 €	16,7 %	179 €	17,8 %	287 €	18,9 %
ruoka	538 €	45,6 %	394 €	39,2 %	717 €	47,2 %
alkoholittomat	90 €	7,6 %	81 €	8,0 %	104 €	6,8 %
savukkeet	4 €	0,3 %	5 €	0,5 %	11 €	0,7 %
muu myynti	27 €	2,3 %	27 €	2,7 %	27 €	1,8 %
Ulkoiset palvelut	120 €	10,2 %	120 €	11,9 %	120 €	7,9 %
Ostot yhteensä	1 179 €	100,0 %	1 005 €	100,0 %	1 520 €	100,0 %

Raaka-ainekuluprosentti laskettiin kaikille tuoteryhmille yhteisesti. Tuoteryhmittäin tai tuotteittain ei ollut saatavilla tarkkoja ostotietoja, joiden perusteella ainekuluprosentit tuoteryhmittäin olisi voitu selvittää. Ulkoisten palveluiden osalta päädyttiin koko vuodelle saatu summa jakamaan tasaisesti jokaiselle kuukaudelle, sillä tietoa ulkoisten palveluiden osto- tai käyttöhetkistä ei ollut saatavilla.

Henkilöstökulubudjetti

Laadittu henkilöstökulubudjetti koostuu työkustannuksista eli palkoista ja niihin liittyvistä lakisääteisistä henkilösivukuluista. Vapaaehtoiset henkilösivukulut sisälsivät tilinpäätöstietojen mukaan pääosin henkilökunnan virkistysmenoja, joita ei koettu tarkoituksenmukaiseksi laskea osaksi henkilöstökulubudjettia. Vapaaehtoiset henkilösivukulut budjetettiin muiden kulujen budjetissa.

Henkilöstökulubudjetissa (Taulukko 6) palkat esitetään tuotannon tai hallinnon palkkoihin kuuluviksi. Molemmille palkkaryhmille laskettiin henkilösivukulut. Tuotannon palkkoihin kuuluvat Kahvelin ravintolapäällikön ja työntekijöiden eli tarjoilijoiden, kokkien sekä apu-työntekijöiden palkat. Hallinnon palkat koostuvat ainoastaan toimitusjohtajan kuukausipalkoista.

Taulukko 6. Henkilöstökulujen budjetti.

Palkkatyyppi	Tammikuu	Helmikuu	Maaliskuu
tuotannon palkat	1 722 €	1 520 €	1 773 €
tuotannon henkilösivukulut	517 €	456 €	532 €
hallinnon palkat	600 €	600 €	600 €
hallinnon henkilösivukulut	180 €	180 €	180 €
Yhteensä	3 019 €	2 756 €	3 085 €

Tuotannon palkat laskettiin tuntipalkkojen perusteella. Ravintolapäällikön tuntipalkkana käytettiin Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajan palveluita (myöhemmin MaRa) koskevaa esimiesten TES:n mukaista minimipalkkaa työkokemuksen ollessa yli 10 vuotta. Ravintolapäällikön tuntipalkaksi saatiin alkuvuodeksi 15,38€ ja 1.3.2016 lähtien 15,48€. (PAM 2014a, 67–68.) Muiden työntekijöiden tuntipalkkana käytettiin MaRa:n työntekijöiden työehtosopimuksen mukaista minimipalkkaa anniskeluravintolassa, kun kokemusvuosia on 0-2. Tällöin tuntipalkaksi saatiin alkuvuodeksi 11,03€ ja 1.3.2016 lähtien 11,12€. (PAM

2014b, 87–88.) Lisäksi laskelmissa huomioitiin molempien työehtosopimuksien iltai-, yö-, sunnuntai-, sunnuntai-ilta- ja sunnuntaiyölisät. Hallinnonpalkat laskettiin kuukausipalkkana, jolloin tilinpäätöstietojen mukaiset hallinnon palkat jaettiin tasaisesti jokaiselle kuukaudelle.

Tuotannon palkkojen laskemisessa käytettiin vuoden 2014 tietoja toteutuneista työtunneista. Tietojen pohjalta analysoitiin toteutuneiden työtuntien määrää päivä- ja kuukausitasolla sekä jaettiin tehdyt tunnint ravintolapäällikön ja muiden työntekijöiden välille. Työtunteja tarkasteltaessa suunniteltiin tarpeettomien tuntien poistamista esimerkiksi tarpeettomien työvuorojen päällekkäisyyksien vuoksi. Laskettujen työtuntien perusteella laskettiin tuntipalkkojen ja kertyneiden lisien perusteella tuotannon palkat kuukausitasolla.

Henkilösivukulut laskettiin sivukuluprosenttia käyttäen. Sivukuluprosentti laskettiin edellisten tilikausien toteutuneiden palkkakustannusten ja henkilösivukulujen perusteella jakamalla henkilösivukulut palkkakustannuksilla. Laskettu sivukuluprosentti (30 %) kerrottiin budjetoiduilla tuotannon ja hallinnon palkoilla.

Investointibudjetti

Investointibudjetti (Taulukko 7) laadittiin vuoden 2014 tilinpäätöstietojen pohjalta. Tilinpäätöstietojen perusteella laskettiin vuoden 2016 alussa olevat saldot Kahvelin käyttöomaisuuden osalta. Kahvelilla on aineellista käyttöomaisuutta, joka on jaettavissa rakennuksiin ja rakennelmiin sekä koneisiin ja kalustoon. Rakennuksiin ja rakennelmiin kuuluvat Kahvelin toimitilat. Koneisiin ja kalustoihin kuuluvat osa Kahvelin toimintaan käytettävistä koneista sekä kalustosta.

