



Satakunnan ammattikorkeakoulu
Satakunta University of Applied Sciences

MERJA UTRIAINEN

Hinnoittelu ja liiketoiminnan kannattavuus hautakivialan yrityksessä

LIIKETALouden KOULUTUSOHJELMA
2022

Tekijä(t) Utriainen, Merja	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Tammikuu 2022
	Sivumäärä 44	Julkaisun kieli Suomi
Julkaisun nimi Hinnoittelu ja liiketoiminnan kannattavuus hautakivialan yrityksessä.		
Tutkinto-ohjelma Liiketalous		
Tiivistelmä Tässä opinnäytetyössä selvitettiin toimeksiantajan, Satakunnassa toimiva hautakivialalla toimivan yrityksen, toiminnan kannattavuutta tarkastelemalla yksittäisten tuotteiden hinnoittelua. Työn kohteena oleva yritys on aloittanut toimintansa huhtikuussa 2021. Uuden yrittäjän ajankohtainen tarve oli selvittää yrityksen tuotteiden kannattavuutta ja niihin liittyvät tekijät. Näitä asioita ei aiemmin ollut yrityksessä tarkasteltu. Työssä selvitettiin onko yrityksen yksittäisten tuotteiden hinta oikea eli ovatko ne kannattavia. Lisäksi selvitettiin löytyykö tuotteiden kesken eroavaisuuksia kannattavuudessa ja pohdittiin liittykö tuotteiden hinnoitteluun muutospaineita. Saatujen tulosten perusteella saatiin tietoa kannattavan liiketoiminnan kehittämiseen ja ylläpitämiseen. Opinnäytetyö on luonteeltaan kehittämistyö, joka case- eli tapaustutkimukselle tyypillisesti keskittyy yhden kohteen, tässä yrityksen, tarkasteluun. Lisäksi opinnäytetyössä on kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen sekä kvantitatiivisen eli määrällisen tutkimusmenetelmän tunnusmerkkejä. Tämän vuoksi työ edustaa monimenetelmätutkimusta. Opinnäytetyön empiriaosuuden teoriapohjana toimivat kannattavuus, katetuotto ja hinnoittelu. Empiriaosuudessa esitellään yrityksen toimintaa, jonka jälkeen tarkasteltiin tuotteiden kannattavuutta katetuottolaskennan avulla. Tehtyjen laskelmien pohjalta analysoitiin yrityksen kannattavuutta ja tehtiin johtopäätöksiä yrityksen liiketoiminnan kannattavuudesta. Yrityksen tuotteiden katetuotot olivat hyvät. Myyntikatteiden todettiin olevan hyvällä tasolla ja yrityksen taloustietoja tarkasteltaessa todettiin yrityksen toiminnan olevan kokonaisuudessaan kannattavaa. Työn tekemisen aikana tunnistettiin kuitenkin myös kehittämiskohteita liittyen yrityksen hinnoitteluun, joiden kehittäminen tulee vaikuttamaan yrityksen kannattavuuteen.		
<u>Asiasanat</u> Kannattavuus, katetuotto, hinnoittelu, tuotekannattavuus, myyntikate, kustannuslaskenta.		

Author(s) Utriainen, Merja	Type of Publication Bachelor's thesis AMK	Date December 2022
	Number of pages 44	Language of publication: Finnish
Title of publication Pricing and profitability of business in a tombstone company.		
Degree programme Business		
Abstract The case -company of this thesis is a tombstone company operating in Satakunta. The company started operating in April 2021 after a business acquisition. The new owner wanted to find out the profitability of the company's products and the factors affecting it. The issues have not been examined before. The purpose of this thesis was to find out whether the prices of the company's products are correct and profitable. The thesis examines whether there is difference in profitability between products and whether there is pressure to change. Overall, the goal was to obtain information for maintaining and developing a profitable business. This thesis has a strong practical emphasis and could be described as action-oriented: like in action research, the goal was to improve a single case company. The methodology is mixed: both qualitative and quantitative methods are used in the empirical part of the thesis. Theory on profitability, profit margin and pricing form the theoretical foundation of this thesis, upon which the empirical part builds. In the empirical part the company's operations are first described, after which the profitability of the products is examined using margin calculations. Based on the calculations made, the profitability of the enterprise was analyzed, and conclusions were drawn about the profitability of the company's business. The margins on the company's products were good. Sales margins were found to be at a good level and, the company's financial performance was found to be profitable overall. However, some opportunities for improvement were also identified, and so suggestions for maintaining and developing the company's profitable business were given.		
<u>Key words</u> Profitability, margin, pricing, product profitability, gross margin, costing.		

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	OPINNÄYTETYÖN ASETELMA.....	6
2.1	Opinnäytetyöongelma	6
2.2	Opinnäytetyön rakenne	7
2.3	Käytettävät menetelmät	8
2.4	Opinnäytetyön luotettavuus	10
3	KANNATTAVA LIIKETOIMINTA.....	10
3.1	Liiketoiminnan tuotot ja kustannukset.....	11
3.2	Kustannusten jaottelu.....	12
4	KATETUOTTOLASKENTA	14
4.1	Katetuotto.....	15
4.2	Kriittinen piste	15
4.3	Varmuusmarginaali.....	16
5	HINNOITTELU	17
5.1	Hinnoitteluun vaikuttavat tekijät.....	17
5.2	Hinnoittelustrategiat- ja menetelmät.....	18
6	KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN.....	19
7	KOHDEYRITYS.....	21
7.1	Kohdeyrityksen toiminnan esittely	21
7.2	Kustannusten erittely kohdeyrityksessä.....	23
7.3	Kohdeyrityksen tuotteiden myyntihinnan muodostuminen	25
7.3.1	Uudet hautamuistomerkit	25
7.3.2	Hautamuistomerkkien kunnostus ja entisöinti.....	26
7.3.3	Lisänimien kaiverrus	27
8	TUOTEKANNATTAVUUS KOHDEYRITYKSESSÄ.....	28
8.1	Tuotteiden valmistuksesta aiheutuvat kustannukset	31
9	TULOSTEN ANALYSOINTI JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	38
9.1	Kohdeyrityksen tuotteiden kannattavuus	38
9.2	Johtopäätökset.....	40
9.3	Yhteenveto	41
LÄHTEET		

1 JOHDANTO

Kannattava liiketoiminta on jokaisen yrityksen tavoite. Tässä opinnäytetyössäni perehdyn hautakivialalla toimivan yrityksen kannattavuuteen yrityksen tuotteiden kannattavuuden kautta. Opinnäytetyöongelmana työssä on selvittää hautakivialan yrityksen kannattavuutta tuotteiden hinnoittelun ja hinnoittelun kannattavuuden avulla. Tarkoitukseni on selvittää, mistä elementeistä yrityksen tuotteiden hinta koostuu sekä selvittää, myydäänkö tuotteita kannattavasti. Tätä taustaa vasten selvitän työssäni tuotteiden valmistuksesta aiheutuneita kustannuksia. Lisäksi tavoitteena on selvittää, löytyykö tuotteiden joukosta sellaisia, joiden hinnoitteluun kohdistuu muutospaineita. Yrityksessä tällä hetkellä käytössä olevat tuotteiden hinnastot perustuvat ”mutu” -tuntumaan eikä niihin olla perehdytty sen syvällisemmin. Nykyisellä yrittäjällä on tarve perehtyä yrityksessä käytettäviin myytävien tuotteiden hintoihin ja saada tietoa siitä, ovatko yrityksen tuotteet kannattavia ja onko ne hinnoiteltu oikein. Tämä opinnäytetyö tehdään kyseistä ongelmaa silmällä pitäen yrityksen kannattavaa liiketoimintaa kehittämään.

Opinnäytetyöni tehdään anonymisti Satakunnassa toimivalle hautakivialan yritykselle. Yrityksen palveluihin kuuluvat uusien hautamuistomerkkien suunnittelu, myynti ja valmistus sekä olemassa olevien hautamuistomerkkien kunnostus sekä entisöinti ja lisänimien kaiverukset. Yritys suorittaa myös hautamuistomerkkien kunnostusta hautausmailla.

Yritys on perustettu huhtikuussa 2021, jolloin yritys osti alalla kauan toimineen, vuonna 1986 perustetun yrityksen, liiketoiminnan. Uuden yrityksen liiketoimintaa jatketaan samalla tavalla kuin aiemman yrityksen toimintaa. Yrityksellä on oma kiviveistämö, jossa suoritetaan kunnostus- ja entisöintityöt sekä uusien hautamuistomerkkien viimeistelyt kaiveruksin. Hautakivet yritys ostaa kivialan yrityksiltä puolivalmisteina, mikä tarkoittaa sitä, että kivi on yritykseen saapuessaan jo viimeistelyvaiheessa. Hautamuistomerkkien suunnittelutyö tehdään yrityksessä yhdessä asiakkaan kanssa. Yritys työllistää yrittäjän lisäksi tällä hetkellä yhden henkilön.

Työssä tullaan hyödyntämään kustannuslaskentaa laskelmineen, joiden avulla tarkastellaan yrityksen tuotteiden kannattavuutta. Kyseisiä laskelmia ei ole aiemmin tehty yrityksessä. Työssä selvitetään yrityksen tuotteiden kustannukset tuotannontekijöittäin. Kustannukset jaetaan muuttuviin kustannuksiin sekä kiinteisiin kustannuksiin. Työssä tarkastellaan tuotteiden valmistuksesta aiheutuvia muuttuvia kustannuksia. Tuotteisiin kohdistuvia palkkakustannuksia tarkastellaan niin, että ne kohdistetaan tuotteille valmistuksessa käytetyn työajan mukaan.

Työn anonyymin luonteen vuoksi, työssä ei esitetä euromääräisiä lukuja liittyen yrityksen liiketoimintaan. Yrityksen kannattavuutta kuvaavat laskelmat esitetään prosentuaalisesti. Tämän lisäksi laskelmat esitetään erilaisin kuvioin ja taulukoin. Kyseinen esitystapa on valittu toimeksiantajan pyynnöstä.

2 OPINNÄYTETYÖN ASETELMA

2.1 Opinnäytetyöongelma

Opinnäytetyöongelma ja työn päätavoitteena on selvittää hautakivialalla toimivan yrityksen kannattavuutta yksittäisten tuotteiden kautta. Tarkoituksena selvittää, ovatko yrityksen yksittäisten tuotteiden hinnat oikeat eli ovatko tuotteet kannattavia. Samalla saadaan tärkeää tietoa kannattavan liiketoiminnan ylläpitämiseen ja kehittämiseen. Työssä selvitetään myös, ovatko tuotteet kauttaaltaan kannattavia vai löytyykö niiden kesken eroavaisuuksia ja toisaalta pohditaan, liittyykö tuotteiden hinnoitteluun muutospaineita sekä pyritään löytämään syitä kehittämiskohteiden taustalla. Yleisesti ottaen kannattavan liiketoiminnan perusedellytys on, että yritys tuottaa voittoa ja se selviytyy velvoitteistaan lyhyellä (maksuvalmius) sekä pitkällä (vakavaraisuus) aikavälillä. Kannattava liiketoiminta tuottaa myös tulosta omistajilleen, jotka ottavat riskejä aloittaessaan yritystoiminnan.

Kannattavuutta tarkasteltaessa pelkästään sen perusteella, onko yrityksen toiminnan tulos voittoa tuottava ei pystytä selvittämään, onko yrityksen kaikki liiketoiminta ja

sen osa-alueet tuottavia. Tarkasteltaessa asiaa tarkemmin, kuten esimerkiksi opinnäytetyössäni tuotekohtaisesti, on mahdollista selvittää, ovatko jotkut yrityksen tuotteista kannattamattomia ja jotkut tuotteet puolestaan elättävät nämä kannattamattomatkin tuotteet. Opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää nykyisten tuotteiden kannattavuutta kustannuslaskentaa hyödyntämällä. Tuotekannattavuutta hyödyntämällä tunnistetaan yrityksen kannattavat ja kannattamattomat tuotteet.

Työssäni jaan yrityksen tuotteet kolmeen pääkategoriaan, jotka ovat uudet hauta-
muistomerkit, lisänimien kaiverukset ja hautakivien kunnostukset/entisöinnit. Uudet
hautakivet jaetaan edelleen kolmeen suosituimpaan kategoriaan: musta graniitti
(musta), harmaa graniitti (harmaa) sekä Mäntsälän punainen graniitti (punamusta)
(Toimeksiantaja 2021).

Tarkasteltaessa yrityksen kannattavuutta ja yksittäisten tuotteiden kannattavuutta käytetään hyödyksi yrityksen taloustietoja sekä tilauksiin/myynteihin liittyvää historiaa. Koska yritys on perustettu vasta huhtikuussa 2021 eikä käytössä ole vielä kokonaisia tilinpäätöstietoja, käytetään hyödyksi sitä kirjanpitoaineistoa, joka on mahdollista saada ajalta 1.4. – 30.10.2021. Samalta ajalta hyödynnetään myös yrityksen laskutusohjelmasta löytyviä myyntitietoja. Käytettävä aineisto luo luotettavan pohjan työlleni.

2.2 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö teoreettinen osuus eli viitekehys koostuu kolmesta osa-alueesta, jotka ovat kannattavuus, katetuotto ja hinnoittelu. Näitä kokonaisuuksia käsitellään työni luvuissa 3–6. Kirjallisuuden avulla selitän teoriaan liittyviä käsitteitä, ilmiöitä ja esitän tapoja määrittää yrityksen tuotteiden kannattavuutta, kustannuksia ja hinnoittelua. Aineiston avulla pyrin kuvaamaan tutkittavaa asiaa ja niitä ilmiöitä sekä syitä, joihin se myös kohdeyrityksessä perustuu.

Työn ensimmäinen teorialuku keskittyy kannattavaan liiketoimintaan ja luvussa käsitellään, mitä on kannattava liiketoiminta sekä miten kannattava liiketoiminta voidaan määritellä. Tässä luvussa käsitellään myös yrityksen kustannuksia. Luvussa esitellään erilaisia yrityksen kustannuksia eri jakoja käyttäen. Käytettävä jaottelu riippuu yleensä

yrityksen tyypistä (palvelu vai tuotanto) sekä siitä, millaista toimintaa se harjoittaa ja millaisia tuotannontekijöitä sillä on.

