

Lasse Nissinen

Noutopöydän kannattavuus ja katehallinta

ABC Juva, Osuuskauppa Suur-Savo

Opinnäytetyö
Liiketalous


Joulukuu 2011




MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU

Mikkeli University of Applied Sciences

KUVAILULEHTI

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>	<p>Opinnäytetyön päivämäärä</p> <p>9.12.2011</p>	
<p>Tekijä Lasse Nissinen</p>	<p>Koulutusohjelma ja suuntautuminen Liiketalouden koulutusohjelma</p>	
<p>Nimeke ABC Juvan noutopöydän kannattavuus ja katehallinta</p>		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämän opinnäytetyön ensisijainen tarkoitus oli selvittää katelaskennan avulla, kuinka kannattavaa noutopöydän pitäminen on toimeksiantajalle. Tutkimusongelmana työssä oli, kuinka kannattavuutta saataisiin parannettua. Tähän etsittiin vastauksia käyttäen apuna teoreettista tietoa kustannuslaskennasta, hinnoittelusta ja kannattavuudesta. Opinnäytetyön julkinen versio ei sisällä tuloksia ja johtopäätöksiä kokonaisuudessaan liikesalaisuuksien vuoksi.</p> <p>Opinnäytetyö ei ole aiheeltaan pelkästään kvalitatiivinen tai kvantitatiivinen, vaan siinä on piirteitä molemmista tutkimusmenetelmistä. Aineisto saatiin raaka-aineiden osalta järjestämällä maaliskuussa 2011 seurantaviikko, jonka aikana kaikki noutopöytäan käytetyt raaka-aineet merkattiin ylös ja syötettiin katelaskuriin. Lähinnä työn tuloksiin ja johtopäätöksiin tarvittu aineisto on saatu keskusteluihin ja havainnointiin avulla.</p> <p>Katelaskennasta saadut tulokset osoittavat, millä tasolla noutopöydän myyntikate on tavoitteisiin nähden. Hinnoittelulaskelmien avulla osoitetaan, miten noutopöydän myyntihinnan muutokset vaikuttaisivat katteeseen. Henkilöstökustannusten vaikutus kateprosenttiin on myös selvitetty laskelmin. ABC Juvan ja ABC Kuortin katelaskennan vertailun tulokset ovat niin ikään esitettyinä ja analysoituna työn tuloksissa.</p> <p>Johtopäätöksissä pohditaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia. Lisäksi mainitaan muutamia seikkoja tutkimuksen yleistettävyyden kannalta. Yleistettävyyden rajoittuu niin, että yleistykset koskevat lähinnä toimeksiantajayritystä, ei kaikkia ABC-liikennemyymälöitä.</p>		
<p>Asiasanat (avainsanat)</p> <p>Hinnoittelu, kannattavuus, kustannuslaskenta</p>		
<p>Sivumäärä 55+1</p>	<p>Kieli suomi</p>	<p>URN</p>
<p>Huomautus (huomautukset liitteistä)</p>		
<p>Ohjaavan opettajan nimi Terttu Liimatainen</p>	<p>Opinnäytetyön toimeksiantaja Osuuskauppa Suur-Savo/ABC Juva</p>	

DESCRIPTION

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>		Date of the bachelor's thesis 9 December 2011	
Author(s) Lasse Nissinen		Degree programme and option Business Management	
Name of the bachelor's thesis Profitability and cost control in ABC Juva's buffet			
Abstract <p>The primary purpose of this bachelor's thesis was to find out by using covering notes how profitable a product the lunch buffet was for the client. The research problem was how the gross margin percentage could be improved. The framework for this study comprised profitability, pricing and cost accounting.</p> <p>The study was neither quantitative nor qualitative in nature. However, it had features of both research methods. To collect data for the covering notes an observation week was arranged in March 2011. During the observation week the kitchen staff recorded all the ingredients and the quantities used to prepare the lunch buffet. Once the data was collected it was fed into the coverage counter. Interviews and observations were used to define the quantitative data and also to validate the results and conclusions in Sections 6 and 7. However, the results and conclusions include trade secrets and therefore Sections 6 and 7 cannot be presented publicly.</p> <p>The results from the covering notes indicated the current level of gross margin profit compared to the objectives. Pricing calculations were used to describe how changes in sales price would affect the gross margin profit. The effects of personnel costs were also figured out by calculations. A comparison between ABC Juva and ABC Kuortti was also presented and analyzed in Section 6.</p> <p>In the public version of this bachelor's thesis Section 7 dealt with the reliability and validity of the study. In addition, a few circumstances relating to generalization of the results were mentioned. However, generalization is limited to concern the client company only, not all the companies in the same chain.</p>			
Subject headings, (keywords) Cost accounting, pricing, profitability			
Pages 55+1	Language Finnish	URN	
Remarks, notes on appendices			
Tutor Terttu Liimatainen		Bachelor's thesis assigned by Osuuskauppa Suur-Savo/ABC Juva	

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
2	SISÄINEN LASKENTATOIMI JA KUSTANNUSLASKENTA	2
2.1	Sisäisen laskentatoimen merkitys ja käyttö	2
2.2	Toteava tehtävä ja ohjaava tehtävä sisäisessä laskennassa	4
2.3	Ravitsemisalalan laskentatoimen ongelmat	5
2.4	Yleistä kustannuslaskennasta, kustannuslajit ja henkilöstökustannukset	7
2.5	Hävikki ja kustannusten huomioiminen tuotesuunnittelussa	10
2.6	Kalkyytit	11
3	HINNOITTELU	13
3.1	Yleistä hinnoittelusta	13
3.2	Hinnoittelumenetelmät	15
3.3	Alennukset	18
3.4	Arvonlisävero ja sen huomioiminen	20
4	KANNATTAVUUS	21
4.1	Alan erityispiirteet johtamisen ja kannattavuuden näkökulmasta	21
4.2	Tuloksellisuuden esteet ja niiden ratkaiseminen	24
4.3	Keinoja liiketoiminnan kannattavuuden parantamiseksi	27
4.4	Katetuottolaskelmat ja talouden tunnusluvut	29
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	34
5.1	Toimeksiantaja	34
5.2	Kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä	36
5.3	Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä ja tapaustutkimus eli case study	37
5.4	Työn alkumetrit ja aiheeseen perehtyminen	41
5.5	Oman tutkimuksen menetelmät ja aineisto	42
5.6	Työssä kohdatut ravitsemusalan laskentatoimen ongelmat	43
5.7	Katelaskuri ja seurantaviikon aineiston syöttäminen	44
6	KATELASKENNAN TULOKSET	46
6.1	Katelaskurin kaavat	46
6.2	Katelaskennan tulokset	48
7	JOHTOPÄÄTÖKSET KATELASKENNASTA	51
8	LOPUKSI	52

LÄHTEET	53
---------------	----

LIITTEET

1 Sisäinen tuloslaskelma

1 JOHDANTO

ABC-ketjun ohje on suorittaa noutopöydän katelaskenta kolme kertaa vuodessa. Ke-väälle 2011 suunniteltu katelaskenta oli vuoden ensimmäinen, josta tämä opinnäytetyö on tehty. Katelaskennasta saadut tulokset auttavat kartoittamaan noutopöydän tilan-etta asetettuihin tavoitteisiin nähden.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, kuinka kannattavaa toimeksiantaja ABC Juvan ravintolan noutopöydän pitäminen on. Tutkimusongelmana on, millä keinoin nouto-pöydän kannattavuutta saataisiin parannettua. Aihetta lähestytään taloushallinnon nä-kökulmasta ja etenkin työn loppupuolella olevissa tuloksissa ja johtopäätöksissä tar-kastellaan tuloksia hallinnolliselta kannalta.

Työ on rajattu niin, että mukana laskelmissa ovat raaka-aine- ja keittiöhenkilöstöstä aiheutuvat kustannukset. Raaka-ainekustannuksiin kuuluvat lämpimän ruoan lisäksi päivänkeitto, salaattipöytä, leivät, juomat, jälkiruokakahvi ja jäätelöt. Kiinteät kustan-nukset eivät ole mukana suureksi todetun kohdistamisongelman vuoksi.

Tutkimuksen aineisto on saatu järjestämällä seurantaviikko, jolloin kaikki noutopöy-tään käytetyt raaka-aineet kirjattiin ja syötettiin myöhemmin ABC-ketjun katelasku-riin. Henkilöstökulut on käsitelty laskelmin itse, koska niille ei katelaskurissa ollut paikkaa. Myyntien määrät ja hävikki on saatu yrityksen sisäisistä myyntiraporteista.

Opinnäytetyö koostuu teoreettisesta ja empiirisestä osasta. Aiheeltaan työ kuuluu si-säiseen laskentatoimeen, jota työn luvussa 2 käsitellään. Sama luku pitää myös sisäl-lään teoriaa kustannuslaskennasta. Seuraavissa luvuissa käsitellään hinnoittelua ja kannattavuuslaskentaa, joiden jälkeen tutkimuksen toteutus -osiossa kerrotaan mm. tutkimusmenetelmistä ja omasta tutkimuksesta sekä esitellään ABC-ketjun katelasku-ria. Luvussa 6 käsitellään katelaskennan tuloksia, jotka pohjautuvat mm. katelaskurin tuloksiin ja itse tehtyihin palkkakate- ja hinnoittelulaskelmiin. Lopuksi työssä tehdään johtopäätöksiä katelaskennan tuloksista sekä annetaan toimenpide-ehdotuksia.

2 SISÄINEN LASKENTATOIMI JA KUSTANNUSLASKENTA

Sisäisen laskentatoimen päätarkoitus on tuottaa laskentatietoa yrityksen johdolle ja ohjata sen päätöksentekoa. Johtoporras saa näin tietoa liiketoiminnan suunnittelua varten sekä toiminnan ohjaukseen, johtamiseen ja tarkkailuun. Ulkoiseen laskentatoimeen verrattuna sisäinen laskentatoimi on paljon tarkempaa ja tuottaa yksityiskohtaisempaa tietoa yrityksen talouden tilasta. (Selander & Valli 2007, 23.) Sisäisen laskentatoimen laskelmille onkin ominaista, että ne ovat realistisia ja antavat mahdollisimman täsmällisen, todellisen kuvan, yrityksen taloudellisesta tilanteesta (Heikkilä & Viljanen 2000, 173).

2.1 Sisäisen laskentatoimen merkitys ja käyttö

Yrityksen kokonaiskannattavuus tilikaudella nähdään helposti tilinpäätöksestä, mutta se ei kerro lähellekään kaikkea kannattavuudesta. Siitä ei selviä esimerkiksi tuotteiden hinnoittelun oikeellisuus eikä myöskään suoraan kuinka kannattavia eri osastot, tuoteryhmät ja yksittäiset tapahtumat ovat. Lisäksi täytyy selvittää, onko yrityksen voitto riittävä ja tavoiteltu. Jotta nämä asiat voidaan ratkaista, tarvitaan avuksi sisäisen laskentatoimen tuottamaa informaatiota. (Selander & Valli 2007, 36.)

Laskelmat ovat tarkoitettu nimenomaan yrityksen sisäiseen käyttöön - niitä luovutetaan harvemmin ulkopuolisille tahoille, toisin kuin ulkoisessa laskentatoimessa. Sisäisen laskentatoimen tarjoama informaatio on tarkoitettu palvelemaan yrityksen johtoa ja avustamaan päätöksenteossa. (Heikkilä & Viljanen 2000, 173.) Järvenpään ym. (2010, 36) mukaan tällaisia päätöksentekotilanteita voivat olla mm. asiakkaiden palvelemiseen, investointeihin, tuotteiden hinnoitteluun, kilpailijoiden menestymisen arviointiin, markkinointikampanjoihin, tavarantoimittajien valintaan sekä tuotevalikoimaja lajitelmapäätöksiin liittyvät tilanteet.

Joskus sisäisen laskennan tuloksia käytetään myös yrityksen työntekijöiden informoimiseen, jolloin voidaan tiedottaa esimerkiksi tulostavoitteista tai millaisessa tilassa yrityksen talous on ja miten se vaikuttaa työntekijöihin ja heidän työhönsä (Heikkilä & Viljanen 2000, 173). Joissakin tapauksissa yritys voi käyttää samoja laskentatietoja hyödykseen molemmissa laskentatoimen osa-alueissa, mutta pääasiassa sisäisen las-

kentatoimen laskelmat on tuotettava erikseen lähinnä laajuutensa vuoksi. (Selander & Valli 2007, 23.)

Koska sisäinen laskentatoimi on yritykselle täysin vapaaehtoista, toisin kuin ulkoinen laskentatoimi, on käytännön toteutus hyvinkin yritysکوhtaista ja voi tästä syystä vaihdella paljon eri yritysten välillä. Johdon tarve laskentainformaatiolle yhdessä yrityksen ohjaamis- ja johtamistavan kanssa vaikuttaa olennaisesti sisäisen laskentatoimen toteutukseen. Muita vaikuttavia tekijöitä ovat mm. laskentatoimen osaamisen taso, käytettävissä oleva aika ja raha, yrityksen koko, yritysmuoto sekä yrityksen omistussuhteet. Nämä eri tekijät yhdessä vaikuttavat siihen, kuinka sisäisen laskentatoimen tuottamaa tietoa käytetään yrityksessä hyväksi liiketoimintaan ja sen kehittämiseen. (Selander & Valli 2007, 23.)

Sisäisen laskentatoimen täytyy kyetä antamaan oikeaa tietoa oikeaan aikaan, jotta yritys saa siitä kaiken mahdollisen hyödyn irti toiminnan suunnittelussa ja kehittämisessä. Jotta sisäinen laskentatoimi palvelisi mahdollisimman hyvin tarkoitustaan, on sen tarjoama tieto oltava muodossa, jossa se voidaan tehokkaasti hyödyntää ja lisäksi oikeiden henkilöiden saatavilla. Tietoja, joita yrityksen sisäinen laskentatoimi käyttää, on runsaasti. Saatavilla olevat tiedot vaihtelevat yritysکوhtaaisesti, mutta yleisimmin käytetyt tiedot, joita laskelmien pohjana käytetään, ovat myyntimäärät, henkilöstön määrä ja asiakastilastot. (Selander & Valli 2007, 23.)

Seuraavassa taulukossa 1 havainnollistetaan ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen eroja. Koska tämä opinnäytetyö koskee lähinnä sisäistä laskentatoimea, ei ulkoisesta laskentatoimesta ole siitä syystä tekstissä juurikaan kerrottu. Aikahorisontti-rivillä olevat termit *ex ante* ja *ex post* tarkoittavat suomeksi ennalta ja jälkikäteen.

TAULUKKO 1. Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen erot (mukailen Puolamäki 2010, 59)

	Ulkoinen laskentatoimi	Sisäinen laskentatoimi
Normiperusta	Lait ja asetukset	Yrityskohtaiset säännöt
Laskentakohde	Juridinen talousyksikkö	Vastuualue Suorite
Lähtödata	Liiketapahtumat	Liiketapahtumat Budjetit
Aikahorisontti	Laskentakausi ex post	Laskentakausi ex post, ex ante
Kohderyhmä	Yrityksen sidosryhmät	Johto ja henkilöstö yleisesti

2.2 Toteava tehtävä ja ohjaava tehtävä sisäisessä laskennassa

Laskentatoimen toteava tehtävä tarkoittaa *tietojen keräämis- ja rekisteröintitehtävää*. Sen toteuttamiseen käytetään liikekirjanpitoa ja sitä täydentävää kustannus- ja tuotto-laskentaa. Sisäisen laskennan kannalta toteavassa tehtävässä kustannus- ja tuottolaskentana raportoidaan ne taloudelliset tapahtumat, jotka liittyvät yrityksen tuotteiden ja palvelusten aikaansaamiseen, myyntiin ja varastointiin. Tarkoituksena on saada yksityiskohtaisempaa tietoa tuloista ja menoista, kuin mitä tavallinen liikekirjanpito pystyy tarjoamaan. Mikään laki ei vaadi yrityksiltä kustannus- ja tuottolaskelman laatimista, joten on täysin yrityskohtaista, kuinka paljon täsmällistä tietoa kuluista ja tuloista vaaditaan ja halutaan päätöksenteon tueksi. (Heikkilä & Viljanen 2000, 174.)

Tietojen keräämis- ja rekisteröintitehtävä ei yksinään riitä, vaan kerätystä tiedosta laaditaan laskelmia ja selvityksiä toimintaa varten. Tätä kutsutaan *tiedon hyväksikäyttötehtäväksi, eli ohjaavaksi tehtäväksi*. Sisäisen laskennan kannalta tämä tarkoittaa lähinnä laskelmia suunnittelua ja tarkkailua varten. Kaikissa yrityksissä täytyy suunnitella tulevaa toimintaa, jolloin laskelmia voidaan tehdä tärkeimpien toimintavaihtoehtojen edullisuudesta, jolloin laskelmia kutsutaan *vaihtoehtolaskelmiksi*. Tällaisia vaihtoehtotilanteita voivat olla esimerkiksi tuotteiden ja palvelujen hinnoittelu, tuotevalinta, mainonnan määrä, henkilökunnan määrä ja palkkaus, teemaviikot, aukioloaika sekä valmiiden tuotteiden osto tai oma valmistus. Tavoitteiden asettaminen tulevalle toi-

minnalle on osa johdonmukaista suunnittelua, kun edullisimmat toimintavaihtoehdot on valittu toteutettaviksi. (Heikkilä & Viljanen 2000, 175.)

Toiminnan suunnittelun ohella laskelmia tarvitaan myös tarkkailua varten, koska sen avulla voidaan varmistua toiminnan kannattavuudesta ja taloudellisuudesta. Toiminnan tarkkailusta saaduilla tuloksilla voidaan myös saada lähtökohtia ja tietoja tulevaa toiminnan suunnittelua varten. Suunnittelu ja tarkkailu siis käytännössä tukevat toinen toisiaan. Mikäli aikaisemmin on tehty virheitä, tarkkailun avulla on mahdollista olla toistamatta niitä. Tarkkailua ovat mm. toteutuneiden ja budjetoitujen tuottojen ja kulu- jen vertailu sekä budjettierojen analysointi. (Heikkilä & Viljanen 2000, 175.)

2.3 Ravitsemisalalan laskentatoimen ongelmat

Laskentatoimen hyödyntäminen yrityksissä toimialasta ja yritysmuodosta riippumatta voi olla haasteellista ja vaativaa. Ravitsemisalalla laskentatoimeen lisähaastetta tuo alan moni-ilmeisyys ja vaihteleva toimintaympäristö. Toiminta onkin jatkuvan muutoksen alla. Tämä aiheuttaa sen, että perinteiset teollisuuden käyttämät sisäisen laskennan mallit eivät olekaan täysin suoraan soveltuvia ravitsemisalalle ja sen yrityksille. Kaikesta huolimatta laskentatoimen käytössä on lukuisia ongelmia, käytettiinpä mitä sisäisen laskennan mallia tahansa. (Selander & Valli 2007, 31.)

Laajuusongelmalla tarkoitetaan sitä, mitä kaikkea lasketaan yrityksen tuotoiksi ja kustannuksiksi. Täytyy päättää, otetaanko kaikki tuotot ja kustannukset mukaan laskelmiin vai ainoastaan liiketoiminnasta aiheutuneet kulut. (Selander & Valli 2007, 31.) Laajuusongelma käsittää myös tarkastelujakson pituuden määrittämisen, sillä on eri asia tehdä laskelmia viikon kuin vuoden aikajänteellä (Alhola & Lauslahti 2000, 65).

