



**SAVONIA**

■ OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO  
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

# YRITYKSEN KANNATTAVUUDEN PARANTAMINEN

Kehittämistutkimus ravitsemisalan toimeksiantajayrityksen  
yritysjohdolle

TEKIJÄ: Heidi Räsänen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Työn tekijä(t) Heidi Räsänen	
Työn nimi Yrityksen kannattavuuden parantaminen – Kehittämistutkimus ravitsemisalan toimeksiantajayrityksen yritysjohdolle	
Päiväys	29.10.2013
Sivumäärä/Liitteet	73/5
Ohjaaja(t) Liisa Martikainen	
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Ravitsemisalan yritys	
<p>Tiivistelmä</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin yritysjohtajan näkökulmasta kehittämistutkimuksena, jonka tutkimusongelmaksi muodostui miten toimeksiantajan kannattavuutta voidaan kehittää. Opinnäytetyön tavoitteena oli löytää ratkaisu esitettyyn tutkimusongelmaan eli löytää kehitysehdotus toimeksiantajan kannattavuuden parantamiseen.</p> <p>Kehittämistutkimuksen alussa kartoitettiin toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila sisäisen tuloslaskelman, teemahaastattelujen ja havainnointien avulla sekä toimialan vertailutiedoilla. Näiden menetelmien päätarkoituksena oli löytää ratkaisu, jolla yritetään parantaa toimeksiantajayrityksen kannattavuutta. Oikean johtopäätöksen varmentamiseksi laadittiin myös herkkyysanalyysit, joiden avulla vahvistettiin kehitystutkimuskysymyksen vastaus. Edellä mainittujen menetelmien perusteella pääasiaksi kannattavuuden parantamiselle löytyi hinnoittelu. Lähteinä opinnäytetyössä käytettiin ravitsemisalaan sekä yleisesti kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun liittyvää kirjallisuutta sekä aiheeseen liittyviä tutkimuksia ja artikkeleja.</p> <p>Kehittämistutkimuksen viitekehyksessä tutkittiin ravitsemisalan kustannuslaskennan menetelmiä ja kannattavuuden nykytilan kartoitusta varten erilaisia johdon laskentatoimen menetelmiä kuten sisäistä tuloslaskelmaa ja herkkyysanalyysia sekä kannattavuuteen vaikuttavia asioita. Pääasiana viitekehyksessä tutkittiin ravitsemisalan hinnoittelua prosessina, alalle tyypillisimpiä kustannuslähtöisiä ja markkinalähtöisiä hinnoittelumenetelmiä, hinnoittelua osana strategiaa sekä hinnan mukauttamisen eri tekijöitä. Pohdintaosiossa käytiin läpi sekä johtopäätökset ja kehitysehdotukset että työssä onnistuminen. Johtavana ajatuksena opinnäytetyössä oli kannattavuuden parantaminen. Kehittämistyön jatkamista varten toimeksiantajayritys voisi tehdä asiakastytyväisyystutkimuksen.</p> <p>Lopputuloksena syntyi teoreettinen raportti, jossa käydään läpi ravitsemisalalle tyypillisimmät kustannuslaskenta- ja hinnoittelumenetelmät ja perehdytään toimeksiantajan kannattavuuden parantamiseen vaihteittain. Tämän julkisen raportin lisäksi toimeksiantajalle laadittiin oma, ei-julkinen, raportti, jossa käydään yksityiskohtaisemmin läpi yrityksen kannattavuuden nykytila, hinnoitteluohjeistus ja hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmat.</p>	
Avainsanat Kannattavuus, hinnoittelu, kustannus, ravitsemisala, johdon laskentatoimi	

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Heidi Räsänen			
Title of Thesis Improving company profitability			
Date	29.10.2013	Pages/Appendices	73/5
Supervisor(s) Liisa Martikainen			
Client Organisation /Partners Company/Restaurant			
<p>Abstract</p> <p>This thesis project was carried out as a development study to investigate how to improve company profitability for the commissioner of the research. The primary objective of the present study was to find concrete improvement proposals to successfully address the research problem of insufficient profitability.</p> <p>Firstly, the present state of the commissioner's profitability was investigated utilizing income statements, theme interviews and observation as well as cross-referencing the competitors' data available within the respective industry. The sources employed included professional literature relevant to the field and the research problem as well as previous research and trade articles. In addition, sensitivity analyses were performed to substantiate the accuracy of the conclusions reached during the research project. Based on the examination of the data available, pricing was singled out as the most dominant factor diluting the current state of profitability within the company.</p> <p>The theoretical framework was constituted by a catering business's cost accounting methods and various techniques applied in management accounting. The main sphere of the theoretical framework was pricing including elements such as the pricing process, cost-based pricing, market-based pricing, pricing as part of the strategy and price adjustment factors. A topic of further research from the commissioner's viewpoint could introduce a customer satisfaction survey to further the development work in the company. Moreover, to complement this public research report a more detailed version was compiled for internal use only to instruct on the implementation of the pricing techniques improvement proposals.</p>			
Keywords Profitability, pricing, cost, restaurants, management accounting			