Taulukko 7. Investointibudjetti.

Investoinnit	Saldo 1.1.2016	Lisäykset		
Rakennukset ja rakennelmat	153 548 €	ei lisäyksiä vuoden aikana		
Koneet ja kalusto	12 703 €			

Poistot tilikauden aikana	Tammikuu	Helmikuu	Maaliskuu	Huhtikuu
Poistot rakennuksista 4 %	512 €	512 €	512 €	512 €
Poistot koneista ja kalustosta 25 %	265 €	265 €	265 €	265 €
Poistot yhteensä	776 €	776 €	776 €	776 €

Investointibudjettitaulukosta käy ilmi kummankin käyttöomaisuusryhmän alkuvuoden saldo, jota käytettiin poistopohjana poistojen laskemisessa. Edellisten tilikausien perusteella havaittiin, että poistoja tehdään elinkeinoverolain mukaisin maksimipoistoin menojäännöksestä: Rakennuksista tehdään poistoja 4 % sekä koneista ja kalustosta 25 % vuodessa vuoden alussa olleesta käyttöomaisuusryhmän alkusaldosta. Kyseiset prosenttiosuudet laskettiin kustakin ryhmästä. Laskettu poistojen määrä jaettiin kahdella toista poistojen määrän laskemiseksi kuukautta kohden.

Investointibudjetissa ei huomioitu mahdollisia investointien lisäyksiä, sillä tietoa mahdollisista investoinneista ja niiden määristä ei ollut saatavilla. Investointibudjetti laadittiin tehtyihin investointeihin perustuen, jotta budjettia ei rasittaisi oletukset mahdollisista tulevista investoinneista.

Liiketoiminnan muiden kulujen budjetti

Liiketoiminnan muiden kulujen budjetissa käytetyt nimikkeet eli tiliryhmät ja niihin liittyvät kustannukset määräytyivät tuloslaskelmassa käytettyjen nimikkeiden ja niihin liitettyjen kustannusten perusteella. Liiketoiminnan muiden kulujen budjettiin budjetoitiin vapaaehtoiset henkilösivukulut, toimitila-, irtaimisto-, matka-, auto- ja kuljetus-, edustus-, markkinointi- sekä muut liiketoiminnan kustannukset. Rahoitustuotot ja -kustannukset budjetoitiin erikseen, joten niitä ei huomioitu liiketoiminnan muiden kulujen budjetissa. Alla olevassa taulukossa (Taulukko 8) on selvitetty osa niistä kustannuksista, jotka kuuluvat kunkin tiliryhmän alle.

Taulukko 8. Liiketoiminnan muiden kulujen budjetin tiliryhmät ja kustannukset.

Tiliryhmä	Tiliryhmän kustannukset
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	<ul style="list-style-type: none"> • työterveyshuolto • henkilöstön virkistys • työvaatteiden ostot
Toimitilakustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • toimitilojen vuokrat • toimitilojen kunnostus ja korjaus • siivous • vartiointi • sähkö • vesi

(jatkuu)

Taulukko 8 jatkuu)

Irtaimistokustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • koneiden ja kaluston vuokrat • koneiden korjaus ja huolto • kaluston pienhankinnat
Matkakustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • matkuksesta aiheutuneet kulut • majoituksesta aiheutuneet kulut
Auto- ja kuljetuskustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • korjaukset ja huollot • polttoaineet • autovakuutukset • ajoneuvovero
Edustuskustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • asiakkaisiin kohdistuneet tarjoilut ja annetut lahjat
Markkinointikustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • mainoskulut (lehtimainokset)
Muut liiketoiminnan kustannukset	<ul style="list-style-type: none"> • pankkikulut • toimistokulut • kirjanpidon ja tilintarkastuksen kulut • puhelinkulut • postikulut

Liiketoiminnan muiden kulujen budjetin (Taulukko 9) laatiminen aloitettiin tarkastelemalla aikaisempien tilikausien toteutuneita lukuja ja kehitystä kolmena peräkkäisenä vuotena tiliryhmäkohtaisesti. Lisäksi tiliryhmien ja niihin sisältyvien kustannusten osuutta suhteessa kyseisen vuoden liikevaihtoon tarkasteltiin samoin perustein.

Taulukko 9. Liiketoiminnan muiden kulujen budjetti.

Liiketoiminnan muut kulut	Tammikuu	Helmikuu	Maaliskuu
Vapaaehtoiset henkilösivukulut	126 €	126 €	126 €
Toimitilakustannukset	884 €	884 €	884 €
Irtaimistokustannukset	151 €	151 €	151 €
Matkakustannukset	50 €	50 €	50 €
Auto- ja kuljetuskustannukset	214 €	214 €	214 €
Edustuskustannukset	25 €	25 €	25 €
Markkinointikustannukset	176 €	176 €	176 €
Muut liiketoiminnan kustannukset	471 €	471 €	471 €
Yhteensä	2 097 €	2 097 €	2 097 €

Edellisiä tilikausia tarkasteltaessa havaittiin kaikkien tiliryhmien ja niihin kuuluvien kustannusten osalta niiden määrän suhteessa liikevaihtoon pysyneen lähes samana kol-

mena vuotena peräkkäin. Kustannuksiin vaikuttavissa tekijöissä, kuten henkilöstön määrässä tai irtaimiston ja toimitilojen korjauksissa ei ollut odotettavissa suuria muutoksia budjettikaudella. Näihin tekijöihin perustuen liiketoiminnan muiden kulujen budjetissa päädyttiin laskemaan budjetoitavan ryhmän euromäärä prosenttiosuutena budjetoidusta liikevaihdosta. Laskennassa käytetyt prosentit laskettiin edellisten tilikausien toteutuneista luvuista laskemalla tiliryhmän osuus liikevaihdosta. Laskettu prosenttiosuus kerrottiin budjetoidulla liikevaihdolla, jolloin saatiin budjetoitua tiliryhmän kustannukset. Esimerkiksi vapaaehtoiset henkilösivukulut saatiin laskemalla budjetoidusta liikevaihdosta yhden prosentin osuus.