Toinen teorialuku keskittyy katetuottolaskentaan. Katetuottolaskentaan liittyen käsitellään katetuottoprosenttia, kriittistä pistettä sekä varmuusmarginaalia. Kolmannessa teorialuvussa keskitytään hinnoittelun teoriaan. Hinnoittelussa käydään läpi hinnoitteluun vaikuttavia tekijöitä, hinnoittelumenetelmiä ja hinnoittelustrategiaa. Tämän jälkeen käsitellään niitä seikkoja, jotka liittyvät kannattavuuden parantamiseen.

Teoriaosuuden jälkeen opinnäytetyöni empiirinen osuus, sen neljäs kappale, keskittyy kohdeyrityksen tuotteiden kannattavuuden ja hinnoittelun tarkasteluun. Empiirinen osuus aloitetaan kuvaamalla yrityksen liiketoimintaa käytänteiden ja tuotteiden valmistusprosessin näkökulmasta. Työssäni tarkastelen opinnäytetyöongelman mukaisesti yrityksen tuotteiden kannattavuutta katetuottolaskennan avulla.

Opinnäytetyön viimeisessä luvussa analysoidaan saatuja tuloksia ja tehdään johtopäätöksiä yrityksen tuotteiden kannattavuudesta. Samalla tehdään johtopäätöksiä siitä ovatko tuotteet kauttaaltaan kannattavia vai löytyykö eroavaisuuksia ja toisaalta pohditaan liittykö tuotteiden hinnoitteluun muutospainetta. Työn tekemisen aikana tunnistettuja kehittämiskohteita liittyen yrityksen hinnoitteluun, tuodaan esille yhteenvedossa.

2.3 Käytettävät menetelmät

Opinnäytetyöni tehdään kehittämistutkimuksena. Kehittämistutkimus on usein yhdistelmä kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta sekä kvantitatiivista eli määrällistä tutkimusta (Kananen, 18). Opinnäytetyöni edustaa monimenetelmäistä tutkimusmenetelmää, koska laadullisen tutkimuksen lisäksi siinä on myös määrällisen tutkimuksen elementtejä. (Tuomi & Sarajarvi 2018, 58.)

Opinnäytetyöni on yhteen yksittäiseen yritykseen perustuva tapaustutkimus eli case-tutkimus. Tapaustutkimukselle on tyypillistä, että siinä tutkitaan tiettyä kohdetta esi-

merkiksi yksilöä, ryhmää tai yhteisöjä (Pitkäranta 2014, 34). Tässä tapauksessa tutkimuskohteena on yritys. Tapaustutkimuksen tutkimuskohteena voivat olla kohteen esimerkiksi taustatekijät tai tilanne. Kohteena olevassa tutkittavassa tapauksessa tutkittavana on yleensä useita toisiinsa vaikuttavia tekijöitä. Tämän vuoksi tavoitteena on kokonaisvaltainen ja seikkaperäinen tutkimus. (Pitkäranta 2014, 35.)

Kehittämistutkimuksen menetelmät ovat pääasiassa laadullisen tutkimuksen menetelmiä (Kananen 2015, 70). Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on tutkittavan aineiston ymmärtäminen, selittäminen ja tulkinta (Pitkäranta 2014, 33). Laadullisessa tutkimuksessa tutkittavaa aineistoa kerätään haastattelemalla, kyselyllä, havainnoimalla tai erilaisia valmiita aineistoja ja dokumentteja keräämällä. Eri menetelmiä käytetään täydentämään toisiaan (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62). Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, että tutkittava joukko on pieni, mutta sitä tutkitaan syvällisemmin. Tästä johtuen aineiston koko on pieni ja sitä on yleisesti vähemmän kuin määrällisessä tutkimuksessa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 73; Heikkilä 2014, 16.) Määrälliselle tutkimukselle on tyypillistä, että tutkimusaineistoa kerätään kyselyillä, havainnoimalla sekä valmiita rekistereitä ja tilastoja hyödyntämällä. (Vilka 2021, 76.)

Opinnäytetyössäni hyödynnän valmista ja olemassa olevaa aineistoa sekä dokumentteja kohdeyrityksestä. Näitä ovat kohdeyrityksen taloustiedot kirjanpidosta ajalta 1.4. – 31.10.2021. Lisäksi työn kannalta tärkeä materiaali saadaan yrityksen laskutusjärjestelmästä eli tilaukset ja laskutetut myynnit samalta ajanjaksolta. Käytössäni ovat myös yrityksen myytävien tuotteiden hinnastot. Yrityksen toimintaan tutustutaan lisäksi käymällä keskustelutyyppejä haastatteluja toimeksiantajan kanssa. Keskustelujen perusteella saadaan tärkeää tietoa yrityksen toimintamalleista ja käytänteistä, joita tarvitaan, jotta voidaan kuvata käsiteltäviä kohdeyrityksen toimintamalleja ja tuotteita sekä päästä tätä kautta sisälle niiden valmistamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Käytyjä keskusteluja ei kirjoiteta työssä sanasta sanaan, koska niiden tarkoituksena on antaa keskeisiä tietoja yrityksen käytänteistä ja auttaa ymmärtämään yrityksen liiketoimintaa. Tämä toteutetaan myös sen vuoksi, että työ halutaan tehdä anonymisti.

Opinnäytetyössä tarkastelen ja analysoin aineistoa siten, että niiden avulla pyrin löytämään keskeiset seikat, joilla saadaan selville asetettu opinnäytetyöongelma. Lasken-

tatavaksi empiriaosuudessa valitsin katetuottolaskennan, koska sen avulla on mahdollista vertailla tuotekohtaisia katetuottoja ja näin tunnistaa yrityksen tuotteista kannattavat tuotteet ja saada tietoa siitä, miksi kyseiset tuotteet ovat kannattavia. Katetuottolaskennan avulla voidaan lisäksi tutkia hinnoittelun muutoksia ja niiden vaikutusta tuotteiden kannattavuuteen. Hinnoittelun muutoksilla, kuten myyntimäärien kasvattaminen tai myyntihinnan nostaminen, pyritään kehittämään yrityksen kannattavuutta.

2.4 Opinnäytetyön luotettavuus

Opinnäytetyön luotettavuutta ja laatua tarkastellaan reliabiliteetin ja validiteetin avulla. Reliabiliteetin avulla tarkastellaan tulosten pysyvyyttä eli sitä, etteivät saadut tulokset ole sattumanvaraisia. Validiteetti tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa on käytetty ja tutkittu oikeita asioita. (Kananen 2015, 112.)

Luotettavuus ja laatu tullaan varmistamaan dokumentoinnilla (Kananen 2015, 112), joka tehdään mahdollisimman tarkasti. Työssä pyritään perustelemaan käytetyt menetelmät ja toimintatavat. Käytettävät yrityksen taloustiedot perustuvat yrityksen todelliseen toimintaan ja ne on dokumentoitu yrityksen kirjanpitoon sekä laskutusohjelmaan. Toimeksiantaja vahvistaa käytettävän aineiston paikkansapitävyyden sekä tulee käymään läpi saatujen laskelmien oikeellisuuden. Työn luotettavuutta lisää myös se, että työn tekijällä on omakohtaisia kokemuksia yrityksen toiminnasta. Näitä tietoja vahvistetaan toimeksiantajan haastatteluilla sekä tiedoilla. Luotettavuus saavutetaan käyttämällä oikeita käsitteitä ja niistä johdettuja mittareita (Kananen 2015, 120). Tässä työssä näitä edustavat yrityksen taloustietojen pohjalta laaditut katetuottolaskelmat.

3 KANNATTAVA LIIKETOIMINTA

Yrityksen tavoitteena on kannattava liiketoiminta. Yrityksen liiketoimintaa voidaan pitää kannattavana silloin, kun liiketoiminnan tuotot ovat isommat kuin toiminnasta aiheutuneet kustannukset. Absoluuttinen kannattavuus saadaan vähentämällä liiketoiminnan tuotoista niiden aiheuttamat kulut. Jäljelle jäänyt tulos kertoo voitosta tai tappiosta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 20; Niskanen & Niskanen 2013, 57.) Yrityksen

suhteellista kannattavuutta tarkastellaan pääoman tuoton mittareilla (Niskanen & Niskanen 2013, 57; Niskavaara 2017, 69). Kannattava liiketoiminta mahdollistaa yritystoiminnan jatkuvuuden. Yritys, joka tuottaa voittoa pystyy suoriutumaan tuotannon aiheuttamista kustannuksista, velvoitteistaan rahoittajille ja tämän lisäksi tuottaa omistajilleen voittoa sijoitetulle pääomalle. (Tomperi 2018, 8.)

Kannattavuuteen kuuluvat keskeisesti myös yrityksen maksuvalmius ja vakavaraisuus, jotka kertovat menestyksekkäästä liiketoiminnasta (Niskanen & Niskanen 2013, 55; Niskavaara 2017, 67). Maksuvalmius eli likviditeetti kuvaa yrityksen kykyä selviytyä sen hetkistä maksuvelvoitteistaan lyhyellä aikavälillä (Niskanen & Niskanen 2013, 61; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 282). Vakavaraisuus kuvaa yrityksen omavaraisuutta eli toisaalta velkaantuneisuutta ja sitä, miten yritys selviää velvoitteistaan pitkällä aikavälillä. Mitä enemmän yrityksellä on vieraan pääoman rahoitusta suhteessa omaan pääomaan, sen velkaantuneempi yritys on kyseessä. Velkaantuneisuus yrityksessä voi johtaa velkarasitukseen, jossa yritys ei selviydy vieraan pääomarahoituksen aiheuttamista lainojen lyhennyksistä ja koroista. (Niskanen & Niskanen 2013, 59; Niskavaara 2017, 67.)

Kannattavuuden perustana voidaan pitää hyviä asiakassuhteita, sillä ilman asiakkaita ei synny myyntiä eli liikevaihtoa. Liikevaihto ei pelkästään kerro yritystoiminnan kannattavuudesta. Avainasemassa ovat ne myynnit, jotka tuottavat yritykselle voittoa eivätkä ole tappiollisia. (Niskavaara 2017, 69.) Näin ollen voidaan todeta, että tarkasteltaessa suuria yksiköitä, kuten yrityksen tekemää tulosta, vaikka se olisi voittoakin, ei todellinen kuva liiketoiminnasta välttämättä kuitenkaan ole täsmällinen. Tarkasteltaessa yksittäisten tuotteiden kannattavuutta voidaan havaita ongelmakohtia, joiden kehittäminen hyödyntää yritystä ja sen kannattavuutta. Avainasemassa on tällöin myös kustannusrakenteen tietäminen ja sen ymmärtäminen, jotta voidaan löytää kehitettävät ongelmakohdat ja niiden syyt.

3.1 Liiketoiminnan tuotot ja kustannukset

Yrityksen tuotot syntyvät sen varsinaisesta toiminnasta eli tuotteiden ja/tai palveluiden myynnistä. Liikevaihto kertoo yrityksen myynnin tietyllä tarkastelujaksolla. Yleisin

tapa tarkastella yrityksen liikevaihtoa on tilikausi, jolloin yrityksen liikevaihto selviää yrityksen tilinpäätöksen tuloslaskelmasta. Myynnin lisäksi yrityksen muita tuottoja voivat olla esimerkiksi rahoitus- tai korkotuotot. Yleisesti ottaen nämä muut tuotot ovat luonteeltaan satunnaisia, joten varsinaisesta toiminnasta syntyvät tuotot ovat aina merkityksellisempiä kannattavan liiketoiminnan kannalta. (Eklund & Kekkonen 2014, 28–30; Pellinen 2019, 97.)

Yrityksen liiketoiminnan ylläpito aiheuttaa erilaisia kustannuksia. Kustannuksia syntyy hankinnoista, joilla yrityksen liiketoimintaa ylläpidetään ja kehitetään. Kustannukset ilmaisevat tuotannontekijöiden käyttöä rahassa mitattuna. (Eklund & Kekkonen 2014, 26.)

3.2 Kustannusten jaottelu

Kustannukset jaotellaan sen mukaan, miten ne käyttäytyvät. Jaottelu riippuu usein myös yrityksen tavasta toimia. Yleisin tapa jaotella kustannukset on jakaa ne muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Muita tapoja jaotella kustannuksia on jakaa ne välitömiin ja välillisiin kustannuksiin sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 55.)

Muuttuvat kustannukset ovat kustannuksia, jotka suhteutetaan yrityksen toimintaan ja ne muuttuvat yrityksen toiminnan ja tuotannon mukaan. Muuttuvat kustannukset vähenevät tuotannon vähentyessä ja puolestaan kasvavat tuotannon lisääntyessä. **Kiinteät kustannukset** ovat luonteeltaan pysyviä, niitä syntyy, vaikka yrityksessä ei olisi tuotantoa, niin kauan, kuin yritys on olemassa. Nämä kiinteät kustannukset on katettava yrityksen toiminnasta saatavilla tuotoilla muuttuvien kustannusten jälkeen. (Pellinen 2019, 105.)

Kuten edellä on kerrottu muuttuvat kustannukset ovat riippuvaisia yrityksen tuotannosta. Tämän vuoksi muuttuvia kustannuksia tuotannollisessa yrityksessä ovat tyypillisesti materiaali- ja raaka-ainekustannukset sekä tuotantoon keskeisesti liittyvät energiakustannukset (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 131). Tuotannon raaka-ainekus-

tannusten lisäksi muuttuvia kustannuksia syntyy myös tuotantoon mahdollisesti liittyvien puolivalmiiden tuotteiden hankkimisesta sekä siihen liittyvästä alihankinnasta. Muuttuville kustannuksille on ominaista, että niitä ei synny seisokkien aikana eli silloin, kun tuotantoa ei ole. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 56). Kiinteät kustannukset ovat luonteeltaan pysyviä eivätkä ne muutu yrityksen tuotannon mukaan. Kiinteitä kustannuksia yrityksessä ovat esimerkiksi vuokrat, koneiden ja kaluston poistot, korkokulut sekä johdon ja hallintohenkilöstön palkat. Energiakustannuksista muun muassa lämmitys lasketaan kiinteäksi kustannukseksi samoin sähkön perusmaksut. Siivous sekä hallinto-, tietoliikenne- ja toimistokulut ovat myös luonteeltaan kiinteitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 56; Pellinen 2019, 104).