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO .....	6
1.1	Taustaa aiheen valinnalle.....	6
1.2	Toimeksiantajan esittely .....	6
1.3	Opinnäytetyön tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaus .....	7
1.4	Työn rakenne .....	7
2	KUSTANNUKSET OSANA HINNOITTELU RAVITSEMISALALLA.....	9
2.1	Toimialalle tyypilliset kustannukset johdon laskentatoimen näkökulmasta .....	9
2.1.1	Muuttuvat kustannukset .....	10
2.1.2	Kiinteät kustannukset.....	10
2.2	Ravitsemisalalan laskentatoimen ongelmat .....	13
2.3	Kustannuslaskennan menetelmät .....	15
2.3.1	Tuotekalkyytit.....	15
2.3.2	Valmistusarvot .....	17
3	HINNOITTELU RAVITSEMISALALLA.....	18
3.1	Hinnoittelu osana strategiaa.....	19
3.1.1	Tehokkuus ja kilpailu osana strategiaa.....	20
3.1.2	Erikoistuminen osana strategiaa .....	21
3.2	Hinnoittelu prosessina .....	22
3.3	Hinnan mukauttamisen eri tekijät .....	25
3.3.1	Hinnanalennus.....	25
3.3.2	Hinnankorotus.....	27
3.3.3	Hinnan erilaistaminen .....	28
3.3.4	Kuluttajien ostokäyttäytyminen.....	29
3.3.5	Myynninedistämishinnoittelu .....	30
3.3.6	Psykologinen hinnoittelu .....	30
3.4	Kustannuslähtöiset hinnoittelumenetelmät .....	33
3.4.1	Myyntikatehinnoittelu .....	33
3.4.2	Myyntikatehinnoittelukerroin.....	35
3.4.3	Palkkakatehinnoittelukerroin .....	36
3.4.4	Vakiokatehinnoittelu .....	37

3.5	Markkinalähtöiset hinnoittelumenetelmät .....	38
3.6	Hinnoittelutekniikat .....	39
4	YRITYKSEN KANNATTAVUUS YRITYSJOHDON NÄKÖKULMASTA .....	40
4.1	Yritysjohdon menetelmät kannattavuuden tarkasteluun.....	40
4.1.1	Sisäinen tuloslaskelma.....	40
4.1.2	Katetuottolaskenta .....	41
4.1.3	Katetuottoprosentti, kriittinen piste, varmuusmarginaali ja katesuhde.....	44
4.1.4	Herkkyysanalyysi .....	45
4.2	Yritysjohdon menetelmät kannattavuuden parantamiseen .....	47
5	KEHITTÄMISTUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA TUTKIMUSMENETELMÄT .....	50
5.1	Kuvaus menetelmistä .....	50
5.2	Tutkimuksen toteutus ja lopputulos .....	52
6	KEHITTÄMISTUTKIMUSONGELMAN RATKAISEMINEN .....	54
6.1	Toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytilan kartoitus.....	54
6.1.1	Sisäinen tuloslaskelma.....	54
6.1.2	Toimialan vertailutiedot .....	56
6.2	Herkkyysanalyysi .....	57
6.3	Teemahaastattelujen ja havainnointien tulokset.....	58
6.3.1	Kustannukset ja toiminta.....	59
6.3.2	Hinnoittelu ja kannattavuus.....	61
6.4	Kustannuslaskentamenetelmän valinta.....	62
6.5	Hinnoittelumenetelmän valinta .....	63
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET.....	65
8	POHDINTA.....	70