Tiliryhmien koko vuoden euromääräisen budjetin laskemisen jälkeen, se jaettiin tasaisesti kaikille kuukausille. Liiketoiminnan muiden kulujen budjettiin liittyvien kustannusten syntymistä tietynä ajankohtana oli mahdoton selvittää, joten budjetoidut kustannukset päädyttiin jakamaan tasaisesti vuoden jokaiselle kuukaudelle.

Rahoitustuottojen ja -kustannusten budjetti

Rahoitustuottojen ja -kustannusten budjettiin laskettavat tuotot koostuvat rahoitustuotoista. Korko- ja rahoituskustannukset koostuvat lyhyt- ja pitkäaikaisten lainojen koroista sekä lainanhoitokustannuksista. Budjettitaulukossa (Taulukko 10) rahoitustuotot ovat miinusmerkkisiä, jotta rahoitustuottojen ja -kustannusten budjetti saatiin laskettua yhteen muihin budjetteihin sopivalla tavalla.

Taulukko 10. Rahoitustuottojen ja -kustannusten budjetti.

	Tammikuu	Helmikuu	Maaliskuu
Rahoitustuotot	-10	-10	-10
Korkokustannukset	40	40	40
Rahoitustuotot ja -kustannukset yhteensä	30	30	30

Sekä rahoitustuottojen että -kustannusten budjetointi tehtiin edellisten tilinpäätöstietojen pohjalta. Erien oikeamääräiseen budjetointiin ei ollut saatavilla tietoja erilaisten luottojen määristä, koroista ja laina-ajoista. Budjetoinnissa päädyttiin käyttämään viimeisimmän saatavilla olevan tilinpäätöksen tietoja vuodelta 2014. Kyseisen tilinpäätöksen luvut jaettiin kahdellatoista, jolloin saatiin budjetoitua kullekin kuukaudelle rahoitustuotot ja -kustannukset.

4.2.2 Tulosbudjetin laatiminen

Tulosbudjettiin (Taulukko 11) kerättiin osabudjeteista saadut luvut yhteen budjetoidun tuloksen laskemiseksi. Tulosbudjetti laadittiin osabudjettien mukaisesti jokaiselle kuukaudelle sekä koko vuodeksi. Koko vuoden tulosbudjettiin laskettiin kunkin osabudjetin osuus liikevaihdosta, jotta kokonaiskäsitys koko vuoden tuloista ja kustannuksista suhteessa liikevaihtoon olisi selkeästi näkyvissä.

Taulukko 11. Tulosbudjetti.

	Tammikuu	Helmikuu	Maaliskuu
Liikevaihto	2 955 €	2 470 €	3 905 €
Aineet ja tarvikkeet	-1 179 €	-1 005 €	-1 520 €
Henkilöstökulut	-3019 €	-2 756 €	-3 085 €
Poistot	-776 €	-776 €	-776 €
Liiketoiminnan muut kulut	-998 €	-998 €	-998 €
LIIKEVOITTO/-TAPPIO	-3 017 €	-3 065 €	-2 474 €
Rahoitustuotot ja -kustannukset	-30 €	-30 €	-30 €
VOITTO/TAPPIO ENNEN VEROJA	-3 047 €	-3 095 €	-2 504 €
Tuloverot	0	0	0
TILIKAUDEN TULOS	-3 047 €	-3 095 €	-2 504 €

Osabudjettien erien yhdistämisen jälkeen laskettiin tulosbudjettiin verot ensin vuositasolla ja tämän jälkeen kuukausitasolla. Tuloveroja laskettaessa budjetoituun tulokseen lisättiin puolet laskentakauden edustuskustannuksista, jotta saatiin selville verotettava tulo. Saadusta määrästä tuloveroksi laskettiin 20 prosenttia verotettavasta tulosta, mikä on osakeyhtiöiden yhteisöveroprosentti (Veronmaksajainkeskusliitto 2015). Kuukausikohtaiseen budjettiin laskettiin kuukauden verot kunkin kuukauden lopussa vallinneen tilanteen mukaisesti, jolloin huomioon otettiin kertynyt kumulatiivinen tulos.

4.3 Kustannusten vähentämisen mahdollisuudet

Kahvelissa suurin osa kustannuksista koostuu ravintola-alalle tyypilliseen tapaan raaka-aine- ja työvoimakustannuksista. Ainekustannusten osuus vuoden liikevaihdosta on noin 35 % ja työvoimakustannusten noin 38 %. Kustannusten vähentämisen mahdollisuuksia pohdittiin erityisesti näiden kustannusten osalta. Lisäksi pohdittiin lyhyt- ja pitkäaikaisten

tuotannontekijöiden kustannuksien vähentämismahdollisuutta, kuten sähkön, vakuutuksien ja rahoituksen osalta.