Välittömät kustannukset ovat sellaisia, että ne voidaan kohdistaa suoraan jollekin tietylle kohteelle, kuten tietylle tuotteelle tai palvelulle. Välitön kustannus on esimerkiksi tuotteen valmistamiseksi hankittujen raaka-aineiden kustannus tai tuotannon palkkakustannus. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 58.) Nämä välittömät kustannukset ovat luonteeltaan muuttuvien kustannusten kaltaisia.

Välillisten kustannusten kohdistaminen suoraan tietylle kohteelle ei ole mahdollista tai se on haastavaa. Tällainen on tilanne tyypillisesti yrityksessä, joka valmistaa useaa eri tuotetta tai palvelua. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 59.) Välilliset kustannukset ovat luonteeltaan kiinteiden kustannusten kaltaisia.

Erilliskustannukset johtuvat yhdestä ja tietyistä tuotteesta ja sen valmistamisesta. Nämä erilliskustannukset lakkaavat olemasta, kun kyseisen tuotteen tuotanto lopetetaan. Tällaisessa tilanteessa **yhteiskustannukset** jäävät voimaan, sillä yhteiskustannukset ovat kaikille tuotteille yhteisiä, kuten esimerkiksi markkinoinnin aiheuttamat kustannukset. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 63.)

Yrityksen kustannukset jaotellaan karkeasti muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Se, kumpaan kustannuskategoriaan kustannus kuuluu riippuu yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta. Tämän vuoksi yrityksen liiketoiminta on tunnettava, jotta jako voidaan tehdä oikein. Usein kustannukset voivat olla luonteelta sen kaltaisia, että ne voitaisiin kohdentaa molempiinkin kategorioihin. Tällöin tulee pohtia, mikä merkitys kyseisellä kustannuksella on yrityksen kulurakenteessa ja muuttuuko tarkasteltavana

oleva asia, jos kustannuksen sijoittaa kategoriasta toiseen. Tämän vuoksi yrityksen liiketoiminta sekä liiketoiminnan kustannusrakenne on tunnettava ja ymmärrettävä.

4 KATETUOTTOLASKENTA

Katetuottolaskennan avulla voidaan selvittää yrityksen kannattavuustaso lyhyellä aikavälillä. Muuttuvat kustannukset kuuluvat kiinteästi katetuottolaskentaan. Laskentaa tehdessä kyseisten kustannusten oletetaan muuttuvan tasaisesti samassa suhteessa myynnin kanssa. Kun yrityksen myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset, jää jäljelle se tulo, jolla yrityksessä katetaan sen kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset pysyvät katetuottolaskennan ajattelun mukaisesti kiinteinä suhteessa yrityksen toimintaan. Tämän lisäksi katetuottolaskennalle tyypillinen oletus on, että yrityksen kokonaiskustannukset- ja tuotot muuttuvat samassa suhteessa. Lisäksi materiaalikustannusten sekä tuotteiden myyntihintojen oletetaan pysyvän ennallaan valitulla tarkastelujaksolla eivätkä ne myöskään ole riippuvaisia yrityksen toiminta-asteesta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 102.)

Katetuottolaskentaa on mahdollista hyödyntää erilaisissa yrityksen kohteissa arvioitaessa sen kannattavuutta. Analyysia voidaan suorittaa koko yrityksen liiketoiminnan tai sen osan tasolla. Liiketoimintaa analysoimalla tuotekohteisesti katetuottolaskennan avulla saada selville yrityksen eri tuotteiden merkitys yrityksen toiminnan kannattavuudelle. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 101.) Näin saadaan selville sellaiset yrityksen tuotteet, joiden valmistus ei ole kannattavaa ja joiden kehittäminen tai poistaminen yrityksen tuotevalikoimasta edesauttaa sen kannattavuutta. (Eklund & Kekkonen 2014, 93).

Tuotekohtaisen katetuottolaskennan lähtökohtana on yrityksen tuotteiden kustannusrakenteen ymmärtäminen sekä tiedot tuotteiden myyntimääristä. Muuttuvien kustannusten hallinta on katetuottolaskennan keskiössä. Silloin, kun näitä kustannuksia pystytään alentamaan yrityksen kannattavuus paranee, koska samalla sen tuotteiden kate-tuotto paranee. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 109.)

4.1 Katetuotto

Katetuottolaskennan avulla yrityksen katetuotto saadaan selville vähentämällä myyntituotoista muuttuvat kustannukset. Katetuotosta voidaan käyttää myös termiä myyntikate. Katetuotosta vähennettäessä kiinteät kustannukset saadaan selville tulos. Jotta tulosta syntyy, tulee katetuoton kattaa yrityksen kiinteät kustannukset. Ellei näin ole yritykselle syntyy tappiota eli sen toiminta on kannattamatonta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 67.) Yritykset, joilla on korkeat kiinteät kustannukset, tarvitsevat suhteessa suuremmat katetuotot, jotta sen toiminta voi olla kannattavaa (Tomperi 2018, 24). Katetuottolaskennan peruskaava on

$$\begin{aligned}
 &\textbf{Myyntituotot} \\
 &\textbf{- Muuttuvat kustannukset} \\
 &\textbf{= KATETUOTTO} \\
 &\textbf{- Kiinteät kustannukset} \\
 &\textbf{= TULOS.}
 \end{aligned}$$

(Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 151).

Yrityksen katetuotto voidaan ilmoittaa myös prosentteina. Tällöin lasketaan katetuoton suhde myyntituottoihin. Laskelmasta saatu katetuottoprosentti ilmoittaa, montako prosenttia katetuotto on myyntituotoista. (Tomperi 2018, 25.) Katetuottoprosenttia tarkasteltaessa voidaan todeta, että mitä pienempi katetuottoprosentti sen enemmän yrityksen on myytävä tuotteitaan, jottei tulos olisi negatiivinen (Tomperi 2018, 31). Katetuottoprosentti saadaan laskemalla

$$100 \times \text{katetuotto} / \text{myyntituotot}$$

(Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 152).

4.2 Kriittinen piste

Kriittinen piste kertoo sen myyntimäärän, jolla yrityksen kaikki kustannukset saadaan katetuksi. Kriittisen pisteen kohdalla yritykselle ei synny vielä voittoa eikä tappiota.

Tällöin katetuotto on yhtä suuri kuin kiinteät kustannukset. (Tomperi 2018, 30.) Kriittinen piste saadaan laskelmalla

$$100 \times \text{kiinteät kustannukset} / \text{katetuottoprosentti}.$$

Haluttaessa laskea kriittinen piste kappalemääräisesti lasketaan se

$$\text{Kiinteät kustannukset} / \text{Tuotekohtainen katetuotto}.$$

(Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 152).

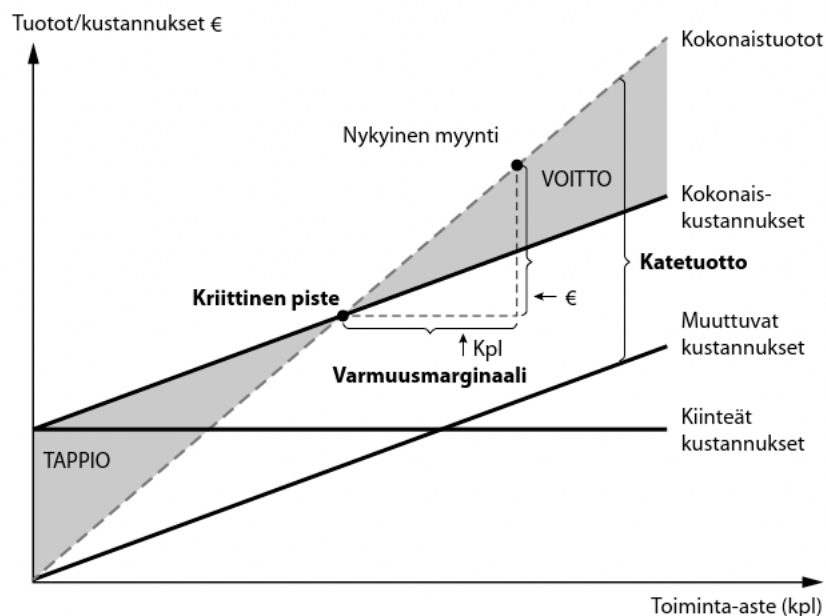
4.3 Varmuusmarginaali

Varmuusmarginaali kertoo, marginaalin nykyisen myynnin ja kriittisen pisteen välillä eli käytännössä sen, paljonko myynti voi laskea nykyisestään ennen kuin yrityksen toiminta on tappiollista (Tomperi 2018, 33.) Varmuusmarginaalin saadaan laskelmalla

$$\text{Nykyinen myynti} - \text{Kriittinen piste}$$

(Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 153).

Kuviossa 1 esitetään ja havainnollistetaan yrityksen kannattavuutta ja siihen liittyviä käsitteitä ja analyysivälineitä. Kuvion vaaka-akselilla kuvataan myyntimäärää ja pystyakselilla tuottoja sekä kustannuksia. Keskellä kuvaa olevan kriittistä pistettä pienempi myynti tuottaa tappiota yritykselle ja suurempi voittoa. Varmuusmarginaali osoittaa sen, kuinka paljon nykyinen myynti ylittää kriittisen pisteen ja toisaalta sen, kuinka paljon myynnin on mahdollista pienentyä ennen kuin yritys tekisi tappiota. Kuvassa katetuotto kertoo sen, kuinka suuri osuus tuotoista jää yrityksen käyttöön muuttuvien kustannusten vähentämisen jälkeen. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 102.)



Kuvio 1. Kannattavuuskuvio (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 103).

5 HINNOITTELU

Hinnoittelu on yrityksen kannattavuuteen keskeisesti vaikuttava tekijä. Tämän vuoksi yrityksen menestykseen vaikuttaa se, miten hinnoittelussa on onnistuttu. Hinnoittelun lähtökohtana ja tuotteen hinnan alarajana voidaan pitää sen valmistuksesta ja tuotannosta aiheutuneita kustannuksia. Määriteltäessä onnistunutta hinnoittelua on tärkeää analysoida myynnin rakennetta, optimaalista tuotteen tai palvelun myyntihintaa suhteessa myyntimääriin sekä pohtia, miten tuotteiden kannattavuutta voidaan kehittää. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 212.)

5.1 Hinnoitteluun vaikuttavat tekijät

Yritys voi periaatteessa hinnoitella tuotteensa vapaasti. Käytännössä tämä ei kuitenkaan ole aina mahdollista, sillä monet asiat vaikuttavat tuotteiden hinnoitteluun. (Ek-lund & Kekkonen 2014, 102.) Hinnoittellessaan tuotteita yrityksen on otettava huomioon niin yrityksen sisäisiä kuin ulkoisiakin seikkoja. Yrityksen ulkoisista seikoista markkinat määrittelevät perustan tuotteen hinnoittelulle sen mukaan, millainen kysyntä ja tarjonta markkinoilla vallitsee. Yrityksen on tunnettava markkinansa, sillä

markkinoiden tila ja yrityksen asema markkinoilla vaikuttaa tuotteiden hintatasoon. Yleisesti on todettu, että tarjonnan ollessa rajallista kysyntään nähden voidaan tuotteen hinta pitää korkeammalla ja päinvastoin. (Bergström & Leppänen 2015, 202.) Yritys voi asettaa tavoitteita markkinoiden suhteen, jolloin hinnoitteluun vaikuttavat tavoiteltu markkinaosuus sekä asetetut myyntitavoitteet (Bergström & Leppänen 2015, 203).

Yrityksen omat tavoitteet imagon suhteen ohjaavat hinnoittelua. Hinnalla voidaan luoda laatumielikuvaa asiakkaalle. Hinta siis joko kohottaa tai laskee tuotteen arvoa ja mielikuvaa. Toisaalta on mahdollista, että korkea hinta rajoittaa tuotteen hankkimista. Tärkeää onkin tuntea yrityksen asiakkaat ja osata asettaa hinta sellaiselle tasolle, joka edistää tuotteen hankkimista. Tässä voidaan käyttää segmentointia, jonka avulla yrityksen eri tuotteita kohdennetaan tietyille asiakasryhmälle. (Bergström & Leppänen 2015, 199.)

5.2 Hinnoittelustrategiat- ja menetelmät

Kustannusperusteinen hinnoittelu on yksi yleisimmistä hinnoittelustrategioista. Tämä strategia perustuu tuotteista aiheutuneisiin tuotantokustannuksiin. Kustannusperusteisessa hinnoittelussa on tärkeää tunnistaa ja osata laskea eri kustannuslajit oikein, jotta käytetyn menetelmän antama tieto on oikeanlaista. Tavoitteena on laskea tuotekohtaiset hinnat määritellyn tavoitetuloksen mukaan. Laskennan avulla saadaan myös selville, millaisia tuotekohtaisia alennuksia voidaan tarvittaessa käyttää. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 215.)

Kustannusperusteisessa laskennassa valmistuksesta aiheutuneet kustannukset jaetaan kiinteisiin ja muuttuneisiin kustannuksiin sekä välittömiin ja välillisiin. Tässä laskennassa tulee tehdä ratkaisuja sen suhteen, miten välillisiä sekä kiinteitä kustannuksia laskennassa käytetään. Tämä johtuu siitä, että kyseiset kustannukset eivät ole suoraan riippuvaisia valmistusmääristä vaan ovat olemassa vaikkei tuotantoa olisikaan. (Ilmanen 2021.; Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 215.)