## LÄHTEET

## LIITTEET

Liite 1 Sisäisen laskentatoimen raportoinnin tuloslaskentakaava

Liite 2 Katetuottolaskennan kannattavuuskuvio ja analyysivälineet

Liite 3 Herkkyysanalyysiesimerkki

Liite 4 Teemahaastattelujen aihealueet

## 1 JOHDANTO

### 1.1 Taustaa aiheen valinnalle

Opinnäytetyön aihevalinta pohjautuu kiinnostuksesta yleisesti yritysten kannattavuutta kohtaan. Yritysten kannattavuuden kehittäminen ja parantaminen ovat myös mielenkiinnonkohteita. Leppänen tiivistääkin kannattavuudesta ytimekkäästi: "Kaikki päätökset pitää tehdä pitäen kannattavuus mielessä. Jos toiminta ei ole kannattavaa pitkällä aikavälillä, se on tuomittu loppumaan." (Leppänen 2009, 6.) Leppäsen kommentti hänen kirjassaan kuulos-  
taa raa'alle, mutta se on totta. Yritysten tulisikin kiinnittää yhtä paljon huomiota niin taloudelliseen kuin käytännön toimintaan. Yrityksen liiketoimintaan kuuluvat olennaisena osana taloudelliset tekijät kuten kannattavuus, maksuvalmius ja vakavaraisuus. Nämä tekijät muodostavat yhdessä yrityksen terveystriangelin, jonka tulee pysyä tasapainossa.

Ravitsemisalan laskentatoimi opinnäytetyön aihealueena on ollut luontainen, koska olen ammatillani tarjoilija. Työskenneltyäni alalla muutaman vuoden ja nähtyäni erilaisia ravitsemisalan yrityksiä päiväkahviloista ja anniskeluravintoloista aina yökerhoihin asti, tulin usein pohtineeksi alan kannattavuutta ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Ravintola-ala on hyvin suhdanneherkkä ala ja palvelutoimialana sen tuloksellisuus perustuu asiakasmäärään, ravintolan imagoon ja sen näkyvyyteen.

Uskoin aiheita valitessani, että minulla tulee olemaan opinnäytetyössä toimeksiantajayritykselle paljon annettavaa ja jopa kahdelta eri osa-alueelta, niin ravitsemisalan perusosaamiseen liittyvää käytännönkokemusta kuin uudesta koulutuksestani liiketalouden alalta taloushallinnosta. Näiden kahden eri alan tietämys antavatkin yhdessä paremman lähtökohdan yrityksen kannattavuuden tarkasteluun ja sen parantamiseen.

### 1.2 Toimeksiantajan esittely

Opinnäytetyöllä on toimeksiantaja, joka haluaa pysyä salassa. Tätä varten olemme allekirjoittaneet yhdessä toimeksiantajan kanssa salassapitosopimuksen. Koska opinnäytetyöni raporttiosa on julkinen, opinnäytetyössä on päädytty kuvaamaan toimeksiantajaa toimeksiantajana ja toimeksiantajayrityksenä.

Ravitsemisalaan toimialana sisältyvät esimerkiksi kahvilat, ravintolat, ruokakioskit, baarit, henkilöstöravintolat ja ateriapalvelut. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii suomalainen ravitsemistoimialan mikroyritys, joka tarjoaa lounasravintola- ja catering-palveluja. Toimeksiantajayritys on toiminut alalla jo muutaman vuoden ajan ja toimintaa on laajennettu muuttamalla suurempaan liiketilaan. Yrityksen liikeideana on tarjota hyvää ruokaa ja palvelua edulliseen hintaan. Toimeksiantaja tarjoaa erilaisiin yritys- ja perhejuhliin catering-palveluja

ja lounasravintolassa lounasta sekä erilaisia kahvilatuotteita. Yrityksen arvoihin kuuluvat asiakaslähtöisyys, ihmisseläheisyys, perhearvot ja kotimaisuus.

### 1.3 Opinnäytetyön tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaus

Toimeksiantaja antoi toimeksiannon syventyä yrityksen kannattavuuden nykytilaan, etsiä ja löytää kehitysehdotuksia yritystoiminnan ja kannattavuuden parantamiseksi. Opinnäytetyön päätarkoituksena on löytää toimeksiantajalle kehitysehdotus toimeksiantajayrityksen kannattavuuden parantamiseen. Kehittämistutkimukselle on pohdittu yhdessä toimeksiantajan kanssa kehittämistutkimuskysymys *"Miten toimeksiantajan kannattavuutta voidaan kehittää?"*. Opinnäytetyön tarkoituksena on löytää vastaus asetetulle kysymykselle. Toimeksiantoa vastaanottaessa on toimeksiantajan kanssa sovittu, että opinnäytetyö tullaan toteuttamaan kahtena kappaleena sekä julkisena opinnäytetyönä että vain toimeksiantajayritykselle laadittuna ei julkisena versiona. Opinnäytetyö on kirjoitettu yritysjohton näkökulmasta, mikä on luonnollinen lähestymistapa kehitystutkimukselle, koska juuri toimeksiantajayrityksen yritysjohto on kiinnostunut yrityksen kannattavuudesta.