Laaditut kustannussäästöehdotukset eivät sisällä laskelmia, vaan niiden tarkoituksena on antaa konkreettisia vinkkejä kustannussäästöjen kohteista ja toteuttamisesta. Esitetyt karsimiskelpoiset kustannuserät valikoituivat budjetointiprosessissa tehtyjen havaintojen perusteella. Kustannusten karsimiseksi tehtävien toimenpiteiden pohdinnan perustana ovat esitellyt teoriat sekä omat työkokemukset Kahvelissa ja muissa ravintola-alan työtehtävissä.

Ainekustannukset

Ainekustannusten vähentämiseksi Kahvelissa voidaan vähentää joko ostettujen tuotteiden määrää tai niiden hintaa. Myytäväksi ostettujen tavaroiden (myöhemmin aineet) hintojen vähentämiseksi kannattaa mahdollisimman edullisten hintojen saamiseksi käytettyjä tukkuliikkeitä kilpailuttaa ja neuvotella alennuksista. Kilpailutettaessa tulee huomioida erot tuotteiden laaduissa. Lisäksi täytyy arvioida tuotteiden hinta-laatusuhde sekä muutosten vaikutus myyntiin.

Aineiden hinnoista neuvoteltaessa kannattaa sopia erilaisista alennuksista. Alennuksista sovittaessa voidaan sopia esimerkiksi kassa-, määrä-, vuosi- ja kausialennuksista. Kassa- eli käteisalennuksesta on kyse, kun maksuehdoissa myönnetään alennus laskun maksettaessa määrätyn ajan, esimerkiksi 14 päivän, kuluessa. Määrä- eli paljousalennus voidaan sopia saatavaksi suuren ostoerän yhteydessä. Vuosi- eli uskollisuusalennus on yleensä vuosittain saatu alennus jo ostettujen tuotteiden hinnasta, joka annetaan usein jälkikäteen hyvityksenä tulevista ostoista. Kausi- eli ennakkotilausalennus annetaan hyvissä ajoin tehdyistä tilauksista. Kaikki alennukset sovitaan yleensä prosenttimääräisinä ostojen hinnasta tai sovitun ostorajan ylityksestä.

Ainekäyttöä voidaan vähentää hävikkiä pienentämällä. Kahvelissa ei tällä hetkellä laskea hävikkiä. Ravintopäällikön kanssa keskusteltaessa selvisi, että seurantaa ei koettu tarpeelliseksi ja seurantaprosessi olisi raskas toteuttaa (Ravintolapäällikkö, keskustelu, 22.3.2016.) Suositeltavaa olisi seurata hävikkiä, jolloin hävikin määrästä saataisiin tietoa oletusten sijaan. Hävikin määrän ja syiden selvittäminen sekä minimoiminen vähentävät aineostojen määrää, kun hävikkiä aiheuttaviin tekijöihin tehdään muutoksia. Esimerkiksi,

jos ruokalistaa suunniteltaessa huomioitaisiin raaka-aineiden säilyvyysajat ja käytettäisiin mahdollisimman paljon samoja raaka-aineita, pilaantumisen takia syntyvä hävikki pienenesi.

Hävikkiä voitaisiin vähentää lautastähteiden osalta ruoka-annoksia pienentämällä. Työskentely Kahvelissa on osoittanut asiakkailta jäävän syömättä erityisesti lisukkeita ja jäätelöannoksia annoskokojen suuruuden vuoksi. Ruoka-annoksia pienentämällä aineita kuluisi vähemmän ja ainekustannukset vähenisivät. Lisäksi annosten pienentäminen saattaisi vaikuttaa asiakkaiden halukkuuteen tilata jälkiruokaa, mikä vaikuttaisi positiivisesti myynnin kasvun määrään.

Työkokemuksen perusteella lautastähteet ovat yksi merkittävimmistä ainekustannuksen vähentämiskohteista. Oletamus perustuu työelämän kokemuksiin syömättä jääneistä annoksista. Lisäksi Kahvelin pääruokien annoskokojen on havaittu omakohtaisen kokemuksen perusteella vaikuttaneen halukkuuteen tilata jälkiruokaa.

Työvoimakustannukset

Kahvelin työvoimakustannusten karsimisen mahdollisuuksia selvittäessä perehdyttiin tuotannon palkkojen vähentämismahdollisuuksiin. Työvoimakustannuksien määrään vaikuttavat tehdyt tunnit ja maksettu tuntipalkka. Kustannuksien määrään vaikuttavat tekijät huomioitiin pohdinnoissa.

Tuntipalkkoja ei voida laskea työehtosopimuksissa määrättyjä minimipalkkoja alhaisemmiksi. Palkkojen alentamiseen ei todennäköisesti kannata ryhtyä minimipalkkoja korkeampaa palkkaa saavien työntekijöiden osalta. Palkan alennus todennäköisesti vaikuttaisi työntekijän motivaatioon negatiivisesti laskien tyotehokkuutta. Tuntipalkkoja tärkeämpää on työn hinta-laatu suhde. Laadukkaasti ja tehokkaasti tehty työ on usein hintansa arvoisen, erityisesti Kahvelille. Kaupungissa on nimittäin ravintola-alalla suurta kilpailua kaupungin kokoon nähden. Erityisesti Kahvelin lähistöllä, samassa korttelissa sijaitsee kolme muuta ravintolaa. Lisäksi on huomioitava Kahvelin maine hyvänä ja iloisen palvelun ravintolana. Kaupungin pienuudesta johtuen sana huonosta tai hitaasta palvelusta leviää kokemusten mukaan nopeammin suurempiin kaupunkeihin verrattuna. Ruoan ja palvelun tason lasku vaikuttaisi todennäköisesti myynnin vähenemiseen.