Markkinaperusteisessa hinnoittelussa hinta perustuu markkinoihin ja tällöin yrityksellä on vain vähän mahdollisuuksia hinnan vaihteluihin. Yleisiä markkinahinnoitteluun perustuvia tuotteita ovat esimerkiksi öljy. Kyseinen tuote seuraa maailmanmarkkinahintoja, johon vaikuttaa tarjonta ja kysyntä. Yritys, jonka tuotteiden hinta perustuu tällaisiin markkinahintoihin, ei pysty itse käytännössä juuri lainkaan vaikuttamaan tuotteen hintaan tai vaikuttaminen on marginaalista. Tällöin kannattavuuden kannalta tärkeintä on pystyä pitämään myytävien tuotteiden kustannukset markkinahintoja alempana, jotta kustannukset voidaan kattaa. (Ilmanen 2021; Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 223.)

Arvopohjaisessa hinnoittelussa hyödynnetään asiakkaan määrittelemää arvoa tuotteelle. Kyseisessä hinnoittelussa hinta määräytyy sen mukaan, miten arvokkaaksi asiakas tuotteen määrittelee. Seikkoja, jotka vaikuttavat arvopohjaiseen hinnoitteluun ovat esimerkiksi tuotteen laatu, käyttöikä, luotettavuus, huolto, paikallisuus. Arvopohjaisessa hinnoittelussa tuotteen myyntihinta voi olla huomattavasti korkeampi kuin sen valmistuskustannukset. Tällaisten tuotteiden myyntikatteet ovat yleisesti korkeat, johon tuen muuttuvien kustannusten eli valmistuskustannusten määrästä suhteessa myyntihintaan. (Ilmanen 2021.; Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 223.)

Valitut hinnoittelustrategiat- ja menetelmät ohjaavat yrityksen tuotteiden hinnoittelua. Hinnoittelua ohjaa myös ala, jolla yritys toimii. Mitä enemmän yritys on kiinni erilaisissa markkinoiden määräämissä elementeissä, sen säädelympää tuotteiden hinnoittelu on. Yrittäjän on tärkeä tunnistaa kustannusperusteiseen hinnoitteluun liittyvät elementit, mutta myös ymmärtää, miten hinnoittelua voidaan käyttää kilpailukeinona. Hinnoittelun avulla pyritään erottumaan muista yrityksistä sekä luodaan haluttua imagoa yritykselle ja sen tuotteille.

6 KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN

Kannattavuus on tärkeimpiä mittareita yrityksen menestymisen kannalta. Se on yritystoiminnan päätavoite ja perusta (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 66). Kannattavuuden hallinta on päätöksenteon keskeisimpiä tehtäviä, joille tulisi asettaa

omat tavoitteensa. Kannattavuutta voidaan parantaa monella eri tapaa. Näitä tapoja ovat esimerkiksi myyntimäärien lisääminen, myyntihinnan nostaminen tai kustannusten pienentäminen. Käytännössä kannattavuuden parantaminen on yrityksen toimintojen ja prosessien kehittämistä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 65.)

Herkkyysanalyysi on väline, jonka avulla voidaan selvittää edellä mainittujen muutosten vaikutusta yrityksen kannattavuuteen. Analyysin avulla selvitetään, miten esimerkiksi myyntihinnan nostaminen vaikuttaa yrityksen kannattavuuteen. Analyysin avulla selviää myös kyseisten toimien muut vaikutukset yritystoimintaan. Voi esimerkiksi käydä niin, että myyntihinnan nostaminen vaikuttaa kysyntään ja lisää tarvetta yrityksen tuotteiden markkinoinnille. Tämä puolestaan lisää yrityksen kiinteitä kustannuksia. Laskelmien avulla voidaan selvittää, miten kyseiset muutokset vaikuttavat yrityksen kustannuksiin ja kannattavuuteen. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 157–158.)

Kannattavuutta voidaan parantaa **lisäämällä myyntiä** ja näin myyntituottoja. Kate-tuottolaskennan mukaan muuttuvat kustannukset lisääntyvät samassa suhteessa myyntien mukaan, joten myynnin lisääminen ei suoraan vaikuta yrityksen katetuottoon varsinkaan silloin, jos myyntihinnat pysyvät muuttumattomina. Myynnin määrän lisääminen lisää kuitenkin rahamäärää, joka vaikuttaa yrityksen tuloksen parantumiseen olettaen, että yrityksen kiinteät kustannukset pysyvät muuttumattomina. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 157–158.)

Hinnan nostaminen tilanteessa, jossa kustannukset pysyvät muuttumattomina vaikuttaa yleensä suoraan yrityksen kannattavuuteen. Huomioitavaa on, että hinnan nostaminen voi tosin aiheuttaa yrityksen tuotteiden myyntimäärien laskua, joka puolestaan voi vaikuttaa siihen, ettei kannattavuuden parantaminen suoraan onnistukaan. Hinnan nostaminen on ajankohtaista silloin, kun tuotannon kustannukset kasvavat. Tällöin kannattavuus saadaan pidettyä olemassa olevalla tasolla, kun myyntihinnat seuraavat muuttuvien kustannusten kehitystä. (Eklund & Kekkonen 2014, 89.)

Kannattavuuden parantaminen yrityksen **kustannuksia pienentämällä** on usein ensimmäisiä toimia yrityksen kannattavuuden parantamiseksi. Yrityksen kustannuksia

voidaan karsia pienentämällä erikseen joko muuttuvia kustannuksia tai kiinteitä kustannuksia. Muuttuvien kustannusten pienentämiseksi voidaan tehdä toimenpiteitä, jotka pienentävät tuotannosta aiheutuneita kustannuksia, kuten materiaalikustannuksia. Muuttuvien kustannuksien pienentäminen vaikuttaa suoraan yrityksen tuotteiden katetuottoon parantavasti, tuotantomäärien pysyessä muuttumattomina, ja tätä kautta parantaa myös yrityksen tulosta. (Eklund & Kekkonen 2014, 90–91.)

Kannattavuuden parantamista varten voidaan suorittaa toimenpiteitä vasta, kun tiedetään yrityksen liiketoiminnan rakenteeseen liittyvät seikat. Pelkkä tarkastelukaan ei riitä vaan syyt asioiden taustalla pitää myös ymmärtää. Tämän vuoksi yrityksen kustannusrakenteen tunteminen on erityisen tärkeää myös sen kannattavuuden kehittämisen kannalta. Lisäksi on huomioitavaa, että pelkkä kannattavuuden parantaminen ei riitä vaan tehtyjä toimenpiteitä ja niistä aiheutuneita kannattavuuden muutoksia tulee seurata ja analysoida. Edelleen saatujen tietojen perusteella on syytä ryhtyä toimenpiteisiin, jos vaikuttaa siltä, että suoritettut toimenpiteet eivät tuottaneetkaan sitä tulosta, jota sille oli asetettu. Kannattavuuden parantamiseksi kannattaa laatia pitkän tähtäimen suunnitelmia.

7 KOHDEYRITYS

7.1 Kohdeyrityksen toiminnan esittely

Kohdeyritys on yrityksenä varsin vähän aikaa toiminut hautakivialan yritys. Yrityksen juuret juontavat kuitenkin jo 1980-luvulle, sillä nykyinen yritys on ostanut aiemmin alalla toimineen yrityksen liiketoiminnan huhtikuussa 2021. Toisin sanoen yrityksessä on tapahtunut omistajanvaihdos ja omistajanvaihdoksen myötä toimintaa jatketaan uudella nimellä uuden yrityksen ja yrittäjän luotsaamana. Aiemman yrityksen työntekijä jatkaa työntekijä uudessa yrityksessä myös. Yrityksen liiketoimintaa on hautamuistomerkkien suunnittelu, valmistus ja myynti. Lisäksi yritys tekee hautamuistomerkkien kunnostuksia ja entisöintejä sekä lisänimien kaiverruksia olemassa oleviin hautamuistomerkkeihin. Edellisten lisäksi yritys suorittaa hautamuistomerkkien oikaisuja sekä muita alan töitä. Hautamuistomerkki koostuu kahdesta osasta, jotka ovat taulukivi ja

pohjakivi. Taulukivi on se hautamuistomerkin osa, johon lisätään vainajan nimi- ja aikatiedot. (Toimeksiantaja 2021.)

Uusi hautamuistomerkki suunnitellaan yhdessä asiakkaan kanssa. Hautakiviaihiot tilataan kotimaiselta alihankkijalta puolivalmisteina tehdyn hautamuistomerkkisuunnitelman pohjalta. Kohdeyrityksessä hautamuistomerkki viimeistellään puolivalmis- teesta lopulliseen asuunsa. Viimeistelyvaiheessa hautamuistomerkki kaiverretaan. Kaiverrukset käsittävät niin nimi- ja aikatietojen kaiverruksen sekä koristeiden kaiver- ruksen. Kaiverrukset voidaan kullata tai maalata, toisinaan kaiverruksia ei käsitellä ollenkaan. Lisäksi hautamuistomerkkiin asennetaan asiakkaan valitsemat mahdolliset pronssikirjaimet ja/tai koristeet sekä lyhtykehykset. Pronssikirjaimet- ja koristeet sekä lyhtykehykset ostetaan valmiina tuotteina kotimaiselta alihankkijalta. Valmis hauta- muistomerkki, johon kuuluvat pohjakivi ja taulukivi, asennetaan hautausmaalle yri- tyksen omalla kalustolla ja toimesta. (Toimeksiantaja 2021.)

Uuden hautamuistomerkin suunnittelu ja valmistus on monivaiheinen prosessi. Jokai- nen hautamuistomerkki on oma yksittäinen yksilönsä, käytännössä kahta samanlaista hautamuistomerkkiä ei ole olemassa. Suunnittelu tehdään asiakkaan toiveiden ja tar- peiden pohjalta. Suunnittelu alkaa hautamuistomerkin koon ja värin valinnasta. Hau- tamuistomerkki voi olla koolta oikeastaan minkä tahansa kokoinen. Myös värivali- koima on laaja. Suosituimpia kivivärejä ovat musta graniitti, harmaa graniitti sekä pu- namusta graniitti. Yrityksessä käytettäviä kivilajeja ovat Ilomantsin musta (musta gra- niitti), Kurun harmaa (harmaa graniitti), Mäntsälän punainen (punamusta graniitti). Muitakin kivivärejä/lajeja on mahdollista saada, edellä mainitut ovat suosituimpia ja siksi näitä käsitellään myös tässä opinnäytetyössä. (Toimeksiantaja 2021.)

Koon ja värin valitsemisen jälkeen valitaan kiven käsittely sekä muoto. Kiveä voidaan käsitellä eri tavoin. Yleisimmin käytettyjä käsittelytapoja ovat sahaus, lohkonta ja hi- onta eli kiillotus. Muoto voi olla lähes mitä tahansa. Yrityksen oman malliston lisäksi on nähtävillä erilaisia perinteisiä kivimalleja, joista asiakas voi valita haluamansa tai sitä voidaan muokata asiakkaan toiveiden mukaan. Hänellä voi myös olla valmis malli mielessään, millaisen hautamuistomerkin hän haluaa. Tällöin lähdetään toteuttamaan mallia asiakkaan valmiiden toiveiden mukaan. Hautamuistomerkin valinnassa koros- tuukin ammattitaitoisen hautakivimyyjän tiedot ja taidot, jotta hautamuistomerkistä

tulee toteutettavissa olevan kaltainen ja täyttää ne ohjeet, joita seurakunnat asettavat hautamuistomerkeille. Näitä ovat esimerkiksi hautamuistomerkin koko ja käytettävät koristeet. (Toimeksiantaja 2021.)

7.2 Kustannusten erittely kohdeyrityksessä

Työni tavoitteen ja opinnäytetyön ongelman mukaisesti tarkastelen yrityksen tuote-kohtaista kannattavuutta katetuottolaskennan avulla. Tämän vuoksi muuttuvien kustannusten erittely on avainasemassa tarkasteltaessa tuotteiden kannattavuutta. Kohdeyrityksessä tuotteiden valmistuksesta syntyviä muuttuvia kustannuksia tarkasteltaessa voidaan ne jakaa karkeasti materiaali- ja palkkakustannuksiin. Lisäksi muuttuviin kustannuksiin kuuluu kuljetuskustannuksia, joita syntyy niin oman kaluston käytöstä kuin rahdeista. Puolivalmisteina hankittavat kiviaihiot ovat keskeisin osa tuotteiden valmistuksesta syntyviä materiaalikustannuksia. Puolivalmiit kiviaihiot hinnoitellaan alihankkijalla neliöhinnan mukaan. Tässä on huomioitava, että kukin kivilaji on hinnoiteltu erikseen. Puolivalmiina kiviaihioina kohdeyritykseen tilataan niin taulukiviä kuin pohjakiviä. Rahtikustannuksia syntyy, kun puolivalmiit tuotteet kuljetetaan alihankkijalta kohdeyritykseen. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkkien viimeistelyvaihe kohdeyrityksessä pitää sisällään taulukiven kaiverruksen sekä kultauksen tai maalauksen. Hautamuistomerkkien viimeistelyvaiheen materiaalikustannuksia kerryttävät erilaiset maalit, lehtikulta, puhallushiekka, kaiverrusteippi sekä puhdistuksessa käytettävät puhdistusaineet sekä liuottimet kuten tärpätti ja tinneri. Jonkin verran kustannuksia synnyttävät myös veden ja sähkön käyttö, mutta etenkin sähkökulujen osuus on huomattavan pieni. Tämä johtuu siitä, että hautamuistomerkkien viimeistelyvaiheet ovat pääsääntöisesti käsityönä tehtäviä vaihteita. Vettä kuluu kivien puhdistukseen ja sähköä hiekkapuhalluksella tehtävään kaiverrukseen. Lisäksi viimeistelyvaiheessa kiveen kiinnitetään mahdolliset pronssikoristeet, jotka hankitaan valmiina tuotteina niitä myyvältä yritykseltä. Pohjakivi hiekkapuhalletaan puhtaaksi. (Toimeksiantaja 2021.)