Mittausongelman aiheuttavat kustannusten mittaustekniikan ja tiedon keräyskohteiden ratkaiseminen. Ratkaistavana ovat mm. työtuntien mittaus ja tuotteisiin käytettyjen raaka-aineiden määrä. Raaka-ainekulutus voidaan laskea yksinkertaisesti punnitsemalla tai vaihtoehtoisesti laskennallisesti etukäteen laaditun annoskortin mukaisesti. (Alhola & Lauslahti 2000, 65.)

Arvostusongelmassa joudutaan pohtimaan, mitä yksikköhintoja laskelmassa käytetään (Alhola & Lauslahti 2000, 65). Tämä on etenkin ravitsemisalaa koskeva ongelma. Jo

pelkästään ravitsemisalalan yrityksen toiminta voi olla kausiluonteista, mutta myös raaka-aineiden hinnat voivat vaihdella paljon vuodenajan mukaan. Vihannesten hinnat esimerkiksi ovat erityisen herkkiä kausivaihteluille, jolloin eri vuodenaikoina yrityksen raaka-ainehankintamenot voivat vaihdella melko paljon. Voi myös olla, että tavarantoimittaja ei pystykään toimittamaan tilattuja tuotteita, jolloin ne voidaan joutua korvaamaan vastaavalla, mutta kalliimmalla tuotteella. Tällaisissa tapauksissa joudutaan ratkaisemaan raaka-ainehankintojen arvostus ja kuinka se määritellään: käytetäänkö viimeisintä ostohintaa vai keskihintaa. (Selander & Valli 2007, 32.)

Kohdistamisongelma on niin ikään ravitsemisalalle tyypillinen laskentatoimen ongelma (Selander & Valli 2007, 32). Alholan ja Lauslahden (2000, 66) mukaan ongelmaa täytyy lähteä ratkaisemaan aiheuttamisperiaatteen mukaan, eli ”tuotot ja kustannukset pyritään kohdistamaan niille toiminnoille, tulosityksiköille, tuotteille tai palveluille jotka ne ovat aiheuttaneetkin”. Tämä on ongelma ravitsemisalalla, sillä esimerkiksi työresurssin tarve ei ole vakio, joten mm. kokkien palkkakustannusten kohdistaminen myytävälle ruoka-annoksille on haasteellista, koska annosten päivämäärät vaihtelevat. Tämän lisäksi kokit voivat tehdä samaan aikaan useampaa työtä, valmistaa esimerkiksi useampaa ruoka-annosta kerralla, jolloin kohdistaminen hankaloituu entisestään. (Selander & Valli 2007, 32.)

Ongelma on myös raaka-ainekustannuksien kohdistaminen eri tuoteryhmille. Myynnit voidaan helposti jakaa tuoteryhmittäin perustamalla kassajärjestelmään tuoteryhmät tai yksittäiset tuotteet, mutta todellisten raaka-ainekustannusten jakaminen tuoteryhmittäin tai tuottein on huomattavasti mutkikkaampaa. Annoskorteista saadaan riittävän tarkat tiedot raaka-ainekustannuksista, vaikkeivät ne ehkä vastaakaan täysin todellisia kustannuksia, paitsi standardoiduissa pikaruokapaikoissa, jotka ovat asia erikseen. Lounasravintolan raaka-aineiden seuranta vaatii lisätyötä, sillä samaa raaka-ainetta voidaan käyttää monessa eri tuotteessa ja useampana päivänä. Seuranta hankaloittaa myös se, että raaka-ainehankinnat jakautuvat usealle eri osastolle. (Selander & Valli 2007, 129.)

Laskentaan kohdistuvien ongelmien ratkaisemiseen ei ole olemassa yleispätevää ohjetta, vaan ne jäävät yrityksen johdon tehtäväksi. Tästä syystä eri yritysten sisäisen laskentatoimen laskelmat eivät ole suoraan vertailukelpoisia, vaan ensin täytyy selvittää, kuinka laskentatoimea koskevat ongelmat on ratkaistu vertailtavassa yrityksessä. Jotta laskentaa koskevat ongelmat voitaisiin ratkaista huolellisesti, tulee yrityksen

toiminnasta vastaavien henkilöiden tuntee hyvin tuotteet, tuotantoprosessit, henkilöstön työtehtävät sekä työnjako. (Selander & Valli 2007, 32.)

2.4 Yleistä kustannuslaskennasta, kustannuslajit ja henkilöstökustannukset

Liiketoiminnan harjoittaminen ja ylläpitäminen aiheuttaa aina yritykselle kustannuksia. Toiminnan kannattavuuden ja taloudellisuuden selvittämiseksi on kustannukset tunnettava, sillä ne ovat keskeisessä asemassa sisäisessä laskentatoimessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 46.) Kustannusten määrän tiedostamisella on suuri merkitys yrityksen johdolle, jotta liiketoiminnan kannattavuus ja taloudellisuus voidaan mitata kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmien avulla (Alhola & Lauslahti 2005, 23).

Kustannuslaskennassa on olennaista määritellä itse laskentatilanne tarkoin. Kun laskentatilanne määritellään huolella, siitä nähdään suoraan, mitkä kustannukset ovat olennaisia käsittelyn kannalta. Kaikki muut kustannukset tulee jättää laskelmasta pois. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 47.) Oman haasteensa ravintolan kustannuslaskentaan tuo se, että ravitsemisalalan toiminta on hyvin monipuolista ja vaihtelevaa, jolloin kustannusten seuranta ja kohdistaminen voi olla hankalaa (Selander & Valli 2007, 40).

Raaka-aineista ja henkilökunnasta aiheutuvat kustannukset ovat toki helposti laskettavissa, mutta sisäisen laskennan kannalta tieto ei välttämättä ole riittävää. Raaka-ainekulutusta lisäävät mm. hukka-annokset ja pilaantuneet raaka-aineet. Lisäksi työaika voi poiketa ennakoidusta, jolloin laskennassa täytyy ottaa nämä seikat huomioon. Tästä syystä ei voida ravintolamaailmassa olettaa laskettujen kustannusten olevan vakioita. (Selander & Valli 2007, 40.)

Ravitsemusalalla yleinen käytäntö on jakaa kustannukset muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Alan järjestöt myös suosittelevat yrityksille käytettävän tätä jakoa kustannuslaskennassa. Toiminnan luonne kuitenkin hankaloittaa kulujen ryhmittelyn laatimista, joten on yrityksestä itsestään kiinni määritellä kulut toimintansa mukaisesti muuttuviksi ja kiinteiksi kustannuksiksi. (Selander & Valli 2007, 44.)

Muuttuviksi kustannuksiksi luokitellaan kaikki ne kustannukset, jotka riippuvat suoraan myynnin määrästä. Ravitsemistoiminnassa muuttuviksi kustannuksiksi lasketaan mm. raaka-aineet sekä kertakäyttöastiat ja pakkaukset, jotka syntyvät samassa suh-

teessa myynnin määrän kanssa ja ne voidaan laskea yksiselitteisesti yhdelle tuotteelle. Muuttuvat kustannukset siis kasvavat tasaisesti myynnin mukaan ja ne ovatkin ravitsemusosalalla yleensä tasasuhteisesti kasvavia kustannuksia. Progressiivisesti muuttuviksi kustannuksiksi kutsutaan tilannetta, jossa suoritemäärän kasvaessa muuttuvat kustannukset kasvavat suhteellisesti enemmän. Degressiivisesti muuttuvat kustannukset syntyvät päinvastoin, kun esimerkiksi suurempia raaka-ainemääriä kerralla hankkimalla saadaan suurempia alennuksia. (Selander & Valli 2007, 45.)

Mikäli palkat ovat sidottuna myynnin määrään, luokitellaan ne muuttuviksi kustannuksiksi, koska tällöin ne syntyvät myynnin mukaan. Jotta toimintaan tarvittava työpanos selviäisi yksiselitteisesti, on syytä käsitellä palkat omana kustannuseränä. Mikäli järkevä laskentaperuste voidaan määrittää, muuttuvat palkat voidaan laskea osuutena myynnistä. Usein kuitenkin käy niin, että on hyvinkin vaikeaa selvittää, paljonko palkkakustannukset nousevat myynnin kasvaessa. (Selander & Valli 2007, 46.)

Jotkin kustannukset ovat ns. puolikiinteitä kustannuksia eli niissä on kummankin, muuttuvien ja kiinteiden kustannusten, ominaisuuksia. Henkilöstön palkat voivat olla esimerkiksi luonteeltaan puolikiinteitä kustannuksia. Tällöin tietyn rajan ylittyessä esimerkiksi asiakasmäärässä yritys joutuu palkkaamaan uuden työntekijän toiminnan tason säilyttämiseksi. (Selander & Valli 2007, 46.)

Vedestä ja energiasta aiheutuvat kustannukset ovat riippuvaisia myyntimäärästä, mutta niitä ei ole järkevää luokitella muuttuviksi kustannuksiksi. Poikkeuksena suurten elintarvikeyritysten tuotanto, joiden yhtäjaksoinen tuotantoprosessi on pitkä. Esimerkiksi ravintolan ruoka-annoksien energiakustannuksissa voi olla suuriakin vaihteluja, koska useampia annoksia voidaan valmistaa yhtä aikaa, joten yhden annoksen energiakustannuksen selvittäminen siitä saadun hyödyn perusteella on hieman kyseenalaista. (Selander & Valli 2007, 46.)

Ravitsemusalan kustannuslaskennassa nyrkkisääntönä voi pitää sitä, että mikäli kustannus ei ole selvästi riippuvainen myynnin määrästä, se tulee luokitella kiinteäksi kustannukseksi. Puolikiinteät kustannukset kannattaa niin ikään luokitella kiinteiksi kustannuksiksi, sillä aiheuttamisperusteiden määrittäminen voi käydä työlääksi ja olosuhteet muuttua nopeasti. (Selander & Valli 2007, 46.)

Alalle tyypillisesti henkilöstökustannukset käsitellään omana kustannuseränään, sillä se helpottaa huomattavasti oikean työpanoksen määrittämistä, mikä on ensiarvoisen tärkeää kustannusten kannalta ravitsemusalalla. Henkilöstökustannuksiin kuuluvat maksetut bruttopalkat sekä niihin liittyvät lakisääteiset ja vapaaehtoiset kustannukset. Bruttopalkka sisältää työntekijälle maksetun rahapalkan sekä luontoisetujen verotusarvot. Rahapalkaksi lasketaan tunti- ja kuukausipalkka, lomapalkka, lomarahat, sairaajan palkka, työehtosopimuksen mukaisista työajoista riippuvat lisät sekä juhla- ja pyhäpäivistä (JP -päivä) maksetut korvaukset. Työsuhteen ehdot, mukaan lukien minimipalkat, ovat määriteltynä alan työehtosopimukseen. Työehtosopimuksen ollessa yleissitova, jollainen majoitus- ja ravitsemusalan TES on, tulee työnantajien noudattaa sen vähimmäisehtoja. (Selander & Valli 2007, 47.)

Työntekijästä aiheutuvia kustannuksia eivät siis ole ainoastaan palkkakustannukset, vaan työnantaja on veloitettu maksamaan palkanmaksun oheiskustannuksina ryhmähenkivakuutusmaksua, sosiaaliturvamaksua, tapaturmavakuutusmaksua, työeläkemaksua ja työttömyysvakuutusmaksua (Yrittäjät 2008). Kun henkilöstökustannuksia käytetään sisäisessä laskennassa, voidaan laskelmien yksinkertaistamiseksi käyttää palkkojen sivukuluprosenttina 60 prosenttia. Se kattaa sosiaalipalkat eli lomapalkat, lomarahat, JP -päivät ja sairaajan palkat sekä sosiaalivakuutusmaksut ja muut kustannukset, jotka aiheutuvat palkanlaskennasta ja maksusta. Toisin sanoen sillä katetaan kaikki palkkaukseen liittyvät maksut, jotka ovat työnantajan kustannuksia, bruttopalkkojen lisäksi. (Selander & Valli 2007, 47–48.)

Henkilöstön käytön tehokkuudella on suuri merkitys yrityksen henkilöstökustannuksissa. Tämän vuoksi on syytä suunnitella henkilöstön käyttö vastaamaan mahdollisimman tarkasti sen todellista tarvetta. Lisäksi henkilöstökustannusten määrään vaikuttaa liikeidean ohella esimiestyö, työtilojen toimivuus ja työntekijöiden ammattitaito. Kustannuksiin vaikuttavat myös työn tehokkuus, työmotivaatio ja työyhteisössä vallitseva ilmapiiri. Paras työkalu henkilöstökustannusten hallintaan on hyvä työvuorosunnittelu, jolloin oikeat ihmiset ovat oikeassa paikassa oikeaan aikaan ja vieläpä oikealla hinnalla. (Selander & Valli 2007, 48–49.)

2.5 Hävikki ja kustannusten huomioiminen tuotesuunnittelussa

Hävikillä tarkoitetaan todellisen ja laskennallisen raaka-ainekäytön erotusta. Sitä voi syntyä esimerkiksi raaka-aineiden vastaanotossa, säilytyksessä, valmistuksessa ja anostelussa. Jotta hävikin määrään voitaisiin vaikuttaa, tulisi kaikki hävikkiä aiheuttaneet tapaukset kirjata ylös päivittäin, sillä ainoa keino saada riittävästi informaatiota hävikistä on kunnollinen rekisteröinti. Kun tietoa on riittävästi, sen kautta löytyy mielenkiinto hävikin pienentämiseen, sillä onhan hävikin minimointi myyntikatetavoitteen saavuttamisessa olennainen asia. On hyvä pitää mielessä, että pienetkin virheet voivat aiheuttaa suuria euromääräisiä menetyksiä kuukausi- ja vuositasolla. (Heikkilä & Saranpää 2008, 80.)

Tuotesuunnittelulla voidaan vaikuttaa yrityksessä käytettäviin työmenetelmiin ja toimintatapoihin, jotka heijastuvat suoraan myös toiminnan kannattavuuteen. Koska Suomessa on verrattain korkeat työvoimakustannukset, on työpanoksella ratkaiseva merkitys kustannusten muodostumisessa. (Selander & Valli 2007, 131.) Taulukossa 2 on esimerkki työvoimakustannusten vaikutuksesta kirjolohesta aiheutuviin raaka-ainekustannuksiin. Työtunnin hinnaksi esimerkissä on määritelty 20 €/h.

TAULUKKO 2. Kirjoloheen vertailulaskelma (mukaillen Selander & Valli 2007, 131)

Raaka-aine/tuote	Kirjolohi kokonainen	Kirjlohifilee
Käyttöpaino (tarvittava määrä)	5,200 kg	5,200 kg
Painohäviö -%	35 %	3 %
Ostopaino	8,000 kg	5,361 kg
Ostohinta	4,00 €/kg	7,50 €/kg
Käyttöhinta	6,15 €/kg	7,73 €/kg
Ainehinta (erän hinta)	32,00 €	40,21 €
Erään kohdistettu työ	40 min	5 min
Työkustannukset	13,33 €	1,67 €
Ainehinta sis. työkustannukset	13,33 €	1,67 €
Käyttöhinta sis. työkustannukset	8,72 €/kg	8,05 €/kg

Kuten taulukosta 2 näkyy, valmiin kirjolohifileen ostohinta on kokonaiseen kirjolohi-
 heen verrattuna lähes kaksinkertainen. Kuitenkin loppujen lopuksi fileen käyttäminen
 tulee edullisemmaksi, kun otetaan työvoimakustannukset sivukuluineen huomioon.
 Lisäksi huomion arvoista on se, että fileetä tarvitsee tilata vain 5,3 kg kokonaisen 8
 kg:n kalan sijaan. Tämä siksi, että esivalmisteluhävikkiä ei juuri synny fileetä käytet-
 täessä. Viime aikoina on tullut suunnanmuutos ravintoloihin tilattaviin raaka-aineisiin:
 nykyään käytetään yhä enemmän ja enemmän valmiiksi käsiteltyjä raaka-aineita. Esi-
 valmistelut tehdään hyvin pitkälle sitä varten erikoistuneissa elintarvikeyrityksissä,
 joilta ravintolat ostavat raaka-aineensa. (Selander & Valli 2007, 131.)

2.6 Kalkyytit

Kustannuslaskennan perustan muodostavat kalkyytilaskelmat, joihin on kolme erilais-
 ta laskelmaa: minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli. Niiden avulla
 yrityksen toiminnasta voidaan löytää epäkohtia esimerkiksi valmistustoiminnoista,
 joita tehostamalla päästään parempaan tulokseen. (Alhola & Lauslahti 2005, 25;
 Vehmanen & Koskinen 1997, 98.) Koska katetuottolaskenta perustuu minimikalkyy-
 liin (Jyrkkiö & Riistama 2008, 137), se on tämän opinnäytetyön kannalta olennaisin
 kalkyyli. Muutkin kalkyytit ovat mainittuna, koska ne liittyvät olennaisesti kustannus-
 laskentaan.

Minimikalkyyli ottaa huomioon ainoastaan muuttuvat kustannukset, kaikki muu siis
 jää ulkopuolelle. Tämä perustuu siihen, että tuotteiden tai palvelujen aikaansaamisesta
 katsotaan aiheutuvan vain muuttuvia kustannuksia, koska kiinteitä kustannuksia syn-
 tyy joka tapauksessa saatiinpa tuotteita aikaan tai ei. Minimikalkyyliä käytetään
 yleensä lyhyen tähtäimen laskentaan ja se myös liittyy katetuottoajatteluun. (Alhola &
 Lauslahti 2005, 25.) Minimikalkyylin kaava näyttää kuvion 1 kaltaiselta.

$$\text{Minimikalkyyli} = \frac{\text{Laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{Toteutunut tuote- tai palvelumäärä}}$$

KUVIO 1. Minimikalkyylin kaava (Alhola & Lauslahti 2005, 26)

Keskimääräiskalkyyliissa tuotteelle kohdistetaan sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset. Tällöin laskentakauden kaikkien kustannusten katsotaan aiheutuneen laskentakauden suoritelmäärästä. (Vehmanen & Koskinen 1997, 99.) Keskimääräiskalkyylin käyttöä rajoittaa se, että se kohdistaa kustannukset keskimääräisesti tuotteelle tai palvelulle, jolloin sillä myös saadaan toimintasuhteesta riippuen erilaisia tuloksia (Alhola & Lauslahti 2005, 27). Keskimääräiskalkyyli lasketaan kuvion 2 kaavalla.

$$\text{Keskimääräiskalkyyli} = \frac{\text{Laskentakauden kokonaiskustannukset}}{\text{Toteutunut tuote- tai palvelumäärä}}$$

KUVIO 2. Keskimääräiskalkyylin kaava (mukailien Alhola & Lauslahti 2005, 27)

Normaalikalkyyli on keskimääräiskalkyyliä tarkempi laskentatapa. Se pyrkii korjaamaan keskimääräiskalkyylin ”keskimääräisyyttä” ottamalla huomioon toimintasuhteen tai -asteen muutokset. Normaalikalkyyliissa kohdistetaan tuotteelle tai palvelulle keskimääräiskalkyylin lailla kaikki laskentakauden kustannukset, mutta sillä erotuksella, että kiinteät kustannukset suhteutetaan erikseen sovittuun tuotteen tai palvelun määrään. Tätä määrää nimitetään normaalitoiminta-asteeksi. Perusajatuksena normaalikalkyyllillä suoritettavassa kustannuslaskennassa on, että kiinteät kustannukset ovat tuotannossa välttämättömiä, mutta toimintasuhteen muuttuessa niiden määrä ei voi vaihdella. (Alhola & Lauslahti 2005, 28.) Normaalikalkyyli lasketaan kuvion 3 kaavalla.

$$\text{Normaalikalkyyli} = \frac{\text{Laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{Toteutunut palvelu- tai tuotemäärä}} + \frac{\text{Laskentakauden kiinteät kustannukset}}{\text{Normaali palvelu- tai tuotemäärä}}$$

KUVIO 3. Normaalikalkyyli (mukailien Alhola & Lauslahti 2005, 29)

3 HINNOITTELU

Liiketoiminnan onnistumisen kivijalka on tuotteiden oikea hinnoittelu. Sen avulla voidaan ohjata yrityksen kannattavuutta, kilpailua ja tuotteiden kysyntää. Keskeiset liiketoiminnan johtamiseen liittyvät päätökset, kuten tuote- ja raaka-ainevalinnat sekä henkilöstömäärien suunnittelu, liittyvät niin ikään hinnoitteluun. (Heikkilä & Saranpää 2008, 87.)