Työvoimakustannusten karsimisessa avainasemassa on työtuntien vähentäminen henkilöstön tehokkuutta lisäämällä. Tehokkuutta voidaan Kahvelissa lisätä työvuorojen

suunnittelulla, motivaation parantamisella sekä toimintatapoja ja henkilöstöä kehittämällä. Lisäksi työtunteja saataisiin vähennettyä joustavaa henkilökuntaa rekrytoimalla.

Työtunteja suunniteltaessa tulisivat työtunnit suunnitella vastaamaan odotettua kysyntää eli myyntiä. Tämä on haastavaa asiakkaiden ostopäätöksen ennustamisen vaikeuden vuoksi. Esimerkiksi asiakasmäärän arvioiminen tietyssä hetkenä on haastavaa, jopa mahdotonta. Asiakkaiden ostopäätöksen arvioimiseksi voitaisiin kerätä yksityiskohtaista tietoa asiakasmääristä ja myydyistä tuotteista. Tietoja asiakasmääristä voidaan käyttää tulevien vuosien työvuorosuunnittelun pohjana. Tiedot myydyistä tuotteista antaisivat informaatiota ruokien ja juomien myynnistä. Tämä helpottaa työvuorojen suunnittelua erityisesti öisin ja iltaisin tarvittavien salityöntekijöiden osalta. Ruokamyynnin tuotekohtaiset tiedot antaisivat informaatiota myynnin jakautumisesta eri tuotteille. Tämä helpottaisi kokkien työvuorojen suunnittelua ruokien esivalmistelujen järjestämiseksi.

Työtuntien suunnitteluun vaikuttavat ravintolan ja keittiön aukioloajat. Keittiön sulkemisaajat määrittelevät osan kokkien työtunneista. Keittiön sulkemisaikojen pohtiminen olisi Kahvelille yksi keino vähentää työtuntien määrää. Pohtia kannattaisi erityisesti sunnuntai- ja pyhäpäivien keittiön aukioloaikoja. Esimerkiksi sunnuntai-illalla tehty yksi tunti maksaa henkilösivukuluineen Kahvelille 32 euroa. Suositeltavaa olisi sulkea keittiö sunnuntaisin ja pyhäpäivisin puolituntia ennen ravintolan sulkemista. Aikaisempi keittiön sulkemisaika poistaisi kokkien osalta työvuorolistoihin kuulumattomat ylimääräiset tunnit. Lisäksi sunnuntai- ja pyhäpäivien keittiön ja ravintolan samanaikainen sulkemisaika johtaa usein tarjoilijoiden työvuorojen pidentymiseen. Keittiön aikaisempi sulkemisaika vähentäisi myös tarjoilijoiden työvuorolistan mukaisten työtuntien ylittymisen.

Henkilöstökulubudjettia laadittaessa havaittiin kesäkuun arkipäivien osalta tarpeettomia työvuorojen päällekkäisyyksiä. Tuntilappujen mukaan Kahvelissa työskentelee aamusta alkaen kaksi tarjoilijaa. Kokemuksen mukaan on todennäköistä, että kesäkuussa ainakin aamuvuoron tarjoilija pärjää yksin. Tämän takia kannattaisi miettiä kesäkuun arkipäivien teettämistä kahdella tai kolmella tarjoilijalla nykyisen neljän sijaan. Esimerkiksi työntekijöitä voisi olla yksi aamu- ja iltavuorossa tai tarvittaessa lisätä päivävuoroon työntekijä tasoittamaan kiireisintä aikaa.

Henkilöstön toimintaa voitaisiin Kahvelissa tehostaa motivoimalla henkilöstöä. Motivointi voidaan toteuttaa kannustamalla työntekijöitä oppimaan uusia asioita ja huomioimalla heidän mielipiteensä päätöksenteossa. Lisäksi hyvän työn ansiosta saadut kehu-

voisivat työntekijöitä toimimaan aktiivisesti jatkossa. Uusien asioiden opetteluun kannustamiseksi voitaisiin esimerkiksi laatia uusia drinkkilistoja, käyttää uusia raaka-aineita ja laatia inspiroivia ruoka-annoksia. Henkilöstöä voitaisiin ottaa mukaan päätöksentekoon kuuntelemalla ja toteuttamalla heidän näkemyksiään toiminnan kehittämisessä esimerkiksi ruokalistojen suunnittelun, toimintatapojen kehittämisen ja markkinoinnin osalta. Kahvelissa motivointia tulisi käyttää nykyistä enemmän työtehokkuuden lisäämisen keinona. Se on helppo ja vähäkustanteinen tapa saada toimintaa tehokkaammaksi. Samalla henkilöstöä sitoutettaisiin yrityksen toimintaan.

Toimintatapojen muuttamisella kustannustehokkaammiksi saataisiin Kahvelissa säästöä. Työnantajan olisi hyvä tiedustella työntekijöiltä sellaisia tekijöitä, jotka vaikuttaisivat työn laadun tai nopeuden kasvuun. Esimerkiksi tehokkaampien koneiden hankinta tai työskentelytapojen muutokset voisivat olla tällaisia tekijöitä. Työntekijöiltä saatujen tietojen perusteella voitaisiin edelleen kehittää saatuja ideoita työskentelytapojen muutoksista tai pohtia uusien hankintojen kannattavuutta. Toimivat, toteuttamiskelpoiset ehdotukset tulisi toteuttaa huomioiden toimintatapojen muutoksien kustannus suhteessa saavutettuun hyötyyn.