Palkkakustannukset sivukuluineen voidaan osoittaa yrityksen ulkopuolisen työntekijän osalta suoraan muuttuviksi kustannuksiksi. Tämä siksi, että kyseinen työntekijä

suorittaa ainoastaan hautamuistomerkkien viimeistelyä, kunnostuksia ja entisöintejä, jolloin hänen työaikansa kuluu kyseisissä toimissa. Yrittäjän palkasta osa on osoitettavissa muuttuviin kustannuksiin ja osa kiinteisiin kustannuksiin. Tämä siksi, että yrittäjän tehtävänä on hautamuistomerkkien asentaminen hautausmailla sekä myös yrityksen hallinnolliset tehtävät. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkkien asennuksen yhteydessä kustannuksia syntyy myös auton käytöstä. Auton kustannuksia ovat polttoaineet, ajoneuvovero, vakuutukset, ajoneuvosta tehtävät poistot ja muut ajoneuvokulut, lähinnä huollot. Yrityksen omistama kuorma-auto nostureineen on käytössä ainoastaan hautamuistomerkkien irrotus- ja asennustöissä. Puolivalmiina hankittavien kiviainehioiden kuljetuksesta alihankkijalta kohdeyritykseen syntyy rahtikustannuksia. (Toimeksiantaja 2021.)

Muuttuviin kustannuksiin voidaan laskea myös tapauskohtaisesti markkinointikustannuksia. Tässä opinnäytetyössä kyseiset kustannukset ovat kuitenkin jätetty muuttuvien kustannusten ulkopuolelle. Tämä on perusteltavissa sillä, että yrityksen markkinointikustannuksista valtaosa syntyy perinteisestä sanomalehtimainonnasta, jota yritys käyttää tasaisesti ympäri vuoden. Tällä hetkellä siis markkinointikustannukset eivät muutu samassa suhteessa tuotannon kanssa. Ala on hieman vanhoillinen ja tämä vaikuttaa myös markkinointiin. Toimeksiantajan arvio on, että asiakas on kiinnostunut alalla toimivien yritysten ilmoituksista vasta siinä vaiheessa, kuin niitä todella tarvitsee. Tämä tarkoittaa sitä, että markkinointi tulee olla tasaista ja jatkuvaa, jotta ne tavoittavat kohderyhmänsä. Lisäksi kuluneen vuoden aikana yrityksessä on panostettu paljon kotisivumarkkinointiin ja digi- sekä some-markkinointiin. Nämä kertaluontoiset kustannukset näkyvät nyt markkinointikustannuksissa ja hieman vääristäisivät kustannuslaskelmia, jos luvut sellaisenaan otettaisiin laskelmiin suoraan yrityksen kirjanpidosta. (Toimeksiantaja 2021.)

Energiakustannukset on niin ikään jätetty pois muuttuvista kustannuksista. Näiden osuus tuotteiden valmistuksesta on vähäinen. Tämä johtuu siitä, että ajallisesti kyseiset toimet ovat lyhytkestoisia (hiekkapuhallus, pesu), jolloin energiaa kuluu hyvin vähän. Toisaalta energiaa kuluu selvästi eniten kiinteistön lämmitykseen, jolloin lämmityskustannuksia syntyy riippumatta tuotannosta. (Toimeksiantaja 2021.)

7.3 Kohdeyrityksen tuotteiden myyntihinnan muodostuminen

Opinnäytetyössäni tutkin hautamuistomerkkien hinnoittelun kannattavuutta. Työssäni jaan uudet hautamuistomerkit kivilajin mukaisesti kolmeen kategoriaan, jotka ovat: musta graniitti, harmaa graniitti ja punamusta graniitti. Jako on tehty sen mukaan, mitkä kivilajit ovat suosituimpia uusissa hautamuistomerkeissä. (Toimeksiantaja, 2021.)

Uusien hautamuistomerkkien lisäksi työssäni käsitellään hautamuistomerkkien kunnostukseen ja entisöintiin liittyvää kannattavuutta. Lisänimien kaiverrus käsitellään omana tuotteenaan.

7.3.1 Uudet hautamuistomerkit

Jokainen uusi hautamuistomerkki on uniikki yksilönsä, joka myös hinnoitellaan alusta alkaen erikseen. Ensimmäisenä määritellään hautamuistomerkin koko, käytettävä kivilaji ja malli/muoto. Jokainen elementti vaikuttaa myytävän tuotteen hintaan. Tämän jälkeen valitaan, miten vainajan nimi- ja aikatiedot lisätään kiveen. Vaihtoehtoja ovat kaiverrus tai valmiit pronssikirjaimet. Näitä kahta edellistä on myös mahdollisuus käyttää yhdessä. Kaiverruksen osalta valitaan käytettävä väri (maali) tai vaihtoehtoisesti kaiverruksen lehtikultaus. Uuden hautamuistomerkin hintaan kuuluu yhden vainajan nimi- ja aikatiedot. Pronssikirjaimet hinnoitellaan erikseen. (Toimeksiantaja 2021.)

Edellisten taulukiveen liittyvien elementtien lisäksi hautamuistomerkkiin kuuluu pohjakivi. Pohjakivi voi olla niin sanottu normaali pohjakivi tai vaihtoehtoisesti kukka-aukollinen pohjakivi. Normaali pohjakivi kuuluu myytävän hautamuistomerkin hintaan. Kukka-aukollinen pohjakivi hinnoitellaan erikseen. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkkiin on mahdollista valita kiveen asennettava lyhty tai kiven päälle asennettava lyhty. Lisäksi valittavana on erilaisia koristeita, jotka voidaan joko kaiver-
taa kiveen tai kiinnittää pronssikoristein. Lisäksi normaalin pohjakiven eteen voidaan

asentaa kukkien istutusalueena käytettävä kivilevystä tehty niin sanottu kukka-aitio. Kukin edellisistä hinnoitellaan erikseen. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkin hinta koostuu monesta eri elementistä. Tästä johtuen hautamuistomerkin hintaa on hankala määritellä etukäteen. Toisinaan pienikin hautamuistomerkki, esimerkiksi 40x50 cm kokoinen, voi maksaa paljonkin, kun asiakas valitsee siihen paljon erilaisia elementtejä. Toisaalta iso hautamuistomerkki voi hinnaltaan jäädä halvemmaksi, kun siihen ei valita useita elementtejä. Halvimmillaan hautamuistomerkki on, kun se valitaan suorakaiteen muotoiseksi ja se käsitellään ainoastaan sahaamalla, edestä hiomalla eli kiillottamalla. Yleisin tapa käsitellä hautamuistomerkin taulukivi on edestä hiottu eli kiillotettu. Sivut ja tausta voidaan käsitellä asiakkaan toiveiden mukaan joko sahaamalla, lohkomalla tai hiomalla. Lisäksi on olemassa erilaisia perinteisiä pintakäsittelyjä, joiden käyttö on harvinaisempaa. Tämän vuoksi näitä perinteisiä kivenkäsittelymenetelmiä, kuten pukkeli tai piikkaaminen, ei käsitellä tässä opinnäytetyössä. Lisäksi on jätetty pois myös pronssikoristeiden ja kirjainten osuus sillä näiden ottaminen mukaan olisi hyvin haasteellista, koska ei voida tarkkaan määritellä miten paljon niitä hautakivissä käytetään. Tarkastelukohteena ovat vain ne työt, joita suoritetaan yrityksessä. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkin valmistuttua se asennetaan hautausmaalle paikoilleen. Hautamuistomerkin asennus kuuluu sen hintaan. Kuljetus sisältyy hintaan 60 kilometrin säteellä yrityksen toimipisteestä. (Toimeksiantaja 2021.)

7.3.2 Hautamuistomerkkien kunnostus ja entisöinti

Asiakkaan tilatessa hautamuistomerkin kunnostuksen ja entisöinnin hautamuistomerkin hinta määräytyy sen mukaan, mitä toimenpiteitä kunnostus ja entisöinti pitää sisällään. Yleisesti ottaen kunnostus aloitetaan siirtämällä hautamuistomerkki hautausmaalta yrityksen toimitiloihin. Tämä jälkeen hautamuistomerkin puhdistetaan pesemällä ja/tai hiekkapuhaltamalla kauttaaltaan. Käytettävä menetelmä riippuu kunnostettavan hautamuistomerkin alkuperäisestä käsittelystä. Sahattu kivipinta voidaan hiekkapuhaltaa, lohkontu ja kiillotettu pinta pestään vedellä ja pesuaineella. (Toimeksiantaja 2021.)

Puhdistuksen jälkeen kaiverrukset kunnostetaan ja käsitellään joko lehtikullalla tai maalilla sen mukaan, mikä niiden alkuperäinen käsittelytapa on ollut. Kaiverrusten kunnostuksella ja entisöinnillä on tavoitteena aina, että hautamuistomerkki saatetaan alkuperäiseen asuunsa. Joissakin tapauksissa hautamuistomerkin kaiverruksiin voidaan tehdä muutoksia. Esimerkiksi kullatut kaiverrukset voidaan maalata tai toisinpäin. Toisinaan käsittelemättömät kaiverrukset halutaan käsitellä lehtikullalla tai maalaamalla. Nämä työt suoritetaan asiakkaan toiveiden mukaan. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkin kunnostukseen ja entisöintiin liittyvät työtehtävät hinnoitellaan erikseen. Näitä ovat hautamuistomerkin irrotus ja takaisin asennus hautausmaalla, hautamuistomerkin puhdistus, olemassa olevien kaiverrusten uudelleen kultaus tai maalaus, olemassa olevien kaiverrusten uudelleen kultaus tai maalaus. Hautamuistomerkin irrotus ja asennus sekä puhdistus hinnoitellaan sen mukaan, minkä kokoinen kivi on kyseessä. Kaiverrusten entisöinti hinnoitellaan merkkikohtaisesti jakamalla merkit isoihin ja pieniin kirjaimiin. Koristeiden entisöinti hinnoitellaan erikseen. Pronssikoristeita ja -kirjaimia ei ole mahdollista entisöidä, vaan ne korkeintaan pestään kiven pesun yhteydessä. (Toimeksiantaja 2021.)

7.3.3 Lisänimien kaiverrus

Lisänimen kaiverrus muistuttaa työtehtävänä hautamuistomerkin kunnostusta ja entisöintiä ja näissä töissä onkin paljon samoja elementtejä sekä työvaiheita. Kunnostus ja lisänimen kaiverrus eroavat toisistaan oikeastaan vain siltä osin, että kunnostuksen yhteydessä kiveen ei tehdä uusia kaiverruksia. Lisänimen kaiverruksessa olemassa olevaan kiveen kaiverretaan uuden vainajan nimi- ja aikatiedot. (Toimeksiantaja 2021.)

Uusi kaiverrus käsitellään pääsääntöisesti samalla tavalla kuin aikaisemmat kaiverrukset kivessä. Uusi kaiverrus voidaan kullata tai maalata. Lisänimen kaiverruksessa säilytetään kiveen aikoinaan valitut tyylit noudattamalla niitä. Tämä voi toisinaan tuottaa haastetta kaivertajalle, kun olemassa olevat kirjaimet ovat niin sanottua vanhaa tyyppiä eikä kirjaisinta ole aikanaan ollut vielä olemassa digitaalisesti vaan se on alun alkaen-

kin kaiverrettu kiveen käsin. Tällöin uusi kaiverrus luonnostellaan taulukiveen käsitönä alusta alkaen noudattamalla ja jäljittelemällä vanhaa kirjasintyyppiä. Tällainen työvaihe on eniten aikaa vievää. (Toimeksiantaja 2021)

Hautamuistomerkki, joka tuodaan toimipisteeseen lisänimen kaiverrukseen kunnostetaan ja entisöidään samalla, jos siihen on tarvetta. Tämä siksi, että hautamuistomerkkiä ei pääsääntöisesti siirretä pois paikoiltaan, kuin juuri lisänimen kaiverrusta varten. Lisäksi painavan kiven käsittelyyn tarvitaan siihen erikoistunut kalusto, joten kunnostus ja entisöinti on yleensä järkevin toteuttaa samalla kuin uusi nimi kaiverretaan kiveen. (Toimeksiantaja 2021.)

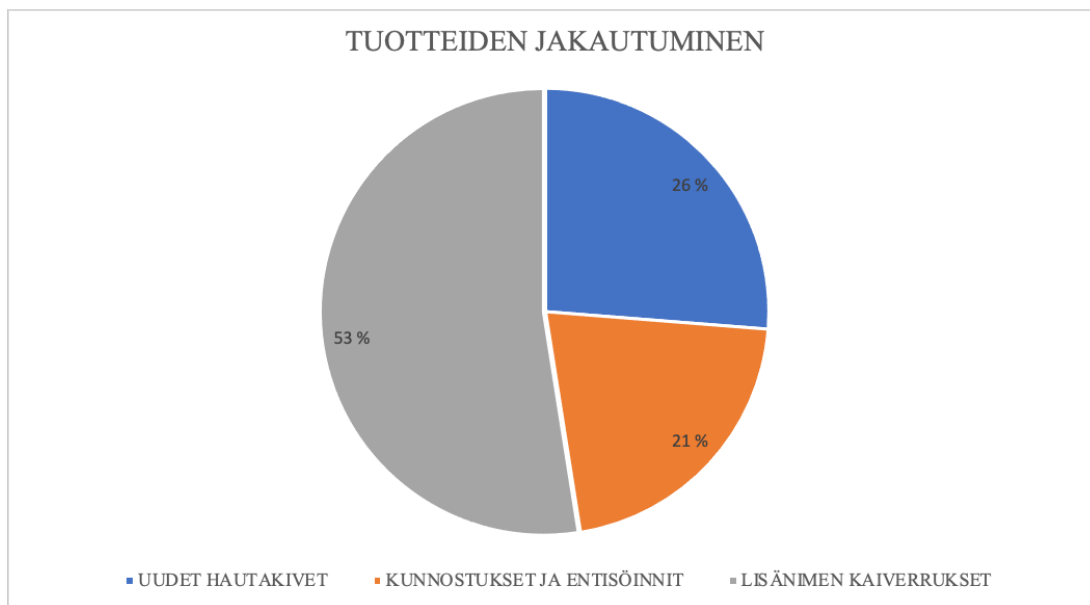
Hautamuistomerkin lisänimen kaiverrukseen liittyvät työtehtävät hinnoitellaan erikseen. Nämä työvaiheet hinnoitellaan kohdassa 7.3.2 erittelemälläni tavalla. Lisäksi hinnoitteluun tulee lisänimen kaiverrus, joka hinnoitellaan merkkikohtaisesti. Hinnoittelun suuruus riippuu kaiverruksen käsittelystä eli kultauksesta tai maalauksesta. Kun uusi nimi lisätään olemassa olevaan kiveen pronssikirjaimin, kuten aiemmatkin, hinnoitellaan nämä pronssikirjaimet erikseen. (Toimeksiantaja 2021.)