Kannattavuuteen vaikuttavat monet eri tekijät, joita ovat esimerkiksi kustannukset, hinnoittelu, markkinointi, asiakkaat, sijainti, kilpailu, tuotevalikoima, imago, brändi, myyntisaamiset, myynti ja yleinen taloustilanne. Edellä mainituista tekijöistä on opinnäytetyön aihe rajattu, kuten jo sisällysluettelo paljasti, keskittymään pääasiassa hinnoitteluun, koska kannattavuus itsessään on laaja-alainen käsite.

### 1.4 Työn rakenne

Kuten jo edellisessä alaluvussa mainittiin, on opinnäytetyö laadittu kaksiosaiseksi sekä julkiseksi kappaleeksi että vain toimeksiantajalle laadituksi ei julkiseksi kappaleeksi laskelmitse. Opinnäytetyön julkinen raporttiosa koostuu lähinnä vain kaikkien saatavilla olevasta tiedosta.

Tämä opinnäytetyö rakentuu viidestä pääosista. Ensimmäisenä opinnäytetyössä on johdanto-osio, jonka jälkeen seuraa työn teoreettinen viitekehys luvuissa 2–4. Viitekehysten päätarkoituksena on luoda perusta tutkimuksessa käsiteltäville aiheille. Teoreettinen viitekehys koostuu kolmesta osa-alueesta ensimmäisen ollessa ravitsemisalalan kustannukset. Tässä teoreettisessa osiossa käsitellään ravitsemisalalan tyypillisimpiä kustannuksia ja niiden jaottelua johdon laskentatoimen mukaan, tyypillisimpiä ravitsemisalalan kustannuslaskennan menetelmiä sekä alan laskentatoimeen liittyviä ongelmia. Viitekehysten toisessa osassa tutkitaan hinnoittelua. Tässä teoreettisessa osiossa tarkastellaan hinnoittelua osana strategiaa, hinnoittelua prosessina, hinnan mukauttamisen eri tekijöitä ja eri hinnoittelumenetelmiä ja -tekniikoita. Viimeinen osa teoreettista viitekehystä koostuu johdon laskentatoi-

mesta ja kannattavuudesta. Tässä teoreettisessa osiossa käsitellään eri menetelmiä kannattavuuden tarkasteluun yritysjohdon näkökulmasta kuten sisäistä tuloslaskelmaa, kate-tuottolaskentaa, herkkyysanalyysia ja muita yritysjohdon työkaluja. Lisäksi tämä teoreettinen osa sisältää neuvoja yritysjohdolle kannattavuuden parantamiseen. Teoreettisen osion taustana toimivat tietolähteet, jotka valittiin silmällä pitäen toimeksiantajalle tehtäviä laskelmia ja kehittämistutkimuskysymystä.

Työn kolmannessa osiossa, luvussa 5, käsitellään tutkimusmenetelmien valintaa ja kehittämistutkimuksen toteutusta, jonka jälkeen, luvussa 6, seuraa toiminnallisen osion tulosten tarkastelu analyyseineen ja ratkaisuneen. Viidennessä osiossa käydään läpi sekä johtopäätökset ja kehitysehdotukset luvussa 7 että pohdinta osiossa, luvussa 8, arvioidaan koko opinnäytetyöprosessia ja tavoitteiden saavuttamista.

Toimeksiantajalle toimitetussa kehitystutkimuksessa on myös kuudes osio, erillinen liite, joka on toimeksiantajan yritysjohdon käyttöön laadittu yksityiskohtaisempi raportti yrityksen kannattavuuden nykytilasta, hinnoitteluohjeistuksesta ja tuotteiden kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmista. Työstä irrotettava osio ei kuulu julkiseen ja arvioitavaan kokonaisuuteen.



## 2 KUSTANNUKSET OSANA HINNOITTELUA RAVITSEMISALALLA

Kannattavuuteen vaikuttavat monet tekijät, joista tässä opinnäytetyössä keskitytään hinnoitteluun. Hinnoittelu pohjautuu kustannuksiin ja niistä tehtyihin laskelmiin. Tämä perustuu siihen, että tuotetta ei kannata myydä alle tuotteen hankintahinnan, koska myynti olisi tappiollista ja huonontaisi yrityksen kannattavuutta. Tuote- tai tuotepakettikohtaisten kustannusten tiedostaminen on välttämätöntä oikean hinnoittelun perustaksi.