Esimerkiksi Kahvelissa siivouksen ja muiden työtehtävien, kuten tavaroiden haku varastosta ja ruokien esivalmistelujen, järjestäminen olisi yksi vähäkustanteinen toimintaan liittyvä muutos. Kahvelissa työntekijät hoitavat siivouksen. Siivous ja muut työtehtävät tehdään joskus työvuorolistaan merkattun työajan ulkopuolella. Työntekijöille voisi selvittää, että tällaiset työt tehtäisiin työvuoroon merkattulla ajalla, jos se on mahdollista. Kokkien ja tarjoilijoiden tulisi tosiasiallisesti käyttää pääasiallisten töidensä tekemisestä jäävä aika siivouksen ja muiden töiden tekemiseen, jotta ylimääräiset työtunnit vähenisivät.

Henkilöstön kehittäminen erityisesti tarjoilijoina kesäisin toimivien työntekijöiden osalta olisi Kahvelissa mahdollinen kustannusten vähentämiskeino. Erityisesti kokemattomat, alaa tuntemattomat kesätyöntekijät tulisi opastaa työtehtäviinsä ja ravintola-alaan mahdollisimman hyvin. Opastuksen ja pienen koulutuksen myötä heidän työtehokkuutensa kasvaisi. Kokemuksen mukaan täysin alaa tuntemattoman on helpompi oppia pienen koulutusjakson ja perehdytyksen avulla ravintola-alan asioita verrattuna niiden oppimiseen työn ohessa. Suosittelisin kesätyöntekijöille järjestettävän pienen koulutuksen tarjoilijan työstä, viineistä, alkoholituotteista sekä ruoka-annoksista ja niiden raaka-aineista.

Jos koulutusta ei voida Kahvelissa järjestää, voitaisiin työntekijöitä kannustaa omatoimiseen opiskeluun tarjoilun, alkoholien ja viinien perusteista. Oppimista voitaisiin tukea antamalla materiaalia esimerkiksi drinkkien ohjeista, ruokalistoista, alkoholien ja viinien eroista ja niiden tarjoilusta. Lisäksi suositellaan Kahvelia järjestämään henkilöstölle ruoan ja viinin maistatuksia. Tämä helpottaisi tarjoilijaa kuvailemaan asiakkaalle makuja omatoimisesti, jolloin työaika vapautuisi kollegoilta kysymisen sijasta asiakkaiden palvelemiseen.

Kuten edellä mainittu, työtuntien suunnittelu on vaikeaa asiakasmäärien ennustamisen vaikeuden vuoksi. Jos työvuorossa on työntekijöitä enemmän kuin asiakasmäärä vaatii, suositeltavaa olisi kannustaa työntekijöitä lähtemään työpaikalta työvuoroon merkattua kellonaikaa aikaisemmin. Huomion arvoista on, että työntekijällä on oikeus olla työssä työvuorolistaan merkityn ajan. Tämän takia jo työhönottotilanteessa tulisi rekrytoida työaikojen suhteen joustavaa henkilökuntaa.

Lyhytaikaiset tuotannontekijämaksut

Lyhytaikaisista tuotannontekijöistä johtuvien kustannusten vähentämisessä avainasemassa ovat tilakustannusten vähentäminen. Kahvelin kannattaisi kilpailuttaa käyttämänsä sähkö- ja vakuutusyhtiöt sekä vuokrasopimukset. Kilpailuttamalla voidaan saada kustannuksia vähennettyä, sillä kokemuksen mukaan erityisesti sähkö- ja vakuutusyhtiöissä on hinnan osalta melkoisesti eroja. Lisäksi vuosittain tapahtuvat hintojen korotukset nostavat vanhojen asiakkuuksien hintoja alkuperäisiä hintoja korkeammiksi. Tämän takia kilpailuttaminen olisi erityisen tärkeää pitkäaikaisten sopimuksien osalta. Puhelinoperaattoreiden ja niiden tarjoamien palveluiden hinta- ja laatueroja tulisi vertailla mahdollisimman edullisen vaihtoehdon löytämiseksi. Edellä mainittujen kustannusten vähentämiseksi olisi hyvä neuvotella myös mahdollisista alennuksista.

Toimitilakustannusten osalta yksittäinen suuri kustannuserä koostuu Kahvelissa tilojen korjauksesta ja kunnostuksesta. Toimitilojen korjaus- ja kunnostuskustannukset ovat olleet viimeisenä kolmena vuotena peräkkäin selvästi liiketoiminnan muihin kuluihin luokiteltavien erien korkeimmat. Suositeltavaa on tulevien korjaus- ja kunnostustöiden kohdalla pohtia niiden tarpeellisuutta sekä kustannus-hyöty suhdetta. Lisäksi töiden teettämisen osalta suositellaan korjaus- ja kunnossapitopalveluiden kilpailuttamista sekä alennuksista neuvottelemista.

Vapaaehtoisista henkilösivukuluista voitaisiin myös vähentää kustannuksia. Kyseisen ryhmän kustannukset koostuvat pääosin henkilöstön virkistyskustannuksista, jotka eivät ole liiketoiminnan kannalta pakollisia. Virkistyskustannuksien vähentämisessä on huomioitava järjestettävän virkistystoiminnan vaikutus työviihtyvyyteen ja yhteisöllisyyteen. Kustannuksia voitaisiin vähentää esimerkiksi järjestämällä henkilöstön virkistyminen edullisimmilla keinoilla esimerkiksi järjestämällä virkistystoiminta nykyistä edullisemmin tai sopimalla alennuksista.