8 TUOTEKANNATTAVUUS KOHDEYRITYKSESSÄ

Opinnäytetyössäni käytin yrityksen taloustietoja ajalta 1.4.–31.10.2021. Tarvittavia tietoja olivat myytyjen tuotteiden määrä jaoteltuna uusiin hautamuistomerkkeihin, kunnostuksiin/entisöinteihin sekä lisänimien kaiverruksiin. Kyseisten tietojen lisäksi yrityksen tuotteiden valmistamisesta aiheutuvien muuttuvien kustannusten taloustietoja hain yrityksen laskutusohjelmasta sekä kirjanpidosta. Laskelmissa tarvittavia lisätietoja sain myös toimeksiantajalta sekä havainnoimalla.

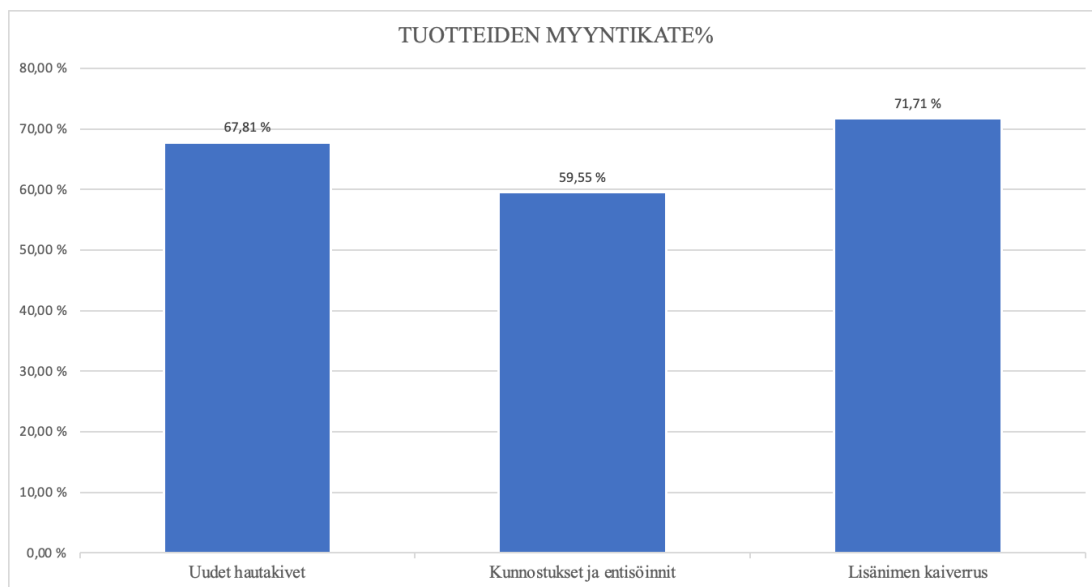
Keräämieni tietojen perusteella tarkasteltavalla ajanjaksolla myytiin yhteensä 80 edellä mainittua tuotetta. Nämä jakautuivat kuvion 2 osoittamalla tavalla. Uusia hautakiviä myytiin 21 kappaletta, hautakiviä kunnostettiin/entisöitiin 17 kappaletta ja lisänimen kaiverruksia tehtiin olemassa oleviin hautakiviin 42 kappaletta. Kuviossa 2

jakauma on esitetty prosentuaalisesti. Kuviosta voidaan nähdä, että yli puolet tutkittavana olevista tuotteista olivat lisänimen kaiveruksia, joka edustaa 53 % yrityksen myynnistä eli hiukan yli puolet. Toinen puolisko jakautui tasaisemmin uusien hautakivien ja hautakivien kunnostuksen/entisöinnin osalle. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021.)



Kuvio 2. Yrityksen myytyjen tuotteiden jakautuminen tarkastelujaksolla 1.4. – 31.10.2021

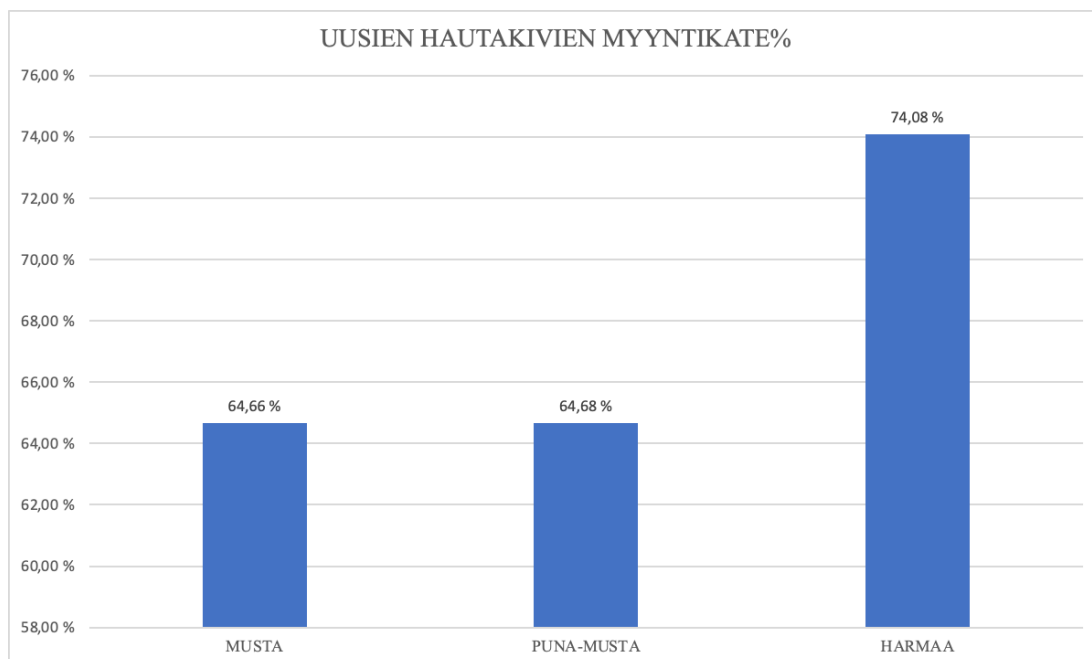
Tarkasteltaessa yrityksen tuotteiden, uusien hautakivien, kunnostuksien ja entisöintien sekä lisänimien kaiverusten myyntikateprosentteja saatiin myyntikateprosentteiksi kuvion 3 osoittamat arvot. Uusien hautakivien keskimääräinen myyntikate% on 67,81, kunnostusten ja entisöintien 59,55 ja lisänimien kaiveruksien osalta 71,71. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021.)



Kuvio 3. Yrityksen tuotteiden myyntikateprosentit tarkastelujaksolla 1.4. – 31.10.

Myyntikateprosentit eri tuotteille laskettiin aiemmin luvussa 4.1. esittämälläni tavalla. yrityksen taloustietojen perusteella. Aluksi tuli selvittää tuotekohtainen myyntikate, jonka sain, kun laskin kullekin tarkastelussa olevalle tuotteelle keskimääräinen myyntihinta taloustietojen perusteella. Tämän jälkeen huomioin muuttuvat kustannukset ja vähensin niiden osuuden myyntituotoista, jäljelle jäi myyntikate. Myyntikateprosentti saatiin laskelmalla myyntikate per myyntihinta tuotekohtaisesti. Laskelmat on esitetty prosentuaalisesti kuviossa 3.

Tarkasteltaessa tarkemmin uusien hautakivien osalta tuotekannattavuutta eri kivilajien osalta saatiin myyntikate% kuvion 4 osoittamat prosenttiluvut kullekin kivilajille. Kivilajeista kannattavimmaksi osoittautui harmaa graniitti (Kurun harmaa), jonka myyntikateprosentiksi muodostui 74,08. Musta graniitti (Ilomantsin musta) sekä punamusta graniitti (Mäntsälän punainen) ovat katetuottoprosentin valossa lähes yhtä kannattavat tuotteet. Niiden keskinäinen myyntikateprosenttien ero on erittäin vähäinen, ainoastaan 0,02 prosenttiyksikköä. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)



Kuvio 4. Uusien hautakivien myyntikate% tarkastelujaksolla.

Kuvion 4 mukaiset myyntikateprosentit uusien hautakivien osalta saatiin laskelmalla luvussa 4.1. esittelemälläni tavalla. Aluksi selvitettiin kunkin värin osalta keskimääräinen hautakiven myyntihinta. Tämän jälkeen, yrityksen taloustietojen perusteella, selvitettiin hautakiven valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat kustannukset. Näiden tietojen perusteella laskettiin kullekin värille oman myyntikate eli vähensin myyntihinnasta muuttuvat kustannukset. Tämän perusteella laskettiin myyntikateprosentti kullekin hautakivelle laskemalla myyntikate per myyntihinta.

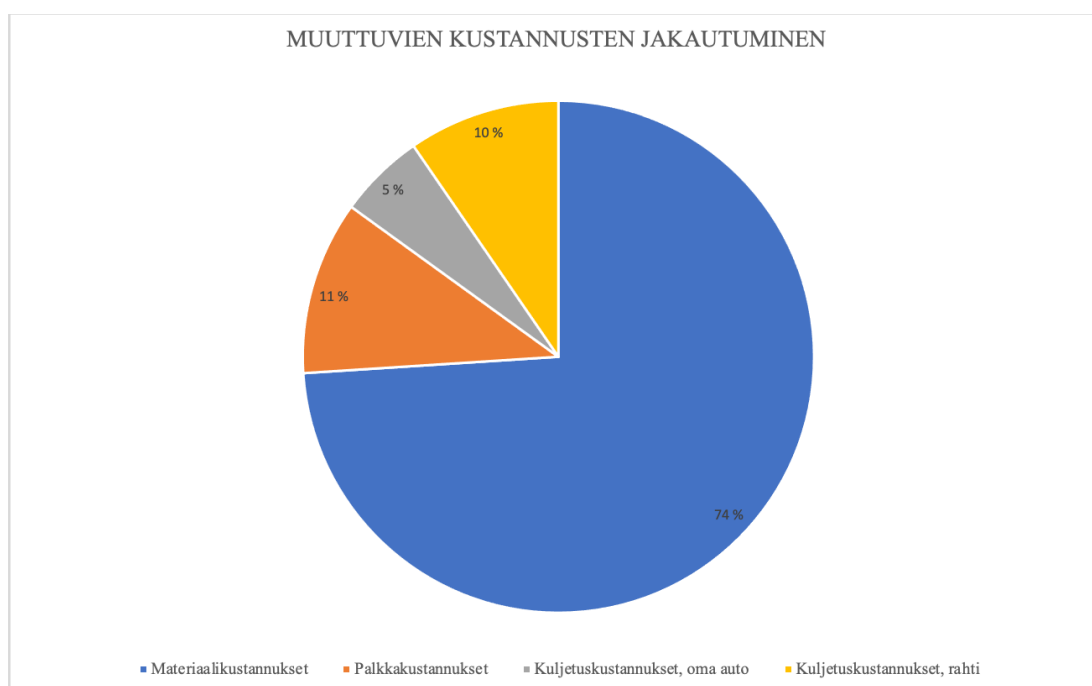
8.1 Tuotteiden valmistuksesta aiheutuvat kustannukset

Tarkastelin katetuottolaskennan avulla tuotteiden kannattavuutta. Katetuottolaskennassa tarvitaan tietoja tuotteisiin kohdistuvista muuttuvista kustannuksista. Muuttuvat kustannukset jaettiin materiaalikustannuksiin, palkkakustannuksiin sekä kuljetuskustannuksiin, joita syntyy sekä oman kaluston käytöstä että rahdeista.

Tarkasteltaessa **uusien hautamuistomerkkien** aiheuttamia muuttuvia kustannuksia, todettiin, että materiaalikustannukset käsittävät 74 % kaikista muuttuvista kustannuksista. Palkkakustannusten osuus on 11 % ja kuljetuskustannusten osuus yhteensä 15 %, joka jakautuu vielä oman kaluston käytöstä aiheutuneisiin kustannuksiin 5 % ja

rahteihin 10 %. Muuttuvien kustannusten jakautuminen esitellään kuviossa 5. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021.)

Valtaosa materiaalikustannuksista (74 %) kuuluu puolivalmisteina hankittavien hautakivien materiaaliin eli graniittiin, kuten taulukossa 1 sivulla 32 on esitelty. Kivimateriaalien kustannus käsittää kivilajista riippuen 61,83 % - 67,08 % materiaalikustannuksista. Kiviaihoiden työstöihin (sahaus, lohkonta, kiillotus, reikien sahaus) käytetty osuus materiaalikustannuksista, jotka tehdään alihankkijalla, on 32,47 % - 41,45 % kaikista materiaalikustannuksista. Loppuvalmisteluvaiheessa käytettävien materiaalien, kuten lehtikulta, maalit, kaiverrusteippi ja puhallushiekka, osuus näistä materiaalikustannuksista on vain hieman vajaa 1 % luokkaa. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021.)



Kuvio 5. Muuttuvien kustannusten jakautuminen uusien hautamuistomerkkien osalta.

Edellä mainitut muuttuvat kustannukset materiaalien osalta saatiin laskelmalla yrityksen taloustietojen perusteella myytyjen hautakivien osalta laskelmalla keskimääräinen hautakiven koko ja kertomalla saatu tulos kivimateriaalin myyntihinnalla. Jako tehtiin taulukiven ja pohjakiven materiaaliin, josta hautamuistomerkki kokonaisuudessaan koostuu. Kivimateriaalin hinta perustuu ostettaessa se puolivalmisteena neliöhinnoitteluun. Työstöjen kustannukset saatiin yrityksen taloustiedoista ja saatu luku jaettiin

myytyjen uusien hautakivien kesken samoin toimittiin kaiverrusmateriaalien laskennan osalta. Kyseiset tiedot on esitetty prosentuaalisesti taulukossa 1.