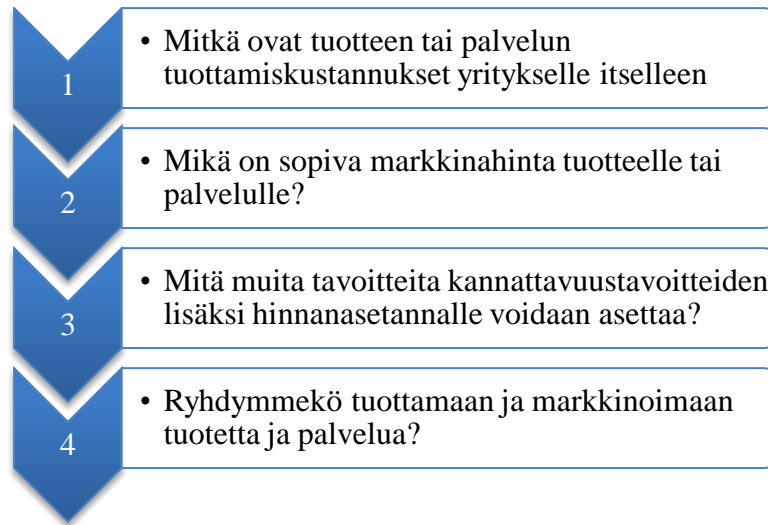
3.1 Yleistä hinnoittelusta

Perusperiaate yrityksen tuotteiden hinnoittelussa on se, että tuotteen hinnalla tulee pystyä kattamaan sen valmistuksesta aiheutuvat kustannukset. Jos tuote hinnoitellaan liian alhaiseksi sen kustannustehokkuuteen nähden, on myyntivolyymi suuri, mutta tuotteen kannattavuus heikko yrityksen tehottomuuden vuoksi. Mikäli hinta taas on korkea kilpailijoiden hintoihin nähden, on tuotteen myyminen hankalaa. Kilpailijoiden tuotteen alhaisempi hinta voi johtua paremmasta kustannustehokkuudesta, jolloin tuote voidaan myydä halvemmalla kannattavuuden kärsimättä. (Puolamäki 2007, 125.)

Väärillä hinnoittelupäätöksillä voidaan pahimmassa tapauksessa tuhota koko yritys tai vastaavasti pelkillä yksittäisillä onnistuneilla hinnoittelupäätöksillä voidaan saada yrityksen toiminta hyvinkin kannattavaksi ja vauraaksi (Sipilä 2003, 25). Tässä suhteessa tulee muistaa, että asiakas voi valita täysin vapaasti, mistä hän tuotteen tai palvelun ostaa. Todennäköisesti hän ostaa sen sieltä, mistä saa halvimmalla. Puolamäki (2007, 125) muistuttaa, että tämä logiikka pätee ainoastaan yleisellä tasolla, sillä käytössä olevat resurssit sanelevat viime kädessä tuotteen hinnan käyttämisen kilpailukeinona kannattavuuden kustannuksella.

Kun päätöksiä hinnanasetannasta tehdään yrityksen johdon toimesta, joudutaan pelaamaan tuotteen tuottamiskustannustietoa markkinoilta saatavaan tietoon markkinahintatasosta, eli minkä hinnan yrityksen tuote voi markkinoilla saavuttaa. On myös pohdittava mahdollisia tavoitteita hinnoittelun suhteen, esimerkiksi millaiseen kateottoon hinnoittelulla pyritään vai onko tarkoitus myös pyrkiä suurempaan markkinaosuuteen, torjumaan uudet kilpailijat ja hyödyntämään hetkellinen mahdollisuus korkeampaan hintaan. Neilimon ja Uusi-Rauvan (1999, 181) mukaan yritysjohdon on

lähtökohtaisesti pystyttävä vastaamaan hinnoittelussa kysymyksiin, jotka ovat esitettyinä kuviossa 4.



KUVIO 4. Hinnanasetannan peruskysymykset (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 181)

On myös tilanteita, jolloin yritys ei itse voi juurikaan vaikuttaa hinnoitteluun. Esimerkiksi yrityksellä on suuren menekin tuotteita ja se toimii markkinoilla, joilla on paljon kilpailua. Tällöin voi olla vaikea erottua omine tuotteineen muusta joukosta, koska vastaavia tuotteita on kilpailijoilla paljon tarjolla. Asiakas luonnollisesti hankkii tuotteen sieltä, mistä saa sen edullisimmin. (Kaplan & Atkinson 1998, 151.)

Pieni yritys voi myös kamppailla suurten yhtiöiden hallitsemilla markkinoilla, jolloin asiakkaiden lojaalius on ensiarvoisen tärkeää. Mikäli asiakkaat eivät ole lojaaleja yritystä kohtaan, se ei voi hinnoitella tuotteitaan kattavista kustannuslaskelmista huolimatta itselleen edullisiksi. Tällöin vaihtoehdoksi hinnoittelun kannalta jää myötäillä markkinajohtajien hintoja, jotta yritys voisi pärjätä kilpailijoilleen. (Kaplan & Atkinson 1998, 151.)

Tällaisessa tilanteessa yrityksen täytyy etsiä muita keinoja kannattavuuden parantamiseksi, kuten esimerkiksi uudelleen suunnittelemalla tai korvaamalla vanhoja tuotteita uusilla tai kokonaan poistamalla joitakin tuotteita valikoimasta. Prosessien kehittäminen on niin ikään keino vähentää kustannuksia ja parantaa kannattavuutta. (Kaplan & Atkinson 1998, 151.)

3.2 Hinnoittelumenetelmät

Tuotteen tai palvelun hinnan määrittämiseksi on olemassa eri keinoja, jotka määrittävät hinnan eri perustein. Hinnoittelussa ei tarvitse käyttää yhtä ainoaa menetelmää, vaan niitä voi myös käyttää useampaa yhtäaikaaisesti. Onkin nykyisin harvinaista, että yritykset käyttäisivät hinnoittelussaan ainoastaan kustannuspohjaista hinnoittelumenetelmää. Etenkin hotelli- ja ravitsemusalalla sen rinnalla käytetään usein markkinointiperusteista menetelmää. (Alhola & Lauslahti 2005, 36; Heikkilä & Saranpää 2008, 94.) Ravitsemusalalla yleisimmin käytetyt menetelmät ovat kustannuslähtöinen hinnoittelu, palkkakatekerroihinnoittelu, vakiokatehinnoittelu ja markkinalähtöinen hinnoittelu (Heikkilä & Saranpää 2008, 90–94).

Kustannuslähtöistä hinnoittelua käytetään lähestulkoon universaalisti ruokien ja juomien hinnoitteluun. Se on hyvin suosittu menetelmä ravitsemus- ja majoituslalla. Ideana on ensin selvittää valmistamiseen kuuluvien raaka-aineiden hinta, jonka jälkeen saatuun summaan lisätään haluttu kokonaistuotto. Kokonaistuoton tulee kattaa työ- ja yleiskustannukset sekä yritykselle jäävä voitto-osuus. (Kotas 1999, 103.)

Kustannusten ollessa hinnoittelun perusteena voidaan laskelmia tehdä myyntikatehinnoittelun ja myyntikatekerroihinnoittelun avulla. *Myyntikatehinnoittelua* käytettäessä tuotteen hinta koostuu arvonlisäverottomista raaka-ainehinnoista ja niiden päälle lisäystä myyntikateprosentista, jolloin kaava näyttää kuvion 5 kaltaiselta. (Heikkilä & Saranpää 2008, 90.)

$$\frac{\text{raaka-ainekustannukset}}{100 - \text{myyntikate-\%}} \times 100$$

KUVIO 5. Myyntikatehinnoittelu: veroton myyntihinta (Heikkilä, Saranpää 2008, 90)

Kaavaa käyttämällä saatu hinta ei siis sisällä arvonlisäveroa. Ravintolatuotteiden arvonlisäverokanta on ollut 1.7.2010 alkaen 13 % veron perusteesta (Verohallinto 2011, 34). Arvonlisäverottomasta myyntihinnasta saadaan verollinen myyntihinta käyttämäl-

lä arvonlisäverokannan mukaista kerrointa (Heikkilä & Saranpää 2008, 90), joka on siis tässä tapauksessa 1,13.

Myyntikatekerroinhinnoittelussa käytettävä hinnoittelukerroin on luku, jolla muuttuvat kustannukset kerrotaan, jotta saadaan myyntihinta selvitettyä (Alhola & Lauslahti 2005, 42). Kerroin lasketaan seuraavassa kuviossa 6 olevan kaavan mukaan:

$$\text{Hinnoittelukerroin} = \frac{100}{100 - \text{myyntikateprosentti}}$$

KUVIO 6. Hinnoittelukerroin (mukaillen Heikkilä, Saranpää 2008, 91)

Myyntikatekerroinhinnoittelussa ideana on yksinkertaistaa myyntikatehinnoittelun kaavaa niin, että halutulle myyntikateprosentille lasketaan hinnoittelukerroin. Tällä menetelmällä arvonlisäveroton myyntihinta saadaan kertomalla arvonlisäverottomat raaka-ainekustannukset hinnoittelukertoimella. Verollinen myyntihinta saadaan käyttämällä verokannan mukaista kerrointa, kuten myyntikatehinnoittelussa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 90–91.)

Kumpikaan edellä mainituista kustannuslähtöisistä hinnoittelumenetelmistä ei ole täysin ongelmaton: tuotteiden menekki tulisi pystyä ennustamaan mahdollisimman tarkasti totuutta vastaavaksi, jotta oikeaa myyntikateprosenttia osattaisiin käyttää hinnoittelussa. Lisäksi työnosuus jakautuu tasasuhtaisesti kaikille tuotteille, jolloin voi käydä niin, että paljon työtä vaativat tuotteet hinnoitellaan tappiollisesti. Kun ongelmat osaa ottaa huomioon, niin kyseiset menetelmät ovat varsin päteviä ravitsemusalan tuotteiden hinnoitteluun. (Heikkilä & Saranpää 2008, 91.)

Kun muuttuvien kustannusten, eli ravitsemusalalla raaka-aineista aiheutuvien kustannusten, lisäksi halutaan ottaa hinnoittelussa huomioon työ- ja palkkakustannukset, puhutaan palkkakatekerroinhinnoittelusta. Veroton myyntihinta saadaan, kun palkkakatehinnoittelukerroin kerrotaan aine- ja työvoimakustannusten summalla. (Heikkilä & Saranpää 2008, 92.) Kerroin lasketaan kuviossa 7 olevan kaavan mukaan.

$$\text{Palkkakatehinnoittelukerroin} = \frac{100}{100 - \text{palkkakateprosentti}}$$

KUVIO 7. Palkkakatehinnoittelukerroin (Heikkilä & Saranpää 2008, 92)

Tämäkään hinnoittelumenetelmä ei ole täysin ongelmaton, vaikkakin sillä kyetään eliminoimaan osa myyntikatehinnoittelussa ilmenevistä ongelmista. Menetelmänä se on myös melko työläs käytettäväksi päivittäisessä työskentelyssä. Jotta rahamääräinen palkkakate saataisiin riittävälle tasolle, tulee palkkakateprosenttitavoitteen olla sitä korkeampi, mitä enemmän työvoimasta ja raaka-aineista aiheutuvia kustannuksia valmistamiseen kuluu. Menetelmään liittyy myös riski, että tuottamattoman ajan kustannuksia ei kohdisteta millekään tuotteelle. (Heikkilä & Saranpää 2008, 93.)

Vakiokatehinnoittelussa ideana on se, että kaikki myydyt tuotteet tuottavat saman rahamääräisen katteen. Menetelmää käytetään paljon esimerkiksi viinien hinnoitteluun. Viinit jaetaan ostohinnan mukaan useampaan ryhmään ja kaikille ryhmille määritetään vakiokate euroissa, joka lisätään hinnoittelussa ostohintaan. Vakiokatehinnoittelun ongelmana on, että se nostaa sellaisten tuotteiden myyntihintaa, jotka sisältävät vähän edullisia raaka-aineita, kun puolestaan runsaasti kalliita raaka-aineita sisältävien tuotteiden hinta laskee suhteessa enemmän. On kuitenkin huomioitava, että varastonkiertovaikutuksen vuoksi se ei ole suinkaan kaikissa tilanteissa huono asia. (Heikkilä & Saranpää 2008, 93.)

Markkinalähtöinen hinnoittelu perustuu asiakkaiden tai kilpailijoiden antamaan tuotteen hinnan ylärajaan. Jos ostajat ovat kovinkin hintaherkkiä, niin tällaisissa tilanteissa korostuu yrityksen kilpailijoiden asettama hinnan yläraja. Kun palvelut ovat ostajan näkökulmasta verrattain samanlaiset yritysten kesken, on markkinalähtöinen hinnoittelu varteenotettavin menetelmä hinnoittelussa. Mikäli yritys asettaa hinnan kilpailijoita korkeammaksi, se todennäköisesti näkyy pitemmällä aikavälillä kysynnän heikentymisenä. (Alhola & Lauslahti 2005, 42.)

3.3 Alennukset

Myytavistä tuotteista tai palveluista annettavat alennukset ovat osa niiden hintaa, joten alennuspolitiikan suunnittelu on myös osa hinnoittelun suunnittelua. Alennukset tehoavat paremmin korkeahintaisissa ei-välttämättömyysostoissa kuin välttämättömyyspalveluissa, joiden hinta ei ole kovin korkea. Hintakilpailussa on kaksi ääripäätä: toisessa päässä ovat ns. heräteostoksiin pyrkivät kuluttajapalvelut, joiden palveluista voidaan myydä valtaosa jopa kymmenien prosenttien alennuksella. Toinen ääripää pitää sisällään ”erikoistuneita ja niukkoja asiantuntijapalveluja myyjän markkinoilla yrityksille tarjoavia palveluntuottajia”. Tällä alalla alennuksilla ei ole käytännössä juuri minkäänlaista vaikutusta kysyntään eikä asiakasta myöskään saada vaihtamaan toimittajaa alennuksia antamalla. Tapana on antaa asiakkaalle räätälöity hinta, johon alennus on jo sisällytetty, mikäli alennuksen antamiselle on perusteita. (Sipilä 2003, 355.)

Alennuksista puhuttaessa on syytä erottaa kaksi eri asiaa toisistaan: perushintatason laskeminen ja perushintatasosta myönnetty alennukset. Nämä kaksi asiaa menevät helposti sekaisin etenkin silloin, kun suuri osa palveluista myydään alennetuin hinnoin. Mikäli vakiomääräisiä alennuksia annetaan lähestulkoon kaikille asiakasryhmille ja tuotteita harvemmin enää myydään listahinnoin, on alennushintatasosta tullut käytännössä tuotteiden perushintataso. Huomattavaa on kuitenkin, että hinnan, josta alennus annetaan, täytyy olla myös se hinta, jolla kauppa todellisuudessa käydään. Ei ole kuluttajansuojalain mukaan sallittua käyttää tekaistuja normaalihintoja, joista alennus annetaan, joka tosiasiallisesti onkin normaalihinta. (Sipilä 2003, 353.)

Alennusten antamisella pyritään vaikuttamaan mielikuviin, houkuttelemaan uusia asiakkaita, lisäämään kokonaismyyntiä ja kertaostoja, vaikuttamaan myynnin rakenteeseen ja ohjaamaan asiakaskäyttäytymistä. Alennusten avulla voidaan lisätä joidenkin eri asiakasryhmien ostokykyä, kuten esimerkiksi lasten, opiskelijoiden, varusmiesten ja eläkeläisten. Alennukset voidaan antaa monessa eri muodossa, mm. rahamääräisinä alennuksina, prosenttialennuksina, ostokorttina, alennuskorttina ja lisäpalveluna. (Sipilä 2003, 356.)

Kun myyjä antaa asiakkaalle alennusta, ei ole viisasta antaa alennusta suoraan tuotteen tai palvelun hinnasta. Vielä huonompi vaihtoehto on antaa alennus kaikille asiakkaille.

Tällä menettelyllä saa todennäköisesti vain aikaan katteiden menettämisen ilman mitään vastinetta. Mikäli yrityksessä harkitaan hintojen alentamista, se kannattaa tehdä ensin esimerkiksi tietyssä asiakasryhmässä, jotta vaikutus myynnin volyyymiin tulee selville ja vasta sen jälkeen laajentaa hintojen alennus muihin asiakasryhmiin. Tärkeää on jatkaa testausta niin kauan, että vaikutukset näkyvät. Testausten, kokeilujen ja mitausten merkitystä ei nimittäin korvata kokemuksella. (Sipilä 2003, 357.)

Hintojen alentaminen ja alennusten antaminen voi olla yritykselle keino parantaa toiminnan kannattavuutta. Alennusten kanssa on kuitenkin oltava tarkkana, sillä huolimattomasti myönnetyt alennukset voivat leikata suuren osan katteesta. Tämän vuoksi kaikille yrityksen työntekijöille tulisi tehdä selväksi, millaista linjaa alennusten antamisessa noudatetaan. (Lahtinen & Isoviita 2001, 2.)

Pienenkin alennuksen saaminen takaisin myynnin kautta voi olla suuri urakka. Seuraava taulukko 3 havainnollistaa prosentein, kuinka paljon enemmän pitää myydä, jotta annettu alennus saadaan takaisin.

TAULUKKO 3. Alennus syö katetta (Sipilä 2003, 357)

		Katetuotto prosentti								
		5	10	15	20	25	30	35	40	45
		Kuinka monta % pitää myydä enemmän alennuksen korvaamiseksi?								
Hinnanalennus%	2	67	25	15	11	9	7	6	5	4
	3	150	43	25	18	14	11	9	8	6
	4	400	67	36	25	19	15	13	11	9
	5	~	100	50	33	25	20	17	14	11
	7	~	300	100	60	43	33	27	23	18
	10	~	~	200	100	67	50	40	33	25
	15	~	~	~	300	150	100	75	60	43

Hintojen laskemisella saatuihin asiakkaisiin kannattaa suhtautua varauksella, sillä he voivat olla luonteeltaan hyvinkin hintaohjautuvia tai hintaherkkiä. He ovat käytännössä uskollisia vain hinnalle, joten lojaaluis itse yritystä kohtaan voi olla hyvinkin heikkoa. Paremman tarjouksen toisaalta saatuaan he todennäköisesti siirtyvät edullisemman hinnan perässä muualle. Tästä syystä markkinaosuuden voittamisesta voi olla yritykselle vain hetkellistä iloa. (Sipilä 2003, 354.)