Mainoskustannuksia voitaisiin vähentää käyttämällä edullisempia markkinointikanavia. Tällaisia helposti toteutettavissa olevia keinoja ovat Facebook, yrityksen kotisivut ja toimitilamainonta. Facebookin kautta huomion ja seuraajien lisääminen tapahtuisi helposti lisäämällä yrityksestä, henkilökunnasta ja tuotteista kuvia. Lisäksi tarjouksista, uutuuksista ja esiintyjistä voitaisiin ilmoittaa nykyistä enemmän ja selkeämmin. Yrityksen kotisivujen laatuun voitaisi myös kiinnittää huomiota. Sivuille kannattaisi lisätä huomiota herättämään enemmän kuvia sekä kertomus Kahvelin värikkästä historiasta. Markkinointitoimenpiteenä suositellaan, että Kahvelin kotisivuilla aruokalistat olisivat saatavilla englanninkielisinä.

Lisäksi yrityksen toimitiloja suositellaan käytettävän entistäkin tehokkaammin mainontaan. Ravintolan ulkopuolella mainostelineessä voitaisiin mainostaa tarjouksia. Mainosteline voisi olla nykyistä näyttävämpi värimaailmaltaan tai koristeiltaan. Ravintolan sisätiloissa sekä terassilla olisi hyvä mainostaa vain muutamaa tuotetta kerrallaan selvästi ja näkyvästi. Tämä lisäisi mainostettavien tuotteiden yhdenmukaisuutta. Luultavasti mainosten toistuvuus lisäisi myös niiden tehokkuutta ostopäätöksiin vaikuttamiseksi. Lisäksi tulevien esiintyjien mainostaminen Kahvelin sisätiloissa olisi hyvä aloittaa vähintään viikkoa ennen esiintymisajankohtaa, jolloin suurempi määrä asiakkaita näkisi mainokset.

Edellä mainitut mainonnan ehdotukset eivät välttämättä pienennä yrityksen markkinointikustannuksia, jotka ovat nykyiselläänkin pienet. Kyseisillä toimilla nykyinen mainonta todennäköisesti tehostuisi, vaikka kustannussäästöt jäisivät pieniksi.

Pääomakustannukset

Pääomakustannuksien vähentämiseksi voitaisiin harkita luottojen kilpailuttamista. Luottojen kustannuksissa eli koroissa ja luotonhoitomaksuissa sekä sovittavissa maksueh-

doissa on luotonantajien kohdalla eroja. Tulevien investointien osalta luottojen kilpailuttaminen kannattaa ottaa huomioon. Lisäksi jo olemassa olevien luottojen maksuehtoja ja kustannuksia kannattaa tarkastella ja neuvotella niitä edullisemmiksi.

5 POHDINTAA

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää budjetoinnin avulla kustannusten vähentämisen mahdollisuuksia toimeksiantajayrityksessä. Tavoite oli kaksi osainen, jonka osat kietoutuivat yhteen työtä tehdessä. Työn päätavoitteena oli löytää toimeksiantajayrityksestä kustannuksien säästökohteita ja antaa ohjeita kustannussäästöjen toteuttamiseksi. Toimeksiantajan kustannuksia tarkasteltiin budjetointiprosessin avulla. Työn osatavoitteena olikin laatia toimeksiantajalle tulosbudjetti

Budjetointiin ja kustannuksiin liittyvien teorioiden tutkimiseen käytettiin alan kirjallisuutta. Empiirisen osan budjetointia käsittelevässä osassa budjetit laadittiin Excel-taulukkolaskelmaa käyttäen. Budjetit laadittiin soveltaen opittua teoriaa, erityisesti Syvänperän & Lindforsin teoksen esimerkkejä budjetin laatimisesta käytettiin paljon apuna. Aineistona budjettien laatimiseen käytettiin toimeksiantajalta saatua materiaalia vuoden 2012–2014 tilinpäätöksistä sekä vuoden 2014 myyntiraporteista ja henkilökunnan toteutuneista työtunneista.

Toisen empiirisen osan eli kustannusten vähentämisen mahdollisuuksien selvittämisessä hyödynnettiin opittua teoriaa sekä tavoitteen mukaisesti budjetointiprosessia. Budjettien laatimiseksi kustannuksien sisältöä, syntyperusteita sekä euromääriä ja niiden kehitystä tarkkailtiin. Kustannusten tarkasteluajanjakso oli 2012–2014. Koska kustannuksien sisältöä määriteltiin ja tarkkailtiin budjetteja laadittaessa, vähennettävissä olevat kustannusten erät oli helppo löytää. Vähennettävissä olevien erien havaitsemisen jälkeen pohdittiin sellaisia konkreettisia toimia, joilla kustannuksien vähentäminen olisi mahdollista toteuttaa. Apuna käytettiin esitettyjä teorioita sekä omaa työkokemusta toimeksiantajayrityksessä.

Työn tuloksena toimeksiantajalle, Ravintola Kahvelille, laadittiin tulosbudjetti osabudjetteineen vuodelle 2016. Työn toinen tulos oli konkreettiset tiedot vähennettävistä kustannuksista toteuttamistapoineen. Työssä havaittiin, että kustannuksia voidaan vähentää erityisesti työvoima- ja raaka-ainekustannuksista. Työvoimakustannuksia voidaan vähentää henkilöstön tuottavuutta kasvattamalla esimerkiksi henkilöstöä kehittämällä ja motivoimalla tai uusia toimintatapoja kehittämällä. Raaka-ainekustannusten osalta kustannuksia voidaan vähentää hävikkiä pienentämällä, tukkuliikkeitä kilpailuttamalla sekä alennuksista sopimalla.