Ravitsemisalalla kuin muillakaan aloilla ei tule unohtaa kestävän kehityksen periaatteita, koska kyseessä on paljon eri raaka-aineita käyttävä ala. Ravitsemisala kuormittaa päivittäin luontoa ruoanvalmistukseen käytettävillä raaka-aineilla sekä sähkön ja veden suurella kuluksella. Koska raaka-aineita ostetaan paljon, on pakkausjättemäärä myös suuri ja kuljetuksesta aiheutuvat päästöt saastuttavat luontoa. Mikäli ravitsemisalan yritys haluaa noudattaa kestävän kehityksen periaatteita, tulisi sen seurata veden ja sähkön kulutusta, muistaa kierrättää eri jätelaadut sekä käyttää mahdollisimman paljon lähellä ja kotimaassa tuotettuja raaka-aineita. Näiden lisäksi ravitsemisalan yritys voi huomioida ostovaiheessa myös pakkausjättemäärän ja tehdä raaka-ainehankinnat isommissa pakkauksissa, joka on yleensä yritykselle myös taloudellisesti hyvä asia sen saadessa määrälennuksia ostoista.

Tässä luvussa tutkitaan, miten kustannukset tyypillisesti jakautuvat johdon laskentatoimen mukaan ravitsemisalan yrityksessä ja mitä yritysjohton tulisi huomioida eri kustannuksissa. Luvussa pohditaan myös ravitsemisalan tyypillisimpiä laskentatoimen ongelmia ja kustannuslaskennan menetelmiä.

### 2.1 Toimialalle tyypilliset kustannukset johdon laskentatoimen näkökulmasta

Johdon laskentatoimessa kustannukset jaetaan tyypillisesti toimialasta riippumatta muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Eri kustannusten jaottelu näihin kahteen eri ryhmään pohjautuu toimialan laskentatoimen käytäntöihin ja yrityksen tapaan kohdistaa kustannuksia tuotteittain tai tuotepaketeittain. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten jaottelu on tarpeellista kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmien pohjaksi (Selander & Valli 2007, 44).

Ravitsemisalan kustannusrakenteelle tyypillistä on muuttuvien kustannusten (raaka-aine kustannusten) ja henkilöstökustannusten määrä. Muuttuvat kustannukset (l. välittömät kustannukset) pitävät sisällään tuotteen valmistuksesta tai myymisestä koostuvia kustannuksia, joiden määrä on verrannollinen suhteessa tuotantomäärään. Kiinteät kustannukset pitävät sisällään puolestaan kustannuksia, jotka eivät ole riippuvaisia tuotantomäärästä. Ravitsemisalalla tietyt kustannukset ovat riippuvaisia tuotteiden ja palvelun määrästä.

Osa kiinteisiin kustannuksiin luokiteltavista kustannuksista voi olla myös puolikiinteitä kustannuksia. Silloin myyntimäärän noustessa, ne saattavat nousta portaittain kuten esimerkiksi palkat, jotka voivat olla verrannollisia asiakasmäärään. Energiankulutus voi puolestaan kasvaa, kun toiminta lisääntyy. Yritys voi itse määritellä toimintansa mukaan, mitkä ovat muuttuvia ja mitkä kiinteitä kustannuksia. (Selander & Valli 2007, 44, 46.)

### 2.1.1 Muuttuvat kustannukset

Muuttuvat kustannukset ovat yleensä välittömiä kustannuksia, koska ne ovat kohdistettavissa suoraan tuotteelle, kuten esimerkiksi tuotteen valmistuksesta aiheutuvat kustannukset. Näitä kustannuksia ovat raaka-ainekustannukset, jotka ovat iso erä kaikista kustannuksista, pakkaukseen liittyvät kustannukset, mahdolliset kertakäyttöastiat ja valmistuspalkat. Muuttuvat kustannukset kasvavat usein tasaisesti suhteessa suoritemäärään ja ovat näin ollen selkeästi riippuvaisia toiminnan volyyymista eli esimerkiksi myyntivolyyymista tai asiakasmäärästä. (Selander & Valli 2007, 41, 45.)