Taulukko 1. Materiaalikustannusten jakautuminen.

Muuttuvat kustannukset	Musta	Puna-musta	Harmaa
Materiaalikustannus			
Taulukivi, kivimateriaali	49,40 %	55,11 %	47,35 %
Pohjakivi, kivimateriaali	12,43 %	11,97 %	10,63 %
Työstökustannukset	37,64 %	32,47 %	41,45 %
Kaiverruskustannukset	0,53 %	0,45 %	0,58 %

Palkkakustannuksia syntyy uusien hautamuistomerkkien myynnistä ja suunnittelusta sekä puolivalmisteiden viimeistelystä lopulliseen asuunsa. Lisäksi palkkakustannuksia syntyy uusien, valmiiden hautamuistomerkkien asennuksesta paikalleen hautausmaalle. Palkkakustannusten jakautuminen on esitelty taulukossa 2. Toimipisteessä suoritettavien töiden osuus, myynti ja suunnittelu sekä kaiverrus eli loppuvalmistelutyöt, on laskettu yhteen ja näihin töihin kuluu aikaa toimeksiantajan mukaan noin 3,5 tuntia. Asennukseen hautausmailla kuluu aikaa keskimäärin yksi tunti, johon on huomioitu myös kuljetukseen kuluva aika. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)

Taulukossa 2 olevat palkkakustannukset laskettiin tuotteelle siten, että kullekin työvaiheelle määriteltiin ensin sen tekemiseen kuluva aika. Tämä tieto saatiin toimeksiantajalta sekä havainnoimalla. Keskimääräinen käytetty työaika hautakiven myynnille, suunnittelulle ja kaiverrustöille on 3,5 h, kun tämä luku kerrottiin tuntihinnalla, johon lisättiin työnantajakustannukset saatiin euromääräinen palkkakustannuksien summa. Samoin toimittiin asennustyön kohdalla, jonka käytetyksi työajaksi saatujen tietojen perusteella laskettiin olevan 1 h. Taulukossa nämä saadut laskelmat on suhteutettu muuttuviin kustannuksiin ja esitetään prosentuaalisesti.

Taulukko 2. Palkkakustannusten jakautuminen.

Muuttuvat kustannukset	
Palkkakustannukset	
Myynti, suunnittelu ja kaiverrus	77,78 %
Asennus	22,22 %

Tarkasteltaessa yrityksen kirjanpitoa on saatu kuljetuksiin liittyen kulujen jakautuminen taulukon 3 mukaiseksi. Suurin osuus kustannuksista oman kaluston käytöstä kuljetuksiin syntyy kuljetuskaluston poistoista. Tämä siksi, että kyseinen kalusto on ollut hankintahinnaltaan melko hintava ja toisaalta tämä kalusto on kuitenkin käytännössä yrityksen elinehto. Ilman asiaan kuluvaan autoa ja nosturia ei hautamuistomerkkien siirtelyä voida suorittaa. Kyseistä kalustoa ei käytetä missään muussa yrityksen toiminnassa, joten tämän vuoksi kalustosta syntyvät kulut voidaan suoraan osoittaa muuttuviksi välittömiksi kustannuksiksi. Toisaalta voidaan myös todeta, että osa näistä kustannuksista on kiinteän kustannuksen kaltaisia. Tämä siksi, että silloin, kun kuljetuksia ei synny, ei synny myöskään polttoaine- tai huoltokustannuksia. Vakuutuksiin, autoveroon tai poistoihin liittyvät kustannukset ovat olemassa vaikka kalustolla ei olisi käyttöäkään. Kuitenkin kaluston ylläpito on välttämätöntä yrityksen liiketoiminnan kannalta. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)

Taulukko 3. Oman kuljetuskaluston aiheuttamat muuttuvat kustannukset.

Muuttuvat kustannukset	
Kuljetuskustannukset / oma kalusto	
Polttoaineet	15%
Vakuutukset	6 %
Huolto	9 %
Autovero	1 %
Poistot	69 %

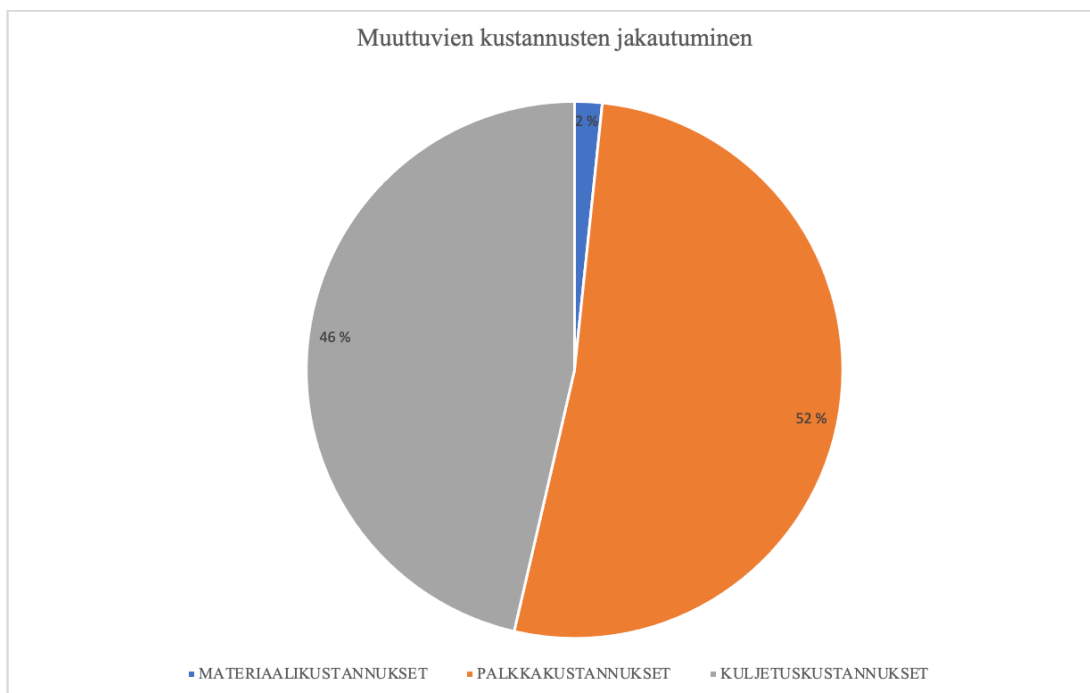
Toimeksiantajalta saadun tiedon mukaan, joka voitiin vahvistaa myös tilauksista ja lasketuista tuotteista, keskimääräinen kuljetettava matka hautakiville on 22,5 km. Tämän perusteella laskettiin polttoaineen kustannus, kun tiedetään auton kulutus ja polt-

toaineen hinta. Vakuutuksien kustannukset on saatu yrityksen taloustiedoista. Vakuutuskustannusten osalta kustannus on saatu laskettua hautakivelle, kun myyntitietojen perusteella on saatu tietää, montako matkaa on tehty tarkastelujakson aikana. Ajoneuvovero on niin ikään laskettu matkakohtaisesti, samoin kuljetuskalustosta tehtävät poistot. Poistojen kustannukset on saatu laskelmaan yrityksen kirjanpidon poistosuunnitelman mukaan. Saadut laskelmat on esitetty prosentuaalisesti taulukossa 3.

Edellä esitetyt palkkakustannukset ja kuljetuskustannukset on käsitelty yhtäläisesti jokaisen uuden hautamuistomerkin kohdalla riippumatta siitä, mihin kivilajiin nämä kuuluvat. Tämä johtuu siitä, että myytävien uusien hautamuistomerkkien kivilajit vaihtelevat eivätkä niiden myyntimäärät lajeittain ole vakiintuneet. Toisaalta työn määrä on yhtäläinen riippumatta siitä, mihin kivilajiin kuuluvaa hautamuistomerkkiä työstetään. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkkien kunnostus / entisöinti sekä uusien nimien eli **lisänimien kaiverrus hautamuistomerkkiin** voidaan muuttuvien kustannusten osalta käsitellä samana tuotteena. Tämä johtuu siitä, että näille tuotteille kohdistuu täysin samat muuttuvat kustannukset. Huomioitavaa on, että tuotteiden osalta muuttuvien kustannusten muodostuminen on hyvin erilainen kuin uusien hautamuistomerkkien osalta. Tämä on esitelty kuviossa 6 ja johtuu siitä, että edellä mainittuihin tuotteisiin ei kohdistu ollenkaan materiaalikustannuksena hankittavista puolivalmisteista aiheutuneita materiaalikuluja. Hautamuistomerkkien kunnostus / entisöinti ja lisänimien kaiverrus suoritetaan aina olemassa olevaan hautakiveen. Tämän vuoksi kustannuksia ei synny uudesta kivimateriaalista. (Toimeksiantaja 2021.)

Hautamuistomerkkien kunnostuksen / entisöintien ja lisänimien kaiverruksen osalta muuttuvat kustannukset jakautuvat niin, että materiaalikustannuksia syntyy ainoastaan lehtikullasta, maaleista, puhallushiekasta ja kaiverrusteipistä. Tämä osuus kustannuksista käsittää ainoastaan 2 % kaikista muuttuvista kustannuksista. Palkkakustannusten osuus on 52 % ja kuljetuskustannuksia 46 %. Jakauma on nähtävissä kuviossa 6. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)



Kuvio 6. Muuttuvien kustannusten jakautuminen sekä kunnostusten / entisöintien että lisänimien kaiverrusten osalta.

Taulukossa 4 esitellään muuttuvien kustannusten osalta palkkakustannuksia sekä kuljetuksesta syntyviä kustannuksia. Palkkakustannuksiin ei kohdistu suunnittelusta aiheutuvia kuluja. Palkkakustannukset käsittävät myynnistä sekä kaiverruksesta ja kunnostuksesta sekä asennuksesta koituvia kustannuksia. Myynnin ja kaiverruksen osalta työn kesto on noin 3 h ja sen osuus kaikista palkkakustannuksista on 60 %. Asennuksen kesto hautausmaalla kuljetuksineen on 2 h ja osuus palkkakustannuksista 40 %. Kuljetuskustannukset on eritelty samalla tavalla kuin uusien hautamuistomerkkien osalta. Suurin osa kustannuksista syntyy niin ikään kuljetuskalustosta tehtävistä poistoista. (Kohdeyrityksen taloustiedot 2021, Toimeksiantaja 2021.)

Taulukko 4. Palkkakustannusten ja kuljetuskustannusten jakautuminen sekä kunnostusten / entisöintien että lisänimien kaiverrusten osalta.

Muuttuvat kustannukset	
Palkkakustannukset	
Myynti ja kaiverrus	60 %
Asennus	40 %
Kuljetuskustannukset / oma kalusto	
Polttoaineet	15 %
Vakuutukset	6 %
Huolto	9 %
Autovero	1 %
Poisto	69 %

Taulukossa 4 olevat palkkakustannukset laskettiin tuotteelle siten, että kullekin työvaiheelle määriteltiin ensin sen tekemiseen kuluva aika. Tämä tieto saatiin toimeksiantajalta sekä havainnoimalla. Keskimääräinen käytetty työaika myynnille ja kaiverrustöille on 3 h. Kun tämä luku kerrottiin tuntihinnalla, johon lisättiin työnantajakustannukset saatiin euromääräinen palkkakustannuksien summa. Samoin toimittiin asennustyön kohdalla, jonka käytetyksi työajaksi saatujen tietojen perusteella laskettiin olevan 2 h. Taulukossa nämä saadut laskelmat on suhteutettu muuttuviin kustannuksiin ja esitetään prosentuaalisesti.

Kuljetuskustannusten osalta laskenta on suoritettu samalla tavalla kuin uusien hautaustuomerkkien kohdalla. Tämä siitä syystä, että kuljetuksiin ei muodostu eroavaisuuksia riippuen siitä, mitä tuotetta kalustolla kuljetetaan. Kustannukset ovat siis samat. Laskentatapa on esitetty sivulla 34.

9 TULOSTEN ANALYSOINTI JA JOHTOPÄÄTÖKSET

9.1 Kohdeyrityksen tuotteiden kannattavuus

Opinnäytetyöni kohteena oli hautakivialan yritys, joka on vuonna 2021 kokenut omistajavaihdon liiketoimintakaupan myötä. Uuden omistajan tavoitteena on kannattavan liiketoiminnan vahvistaminen sekä kehittäminen. Tätä taustaa vasten lähdettiin tarkemmin käsittelemään yrityksen tuotteiden kannattavuutta ja hinnoittelua.

Työni keskeisenä tarkoituksena oli selvittää, ovatko yrityksen tuotteet kannattavia ja ovatko ne hinnoiteltu oikein. Näitä aiheita ei ollut tutkittu yrityksessä aiemmin ja asia on erityisen ajankohtainen uudelle yrittäjälle yrityksen kehittämisen kannalta. Käsitteilyyn päätettiin ottaa yrityksen tuotteet, jotka olivat uuden hautamuistomerkit, hautamuistomerkkien kunnostus / entisöinti ja lisänimien kaiverrus olemassa olevaan hautamuistomerkkiin. Uusien hautamuistomerkkien osalta tuotteet jaettiin vielä kivilajin / värin mukaan kolmeen suosituimpaan kategoriaan, jotka olivat musta, punamusta ja harmaa. Suosituin on musta.

Kaikki työssäni käsitellyt tuotteet tuottivat mielestäni erittäin hyvän myyntikatteen yritykselle. Tämän perusteella voidaan todeta, että yrityksen tuotteet ovat kannattavia ja niiden hinnoittelussa on onnistuttu. Kannattavin tuotteista on lisänimien kaiverrus, jonka myyntikatteeksi muodostui 71,71 %. Uusien hautamuistomerkkien myyntikate oli puolestaan 67,81 % ja kunnostuksien / entisöintien osalta 59,55 %. Kyseisiä tietoja voidaan pitää luotettavina sillä ne perustuvat yrityksen todellisesta toiminnasta johdettuihin talouslukuihin, jotka toimivat tehtyjen katetuottolaskelmien lähtötietoina. Suorittuani tuotekohtaiset katetuottolaskelmat tarkistin laskelmat sekä itse että esittelin ne toimeksiantajalle. Toimeksiantaja vahvisti laskelmat ja totesi myös niiden oikeellisuuden.