Työn ensimmäiseen tulokseen, laadittujen budjettien, osalta koen onnistuneeni erinomaisesti. Vaikka koen budjetteihin tarvittua informaatiota ollen vähän saatavilla, onnistuin mielestäni hyvin soveltamaan oppimaani ja ratkaisemaan ongelmatilanteet esimerkiksi rahoituskustannuksia budjetoitaessa. Koen budjetoitujen lukujen ja laskelmien olleen käytettyyn tietopohjaan nähden mahdollisimman oikeita ja realistisia: Lukuja verratessa edellisiin tilinpäätöksiin ne vaikuttivat järkeenkäyviltä.

Työn toisen tuloksen, kustannusten vähentämismahdollisuuksien selvittämisen osalta koen onnistuneeni hyvin. Työn tuloksena annettu informaatio karsimiskelpoisista kustannuksista ja karsimisen toteutustavoista koettiin olevan toimeksiantajalle hyödyllisiä nimenomaisesti annettujen ohjeiden käytännönläheisyyden takia. Käytetty teoria on tältä osin niukkaa saatavilla olevan teoriapohjan niukkuuden vuoksi. Onnistuin mielestäni hyvin soveltamaan yleisluonteiset teoriat Ravintola Kahvelille sopiviksi ohjeiksi.

Oppimisen kannalta työni onnistui erinomaisesti. Teoriaosuutta tehdessäni opin runsaasti kustannuksien ja budjetoinnin teoriaa. Oppimista vahvasti erityisesti työn empiirinen osa, jossa opittua sovellettiin. Budjetoinnin osalta toimeksiantaja ei todennäköisesti käytä laskelmia, jotka tehtiin vain opinnäytetyötä varten. Tehdyt oikeat laskelmat luovutettiin kuitenkin toimeksiantajalle. Toimeksiantajalle hyödyllisin tuotos koettiin olevan ohjeet kustannussäästöistä. Vaikka esitetyt ohjeet saattavat vaikuttaa käytännön järjellä ymmärrettäväksi, on kokemuksen mukaan havaittu yrittäjien jättävän tällaiset asiat huomioimatta.

Työn edetessä mieleeni tuli useita muita kehittämiskohteita erityisesti Ravintola Kahvelille. Ideoista saisi hyvin myös suurempaan kokonaisuuteen eli yrityksen kannattavuuteen liittyen uusia tutkimusaiheita. Mieleeni tuli kysymykset hinnoittelusta ja hinnoittelutekniikoista sekä markkinoinnista, sen todellisesta vaikutuksesta myynnin kasvuun sekä erilaisten markkinointitapojen hinta-laatu suhteista.

LÄHTEET

- Alhola K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-4. painos. Helsinki: WSOY.
- Alhola K. & Lauslahti, S. 2006. Taloutta ja johtamista varten - Esimiehille ja asiantuntijoille. 2. painos. Helsinki: Edita.
- Bergstrand, J. 1997. Tehokas talouden ohjaus. Suom. Tillmann, M. 3. painos. Helsinki: WSOY.
- Eklund, I. & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu. 1. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Eklund, I & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus. 1. painos. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Heikkilä, P. & Saranperä, T. 2008. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Helsinki: Res-tamark.
- Ikäheimo, S.; Malmi, T. & Walden. R. 2012. Yrityksen laskentatoimi. 5., uudistettu painos. Hel-sinki: Sanoma Pro Oy.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 13., uudistettu painos. Hel-sinki: WSOY.
- Järvenpää, M.; Partanen, V. & Tuomela, T. 2001. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdolli-suudet. Helsinki: Edita.
- Kinkki, S. & Isokangas, J. 2003. Yrityksen perustoiminnot. Helsinki: WSOY.
- Matkailu- ja ravintolapalvelut MaRa ry. 2016. Ruokahävikki. Viitattu 7.4.2016. <http://mara.fi/ruo-kahavikki>
- Melamies, J. & Paakkunainen, R. 1997. Palveluyrityksen taloushallinto. 1. painos. Helsinki: WSOY.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2014. Johdon laskentatoimi. 6.-12. painos. Helsinki: Edita.
- Ojala, I. 2006. Kuluva käyttömaisuuksessa. Tilisanomat. Viitattu 5.2.2016. <http://tilisa-nomat.fi/content/kuluva-k%C3%A4ytt%C3%B6maisuuksessa>
- PAM 2014a. Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluita koskeva työehtosopimus esimiehet. Vii-tattu 28.3.2016 <http://kampanjapalvelu.fi/epam/maravaemtes/index.aspx>
- PAM 2014b. Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluita koskeva työehtosopimus työntekijät. Vii-tattu 28.3.2016 <http://kampanjapalvelu.fi/epam/maravates/index.aspx>
- Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi. 4., uudistettu painos. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.
- Tomperi, S. 2013. Yrityksen taloushallinto 3 - Kannattavuus ja kustannuslaskenta. 8., uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Veronmaksajainkeskusliitto 2015. Yhteisöverotus. Viitattu 4.4.2016. <https://www.veronmaksajaj.fi/luvut/Tilastot/Tuloverot/Yhteisoverotus/>