3.4 Arvonlisävero ja sen huomioiminen

Arvonlisävero on aihealueena niin laaja, että siitä käsitellään tässä opinnäytetyössä vain olennaisimmat asiat työn aiheen kannalta. Arvonlisävero tarkoittaa kulutusveroa, joka kohdistuu lähestulkoon kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Arvonlisäverolaissa on määritelty ne tavarat ja palvelut, joiden myynti on arvonlisäveroton, jolloin niistä ei tarvitse maksaa veroa. (Verohallinto 2011, 1.)

Elinkeinonharjoittajat ovat myymistään tavaroista ja palveluista arvonlisäverovelvollisia, mutta arvonlisäveron ei ole tarkoitettu jäävän verovelvollisen eli elinkeinonharjoittajan rasitukseksi, vaan tällöin käännetyn verovelvollisuuden soveltuessa verovelvollisia ovatkin ostajat. Kun elinkeinonharjoittaja hinnoittelee tuotteitaan, oletetaan arvonlisäveron sisältyvän myyntihintaan, jolloin kuluttaja loppujen lopuksi maksaa arvonlisäveron. Elinkeinonharjoittajalla puolestaan on velvollisuus tilittää Suomen valtiolle toiminnastaan kertyneet verot. (Verohallinto 2011, 1.)

Suomessa käytössä olevat verokannat ovat 23 %:n yleinen verokanta, 13 %:n ja 9 %:n alennetut verokannat sekä nollaverokanta. Verot suoritetaan aina veron perusteesta eli verottomasta myyntihinnasta. (Verohallinto 2011, 34.) Tätä opinnäytetyötä koskeva verokanta on 13 %:n alennettu verokanta, jota sovelletaan seuraaviin tavarihin ja palveluihin. Teksti on lainaus Verovelvollisen oppaasta 2011.

- 1) ruokatavara, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettu aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävä mauste, säilöntäaine, väri- ja muu lisäaine (elintarvike)
- 2) rehu ja rehuseos sekä niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettu raaka- ja lisäaine, eläinten ruokana käytettävät teollisuuden jäteaineet sekä rehuaine)
- 3) ravintola- ja ateriapalvelut (30.6.2010 asti 22 prosenttia)

Arvonlisäverollinen tuotteen tai palvelun myyntihinta koostuu arvonlisäveron perusteesta eli verottomasta hinnasta, joka on 100 % sekä itse veron osuudesta, joka ravintola- ja ateriapalveluista on 13 %. Näin ollen tuotteen myyntihinta, jolla asiakkaat sen ostavat, on 113 %. (Selander & Valli 2008, 72.)

Arvonlisäveron käsittelyn merkitys etenkin hinnoittelussa, mutta myös kannattavuuslaskelmissa, on suuri. Se täytyy osata huomioida oikein kaikissa talouden suunnitteluun, seurantaan ja tarkkailuun liittyvissä laskelmissa. On tärkeää huomata, että laskelmia tehdessä tulee käyttää joko arvonlisäverollisia tai arvonlisäverottomia hintoja. Helpoiten virheitä syntyy, kun verolliset ja verottomat hinnat menevät sekaisin. (Heikkilä & Saranpää 2008, 35–36.)

4 KANNATTAVUUS

Jotta liiketoiminta voi jatkua, sen täytyy olla kannattavaa, eli taloudellista tulosta tuottavaa toimintaa. Usein mainitaan hyvän taloudellisen tuloksen aikaansaamisen olevan yrityksen keskeinen pyrkimys, johon tähdätään. Kannattavuutta kuvataan erilaisin tunnusluvuin, joiden määrittelemiseksi on olemassa kaksi vaihtoehtoa: absoluuttinen ja relatiivinen kannattavuus. Absoluuttinen kannattavuus tarkoittaa yksinkertaisesti tuottojen ja kustannusten välistä rahamääräistä erotusta, kun relatiivinen kannattavuus ilmaisee kannattavuuden prosentuaalisena lukuna. Tällöin ”tuottojen ja kustannusten välistä erotusta verrataan johonkin yrityksen toimintaa rajoittavaan tekijään”, kuten esimerkiksi liikevaihtoon tai omaan pääomaan. (Heikkilä & Viljanen 2000, 205–206.)

4.1 Alan erityispiirteet johtamisen ja kannattavuuden näkökulmasta

Koska markkinoille pääsy on ravitsemusalalla suhteellisen helppoa, on kilpailu tästä syystä hyvinkin intensiivistä. Hintakilpailun merkitys korostuu, koska yrityksiä on paljon ja niitä on erikokoisia. Taloudellista menestystä pitkällä aikajänteellä ei liiemmin saavuteta hinnoittelun avulla, vaan hyvän laatuimagon luomisella. Kun laatuimago on oikealla tasolla, voi yritys hinnoitella tuotteen kilpailijoita kannattavammin. Näin ollen voidaan sanoa laadun tuottavan enemmän tulosta kuin korkean hinnan. (Heikkilä & Saranpää 2008, 149.)

Alan kovan hintakilpailun vuoksi tuotteiden nettotulosprosentti on alalla yleisesti alhainen. Verrattuna muihin toimialoihin on tuotekohtainen tulos ravitsemusalalla todella matala, vaikka myyntikateprosentti olisikin korkea. Tästä syystä tarkka kustannusten seuraaminen on kannattavuuden hallinnan kannalta erittäin tärkeässä roolissa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 150.)

Vuoden 2010 tilinpäätöstilastojen mukaan ravitsemisalalan nettotulosprosentti oli 0,9 % (Tilastokeskus 2011, 5). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että hinnaltaan kymmenen euron tuotteesta yritykselle jää ”puhtaana käteen” 13 %:n arvonlisävero huomioon ottaen n. 8 senttiä. Tämä on siis koko maan keskimääräinen luku, joka voi vaihdella yritysten välillä. Tästä syystä pienetkin virheet esimerkiksi työtuntien suunnittelussa tai raaka-aineiden käsittelyssä saattavat aiheuttaa todella suuria kustannuksia tulokseen nähden. Alhaisen keskikatteen vuoksi ei alalla vähäpätöisiä kulueriä ole olemassaakaan. (Heikkilä & Saranpää 2008, 150.)

Oman erityispiirteensä aiheuttavat myös alalle tyypilliset yritysten pitkät aukioloajat, myynnin vaihtelevuus sekä sesonkiluonteisuus. Työvoiman merkitys tuotannon tekijänä on merkittävä niin kannattavuuden kuin laadunkin hallinnassa. Kulurakennetta tarkasteltaessa työvoimakulut ovat suuressa osassa yritysten liikevaihdossa, jolloin niiden hallitseminen edellyttää henkilöstön tehokkuuden, eli myynnin ja tehtyjen työtuntien välisen suhteen, tarkkaa seuraamista. (Heikkilä & Saranpää 2008, 150.)

Koska monet alan yritykset ovat auki yömyöhään ja useat läpi yön, on olennaista onnistua kohdentamaan tehdyt työtunnit myynnin huippu- ja laskukausien mukaan. Tämä pätee myös sesonkiaikoina, jolloin pitäisi varmistaa henkilöstön määrän riittävyys huippuaikoina, jotta voidaan vastata kysyntään, mutta hiljaisempina aikoina tulisi pitää henkilökuntaa ainoastaan sen verran, että peruspalvelutaso saadaan pidettyä yllä. Kannattavuuden hallinnan kannalta työvuorolistan laatiminen onkin yksi merkittävimmistä tehtävistä. Kulujen suunnittelua voi tehostaa laskemalla suunnitellulle työvuorolistalle hinnan, eli paljonko tulevat tehdyt työtunnit tulevat keskituntikustannuksen perusteella yritykselle maksamaan sivukuluineen kaikkineen. (Heikkilä & Saranpää 2008, 150 - 151.)

Asiakkailla on yhä useammin odotuksia sen suhteen, miten yritys suhtautuu esimerkiksi terveellisyyteen, ravitsemuksellisuuteen, puhtauteen, turvallisuuteen ja ympäristöarvoihin tuotteissaan ja palveluissaan. Tämä aiheuttaa väistämättä painetta kulujen hallinnassa eikä näin ollen voi olla vaikuttamatta kustannuksiin. Tulisikin löytää ns. kultainen keskitie laadun ja kustannusten välillä sekä pidettävä mielessä, että yli- eikä alilaatukaan välttämättä tuota parasta taloudellista tulosta. (Heikkilä & Saranpää 2008, 151.)

Yrityksen eri investointien kunnossapito on osa laadun varmistustyötä, joka aiheuttaa väistämättä kustannuksia. Jotta kulueria voidaan hallita tehokkaasti, on olennaista kyetä kohdistamaan korjaukset ja investoinnit ajallisesti parhaaseen mahdolliseen ajankohtaan. On vahingollista kustannusten kannalta esimerkiksi siirtää laitteiden tai tilojen korjauskuluja aina vain tuonnetmas, jolloin todennäköisesti aiheutuu aina vain suuremmat kustannukset mihin alun perin olisi jouduttu sijoittamaan. (Heikkilä & Saranpää 2008, 151.)

Asiakkailla on usein vääristynyt käsitys siitä, mitä ravintoloiden raaka-aineet todellisuudessa maksavat. Monet vetoavat halpoihin tukkuhintoihin, josta raaka-aineet saadaan ravintoloihin huomattavasti edullisemmin, kuin mitä muut kuluttajat maksavat vastaavista tuotteista päivittäistavarakaupassa. Asiakkaat olettavat ravintoloiden saavan raaka-aineensa halvalla ja siihen nähden lopputuotteen myyntihinta on heidän mielestään liian korkea. Todellisuudessa päivittäistavarakaupasta ostetut yksittäiset tuotteet ovat edullisempia suuren ostovolyymien ja asiakastarjoustensa vuoksi. Jotta ravintola voisi pärjätä kauppojen edullisille hinnoille, on sen hyödynnettävä raaka-aineet huolella ja pyrittävä mahdollisimman pieneen hävikkiin. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152.)

Yhteiskunnan kehittyminen luo paineita yritysten uusiutumiselle, sillä kehityksen myötä asiakkaat odottavat uusia palveluita ja tuotteita. Pysyäkseen kehityksessä mukana on alan yritysten kyettävä vastaamaan kysyntään uusien ideoin. Kannattavuuden hallinnan kannalta pyritään päinvastoin pitämään tuotevalikoima kohtuullisena, sillä taloudellisen tehokkuuden tavoittelemisen onnistuu parhaiten vähemmällä tuotemäärällä. Niinpä yrityksen on löydettävä tasapaino kehittymisen ja tuotevalikoiman välillä: tuotteita on oltava riittävästi ja niiden tulee uudistua riittävän usein, jotta asiakkaiden mielenkiinto kyetään pitämään yllä. Tilanteen seuraamiseksi tarvitaan avuksi sisäistä laskentatoimea, jotta pystytään seuraamaan tuotteiden ja tuoteryhmien kannattavuutta sekä kontrolloimaan sitä. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152.)

Kuten muillakin aloilla, on myös hotelli- ja ravintola-alan yritysten tavoitteina matalat kustannukset työn- ja liikkeenjohdossa sekä organisaation pitäminen matalana. Painetta päinvastaiseen kehitykseen luovat alan erityispiirteet, jolloin toiminnan johtaminen ja suunnitelmallisuus astuvat esiin tasapainoilussa ristiriitaisten tavoitteiden välillä.

Tällöin esimiestyö tulee suhteuttaa henkilöstön määrään sekä palvelun laatu- ja tulostavoitteisiin sopivaksi. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152.)

Kokonaisuuden hallinta on ensiarvoisen tärkeä taito ravitsemusalan esimiehillä, jotta tavoiteltuihin kulu- ja katelukuihin voidaan päästä matalasta nettotulosprosentista huolimatta (Heikkilä & Saranpää 2008, 152). Spontana.fi -verkkosivuston mukaan esimiehen tulee ymmärtää kokonaisuutta, nähdä muutoksen logiikka ja kyetä säilyttämään oma hallinnan tunteensa. Voidaan sanoa, että yksittäinen toimipiste ei voi menestyä ilman osaavaa esimiestä, sillä ilman vahvaa ja oikeanlaista johtamista taloudellisten tavoitteiden saavuttaminen ole mahdollista. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152–153.)

Alan toiminta on erityisen suhdanneherkkää. Aiemmin totuttiin siihen, että talouden laskusuhdanteen aikana myynnin lasku oli keskimääräistä voimakkaampaa ja noususuhdanteessa myynnin kasvu suhteutettuna muuhun talouteen suhteellisesti kovempaa. Viime vuosien kehityksen perusteella tämä ei enää pidä paikkaansa, sillä nykyisin on paljon enemmän kilpailua asiakkaiden rahoista uusien tuotteiden ja palveluiden myötä. Yhä tärkeämpi kehittämiskohde alalla on lisäarvon tuottaminen asiakkaalle. (Heikkilä & Saranpää 2008, 153.)

4.2 Tuloksellisuuden esteet ja niiden ratkaiseminen

Alan liiketoiminnassa onnistuminen on toimivan yrityskokonaisuuden kokoamista pienistä yksityiskohdista. Menestyminen on suurimmaksi osaksi kiinni osaavasta johtamisesta ja ammattitaitoisesta henkilöstöstä, mutta näiden lisäksi onnistuminen teknisissä ja henkisissä osatekijöissä luo hyvää perustaa kannattavalle liiketoiminnalle. Yrityksen toimintaprosessit tulee hallita niin yritys-, tuote- kuin yksilötasollakin, jotta toiminnan tuottavuutta, kannattavuutta ja laatua voidaan hallita menestyksekkäästi. On kuitenkin huomioitava, että prosessiajattelu ei saa jättää luovuutta varjoonsa, vaikka sen täytyy tuoda jämäkkyyttä, täsmällisyyttä ja virheettömyyttä operaatioihin. (Heikkilä & Saranpää 2008, 154.)

On yleistä, että yritysjohto ei tiedota työntekijöitään esimerkiksi taloudellisista tavoitteista. Tästä aiheutuu tilanne, jossa työntekijät tietävät, että tulosta pitäisi tehdä, mutta puutteellisen tiedottamisen vuoksi jää epäselväksi kuinka paljon ja millä keinoin. Ta-

voitteiden saavuttamiseksi johdon tulee tiedottaa työntekijöitä taloudellisista tavoitteista, jotta ne voidaan sisäistää ja ymmärtää toimenpiteet, joilla niihin päästään. (Heikkilä & Saranpää 2008, 154.)

Tuloksellisuuteen vaikuttava tekijä on myös työskentelyilmapiiri. Mikäli ilmapiiri työpaikalla on huono, se heikentää väistämättä asiakaspalvelun laatua ja voi johtaa asiakasvalitusten nousuun, joka puolestaan vaikuttaa myyntiin heikentävästi. Hyvän työskentelyilmapiirin luomisessa tärkeitä työkaluja ovatkin avoin viestintä ja johtaminen. (Heikkilä & Saranpää 2008, 154.) Esimiehen rooli onkin suuri sellaisen ilmapiirin luomisessa työpaikalla, joka kannustaa henkilöstöä parempiin suorituksiin. Parempien työsuoristusten kautta yritys myös tuottaa parempaa tulosta. (Saru 2011)

Asiakasvalitusten määrä voi niin ikään nousta, mikäli yritys kärsii hallintaongelmasta. Tällöin kaikki asiakkaat eivät esimerkiksi saa yhtä hyvää palvelua, mikä johtaa valitusten määrän kasvuun. Hallintaongelma aiheutuu pääasiassa liian laajasta tuotevalikoimasta tai liian laajasta asiakaskunnasta. Tämä on useimmiten seurausta liian nopeasta kasvusta, joka johtaa lopulta kannattavuuden hallinnan heikkenemiseen yritys- ja tuotetasolla. (Heikkilä & Saranpää 2008, 154.)

Liiketoiminnan menestyminen ei voi onnistua ilman henkilöstön vahvaa uskoa myymäänsä tuotteeseen. Tästä syystä henkilöstö on motivoitava siihen, että myytävä tuote on markkinoiden paras. Yrityksen johdon tulisi kyetä luomaan samalla innovoiva ja innostava johtamis- ja motiivointijärjestelmä, jolloin tiimityön ja sitoutumisen avulla luodaan laadukas palveluorganisaatio. Vahvaa ja näkemyksellistä johtamista ei kuitenkaan saa unohtaa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 154 - 155.)

Mikäli markkinatutkimus on puutteellista eikä ole ajantasaista, se voi johtaa siihen, että yhteiskunnan kehittyessä yrityksen mielikuva asiakkaiden tarpeista ei pidäkään enää paikkaansa. Jos asiakkaiden tarpeita ei tunneta, voidaan tehdä virheellisiä liikkeenjohdollisia toimenpiteitä, jolloin asiakkaiden kiinnostus yrityksen tuotteisiin laskee ja tätä kautta kannattavuus heikentyy. (Heikkilä & Saranpää 2008, 155.)

Johtajan tehtävä on huolehtia organisaation ja yksikön perustehtävän toteutumisesta ja saada muu henkilöstö mukaan toteuttamaan sitä (Tuottavuustyö 2011). Heikko johtaminen puolestaan voi olla esteenä tulostavoitteiden saavuttamiselle. Johtamisilmapiiri

voi löystyä jos yrityksen liikkeen- tai työnjohto ei suhtaudu työhönsä riittävällä vakavuudella tai ei syystä tai toisesta kykene toimimaan tasapuolisena ja jämäkkänä esimiehenä. Ilman rohkeutta yritystä ei voi johtaa menestyksekkäästi, joten esimiehen on työssään uskallettava asettaa itsensä alttiiksi arvostelulle ja jopa mahdolliselle epäonnistumiselle. (Heikkilä ja Saranpää 2008, 155.) Heikkilä ja Saranpää (2008, 155) kuvaavat hyvää johtamista näin: ”Vahvaa johtajuutta ei suinkaan ole itsevaltius, vaan vastuullinen, rohkea itsensä peliin laittaminen organisaation motivoimiseksi.”

Yrityksen johdon tulisi kiinnittää huomiota delegointiin. Johto ei voi hyödyntää laajalaisesti organisaatiossa olevaa osaamista, mikäli se yrittää tehdä kaiken itse. Tällöin johdon huomio myös kiinnittyy muualle kuin sen kannalta olennaisimpiin tehtäviin ja osaamisalueeseen, joka on ravintolatuotteen kehittäminen. Esimiesten ei esimerkiksi tarvitse ymmärtää taloudellisesta raportoinnista enempää, kuin heidän työnsä edellyttää. Käytännössä riittää, että he osaavat arvioida ja hyödyntää taloudellisen raportoinnin antamaa tietoa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 155.)

Vaikka yrityksen taloudellinen kasvu on yleensä positiivinen ja odotettu asia, se ei välttämättä aina ole pelkästään hyvää. Liian nopeasti tapahtuvan kasvun myötä saatetaan ilmetä ongelmia mm. asiakaspalvelun ja tuotteiden laadussa sekä kannattavuudessa ja rahoituksen riittävydessä. Jos kasvu ei ole hallittua, niin se johtaa lopulta myyntimahdollisuuksien heikkenemiseen. (Heikkilä & Saranpää 2008, 155–156.)