Uusien hautamuistomerkkien osalta suurta hajontaa niiden kannattavuudessa ei ollut. Harmaa graniitti osoittautui myydyistä uusista hautamuistomerkeistä kannattavimmaksi. Harmaan graniittisen uuden hautamuistomerkin myyntikate oli tarkastelun mukaan 74,08 %. Tämä johtuu siitä, että harmaa graniitti on kivimateriaalina edullisin,

kun se ostetaan puolivalmisteena alihankkijalta. Toisaalta hautamuistomerkin myyntihinta on sama riippumatta sen väristä.

Tuotteiden myyntikatteita ei saatu selville ilman muuttuvien kustannusten selvittämistä. Osana kustannuslaskentaa tuli selvittää yrityksen tuotteiden kustannusrakenne. Kohdeyrityksessäni voidaan nyt tunnistaa entistä paremmin yrityksen tuotteisiin kohdistuvat kustannukset sekä niiden rakenne. Tämä tiedon pohjalta yrityksen kannattavuuden kehittäminen saa lisäarvoa. Kustannuksia voidaan tarkastella paremmin, kun ne tunnistetaan ja näin voidaan myös kehittää niitä kohtia, joihin kohdistuu kehittämis- ja muutospaineita.

Kustannuksen jakautuivat eri tavalla uusien hautamuistomerkkien sekä kunnostusten / entisöintien ja lisänimien kaiverrusten osalta. Uusien hautamuistomerkkien suurin kustannuserä ovat materiaalikustannukset ja erityisesti kivimateriaaliin kohdistuvat kustannukset. Tämä on ymmärrettävää, sillä kahden muun yrityksen tuotteen kohdalla näitä kivimateriaaliin kohdistuvia kustannuksia ei synny. Tämä johtuu siitä, että nämä tuotteet liittyvät olemassa oleviin hautamuistomerkkeihin. Olemassa olevien hautamuistomerkkien osalta suurin kuluerä onkin palkkoihin liittyvät kustannukset. Materiaalikustannukset esittävät tässä erittäin pientä osuutta.

Kuljetuskustannuksia syntyy kaikkien tuotteiden osalta. Yrittäjälle itselleen ehkä hiukan yllättävää oli, että poistojen kautta kuljetuskalustoon kohdistuvat kustannukset nousivat melko korkeiksi. Uusien hautamuistomerkkien sekä kahden muun tuotteen osalta kuljetuskustannukset eroavat kuitenkin jonkin verran sillä uusien hautamuistomerkkien osalta kuljetuskustannukset oman kaluston osalta ovat pienemmät. Tämä johtuu siitä, omalla kalustolla uusi hautamuistomerkki kuljetetaan ainoastaan toimipisteestä hautausmaalle asennettavaksi. Uusi hautamuistomerkki tulee puolivalmisteena alihankkijalta toimipisteeseen, jolloin siihen kohdistuu rahtikustannuksia. Rahtikustannuksia ei synny kahdelle muulle tuotteelle, mutta näille kohdistuu enemmän oman kaluston osalta kuljetuskustannuksia. Tämä johtuu siitä, että muistomerkki kuljetetaan ensin hautausmaalta toimipisteeseen, jossa sille tehdään tarvittavat toimenpiteet ja tämän jälkeen kuljetaan takaisin hautausmaalle toimipisteestä. Näin oman kaluston käytöstä syntyy kahdenkertaiset kuljetuskustannukset muistomerkkien kuljetuksesta edes-takaisin.

9.2 Johtopäätökset

Voidaan todeta, että yrityksen tuotteiden kannattavuudesta on kokonaisuudessaan hyvä. Yrityksen tuotteet ovat kannattavia ja myyntikatteet ovat erittäin hyvällä tasolla. Yrityksen tuotteiden myyntikatteiden keskiarvo on 66,36 %. Kun vielä todetaan, että yrityksen tuotteista lisänimien kaiverrus on kannattavin ja tämä tuote on yrityksen tuotteista myydyin, 53 % osuus kaikista myydyistä tuotteista, näyttää kannattavan liiketoiminnan osalta tilanne varsin hyvältä. Lisäksi tarkasteltaessa yrityksen taloustietoja on yrityksen tulos ollut voitollinen. Edellä mainitut asiat kuvastavat yrityksen kannattavaa liiketoimintaa.

Työn aikana ja kustannuksia laskettaessa tuli esille kaksi niihin kohdistuvaa muospainetta, jotka tulevat vaikuttamaan tuotteiden kustannusten huomioimiseen ja hinnoitteluun jatkossa. Nämä muospaineet kohdistuivat oman kaluston kustannuksiin sekä hautausmaalla tehtävään työhön. Edellä mainitut, kaksi esille tullutta seikkaa, antavat tehdyille laskelmille lisäarvoa ja yrittäjälle välineitä kannattavan liiketoiminnan kehittämiseen.

Osana työtäni tarkastelin yrityksen tuotteiden myyntihinnastoa. Laskiessani tuotteisiin kohdistuvia kuljetuskustannuksia huomasin vertailllessani hinnaston myyntihintoja saamiini laskelmiin, ettei kuljetuksista perittävä kuljetuskustannus kata tällä hetkellä kuljetuksista koituvia kustannuksia, vaikkakin tarkasteltava tuote kokonaisuutena on kannattava. Kuljetuskustannuksia laskiessa laskin niistä aiheutuneet kulut ja suhteutin tämän keskimääräiseen ajomatkaan, joka kohdistuu hautakivien asennuksiin hautausmaalta ja hautausmaalle. Havainnon johdosta lähdimme yhdessä toimeksiantajan kanssa keskustelemaan kuljetuskustannuksien hinnoittelusta. Käytyjen keskusteluiden sekä tehdyn havainnon kautta päädyttiin siihen, että oman kaluston käytön osalta kuljetuksien hinnoitteluun kohdistuu muospaineita, joihin on syytä reagoida mahdollisimman ripeästi. Kannattamatonta liiketoimintaa ei ole syytä ylläpitää tältä osin. Toimeksiantaja totesi, että oman kaluston osalta kuljetuksista ei odotetaakaan hyvää katetta, mutta olemassa olevat kustannukset tulee kattaa kuljetuksista saatavalla hinnalla ja tällä hetkellä näin ei ole.

Lisäksi kävi ilmi, että tarkempaan tarkasteluun tulisi ottaa myös hautausmaalla tehtävän työn hinnoittelu. Hinnoittelu tältä osin on tehty nyt erittäin kevyesti. Pääsääntöisesti työstä saatava kate on kunnossa eli työ on kannattavaa, mutta havaintoni mukaan työstä perittävä kustannus ei ole linjassa muun hinnaston kanssa. Tässäkin tapauksessa voidaan todeta, että tuote on kannattava, mutta tuotteen sisällä yksi osa-alue vaatii erityistarkastelua ja siihen myös kohdistuu selviä muutospaineita hinnoittelun osalta.

Työssäni otin kantaa kustannuslaskentaan perustuvaan hinnoitteluun. Tuotteiden kannattavuutta tutkittiin tämän pohjalta. On kuitenkin huomioitavaa, että hautakivialalla tuotteiden hinnoittelu perustuu kustannuksien lisäksi myös hyvin vahvasti arvopohjaiseen hinnoitteluun. Hautakivi on tyypillisesti tuote, jonka myyntihinta on huomattavan korkeampi kuin sen valmistuskustannukset. Näin myös tuotteen hinnoitteluala on laaja. Yrittäjän mukaan asiakkaat arvostavat hautakiviä yleensä erittäin paljon ja ovat toisinaan valmiita myös maksamaan niistä isojakin summia. Hinnoittelu hautakivialalla onkin tämän vuoksi haastavaa ja toisaalta myös alan yritysten välillä myös kirjavaa. Hautakivissä käytetään paljon arvokkaita luonnon materiaaleja kuten, kotimaista graniittia, kultaa, pronssia, messinkiä. Nämä materiaalit ovat arvokkaita ja luovat tuotteesta asiakkaalle kuvan pysyvästä aikaa kestävästä tuotteesta, jota se käytännössä onkin. Tämä kaikki vaikuttaa tuotteen hinnoitteluun. On syytä muistaa, että hyvin tyypillisesti asiakas arvostaa hintavan tuotteen myös laadukkaaksi tuotteeksi, joka luo imagoa yritykselle ja tuotteelle. Halvassa tuotteessa tilanne on usein päinvastainen. Hautakivien osalta harvoin puhutaan alennusmyynneistä tai muusta sellaisesta, koska se ei ole alan arvostukselle useinkaan sopivaa. Hautamuistomerkki on usein viimeinen muisto vainajasta omaiselle ja myös tämän vuoksi hautamuistomerkkien hinnoitteluun tulee kiinnittää huomiota.

9.3 Yhteenveto

Kuten johtopäätöksissä, luku 9.2., esittelin työssäni nousi esille muutamia seikkoja yrityksen kannattavuuden parantamiseksi. Tapa, jolla yrityksen kannattavuutta tullaan kehittämään riippuu niistä toimenpiteistä, joita toimeksiantaja tulevaisuudessa tulee tekemään. Itse suosittelen kustannusten karsimista niiltä osin, kuin se on vielä tarpeellista ilman, että karsinta vaikuttaa yrityksen ydintoimintoihin. Tuotteiden hintojen

nosto tulee varmasti kyseeseen tapauskohtaisesti erityisesti tuotteen sisällä olevia toimintoja tarkastelemalla. Tämä tulee vaikuttamaan hinnaston yhtenäistämiseen, johon mielestäni pitäisikin enemmän kiinnittää huomiota. Voidaan todeta, että työssä tehty tarkempi tarkastelu tuotteiden hinnan muodostumiseen antoi niitä vastauksia, joita siltä odotettiin. Näin saatiin selville yksittäisen tuotteen sisältä niitä osa-alueet, joiden hinnoitteluun todella kohdistuu muutospaineita kannattavan liiketoiminnan ylläpitämiseksi.

On selvää, että tämä työ on rajattu tehokkaasti ja sen ulkopuolelle jäi sellaisia seikkoja, jotka tulevaisuudessa vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen. En esimerkiksi keskittynyt selvittämään tarkemmin yrityksen myynnin kriittistä pistettä tai varmuusmarginaalia. Näitä asioita kannattaisi vielä selvittää ja ottaa jatkotoimenpiteiksi yritystä kehitettäessä. Vaikka yritys tällä hetkellä tuottaisikin omistajalleen voittoa, niin esimerkiksi yrityksen tuotannon kapasiteetti pitäisi mielestäni vielä selvittää. Tätä kautta voitaisiin löytää niitä toimenpiteitä, joilla saadaan vielä mahdollisesti käyttämättömät resurssit tehokkaasti käyttöön ja tätä kautta yrityksen tulosta entisestään parannettua. Tällä tarkastelulla saadaan vielä selville sitä, miten kannattavaa liiketoimintaa kannattaa entisestään kehittää.

Lisäksi on huomionarvoista, että tarkastelujakso oli varsin lyhyt (1.4. – 31.10.2021) johtuen siitä, että yritys on varsin uusi. Tämä johti siihen, että tietoa yrityksen taloudesta oli vielä rajallisesti käytössä. Toisaalta, toimeksiantajalta saadun tiedon valossa, yrityksen sesonkiaika ajoittuu kevään ja syksyn väliin, joten työssä käytetty tarkastelujakso on tältä osin hyvinkin totuudenmukainen. Jatkossa on varmasti hedelmällistä vielä tarkastella kannattavuutta tilikauden päätyttyä, tai vaihtoehtoisesti vasta muuttaman tilikauden jälkeen. Pidän kuitenkin työn antamia tuloksia varsin hyvinä jo tässä vaiheessa. Yrittäjälle itselleen on tärkeää saada tietoja kannattavuuteen liittyen mahdollisimman varhaisessa vaiheessa uutta yritystoimintaa. Nyt löydetty kehittämisskohteet nousevat siis tärkeään osaan yrityksen tulevaisuutta ajatellen. Kannattavuuden parantaminen edellyttää olemassa olevaa ajantasaista käsitystä kannattavuuteen liittyvistä elementeistä ja mittareista päätöksenteon perustaksi. On kuitenkin muistettava, että kannattavuuden mittaaminen pitkällä aikavälillä on myös perusteltua, sillä lyhyellä aikavälillä tarkasteltu kannattamaton yritys voi pitkällä aikavälillä olla kannattava. (Ilmanen 2021.)

LÄHTEET

Bergström, S. & Leppänen, A. 2015. Yrityksen asiakasmarkkinointi. Helsinki: Edita.

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu. 1. p. Helsinki: Sanoma Pro.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2019. Yrityksen laskentatoimi. 8., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Ilmanen M. Kannattavuuslaskenta johdon päätöksenteon tukena 2021.
http://www.bonnierpro.fi/li-lukka.samk.fi/fi/node/32215/pdf?style=fin&form_build_id=

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2015. Laskentatoimi. 4. uud. p. Helsinki: Edita.

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

Kananen, J. 2015. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas: Miten kirjoitan kehittämistutkimuksen vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2017. Kehittämistutkimus interventiotutkimuksen muotona: Opas opin- näytetyön ja pro gradun kirjoittajalle. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kohdeyrityksen taloustiedot 2021. Kirjanpito sekä myynti- ja laskutustiedot ajalta 1.4 – 31.10.2021.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uud. p. Helsinki: Edita.

Niskanen, J. & Niskanen, M. 2013. Yritysrahoitus. 7. uud. p. Helsinki: Edita.

Niskavaara, E. 2017. Yritystaloutta esimiehille. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma.

Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi.

Toimeksiantaja 2021. Keskustelutyypiset haastattelut toimeksiantajan kanssa sekä yrityksen toimintaan tutustuminen.

Tomperi, S. 2018. Taloushallinto: Toiminnan kannattavuus. 12., uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vilkkä, H. 2021. Tutki ja kehitä. 5., päivitetty painos. Jyväskylä: PS-kustannus.