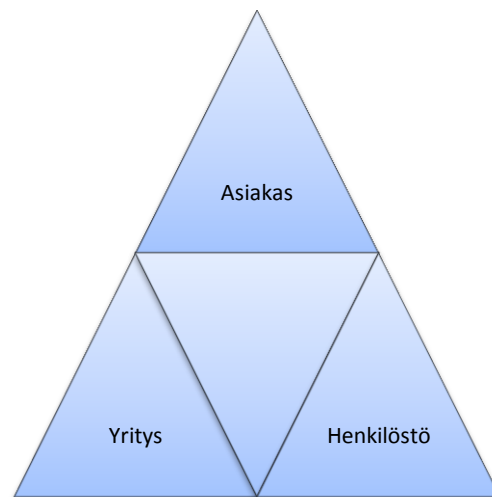
Väärillä investointipäätöksillä voidaan myös aiheuttaa ongelmia tulostavoitteiden saavuttamiseen. Kun uusitaan toimitiloja, usein unohdetaan liian helposti tuotantotilojen ja -prosessien kehittäminen ja keskitytään jopa liiaksi asiakastiloihin. Lisäksi alihankkijoiden käyttöä ei aina tutkita riittävästi, jotta omaa toimintaa ainakin osittain voitaisiin teettää toisilla ja näin säästää kustannuksissa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 156.)

Vastapainoksi alan tyyppiselle myynnin rajulle vaihtelulle tulisi kiinteät kustannukset saada pidettyä mahdollisimman pienenä. Suurimmat kulut aiheutuvat lähes poikkeuksetta henkilöstöstä ja toimitilavuokrista, jotka ovat luonteeltaan kiinteitä kustannuksia. Muuttamalla mahdollisimman suuri osa kiinteistä kustannuksista luonteeltaan muuttuviksi kustannuksiksi saadaan syntymään säästöjä. Tämä onnistuu mm. käyttämällä osa-aikaisia työntekijöitä ja neuvottelemalla vuokrasopimus sellaiseksi, jossa vuokran

määrä sidotaan myyntiin. Näin vähennetään myös liiketoiminnan taloudellista riskiä ja saadaan toiminta tuottavammaksi. (Heikkilä & Saranpää 2008, 156.)

Tuottavuuden ohjaaminen on ongelmallista, mikäli raportoinnista ei saada riittävää tietoa päätöksenteon tueksi. On myös johdon tehtävä käyttää raportoinnista saatua tietoa hyväkseen, sillä muuten arvokasta tietoa yrityksen tilasta jää käyttämättä. Tuloksellisuuden perusta onkin raportoinnissa, joka tukee johtamista. Mikäli yrityksen taloushallinto on heikolla tasolla, sillä on väistämättä seurauksensa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 156.)

Pohjan muodostamiseen menestymiselle, taloudellisten ja laadullisten tavoitteiden sekä tuloksellisuuden saavuttamiselle tarvitaan kuvion 8 kolminaisuutta:



KUVIO 8. Hyvän yritystoiminnan kolminaisuus (mukaillen Heikkilä & Saranpää 2008, 156)

Hyvä yritystoiminta rakentuu kuvion 5 kolminaisuuden yhtäaikaista tyytyväisyydestä. Kaikki kolmion kulmat ovat riippuvaisia toisistaan: mikäli jokin kulmista ontuu, eivät muut kulmat ajan kuluessa voi säilyttää tyytyväisyyttään. Siksi liikkeenjohtolta edellytetään kaikkien kolmion eri kulmien tyytyväisyyden säilyttämistä ja ylläpitoa, jotta yrityksen liiketoiminta voisi pysyä menestysuralla. (Heikkilä & Saranpää 2008, 156.)

4.3 Keinoja liiketoiminnan kannattavuuden parantamiseksi

Kannattavuuden parantamiseksi on olemassa muitakin keinoja toiminnan ja prosessien tehostamisen lisäksi. Yleisimmin kannattavuutta pyritään parantamaan myyntiä lisää-

mällä ja karsimalla kustannuksia. Jotta myyntiä voitaisiin lisätä, se edellyttää lähes väistämättä markkinointiin ja myyntiin kohdistuvia toimia. Segmentoinnista voi olla paljon apua myynti- ja markkinointipanostusten kohdistamisessa asiakkaille. Kannattaa harkita sitäkin, että myyntiä kohdennetaan kokonaan uusille markkina-alueille, esimerkiksi sellaisille, joissa kilpailu on vähäisempää. On myös huomioitava, että myynnin lisäämiseksi uhrattujen panosten määrän tulee olla järkevässä suhteessa myynnin lisäämiseen, etteivät esimerkiksi markkinointihenkilöstöstä aiheutuvat kulut ole suuremmat kuin markkinoinnista saatu hyöty. (Alhola & Lauslahti 2000, 72.)

Kustannuksia karsimalla pyritään vaikuttamaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Muuttuvia kustannuksia voi karsia yrityksen toimintoja tehostamalla, eli toisin sanoen eliminoimalla turhia toimintoja. Tällöin puhutaan liiketoimintaprosessien uudistamisesta. Yksi tehokas tapa karsia turhia kustannuksia on aktiivinen neuvottelu raaka-ainehinnoista. Lisäksi tavarantoimittajien kilpailuttaminen aika ajoin voi tuoda säästöjä hankintamenoihin. (Alhola & Lauslahti 2000, 72.)

Kiinteiden kustannusten osalta kulujen karsiminen voi onnistua tehostamalla toimintaa. Monet yritykset toimivat periaatteella ”niin kuin ennenkin”, jolloin käytännössä hiljaisesti hyväksytään mahdolliset kustannusreiät. Kun prosesseja käydään läpi ja tarkastellaan, sieltä voi paljastua selviä säästökohteita. Vaikka muutoksia tehdään, se ei välttämättä aina vaikuta itse liiketoimintaan millään tavalla. (Alhola & Lauslahti 2000, 72–73.) Kuitenkin useimmiten säästöt kiinteissä kustannuksissa vaikuttavat toimintaan ainakin jollain asteella negatiivisesti, joten voi olla aiheellista pohtia muita keinoja kannattavuuden parantamiseksi (Andersson 2001, 57).

Uudistamalla tuotevalikoimaa voidaan yrittää vaikuttaa kannattavuuden paranemiseen. Tällöin joudutaan mahdollisesti poistamaan joitakin kannattamattomia tuotteita valikoimasta kokonaan. Vaihtoehtoisesti valikoimaan voi myös tuoda täysin uusia paremmin asiakkaiden tarpeisiin vastaavia tuotteita sen sijaan, että tyydytään vain poistamaan kannattamattomimmat tuotteet valikoimasta. (Alhola & Lauslahti 2000, 72.)

Hintoja nostamalla voidaan myös parantaa kannattavuutta. Tämä ei kuitenkaan välttämättä paranna suoraan kannattavuutta vaan laskee tuotteiden menekkiä. Tästä syystä hintojen nostamisessa tulee olla varovainen ja harkita tarkkaan, kuinka paljon hintoja kannattaa nostaa. (Alhola & Lauslahti 2000, 73.) Suurimman osan asiakkaista täytyy

kuitenkin hyväksyä hintojen korotus, mikä puolestaan edellyttää hyvin usein myös tuotteiden kehittämistä ja parantamista, joten tämäkin seikka on syytä ottaa huomioon (Andersson 2001, 57).

4.4 Katetuottolaskelmat ja talouden tunnusluvut

Erilaiset katetuottolaskelmat ovat hyviä työkaluja yrityksen johdolle ja esimiehille. Niiden avulla on helppo seurata yrityksen tuottavuutta ja kuluja, joiden perusteella voidaan tehdä päätöksiä kannattavuuden suhteen. Yleisesti ajatellaan katteen olevan yksinkertaisesti tuotteen myyntihinnan ja hankintamenon välinen erotus. Tämä pitää sinänsä paikkansa, mutta kate on käsitteenä hyvin monitasoinen. On hyvä olla selvillä, mistä katteesta kulloinkin puhutaan, sillä eri katetasoilla voidaan vaikuttaa eri lailla käyttäytyviin kustannuksiin. (Alhola & Lauslahti 2005, 20.)

Oletus katetuottolaskelmaa laadittaessa on, että yrityksellä on riittävästi varallisuutta kannattavan liiketoiminnan pyörittämiseksi. Näin ollen rahoitusta ei oteta huomioon laskelmaa tehdessä. (Heikkilä & Viljanen 2000, 212.) Heikkilä ja Viljanen (2000, 212) kirjoittavat teoksessaan katetuottolaskennasta seuraavasti: ”Se on joustava, kulloisenkin laskentatilanteen mukaan sovellettava työkalu yritysjohdon ja esimiesten avuksi päätöksenteossa.”

Kohteet, joihin katetuottolaskentaa voidaan soveltaa, ovat hyvin erilaisia: voidaan esimerkiksi laskea koko yrityksen, tulosityksikön, toimipaikan, osaston tai yksityisen tuotteen kannattavuutta ja käyttää saatua informaatiota toiminnan kannattavuuden suunnitteluun ja tarkkailuun. Laskentakohteiden vaihdellessa koko yrityksen ja yksittäisen tuotteen välillä voidaan päätellä, ettei ole olemassa yhtä ainutta kaavaa tai tapaa laskennan suorittamiseksi, vaan laskennan kulku täytyy soveltaa aina ”kunkin laskentatilanteen tarkoitukseen olosuhteet huomioon ottaen”. (Heikkilä & Viljanen 2000, 212.)

Kun katetuottolaskelmaa ryhdytään tekemään, on peruseriaate se, että laskelmassa mukana olevat kustannukset jaetaan muuttuviksi ja kiinteiksi kustannuksiksi. Tällöin saadulla katetuotolla tarkoitetaan tuottojen ja muuttuvien kustannusten välistä erotusta. Yrityksen kannattavuutta pohtiessa voidaan katetuottolaskelmaa käyttää ns. pika-

laskelmana, kun halutaan tietää, miten esimerkiksi säästöt kiinteissä kustannuksissa tai hintojen nostaminen vaikuttavat kannattavuuteen. (Alhola & Lauslahti 2005, 20.)

Muuttuviksi kustannuksiksi luokitellaan kaikki ne kustannukset, joiden määrä riippuu suoraan myynnin määrästä. Ravintola-alalla tämä tarkoittaa lähinnä raaka-ainekustannuksia. (Nieminen 2002, 74.) Ala poikkeaa hieman muusta liiketalouden alasta, joten laskentamalleissakin on pieniä eroja. Tätä havainnollistavat seuraavat kuvat 9 ja 10 myyntikatetuoton laskemisesta, joka siis tarkoittaa myyntituottojen ja muuttuvien kustannusten erotusta.



KUVIO 9. Myyntikatetuotto yleinen malli (mukaihen Nieminen 2002, 74)

Myyntikatetuoton yleisessä mallissa myyntin oikaisuerillä tarkoitetaan lähinnä arvonnäisäveroa. Joskus oikaisueriin saattaa sisältyä myös esimerkiksi annetut alennukset. Ravintola-alan yleinen käytäntö kuitenkin on, että annetut alennukset ovat huomioitu-na myyntihinnassa. (Nieminen 2002, 73.) Toinen poikkeus on se, että myyntikate-tuoton yleisen mallin muuttuvat kustannukset saattavat sisältää myös muuttuvat pal-kat. Ravitsemusalalla näin ei kuitenkaan tehdä.



KUVIO 10. Myyntikatetuotto ravintola-alan malli (mukaihen Nieminen 2002, 74)

Muuttuviin kustannuksiin vaikuttaa myynti, mutta kiinteät kustannukset ovat puolestaan täysin riippumattomia myynnin määrästä, ne pysyvät aina samana. Kun myynnin määrässä tapahtuu merkittäviä muutoksia, voivat kiinteät kustannukset muuttua. Esimerkiksi jos myynnin kasvu on saatu aikaan hankkimalla lisää myyntitiloja, kasvattavat lisätiloista aiheutuneet kulut kiinteitä kustannuksia. (Nieminen 2002, 74.)

*Käyttökate*tuotoksi kutsutaan katetuottoa, jossa liikevaihdosta on vähennetty muuttuvat ja kiinteät kustannukset, mutta kiinteisiin kustannuksiin ei ole lisätty poistoja ja korkoja. Kiinteisiin kustannuksiin kuuluvat palkat henkilösivukuluineen, toimitilojen ja kaluston vuokrat, kiinteistöstä aiheutuvat kustannukset, puhtaanapitokustannukset, käyttötarvikkeet, markkinointikustannukset, musiikki ja viihde sekä muut liiketoiminnasta aiheutuvat kustannukset. Muihin liiketoiminnasta aiheutuviin kustannuksiin kuuluvat mm. postitus, pankkikulut, konttoritarvikkeet, puhelinkulut, vakuutukset ja matkakulut. (Nieminen 2002, 74.)

Ravintola-alalle on tyypillistä, että katetuottoja laatiessa määritellään myös *palkkakate*tuotto. Tämä saadaan, kun myyntikatetuotosta vähennetään palkat henkilösivukuluineen. (Nieminen 2002, 74.) Seuraavassa kuviossa 11 selvennetään palkkakatetuoton ja käyttökate

	Myyntituotot
-	Myyntialv
=	Liikevaihto
-	Raaka-ainekäyttö
=	Myyntikate
-	Työvoimakulut
=	Palkkakate tuotto
-	Muut liiketoiminnan kiinteät kustannukset
=	Käyttökate tuotto

KUVIO 11. Käyttökatetuotto (mukailen Nieminen 2002, 75)

Tuloslaskelmasta (liite1) saa käsityksen yrityksen liiketoiminnan tilasta tietyllä tuotannon tasolla eli toiminta-asteella, josta kannattavuuden tunnusluvut voidaan laskea

(Selander & Valli 2008, 104). Ravitsemusalalla yleisesti käytettyjä tunnuslukuja ovat myyntikate-, palkkakate- ja käyttökateprosentit sekä kriittinen piste, varmuusmarginaali ja varmuusmarginaaliprosentti (Selander & Valli 2008, 105; Heikkilä & Viljanen 2000, 219–221).

Myyntikateprosentti kertoo prosentuaalisesti osuuden, joka jää kattamaan kiinteitä kustannuksia ja tuottamaan tulosta muuttuvien kustannusten vähentämisen jälkeen. Se on tärkeä tunnusluku, kun halutaan suunnitella ja tarkkailla kannattavuutta. (Heikkilä & Viljanen 2000, 219.) Mikäli yrityksen myyntikate on kilpailijoita alhaisempi, se voi kertoa heikommasta hinnoitteluvoimasta kilpailijoihin nähden. Matala myyntikate voi myös viitata siihen, että matalalla katetasolla pyritään kasvattamaan myynnin volyy-mia. (Rajala 2011.) Myyntikateprosentin laskukaava on seuraavan kuvion 12 kaltainen:

$$\text{Myyntikate-\%} = \frac{100 \times \text{Myyntikate}}{\text{Liikevaihto}}$$

KUVIO 12. Myyntikateprosentin laskukaava (mukaillen Heikkilä & Viljanen 2000, 219)

Kun muuttuvat kustannukset ja kaikki henkilöstökustannukset ovat vähennetty liikevaihdosta, saatu prosenttiosuus on nimeltään *palkkakateprosentti*. Palkat vähennetään liikevaihdosta aina, olivatpa ne luonteeltaan muuttuvia tai kiinteitä. Huomioon on otettu myös henkilösivukustannukset. Palkkakateprosentti on erityisesti ravitsemusalalla käytetty tunnusluku. Tunnusluku saadaan kuvion 13 kaavan mukaan.

$$\text{Palkkakate-\%} = \frac{100 \times \text{Palkkakate}}{\text{Liikevaihto}}$$

KUVIO 13. Palkkakateprosentin laskukaava (mukaillen Heikkilä & Viljanen 2000, 219)

Käyttökateprosentti kertoo prosentuaalisena osuutena katteen määrän, joka jää jäljelle, kun kaikki yrityksen toimintakulut on vähennetty liikevaihdosta. Liikevaihdosta jäljel-

le jääneellä käyttökateella yritykset kattavat mm. poistot, rahoituserät sekä verot. Se on siis käytännössä yrityksen toiminnan tulos ennen edellä mainittuja kuluja. Käyttökate ei kuitenkaan tässä työssä lasketa. Käyttökateprosentin laskukaava on kuvion 14 mukainen. (Rajala 2011.)

$$\text{Käyttökate-\%} = \frac{100 \times \text{Käyttökate}}{\text{Liikevaihto}}$$

KUVIO 14. Käyttökateprosentin laskukaava (mukaillen Heikkilä & Viljanen 2000, 219)

Kriittinen piste (KRP) tarkoittaa liikevaihdon määrää, jolla voidaan kattaa kaikki kustannukset valitulla myyntikateprosentilla (Selander & Valli 2008, 105). Kriittisen pisteen kohdalla yrityksen voitto on nolla, eli liikevaihto riittää ainoastaan kustannusten kattamiseen (Taloussanakirja 2011). Mikäli yritys tuottaa tappiota, on sen kriittinen liikevaihto toteutunutta liikevaihtoa korkeampi (Selander & Valli 2008, 105). Kriittinen piste lasketaan kuvion 15 kaavan mukaan.

$$\text{KRP} = \frac{100 \times \text{Kiinteät kustannukset}}{\text{Myyntikate-\%}}$$

KUVIO 15. Kriittisen pisteen laskukaava (mukaillen Selander & Valli 2008, 105)

Varmuusmarginaalilla (VM) tarkoitetaan liikevaihdon ja kriittisen pisteen välistä aluetta. Jos varmuusmarginaali on kriittisen pisteen yläpuolella, yritys tuottaa voittoa. Mikäli varmuusmarginaali taas on kriittisen pisteen alapuolella, yritys tekee tappiota. (Selander & Valli 2008, 105.) Liikevaihto voi siis laskea varmuusmarginaalin verran ilman, että toiminta muuttuu tappiolliseksi tai vaihtoehtoisesti sen täytyisi nousta varmuusmarginaalin verran, jotta toiminta ei olisi tappiollista. Varmuusmarginaalia ei välttämättä tarvitse laskea ainoastaan rahamääräisenä, vaan tilanteesta riippuen sen voi laskea myös esimerkiksi tuoteyksiköinä tai asiakasmäärinä. (Heikkilä & Saranpää 2008, 57.) Laskukaava on seuraavan kaltainen:

$$VM = \text{Liikevaihto} - \text{KRP}$$

KUVIO 16. Varmuusmarginaalin laskukaava (mukaillen Selander & Valli 2008, 105)

Varmuusmarginaaliprosentti (VM- %) kuvaa varmuusmarginaalia prosentteina verrattuna liikevaihdon määrään. Tämän tunnusluvun avulla voidaan vertailla erikokoisia yrityksiä keskenään. (Selander & Valli 2008, 105.) Varmuusmarginaaliprosentti lasketaan seuraavasti:

$$VM\% = \frac{VM}{\text{Liikevaihto} \times 100 \%}$$

KUVIO 17. Varmuusmarginaaliprosentin laskukaava (mukaillen Selander & Valli 2008, 105)

5 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tämän osion alussa esitellään opinnäytetyön toimeksiantaja sekä käsitellään tutkimusmenetelmiä ja tutkimuksen toteuttamista teoriassa. Molemmat tutkimusmenetelmät, kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä, ovat kuvattuna pääpiirteittäin ja olennaisimpine seikkoineen. Luvun myöhemmässä vaiheessa kuvataan opinnäytetyöprosessin etenemistä kokonaisuudessaan eri vaiheineen.

5.1 Toimeksiantaja

Tämän opinnäytetyön toimeksiantaja on Osuuskauppa Suur-Savon ABC Juva liikennemyymälä. Se on täyden palvelun asema, joka on avoinna 24 tuntia vuorokaudessa vuoden jokaisena päivänä. ABC Juva sijaitsee Etelä-Savossa 5-tien varrella, josta lähimpiin kaupunkiin (Savonlinna, Mikkeli ja Varkaus) on matkaa noin 60 kilometriä.

Liikennemyymälän monipuolisissa ja kattavissa palveluissa on huomioitu tienpäällä liikkuvien tarpeet. (ABC-liikennemyymälät 2011.)

Aseman ravintolan palveluihin kuuluvat mm. noutopöytä, Á la Carte, aamiainen sekä ABC-burgerit. Kahvin kanssa vitriinituotteista löytyvät aseman oman leipomon tuotteet. S-marketista löytyvät matkaeväät sekä muut ruokaostokset edullisesti. Tuotevalikoimassa on runsaasti paikallisia tuotteita, kuten Siiskosen leivät, Rapion Myllyn jauhot sekä Kulman Kukat. Tuotevalikoima pitää sisällään myös autotarvikkeita matkailajien varten. (ABC-liikenneasemat 2011.) Asemalla sijaitsee lisäksi koko perheen sisustus- ja lahjatarvikelahjoitus Q-Point, josta löytyy mm. laadukkaita lasiesineitä, leluja, kirjoja ja lahjaesineitä (Q-Point 2009). Muita ABC Juvan palveluita ovat mm. Veikkauksen pelit, RAY:n peliautomaatit ja PELIKA.net viihdepelit, Otto-automaatti, asiakasomistajapiste sekä matkailuinfo-piste (ABC-liikenneasemat 2011).

Yleisesti mainiten ABC asemat tarjoavat monta palvelua yhdellä pysähdyksellä sekä matkailajille että alueen asukkaille. Kaikilta asemilta löytyvät ravintola, market, polttonestepalvelut, tilavat wc- ja lastenhoitotilat sekä lasten Apsi-leikkipaikka. ABC asemat ovat avoinna joko 24 tuntia vuorokaudessa tai klo 6-24. (Osuuskauppa Suur-Savo 2011.)

Vuonna 2010 liikennemyymälä- ja polttonestekauppaa hoiti yhteensä 108 ABC-liikennemyymälää, 280 ABC-automaattiasemaa sekä 17 ABC-Deliä. Toimipaikkojen liiketoimintaa hoitavat S-ryhmän alueosuuskaupat, joita on kaiken kaikkiaan 21 kappaletta. Osuuskauppojen verkosto käsittää koko Suomen ja kunkin toimintaa painottaa vahvasti alueellisuus. Osuuskaupat omistavat niiden jäsenet eli asiakasomistajat. (S-kanava 2011a.)

ABC-liikennemyymälät ovat yksi S-ryhmän valtakunnallisista ketjubrändeistä. S-ryhmä toimii ketjutoimintaperiaatteella, mikä näkyy asiakasomistajille mm. palveluiden ja tuotteiden tasaisena laatuna. Ketjuohjausorganisaatiot vastaavat oman toimialansa, esimerkiksi liikennemyymälä- ja polttonestekaupan, ketjutoiminnan kordinoimisesta, kehittämisestä sekä ohjaamisesta ja valvonnasta. Näin syntyy tehokas liiketoimintamalli, kun paikallinen markkina- ja asiakastuntemus yhdistetään ketjutoimintaan. (S-kanava 2011b.)

5.2 Kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä

Kvantitatiivinen tutkimus antaa vastauksen seuraaviin kysymyksiin: mikä, missä, paljonko ja kuinka usein (Heikkilä 2008, 17). Tutkimuksessa kuvataan asioita numeeristen suureiden avulla ja saatuja tuloksia havainnollistetaan erilaisin taulukoin sekä kuvioin. Kvantitatiivinen tutkimus tarkoittaa määrällistä tutkimusta, mutta siitä voidaan myös käyttää nimitystä tilastollinen tutkimus. (Heikkilä 2008, 16.)

Tätä tutkimusmenetelmää käytetään, kun halutaan selvittää lukumääriin ja prosentiosuuksiin liittyviä kysymyksiä. Lisäksi voidaan selvittää mm. riippuvuuksia eri asioiden välillä ja tapahtuneita muutoksia tutkittavassa ilmiössä. Kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä mahdollistaa sen, että aineistosta kyetään kartoittamaan olemassa oleva tilanne, mutta toisaalta ei pystytä kuitenkaan selvittämään asioiden syitä riittävän tarkasti. (Heikkilä 2008, 16.)

Aineiston keräämiseksi kvantitatiiviseen tutkimukseen käytetään erilaisia kyselyitä. Ne voivat tuntua helpolta ja loogiselta tavalta kerätä tietoa tutkimusta varten, mutta niilläkin on ongelmansa. Suurin ongelma on saatujen vastausten määrä, koska erilaisia kyselyitä tehdään nykyään paljon. Vastausten saamiseksi täytyy keksiä erilaisia keinoja, jotta ihmiset saadaan houkutelua vastaamaan kyselyyn. (Holman 2011.) Onneksi nykyään, internetin yleistyttyä, aineiston kerääminen on helpottunut verkossa tehtävien kyselyiden myötä. Se kuitenkin rajoittaa perusjoukon tutkimista siten, että kaikilla vastaajilla täytyy olla käytössään internet-yhteys. (Heikkilä 2008, 18.)

Vastausmäärään voi vaikuttaa olennaisesti itse kyselylomakkeella: liian pitkät ja vaivalloiset kyselyt epäselvine kysymyksineen eivät houkuta ketään vastaamaan (Holman 2011). Tutkimusmenetelmälle on tärkeää, että aineisto on numeerisesti suuri ja otos edustava. Aineiston tuloksista havaittua ilmiötä kuvataan numeerisen tiedon pohjalta (Heikkilä 2008, 17).

Validiteetti tarkoittaa kvantitatiivisen tutkimuksen kannalta sitä, mitataanko tutkimuksessa juuri sitä asiaa tai aihetta, jota oli tarkoituskin mitata. (Muijs 2010, 56–57). Toisin sanoen validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä ja sen tarjoaman tiedon oikeellisuutta. Kvantitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana ovat tutkimuksessa käytetyt mittaluvut, joten tulosten oikeellisuuden kannalta on olennaista, että kyselytutkimuk-

nessa voidaan varmistua kysymyksellä mitattavan aiottua asiaa ja vieläpä niin, että kaikki vastaajat ymmärtävät kysymyksen samalla tavalla. (Karjalainen 2010, 23.) Yleisesti ajatellaan tutkimuksen validiteetin olevan reliabiliteettia tärkeämpää, koska mikäli käytetyt mittaluvut eivät anna riittävän tarkkaa tulosta mitattavasta asiasta, ei ole mitään syytä käyttää kyseistä mittaria tutkimuksen tekemiseen, vaikka tulos olisi kuinka luotettava tahansa (Adams ym. 2007, 237).

Reliabiliteetti puolestaan kertoo, kuinka luotettava tutkimus on. Luotettavan tutkimuksen tulokset voidaan toistaa aina uudestaan ja uudestaan tuloksen muuttumatta (Muijs 2010, 62). Mikäli tutkimus voidaan toistaa uudestaan samoin tuloksin, voidaan käytettävää mittaria pitää luotettavana, koska tällöin se ei tuota arvaamattomia tuloksia eri laskentakertoilla. On kuitenkin hyvä huomata, että tämä ei vielä tee tutkimuksesta pätevää. Voihan olla, että käytetty mittari mittaa muuttujaa väärin, mutta koko ajan samalla tavalla. Tällöin tulos on aina sama, jolloin sitä voidaan pitää luotettavana, vaikkakin se mittaa muuttujaa väärin. (Adams ym. 2007, 235.)

5.3 Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä ja tapaustutkimus eli case study

Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä antaa vastauksen kysymyksiin miksi, miten ja millainen (Heikkilä 2008, 17). Se käyttää hyödyksi psykologian ja eri käyttäytymistieteiden oppeja. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä on sopiva vaihtoehto, kun halutaan tietoa esimerkiksi markkinoinnin ja tuotekehittelyn tueksi, toiminnan kehittämiseen, vaihtoehtojen kartoittamiseen sekä erilaisten sosiaalisten ongelmien tutkimiseen. (Heikkilä 2008, 16.)

Vaikka kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkittava joukko onkin yleensä suhteellisen pieni, pyritään joukko kuitenkin analysoimaan mahdollisimman tarkasti. Toisin kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei ole tarkoituksena pyrkiä tilastollisiin yleistyksiin. Sen avulla pyritään ymmärtämään tutkimuksen kohdetta ja selittämään mm. kohteen käyttäytymistä ja tekemiä päätöksiä. (Heikkilä 2008, 16.)

Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän aineisto on yleensä tekstimuodossa (Heikkilä 2008, 17). Yleisimmin aineistonkeruumenetelminä käytetään haastatteluja, kyselyjä,

havainnointia ja erilaisiin dokumentteihin perustuvaa tietoa. Näitä menetelmiä käytetään joskus vaihtoehtoisina, rinnakkain tai yhdisteltynä. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 73.)

Kun aineistoa kerätään tutkimusta varten, käytetään menetelminä lähinnä lomakehaastatteluja sekä avoimia keskustelunomaisia haastatteluja. Haastattelut voivat olla teemahaastatteluita, jolloin keskitytään tiettyyn aihealueeseen tai vaihtoehtoisesti ryhmäkeskusteluja, johon osallistuu 4-8 henkilöä. (Heikkilä 2008, 17.)

Haastattelussa on tärkeää saada niin paljon tietoa tutkittavasta asiasta kuin mahdollista. Aineistonkeruumenetelmänä sen etu on joustavuus. Haastattelu mahdollistaa sen, että haastattelija voi tilanteen niin vaatiessa mm. toistaa kysymyksen, selventää sanamuotoja, oikaista väärinkäsityksiä tai keskustella haastateltavan, eli tiedonantajan, kanssa. Lisäksi haastattelun etu on siinä, että tutkija/haastattelija voi esittää kysymykset haluamassaan järjestyksessä. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 75–76.) Haastattelussa täytyy huomioida virheiden mahdollisuus, sillä esimerkiksi haastateltava voi ymmärtää kysymyksen väärin tai vaihtoehtoisesti haastattelija ymmärtää vastauksen väärin. Tämän eliminoimiseksi olisi hyvä yrittää tehdä useampi samantapainen kysymys, jotta mahdolliset tapahtuneet virheet voi saada selville (Adams ym. 2007, 148).

Havainnointi on yksi laadullisen tutkimuksen yleisimmistä tiedonkeruumenetelmistä. Se on kuitenkin aina työläs ja aikaa vievä menetelmä hankkia aineistoa tutkimukseen. Havainnointia käytetään yleensä silloin, kun tutkittavasta ilmiöstä on olemassa aikaisempaa tietoa hyvin vähän tai ei ollenkaan. Tiedonkeruumenetelmänä sen etu on, että asiat voidaan nähdä oikeissa yhteyksissään ja ilmiöstä saatua tietoa voidaan monipuolistaa havainnoinnin avulla. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 83.)

Havainnoinnin eri muotoja ovat mm. piilohavainnointi, havainnointi ilman osallistumista, osallistuva havainnointi ja osallistava havainnointi. Näistä havainnoinnin muodoista harvoin käytetyin on piilohavainnointi, sillä siihen liittyy mm. eettisiä ongelmia: tutkittavat henkilöt joutuvat tutkimuksen kohteeksi tietämättään ja siihen lupautumattomina. Toisaalta, tutkimuksesta saadaan autenttista tietoa, koska on oletettavaa, että tutkija ei ole vaikuttanut tuloksiin millään lailla, koska tutkittavat eivät ole tienneet hänen olemassaolostaan mitään. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 84.)

Osallistuvalla havainnoinnilla ja havainnoinnilla ilman osallistumista on yhteistä se, että tutkimuksen tiedonantajat tietävät olevansa mukana tutkimuksessa ja he ovat an-

taneet suostumuksensa siihen (Tuomi & Sarajärvi 2002, 84). Menetelmät eroavat toisistaan siinä määrin, että osallistuvassa havainnoinnissa (*participant observation*) tutkija osallistuu tarkkailtavan ryhmän toimintaan ja on yksi heistä. Tämä on ehkä vaativin havainnoinnin muoto, koska se vaatii sekä tutkijalta ja tutkittavalta joukolta sopeutumista toisiinsa. Havainnoinnissa ilman osallistumista (*direct observation*) tutkija ei osallistu tarkkailtavien toimintaan millään tavoin, vaan seuraa sivusta ja tekee havainnot. Tutkija voi esimerkiksi seurata tapahtumia videon välityksellä tai lasin takaa, josta tutkittavat eivät näe läpi. (Trochim 2006a.)

Osallistuvassa havainnoinnissa tutkija ei itse toteuta ideoita, vaan hän kokoaa ja koordinoi tiedonantajilta tulevia ideoita - hän on tullut paikalle oppiakseen tiedonantajilta. Tutkijan tärkein tehtävä onkin mahdollistaa tutkimukseen osallistujien oppiminen, jonka tarkoitus on johtaa toimintaan ja toiminnan ylläpitämiseen. Ideana on, että ihmistä ei voi opettaa pakolla, mutta vuorovaikutuksen ansiosta molemmat osapuolet voivat laajentaa ajatteluaan: ryhmäkeskustelun seurauksena asioiden eri puolet tulee parhaiten esille. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 85.)

Laadullisen tutkimuksen aineisto ei välttämättä ole aina haastatteluin ja havainnoin hankittua tietoa, vaan sitä saadaan myös erilaisista dokumenteista. Tietoa löytyy mm. sanoma- ja aikakauslehdistä, kirjoista, internetistä, muistioista, vuosikatsauksista ym. (Trochim 2006b.) Aineistoa saadaan siis hyvin monista lähteistä riippuen tiedon tarpeesta.

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuudelle on olennaista, että tutkija antaa riittävän määrän tietoa tutkimuksen toteuttamisesta, jotta lukijat voivat arvioida saatuja tuloksia. Voidaan puhua tutkijan velvollisuudesta selvittää uskottavasti ja kunnollisesti aineiston kokoaminen lukijoille, jotta tulokset tulevat selkeämmiksi ja ymmärrettävimmiksi. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 138.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta pohtiessa on syytä pitää mielessä, mitä on tutkimassa ja miksi. Tärkeää on myös selvittää, miksi tutkimus on tärkeää tehdä, mitä on olettanut tutkimusta aloittaessa sekä ovatko ajatukset muuttuneet prosessin edetessä ja tutkimuksen valmistuttua. Tutkimuksen lukijoille on selvitettävä, kuinka aineiston kerääminen tapahtui niin menetelmänä kuin tekniikkana. Eli tapahtuiko tiedonhankinta esimerkiksi haastattelemalla ja nauhoitettiinko haastattelu. Lisäksi täytyy

mainita aineiston hankintaan liittyneet erityispiirteet, kuten oliko aineisto mahdollisesti valmiina vai täytyikö se hankkia itse esimerkiksi haastattelemalla ja haastatteliko tutkija yksin tiedonantajia vai saiko hän apua muilta. On myös hyvä mainita matkan varrella ilmenneet ongelmat ja muut merkitykselliset asiat, jotka ovat tutkijan mielestä mainitsemisen arvoisia. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 137–138.)

Luotettavuuden kannalta on olennaista mainita, millä perusteella tiedonantajat valittiin, kuinka heihin otettiin yhteyttä ja montako tiedonantajaa tutkimukseen osallistui. Samalla tulee kuitenkin varmistaa, ettei tiedonantajien henkilöllisyys paljastu missään vaiheessa, eikä sitä pysty päättelemään mistään. Tutkimusraportissa tulee arvioida sitä, kuinka tutkijan ja tiedonantajien välinen suhde toimi ja mikäli tiedonantajat lukivat tulokset ennen julkaisua, muuttivatko heidän antamansa kommentit lopullisia tuloksia jollain lailla. On myös perusteltava, miksi tiedonantajat saivat lukea ja kommentoida tuloksia ennen julkaisua. Tutkimuksen toteuttamisen aikataulu tulee myös mainita. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 138.)

Lukijoiden on tärkeää tietää, miten tutkija analysoi kerätyn aineiston ja miten tuloksiin sekä johtopäätöksiin tultiin. Raportissa on syytä pohtia sitä, miksi tehty tutkimus on eettisesti korkeatasoinen ja ennen kaikkea arvioitava miksi raportti on luotettava ja antaa oikeaa tietoa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 138.)

Tapaustutkimukset käsittelevät jotakin ainutlaatuista, erikoista tai kiinnostavaa aihetta. Ne voivat liittyä vaikkapa yksilöihin, organisaatioihin, prosesseihin, ohjelmiin taikka tapahtumiin. Tapaustutkimukset kuvailevat mitä tapahtui, kenelle tapahtui ja millaisin seurauksin. (Neale ym. 2006, 3.) Tapaustutkimus tarkastelee tapausta tai tapauksia pyrkimyksenä määrittellä, analysoida ja ratkaista ne (Eriksson & Koistinen 2005, 4).

Kun pohtii, mitä lähestymistapaa käyttää tutkimuksen tekemiseen, niin tapaustutkimus on hyvä vaihtoehto, kun tutkija ei voi itse juurikaan vaikuttaa tapahtumiin tai hallinnoida niitä. Lisäksi tapaustutkimuksen valintaa puoltaa se, mikäli tutkittavasta aiheesta ei ole paljoa aikaisempaa tutkimustietoa saatavilla tai ”tutkimuskohteena on jokin tämän ajan elävässä elämässä oleva ilmiö”. (Eriksson & Koistinen 2005, 4.) Mikäli tutkimuksessa korostuvat erityisesti kysymykset miten ja miksi, tällöin voi myös syytä olla valita lähestymistavaksi tapaustutkimus. Tapaustutkimuksen etu lähestymistapana on siinä, että se kykenee käyttämään hyödykseen aineistoa hyvin monista eri lähteistä, kuten dokumenteista, haastatteluista ja havainnoinnista. (Yin 1994, 7-8.)

5.4 Työn alkumetrit ja aiheeseen perehtyminen

Työn tekeminen käynnistyi lähes välittömästi aiheen varmistuttua helmikuussa 2011. Noutopöydän katelaskenta on osa ABC-ketjun sisäistä laskentaa, joka tulisi ketjuohjeen mukaan suorittaa kolme kertaa vuodessa. Keväälle suunniteltu laskenta oli vuoden ensimmäinen, jota tämä opinnäytetyö siis käsittelee.

Alusta alkaen oli selvää, että aikataulullisista syistä teorian kirjoittamiselle ei jäisi keväällä aikaa, vaan itse katelaskenta tulisi saada valmiiksi mahdollisimman pian seurantaviikon jälkeen, jotta tuloksia voitaisiin analysoida ns. ”tuoreeltaan”. Muilta osin työn tekeminen painottui lähes kokonaan syyslukukaudelle 2011. Kesän ajaksi työn tekeminen lähestulkoon keskeytyi omien työkiireiden ja ABC:n kesäsesongin vuoksi. Työn oli alusta pitäen tarkoitus valmistua marraskuussa 2011, joten varsinaista kiirettä ei vielä keväällä työn valmistumisen suhteen ollut.

Ryhdyin tutustumaan kirjalliseen aineistoon pikku hiljaa kesän ja alkusyksyn aikana, jotta saisin teorian osalta kokonaiskäsityksen aihealueesta. Tämä helpotti myöhempiä kirjoitustyötä, sillä aineistoon tutustumisen myötä tietynlainen mielikuva työn teoreettisesta sisällöstä oli muodostunut. Näin varsinaiseen tiedon etsimiseen ei tarvinnut käyttää niin paljoa aikaa.

Käytännön osalta minulla ei ollut juuri minkäänlaista kokemusta ammattikeittiön toiminnasta, puhumattakaan siihen kuuluvasta laskennasta ja seurannasta. Otin työn uutena haasteena ja ryhdyin avoimin mielin toimeen, vaikka veikin hieman aikaa hahmottaa tilanne ja mitä kaikkea katelaskentaan kuuluu. ABC Juvan ravintolapäällikkö ehdotti yhteistyön tekemistä S-ryhmän Jollas instituutissa keittiömestariksi opiskelevan kokin kanssa, joka tekisi vastaavan katelaskennan ABC Kuortissa osana omaa koulutyötään. Yhteistyö mahdollistaisi myös myöhemmin tulosten vertailun toimipaikkojen välillä.

Seurantaviikoksi sovittiin viikko 12, eli aikaväli maanantai 21.3.2011 – sunnuntai 27.3.2011. Aloitimme seurannan valmistelut hyvissä ajoin, noin kuukautta aiemmin, jotta kaikki ehdittäisiin saada varmasti valmiiksi laskentaa varten. Niinpä kokoonnuimme Juvan ABC:lle tiistaina 22.2.2011 keskustelemaan tulevasta katelaskennasta. Samaisena päivänä tein myös työvuoron ABC:n keittiössä ymmärtääkseni keittiön

toimintaa ja päästäkseni sisälle aiheeseen paremmin. Tuona päivänä teimme ABC Kuortin kokin kanssa yhteistyössä katelaskennan seurantaviikolla käytettävät lomakkeet, johon keittiöhenkilökunta tulisi merkitsemään käyttämänsä raaka-aineet ja niiden tarkat määrät. Sovimme myös seurantaviikon yhteisistä käytännöistä, jotta tuloksia voitaisiin myöhemmin vertailla keskenään.

Työn ollessa jo hyvässä vauhdissa, kävin ma 10.10.2011 ABC:llä tutustumassa raaka-aineiden tilaamiseen. Olin kyseisen päivän keittiön tilausvuorossa olleen työntekijän apuna ja oppimassa lisää keittiön toiminnoista. Tarkoitus oli havainnoida raaka-aineiden tilaamista sillä silmällä, josko siitä löytyisi jotain kehitettävää.

5.5 Oman tutkimuksen menetelmät ja aineisto

Oma tutkimukseni ei varsinaisesti ole pelkästään kvalitatiivinen tai kvantitatiivinen, vaan siinä on piirteitä molemmista tutkimusmenetelmistä. Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän tiedonhankintakeinoista tarvitsin työssä ainakin haastattelua ja havainnointia. Seurantaviikolla käytetyt lomakkeet edustavat puolestaan kvantitatiivista tutkimusmenetelmää, jonka avulla katelaskentaa varten saatiin määrällistä tietoa laskelmia varten. Karkeasti jaotellen opinnäytetyön tiedonhankintaa voi kuvaila niin, että kaikki aineisto, mikä liittyy katelaskuria varten hankittuun tietoon, on saatu kvantitatiivisella menetelmällä. Kaikki muu, lähinnä johtopäätöksiin ja toimenpideehdotuksiin liittyvä tieto, on hankittu kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän keinoin.

Aineiston kerääminen siis suoritettiin noutopöytään käytettyjen raaka-aineiden osalta seurantalomakkeiden avulla. Seurantaviikon ruokalistat saimme ABC-ketjun reseptipankista, jotka olivat yhtenäiset molemmissa toimipaikoissa, Juvalla ja Kuortissa. Reseptipankista saadut ruokalistat muokkasimme yhteistyössä ABC Kuortin kokin kanssa seurantaviikkoon sopivaksi, eli käytännössä poistimme kaikkien ruokalajien raakaainemäärät resepteistä, jotta keittiöhenkilökunta voisi kirjata niihin itse käyttämänsä määrän. Lisäksi teimme taulukot juomien, leipien ja salaattipöydän aineksien seuraamista varten. Näille löysimme raaka-ainelistat katelaskurista, josta kopioimme tiedot uudelle pohjalle lomakkeen tekoa varten.

Alun perin oli tarkoitus ottaa mukaan laskelmiin raaka-ainekustannuksien lisäksi henkilöstökulut ja energiakustannukset. Energiakustannukset olivat osasyynä siihen, että

työn tekemiseen tuli pieni tauko kesällä, sillä sähkönkulutusmittareiden asentaminen korkeajännitelaitteisiin olisi vaatinut sähkömiehet paikalle ja tavallisiin pistokkeisiin tulevat mittarit puolestaan vaatineet henkilökunnalta huomiota, joka ei kesäsesongissa tuntunut mielekkäältä ajatukselta.

Loppujen lopuksi päätimme syksyllä yhteistuumin ravintolapäällikön kanssa, että jätämme energiakustannukset työstä kokonaan pois. Tämä siksi, että alalle tyypillisesti kustannusten kohdistamisesta olisi muotoutunut liian suuri ongelma saatuun hyötyyn nähden. Lisäksi keväällä tekemämme pienen testin perusteella karkea arvio energiakustannuksista olisi jäänyt sen verran pieneksi suhteutettuna muihin kuluihin, että niillä ei käytännössä olisi ollut juurikaan merkitystä näin lyhyellä tarkastelujaksolla. Niinpä laskelmissa ovat mukana loppujen lopuksi raaka-ainekustannukset ja annosmääräinen hävikki sekä henkilöstökustannukset.

5.6 Työssä kohdatut ravitsemusalan laskentatoimen ongelmat

Työn edetessä ravitsemusalalle tyypillisiä laskentatoimen ongelmia alkoi esiintyä. Useimmat ongelmat tulivat esille jo suunnitteluvaiheessa, jolloin ne voitiin ratkaista heti alkumetreillä. Eri laskentatoimen ongelmat käytännössä säilyivät taustalla läpi työn ja ohjasivat ajattelua eri tilanteissa.

Laajuusongelma oli periaatteessa jo puoliksi ratkaistu toimeksiantajan toimesta, sillä tarkastelujakson pituus oli ennalta määritelty viikon mittaiseksi. Eri kustannusten mukaan ottamisesta laskelmiin puolestaan keskusteltiin moneen otteeseen työn tavoitteiden ja saadun hyödyn kannalta. Aluksi oli tarkoitus tehdä hyvinkin tarkka kartoitus eri kustannuksien vaikutuksesta noutopöydän katteeseen, mutta myöhemmin kustannusten mukaan ottamista järkipäristettiin niin, että mm. energiakustannukset jätettiin työstä pois. Kustannuksiksi lukeutuivat lopulta raaka-ainekustannusten lisäksi työkustannukset, jotka vielä jaettiin niin, että huomioon otettiin ainoastaan valmistamisesta aiheutuneet työkustannukset. Noutopöydän myynnistä aiheutuvia henkilöstökustannuksia ei huomioitu laskelmissa.

Mittausongelma ratkaistiin raaka-aineiden osalta niin, että käytetyt määrät mitattiin täysien pakkauksien painon mukaan sekä vajaiden punnitsemalla. Käytetyt työtunnit määriteltiin työvuorolistan perusteella sekä tuntihinta koko ABC Juvan henkilöstön

keskituntipalkan mukaan sisältäen henkilösivukulut. Keskituntihinnan etu on siinä, että se tasoittaa mm. palvelusvuosilisiä ym. peruspalkkaan kuuluvia lisiä.

Arvostusongelma oli niin ikään laajuusongelman ohella jo käytännössä ratkaistu toimeksiantajan toimesta. Raaka-ainehinnat olivat valmiiksi sisällytettynä katelaskuriin, tosin joitakin hintoja jouduttiin etsimään tilauskirjoista. Laskurissa myös käytettiin nimenomaan verottomia hintoja, kuten pääosin muissakin tämän työn laskelmissa. Tarkastelujakso oli sen verran lyhyt, että vuodenaajoista ym. johtuvia hintojen muutoksia ei työhön juurikaan sisältynyt. Mikäli valmistuksessa jouduttiin käyttämään jotain korvaavaa tuotetta, niin se on arvostettu viimeisimmällä ostohinnalla eli sillä hinnalla, jonka tuote on yritykselle maksanut.

Kohdistamisongelma oli ehkä eniten huomiota saanut laskentatoimen ongelma työn aikana. Tämä tuli esille kaikista selvimmin mietittäessä energiakustannuksia. Sähkön osalta pohdittiin mm. kylmiöstä, pakastimesta, padoista, uuneista ja tiskikoneesta aiheutuvia kustannuksia. Ongelma oli lähinnä siinä, että kaikkia edellä mainittuja ei käytetä vain ja ainoastaan noutopöydän raaka-aineiden valmistamiseen ja säilömiseen, vaan kustannukset jakautuvat useammalle eri tuoteryhmälle ja tulosityksikölle. Esimerkiksi samassa pakastimessa ovat niin kaupan kuin ravintolan elintarvikkeet, tiskiä tulee noutopöydän lisäksi muistakin tuotteista sekä uuneja ja patoja käytetään myös aamupalan valmistamiseen. Toki jonkinlaisia kustannusmääriä olisi saatu selville, mutta ne olisivat hyvin todennäköisesti perustuneet liiaksi arvioihin, jolloin tuloksen oikeellisuus olisi voinut kärsiä.

5.7 Katelaskuri ja seurantaviikon aineiston syöttäminen

Katelaskuri on ABC-ketjun kehityspäällikön käsialaa. Se on nimenomaan tarkoitettu juuri noutopöydän katteiden selvittämiseen. Laskuri sisältää valmiiksi kaikki ketjun käytössä olevat raaka-aineet ja niiden hinnat, joten niitä ei periaatteessa tarvitse hakea itse esimerkiksi tilauskirjoista. Laskuriin käyttäjän tarvitsee vain syöttää tarkastelujaksolla käytetyt raaka-aineet ja myynnit. Kuvio 18 on kuvakaappaus katelaskurin etusivusta.

NOUUTOPOYDÄN KATELASKENTA	
Laskuri ja lomakkeet:	Ohjeet:
<input type="radio"/> Leivät <input type="radio"/> Jäätelöt <input type="radio"/> Juomat <input type="radio"/> Salaattipöytä <input type="radio"/> Päivän keitto <input type="radio"/> Lämminruoka <input checked="" type="radio"/> Koonti <input type="radio"/> Taulukot	<input type="radio"/> Katelaskuri
Lopetus	

KUVIO 18. Katelaskurin etusivu

Laskuri siis koostuu eri osa-alueista, jotka näkyvät yllä olevasta kuviosta. Osa-alueet leivistä lämpimään ruokaan sisältävä lomakkeet, joihin tarkastelujakson raaka-ainemäärät syötetään. Koonti-osioon laskuri nimensä mukaisesti kokoaa tarkastelujakson aineiston yhteen ja esittää laskennan tulokset. Koontiin ei tarvitse itse syöttää muita lukuja kuin päivittäiset myynnit. Taulukot -osiossa laskuri piirtää kaavion annoshinnoista ja myyntikateprosentteista.

Raaka-ainemäärien syöttäminen katelaskuriin aloitettiin pikku hiljaa seurantaviikon edetessä. Aluksi kävimme läpi laskurin toimintaa ja syötimmekin pari ensimmäistä päivää laskuriin yhdessä ravintolapäällikön kanssa, jotta pääsisin jyvälle laskurin toiminnasta ja voisin jatkaa työskentelyä itsenäisesti omaan tahtiin. Kaiken kaikkiaan kävin ABC:llä syöttämässä raaka-aineita neljänä eri päivänä. Ravintolapäällikkö toivoi aiemmin, että tulokset laskennasta saataisiin mahdollisimman pian seurantaviikon jälkeen, jotta viikon tapahtumat olisivat vielä tuoreessa muistissa.

Lukuja syöttäessä laskurista löytyi pieni epätarkkuus, joka piti päivittää vastaamaan nykyistä tietoa: myynnit tuli syöttää taulukoihin arvonlisäverollisina ja laskuri sitten laskee itse arvonlisäveron ulos. Kaavariviä tutkiessa huomasin kuitenkin, että jakajana on luku 1,22, jolloin laskuri laskee myynneistä 22 % arvonlisäveroa ulos. Kaavaan oli jäänyt vanhaa tietoa, sillä ravintola-annoksien arvonlisävero on 30.6.2010 alkaen ollut 13 % veron perusteesta. Niinpä vaihdoin kaavaan jakajaksi luvun 1,13, jolloin laskuri laskee myynneistä oikean arvonlisäveron määrän ulos. Ravintolapäällikkö ilmoitti

lödöstä mm. Kuortin ABC:lle siltä varalta, että siellä kyseinen seikka olisi jäänyt huomaamatta. Vertailukelpoisuuden tarkkuuden kannalta oli tärkeää, että molemmissa toimipaikoissa tehtiin laskelmat samoilla veroprosenteilla.

6 KATELASKENNAN TULOKSET

Liikesalaisuuksien vuoksi tuloksia ei käsitellä julkisesti, joten tekstissä keskitytään kertomaan sen sijaan, kuinka tulokset on saatu. Varsinaisista tuloksista ensimmäisenä käsitellään ABC-ketjun omasta katelaskurista saadut tulokset ja tämän jälkeen perehdytään henkilöstökulujen vaikutuksiin kustannuksiin ja katteeseen. Myöhemmin käsitelyssä ovat hinnoitteluun ja hävikkiin liittyvät laskelmat. Tulos-osion lopuksi vertailaan ABC Juvan ja Kuortin tuloksia seurantaviikolta. Luvussa olevat kuvat ABC-ketjun katelaskurista ovat Print Screenilla otettuja kuvakaappauksia katelaskurista, joita on rajattu Microsoftin Paint-ohjelmalla.

6.1 Katelaskurin kaavat

Katelaskuri on tarkoitettu huomioimaan ainoastaan raaka-aineista tulevat kulut, joten henkilöstökustannuksille siinä ei tästä syystä ole paikkaa. Palkkakateprosenttien laskemiseksi täytyy purkaa katelaskurin koontiosion kaavoja auki, jotta selviäisi, mistä luvuista annoshinnat ja myyntikateprosentit on laskettu. Jotta myöhemmin voisi päästä käsiksi henkilöstökustannusten katevaikutuksiin, on ensiksi selvitettävä katelaskurista, kuinka päivittäiset, arjen ja viikonlopun sekä koko viikon keskimääräiset annoshinnat on laskettu, sillä näitä tietoja tarvitaan kateprosenttien laskemiseen.

Salaattipöydän päiväkohtainen annoshinta saadaan niin, että lasketaan yhteen kyseisen päivän raaka-ainehinnat leivistä, juomista ja salaatista. Tämä luku jaetaan päivän kaikkien myytyjen annosten summalla. Kaikki myytyt annokset siis sisältävät itse salaattipöydän lisäksi päivänkeiton, lämpimän ruoan, ala carten ja pizzan sekä lasten annokset. Tämä siksi, että salaatti kuuluu kaikkiin myytäviin annoksiin hampurilaisaterioita lukuun ottamatta.

Salaattipöydän arjen keskimääräinen annoshinta saadaan muuten samalla kaavalla, paitsi nyt mukana ovat leipien, juomien ja salaattipöydän kokonaiskustannukset maa-

nantaista perjantaihin päiväkohtaisten kustannusten sijaan. Sama pätee myytyihin annoksiin, jotka siis sisältävät kaikkien annosten myynnit maanantaista perjantaihin. Edelleen viikonlopun keskimääräinen annoshinta saadaan käyttämällä lauantain ja sunnuntain raaka-ainehintoja sekä myyntimääriä ja koko viikon keskiarvo käyttämällä **yhteensä** -rivin lukuja.

Päivänkeiton päiväkohtainen annoshinta saadaan jakamalla valitun päivän päivänkeiton raaka-ainekustannukset kyseisen päivän kappalemääräisellä myynnillä, johon lisätään salaattipöydän päiväkohtainen keskimääräinen annoshinta. Arjen keskimääräinen annoshinta saadaan jakamalla päivänkeiton raaka-ainekustannukset maanantaista perjantaihin saman aikavälin kappalemääräisellä myynnillä. Nyt saatuun lukuun lisätään vielä salaattipöydän arjen keskimääräinen annoshinta. Viikonlopun keskimääräinen annoshinta lasketaan samalla tavalla, paitsi raaka-ainekustannukset ja myyntimäärät lasketaan lauantain ja sunnuntain mukaan. Koko viikon keskiarvossa käytetään tässäkin **yhteensä** -rivillä olevia lukuja.

Päivänkeiton päiväkohtainen myyntikateprosentti saadaan, kun euromääräisestä myynnistä vähennetään arvonlisävero jakamalla myynti luvulla 1,13. Saatu luku jaetaan kappalemääräisellä myynnillä ja tästä osamäärästä vähennetään laskennan kohteena olevan päivän päiväkohtainen salaattipöydän keskimääräinen annoshinta. Nyt saatu luku jaetaan euro- ja kappalemääräisen myynnin osamäärällä. Arjen ja viikonlopun keskimääräiset myyntikateprosentit lasketaan saman periaatteen mukaan vain sillä erotuksella, että arkena kustannukset käsittävät maanantain ja perjantain väliset kustannukset ja viikonloppuna lauantain ja sunnuntain väliset kustannukset.

Noutopöydän osalta annoshintojen laskeminen noudattaa samaa logiikkaa päivänkeiton kanssa. Myös noutopöydän kohdalla lisätään salaattipöydän annoshinta raaka-aineiden ja kappalemääräisten myyntien osamäärään. Yksittäisten päivien osalta noutopöydän myyntikateprosentit lasketaan niin, että kyseisen päivän myynnistä vähennetään ensiksi arvonlisävero jakamalla myynti luvulla 1,13. Tämän jälkeen saatu luku jaetaan myytyjen annoksien kappalemäärällä. Nyt saadusta luvusta vähennetään kyseisen päivän keskimääräinen lämpimän ruoan annoshinta. Tälle luvulle tarvitaan vielä jakaja, joka saadaan jakamalla arvonlisäveroton lämpimän ruoan euromääräinen myynti kappalemääräisellä myynnillä. Kaavana tämä näyttää seuraavalta:

$\left(\frac{\text{lämpimän ruoan myynnit €}/1,13}{\text{myytyjen lämpimien ruokien annoksien kappalemäärä yht.}} \right) - \text{keskim. annoshinta}$	=	noutopöydän myyntikate-%
$\left(\frac{\text{lämpimän ruoan myynnit €}/1,13}{\text{myytyjen lämpimien ruokien annoksien kappalemäärä yht.}} \right)$		

KUVIO 19. Päiväkohtainen noutopöydän myyntikateprosentti

Arkipäivien ja viikonlopun keskimääräisten kateprosenttien laskeminen tapahtuu samoin kuin päivänkeiton laskelmissa. Koko viikon keskimääräisessä kateprosentissa käytetään jälleen yhteensä -rivin lukuja.

6.2 Katelaskennan tulokset

Pienten korjailujen ja tarkastusten jälkeen seurantaviikon tulokset raaka-aineiden osalta tulivat valmiiksi. Tulosten osalta on syytä mainita, että katelaskuri ei huomioi hävikkiä ollenkaan, vaan se käsittelee hävikin käytettyinä raaka-ainekustannuksina. Hävikki ja sen vaikutukset ovat käsitelty erikseen.

Kuten teoreettisessa osiossa mainitaan, on ravitsemusalan kustannuslaskennalle ominaista, että myyntikatteen lisäksi selvitetään myös palkkakate. Tässä alaluvussa tarkastellaan henkilöstökulujen vaikutusta kustannuksiin ja katteeseen. Tulokset antavat myös osviittaa siihen, millaista katevaikutusta henkilöstökustannuksilla voi olettaa olevan tulevaisuuden katelaskelmissa, mikäli niitä ei selvitetä uudestaan.

Henkilöstökustannukset on rajattu niin, että työhön on otettu mukaan ainoastaan valmistamisesta aiheutuvat henkilöstökustannukset, eli myynnistä aiheutuvia henkilöstökuluja ei ole huomioitu lainkaan. Tämä ratkaisu helpottaa merkittävästi kulujen kohdistamista, sillä myynnistä aiheutuvien kustannusten huomioiminen tulisi todennäköisesti perustumaan liiaksi arvioon, jolloin kulujen todellisen määrän oikeellisuus saattaisi vääristyä.

Työtä varten ravintolapäällikkö toimitti seurantaviikolla noutopöydän valmistamiseen käytetyt työtunnit sekä keskimääräisen yhden työtunnin hinnan. Henkilöstökustannus-

ten laskemisessa on käytetty koko ABC Juvan henkilökunnan keskimääräistä tuntipalkkaa. Kuten luvun alussa mainittiin, ei henkilöstökuluille ollut paikkaa katelaskurissa, joten laskelmat täytyi tehdä itse. Henkilöstökulujen vaikutuksen lisäämiseksi katelaskurin annoshintakaavat tuli purkaa auki, jolloin henkilöstökulut olivat helppo sisällyttää annoshintoihin ja tätä kautta myöhemmin palkkakateprosentteihin.

Kun henkilöstökustannusten vaikutukset annoshintoihin ovat tiedossa, on helppo laskea palkkakateprosentit viikonpäiville, arjen ja viikonlopun keskiarvolle sekä koko viikon keskiarvolle. Laskelmassa käytetään kuvion 19 kaavaa, jota muokataan sen mukaan, lasketaanko päiväkohtaisia vai keskimääräisiä palkkakateprosentteja. Esimerkiksi maanantain palkkakateprosentti saadaan niin, että kaavassa olevan keskimääräisen annoshinnan tilalle vaihdetaan maanantain annoshinta, joka sisältää työkustannukset. Tällöin kaavan myyntikateprosentista tulee palkkakateprosentti. Itse tehdyt palkkakateprosenttilaskelmat ovat kokonaisuudessaan laskettu Microsoft Excelillä.

Tähän työhön tehtävillä hinnoittelulaskelmilla on lähinnä tarkoitus havainnollistaa, kuinka paljon enemmän noutopöydän myyntiä täytyisi saada lisää, jotta katetavoitteet pysyvät tietyn alennuksen jälkeen ennallaan. Työtä suunniteltaessa keväällä 2011 oli yksi kysymys se, voitaisiinko noutopöytä joskus satunnaisesti myydä halvemmallalla ja mitä se tarkoittaisi katteen kannalta.

Kuten todettua, ei noutopöydän hintaan voi juurikaan itse vaikuttaa, vaan hinta tulee ketjulta ja sitä täytyy noudattaa. Mielenkiinnosta oli kuitenkin selvitettävä, paljonko arkipäivien ja viikonlopun hintaa tulisi nostaa katetavoitteisiin pääsemiseksi. Tässä apuna ovat kuvioissa 5 ja 6 olevat kaavat myyntikatehinnoittelusta ja myyntikatekerroin hinnoittelusta. Myyntikatehinnoittelua on käytetty arkipäivien uudelleenhinnoitteluun, jossa annoshintana on arkipäivien keskimääräinen noutopöydän annoshinta. Myyntikatehinnoittelun kaavalla saatu tulos on arvonlisäveroton, joten veron lisäämiseksi luku täytyy kertoa luvulla 1,13. Saadun tuloksen ja alkuperäisen myyntihinnan erotus on tarvittava hinnankorotus, jotta tavoiteltu kateprosentti tulisi täytetyksi.

Viikonlopun osalta sovelletaan myyntikatekerroin hinnoittelua. Ensiksi täytyy laskea hinnoittelukerroin, jolla kerrotaan raaka-ainekustannukset verottoman myyntihinnan saamiseksi. Hinnoittelukerroin saadaan selville kuvion 6 kaavalla. Saatu hinnoittelukerroin kerrotaan viikonlopun keskimääräisellä annoshinnalla, jolloin tuloksena on veroton myyntihinta. Tämä luku kerrotaan vielä luvulla 1,13 verollisen hinnan saami-

seksi. Saadun luvun ja alkuperäisen myyntihinnan välinen erotus on tarvittava hinnankorotus katetavoitteen saavuttamiselle.

Hinnoittelun osalta tarkoitus oli myös pohtia mahdollisten alennusten vaikutusta. Tästä esimerkkinä ovat laskelmat siitä, kuinka paljon enemmän noutopöytää tulisi kappalemääräisesti myydä enemmän arkena ja viikonloppuna, jotta myyntituotot ja tätä kautta katteet pysyisivät alennuksista huolimatta ennallaan. Laskelmissa käytetään epätarkkuuksien välttämiseksi myyntien määränä summaa, joka on saatu kertomalla päivän kappalemääräinen myynti noutopöydän verollisella myyntihinnalla.

Hinnanalennuksen vaikutusta katteeseen tutkittiin niin, että alennukseksi määriteltiin 10 % verottomasta myyntihinnasta. Tarvittava kappalemääräinen myynnin kasvu saadaan jakamalla veroton euromääräinen myynti uudella alennetulla myyntihinnalla. Saatu luku on uusi annosmääräinen myynti, joka tuottaa saman myyntituoton kuin alkuperäinen myyntituotto. Annosmäärien erotus on määrä, joka pitää myydä enemmän, jotta myyntituotot pysyvät ennallaan. Laskutoimitukset tehtiin sekä arkipäivien että viikonloppun osalta.

Hävikin tarkastelua varten laadittiin Excel-taulukko, johon kirjattiin hävikkimäärät arkipäivien ja viikonloppun noutopöydän osalta sekä päivänkeitto koko viikon ajalta. Rahamääräinen hävikki laskettiin keskimääräisten annoshintojen perusteella. Prosentuaalinen hävikin määrä saatiin jakamalla halutun jakson eli arjen, viikonloppun tai koko viikon euromääräinen hävikki vastaavan jakson verottomalla myynnillä.

Jo opinnäytetyön suunnitteluvaiheessa sovittiin tuloksien vertailusta ABC Juvan ja Kuortin välillä. Katteenhan voisi kuvitella olevan tismalleen sama, koska ruokalista on yhteneväinen, mutta näin ei välttämättä ole. Sovimmekin katelaskennan yksityiskohdista melko tarkasti, jotta saadut tulokset olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia keskenään. Vertailua tehtiin toimipaikkojen välillä mm. myyntikateprosenttien ja annoshintojen osalta. Tuloksia analysoitiin etsimällä yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia tuloksista sekä pohdittiin, mistä mahdolliset erot voisivat johtua.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET KATELASKENNASTA

Tässä luvussa pyritään vastaamaan opinnäytetyön tutkimusongelmaan, miten noutopöydän kannattavuutta voitaisiin parantaa. Johtopäätökset pohjautuvat katelaskennan tuloksiin sekä työn alkupuolella olevaan teoreettiseen tietoon. Tarkoitus on antaa toimenpidesuosituksia ja uutta näkökulmaa noutopöydän kannattavuuden pohtimiseen. Tutkimusta myös tarkastellaan kokonaisuudessaan mm. luotettavuuden kannalta. Tässä opinnäytetyön julkisessa versiossa johtopäätöksissä käsitellään ainoastaan tutkimuksen reliabiliteettia, validiteettia ja tulosten yleistettävyyttä. Tämä siksi, että johtopäätökset sisältävät myös liikesalaisuuksiin kuuluvaa tietoa.

Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti sekä tulosten yleistettävyys

Tutkimusta voidaan pitää luotettavana, mikäli sen tulokset voidaan toistaa uudestaan useita kertoja peräkkäin tulosten muuttumatta (Muijs 2010, 62). Tämän työn kaikki itse tehdyt laskelmat ovat huolella tehtyjä ja ne perustuvat teoreettiseen tietoon aihealueesta. Lisäksi laskelmien välivaiheet ovat kerrottuna laskelmien yhteydessä, josta niiden oikeellisuus on helposti tarkistettavissa. Katelaskuriin syötetyt tiedot on käyty läpi useamman kerran näppäilyvirheiden varalta, joten samat tulokset olisivat hyvin todennäköisesti saatavissa, vaikka tiedot syötettäisiin toisen henkilön toimesta.

Tutkimuksen validiteetilla tarkoitetaan sitä, mittaako tutkimus juuri sitä asiaa tai aihetta, jota oli alun perin tarkoitus mitata (Muijs 2010, 56–57). Tätä opinnäytetyötä voi pitää validina eli pätevänä, koska se mittaa juuri niitä asioita, joita oli tarkoituskin mitata eli noutopöydän katetta ja kustannuksia. Työ rajattiin huolella ennen aineiston hankkimista, joka vaikutti validiteetin toteutumiseen myönteisesti.

Tutkimuksesta ei ole mielekästä tehdä yleistyksiä koskemaan kaikkia ABC-liikenneasemia. Sen sijaan toimeksiantajayksikön osalta joitakin suuntaa antavia yleistyksiä voi tehdä lähinnä vastaisuuden katelaskentoja varten ja yleisen kustannustietoisuuden nimissä. Kun katelaskentoja tehdään tulevaisuudessa, ne eivät välttämättä tule olemaan yhtä kattavasti tehtyjä kustannusten osalta. Näin ei tarvitsekaan olla, sillä tässä opinnäytetyössä esitetyistä tuloksista voi päätellä joidenkin kustannusten osalta, että ne ovat todennäköisesti suuruusluokaltaan samansuuntaisia jatkossakin.

8 LOPUKSI

Opinnäytetyöprosessi käynnistyi heti aiheen varmistuttua vuodenvaihteessa 2011. Työ alkoi katelaskennan suunnittelulla ja tarvittavien lomakkeiden laatimisella. Itse katelaskenta tehtiin jo maaliskuun aikana, mutta kirjoittaminen painottui lähes kokonaan syyslukukaudelle 2011 aikataulullisista syistä. Tämä oli kuitenkin jo alusta alkaen tiedossa, joten siihen pystyi varautumaan hyvissä ajoin eikä ongelmia näin päässyt syntymään.

Kuten aikaisemmin työssä totesin, minulla ei ollut aikaisempaa kokemusta katelaskennan tekemisestä saati tietoa kaikesta siihen liittyvästä, joten opinnäytetyön tekeminen aiheesta oli todellakin oppimisprosessi. Prosessina katelaskennan tekeminen oli mielenkiintoinen ja ennen kaikkea opettavainen. Haasteita prosessin aikana ilmeni mm. ravitsemusalan ja liiketalouden teorioiden pienoisista eroavaisuuksista sekä kustannusten rajauksista, mutta niistäkin selvittiin loppujen lopuksi melko helposti. Uskon työn tekemisestä olevan hyötyä omia urasuunnitelmia silmällä pitäen ja toivon, että voin tulevaisuudessa hyödyntää oppimiani asioita.

Aikataulullisesti työ eteni lähestulkoon suunnitelman mukaan. Vaikka työn kirjoittaminen syyslukukauden 2011 aikana muun opiskelun ohella eteni varsin ripeästi, en kokenut sitä huonona asiana. Päinvastoin, ajattelin pysyväni koko ajan työssä kiinni, koska pitempiä taukoja työn tekemiseen ei päässyt syntymään. Tällöin ajatus ei katkennut ja työstäminen eteni mielestäni johdonmukaisemmin.

Kokonaisuudessaan opinnäytetyöprosessi meni omasta mielestäni hyvin eikä ylitsepääsemättömiä ongelmia, joita ei olisi voinut ratkaista, ilmennyt kertaakaan työtä tehdessä. Toivon toimeksiantajan saavan työstä vastauksia kysymyksiin, joita varten työtä ryhdyttiin alun perin tekemään. Toivon myös, että työstä on konkreettista hyötyä ja se antaa sekä uutta näkökulmaa että uusia ideoita noutopöydän katehallintaan teoreettisen tiedon ja empiirisen osan avustamana.

LÄHTEET

- ABC-liikennemyymälät 2011. ABC Juva. Yrityksen WWW-sivut.
<http://www.abcasemat.fi/verkosto/liikennemyymalat/juva>. Ei päivitystietoa. Luettu 13.11.2011.
- Adams, John, Khan, Hafiz T.A., Raeside, Robert & White, David 2007. Research methods for graduate business and social science students. Los Angeles: Response.
- Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2005. Taloutta johtamista varten. Helsinki: Edita.
- Andersson, Jan-Olof, Ekström Cege & Gabrielsson, Anders 2001. Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta. Juva: WS Bookwell Oy.
- Eriksson, Päivi & Koistinen, Katri 2005. Monenlainen tapaustutkimus. Verkkojulkaisu. Pdf-dokumentti. http://www.ncrc.fi/files/4957/2005_04_verkkojulkaisu_tapaustutkimus.pdf. Päivitetty 2.11.2006. Luettu 5.10.2011.
- Heikkilä, Pekka & Saranpää, Timo 2008. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Helsinki: Restamark Oy.
- Heikkilä, Pekka & Viljanen, Risto 2000. Yritystoiminta hotelli-, ravintola- ja matkailualalla. Juva: WS Bookwell Oy.
- Heikkilä, Tarja 2008. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita.
- Holman, Rich 2011. Choosing appropriate research methodologies and methods. Palgrave Macmillan Ltd. Skills4Study. Verkkoartikkeli.
<http://www.palgrave.com/skills4study/studentlife/postgraduate/choosing.asp#Questions>. Ei päivitystietoa. Luettu 5.10.2011.
- Jyrkkiö, Esa & Riistama, Veijo 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: WSOY.
- Järvenpää, Marko, Länsiluoto, Aapo, Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kaplan, Robert S. & Atkinson, Anthony A. 1998. Advanced management accounting. Upper Saddle River: Prentice Hall, cop.
- Karjalainen, Leila 2010. Tilastotieteen perusteet. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.
- Kotas, Richard 1999. Management accounting for hospitality and tourism. London: International Thomson Business Press.
- Lahtinen, Jukka & Isoviita, Antti 2001. Alennusten ja maksuehtojen kannattavuusvaikutukset. Avaintulos. Pdf-dokumentti. <http://www.avaintulos.fi/alennukset.pdf>. Päivitetty 13.5.2001. Luettu 3.10.2011.

Muijs, Daniel 2010. Doing quantitative research in education with SPSS. London: SAGE Publications Ltd.

Neale, Palena, Thapa, Shyam & Boyce, Carolyn 2006. Preparing a case study: A guide for designing and conducting a case study for evaluation input. Pdf-dokumentti. http://www.pathfind.org/site/DocServer/m_e_tool_series_case_study.pdf. Päivitetty 12.6.2006. Luettu 5.10.2011.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 1999. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2009. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Nieminen, Gun Marit 2002. Ravintola-alan laskentatoimi. Helsinki: Restamark.

Osuuskauppa Suur-Savo 2011. ABC! Liikennemyymälät. Yrityksen WWW-sivut. <http://www.s-kanava.fi/suur-savo/asiakasomistajalle/ketjut/fi/12200>. Ei päivitystietoa. Luettu 13.11.2011.

Puolamäki, Esa 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Q-Point Oy 2009. Vietävän hyviä lahjoja. Yrityksen WWW-sivut. <http://www.q-point.fi/>. Päivitetty 12.9.2009. Luettu 13.11.2011.

Rajala, Ari 2011. Myyntikate ja myyntikate-%. Kauppalehti Balance. Verkkolehti. <http://www.kauppalehti.fi/balance/tulkintaohjeet/index.jsp?oid=20110262705>. Päivitetty 28.2.2011. Luettu 29.9.2011.

Saru, Essi 2011. Pienen yrityksen johtaminen vaatii luovuutta ja räätälöintiä. Verkkolehti. http://www.laatuhomma.fi/sivu.php?haluttu_sivu=41&paasivu=41. Ei päivitystietoa. Luettu 14.11.2011.

Selander, Kai & Valli, Vuokko 2007. Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla. WSOY.

Sipilä, Jorma 2003. Palvelujen hinnoittelu. Porvoo: WS Bookwell Oy.

S-kanava 2011a. S-ryhmän rakenne. WWW-dokumentti. <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/s-ryhman-rakenne>. Ei päivitystietoa. Luettu 22.11.2011.

S-kanava 2011b. Ketjut ja palvelut. WWW-dokumentti. <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/ketjut-ja-palvelut>. Ei päivitystietoa. Luettu 22.11.2011.

Spontana 2010. Esimiestyön ja henkilöstöjohtamisen kehittäminen. WWW-dokumentti. <http://www.spontana.fi/esimiestyo.htm>. Päivitetty 18.5.2010. Luettu 14.11.2011.

Taloussanakirja: kriittinen piste. Taloussanomien 2011. Verkkolehti. <http://www.taloussanomien.fi/porssi/sanakirja/termi/kriittinen+piste/0>. Ei päivitystietoa. Luettu 29.9.2011.

Tilastokeskus 2011. Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstilasto 2010, ennakko. Pdf-tiedosto. http://tilastokeskus.fi/til/matipa/2010/matipa_2010_2011-09-20_fi.pdf. Päivitetty 19.9.2011. Luettu 13.11.2011.

Trochim, William M.K. 2006a. Qualitative methods. Research methods knowledge base. Verkkoartikkeli. <http://www.socialresearchmethods.net/kb/qualmeth.php>. Ei päivitystietoa. Luettu 9.10.2011.

Trochim, William M.K. 2006b. Qualitative data. Research methods knowledge base. Verkkoartikkeli. <http://www.socialresearchmethods.net/kb/qualdata.php>. Ei päivitystietoa. Luettu 9.10.2011.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuottavuustyö 2011. Esimiestyö ja johtaminen. Työturvallisuuskeskus. Verkkoartikkeli. http://www.tuottavuustyö.fi/tuottavuuden_osa-alueet/esimiestyö_ja_johtaminen. Ei päivitystietoa. Luettu 14.11.2011.

Vehmanen, Petri, Koskinen, Kai 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.

Verohallinto 2011. Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. Pdf-dokumentti. <http://vero.fi/download/noname/%7B80188B43-276C-4C60-AD12-A46B8507289E%7D/6765>. Päivitetty 30.8.2011. Luettu 23.10.2011.

Yin, Robert K. 1994. Case study research: design and methods. Thousand Oaks: Sage, cop.

Yrittäjät 2008. Työnantajamaksut. Yrittajat.fi. WWW-dokumentti. <http://www.yrittajat.fi/fi-FI/tyonantajanabc/tyonantajamaksut/>. Ei päivitystietoa. Luettu 14.11.2011.

	€	%
Myyntituotot		%
- Alv.		%
<hr/>		
Liikevaihto		%
- Muuttuvat kustannukset		
<hr/>		
Myyntikate		%
- Henkilöstökustannukset		
<hr/>		
Palkkakate		%
- Kiinteät kustannukset yht.		
- Vuokra		
<hr/>		
- Energia		
<hr/>		
- Markkinointi		
<hr/>		
- Hallinto		
<hr/>		
- Sekalaiset		
<hr/>		
Käyttökate		%

KUVIO 1. Sisäinen tuloslaskelma (Selander & Valli 2008, 64)