Tasaisesti suhteessa suoritemäärään kasvavia kustannuksia kutsutaan lineaarisesti kasvaviksi, mutta jos kustannukset kasvavatkin suhteessa enemmän suoritemäärään kasvaessa, on kyse tällöin progressiivisista muuttuvista kustannuksista. Päinvastoin taas muuttuvien kustannuksien muuttuessa alenevasti suhteessa suoritemäärään, on tällöin kyse degressiivisesti eli alenevista muuttuvista kustannuksista. Tämä voi syntyä esimerkiksi silloin, kun raaka-aineita ostaessa saadaan niin sanottuja paljousalennuksia. (Selander & Valli 2007, 45.)

Yritysjohdon tulee pyrkiä toiminnassaan kustannustehokkuuteen, jota varten yritysjohdon tulee hankkia yritykselle mahdollisimman edulliset tavarantoimittajat. Tällöin pyritään saamaan hyvät ja yritykselle edulliset sopimukset tavarantoimittajien kanssa. Yrityksen ei tule myöskään unohtaa määräalennuksia raaka-ainehankinnoissa. Hyvin suunnitellut ruoat (tuotteet) tai lounaslistat auttavat yrityksen henkilöstöä tavaranhankinnassa ja sen hankintatehokkuudessa.

### 2.1.2 Kiinteät kustannukset

Välilliset kustannukset voivat olla joko muuttuvia kustannuksia tai kiinteitä kustannuksia. Näitä ovat esimerkiksi palkat tai käyttötarvikkeet, jotka eivät ole suoranaisesti syntyneet tuotteen valmistamisesta. Yleensä välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi markkinointi- tai hallintokustannukset. (Selander & Valli 2007, 41.)

Yleensä kiinteisiin kustannuksiin luokiteltavia kustannuksia, jotka voivat vaihdella määrältään suurestikin, mutta eivät myyntimäärän takia, ovat vuokra, markkinointikustannukset,

kiinteistöhuoltokustannukset, energiakustannukset (vesi, sähkö ja lämmitys), hallintokustannukset, kuljetuskustannukset, provisiot sekä koneiden ja laitteiden huoltokustannukset. Muita kuluja ovat esimerkiksi työvaatteet ja -terveyskulut, siivouskulut, toimistotarvikkeet, posti- ja puhelinkulut sekä atk-kulut. (Selander & Valli 2007, 51–52, 59.)

Ravitsemisalalla energia- ja vesikustannukset tulisi luokitella muuttuviin kustannuksiin myyntimäärään pohjautuen. Tämä luokittelu ei ole kuitenkaan järkevää kuin pitkäkestoisissa tuotantoprosesseissa kuten esimerkiksi suurten elintarvikeyritysten tuotannossa. Tästä syystä nämä kustannukset luokitellaan ravitsemisalalla kiinteisiin kustannuksiin. Mikäli yhtä annosta tai pientä catering-tilausta varten alettaisiin selvittää ja laskemaan energiakustannuksia, olisi siitä saatava hyöty kyseenalainen siihen käytettävän työmäärään nähden. Käytännössä kaikki sellaiset kustannukset, jotka eivät ole selkeästi riippuvaisia myyntimäärästä, tulisi määrittellä kiinteisiin kustannuksiin. Myös puolikiinteät kustannukset tulee määrittellä kiinteiksi kustannuksiksi, koska niiden laskentaperusteiden määrittäminen on työlästä. (Selander & Valli 2007, 46.)

Yritysjohdo päättää monista eri sopimuksista kuten tavarantoimituksista. Kustannustehokkuutta voi hakea myös esimerkiksi kilpailuttamalla yrityksen energia-, kiinteistöhuolto-, puhelin- ja markkinointisopimuksen. Tutkimalla yrityksen tuloslaskelmaraportteja, yritysjohdo voi huomata, mikäli jokin tai jotkin kuluerät ovat kasvaneet tai laskeneet edellisistä vuosista. Tällöin yritysjohdon on syytä pohtia, onko näiden kuluerien kasvamiseen jokin hyvä syy, vai tulisiko näitä kuluja jatkossa yrittää pienentää. Mitä pienemmät kuluerät ovat tuloslaskelmalla rasittamassa myyntituloja, sitä parempia myös yrityksen tulos ja kannattavuus ovat.

Työvoimakustannusten osuus liikevaihdosta ravitsemisalalla on noin 30 prosenttia vaihdellen 25–35 prosentin osuudessa. Yhdessä raaka-ainekustannuksien kanssa osuus liikevaihdosta on noin 65–70 prosenttia. (Heikkilä & Saranpää 2011, 97.)

Palkkakustannukset ovatkin toinen iso kustannuserä ravitsemisalalla toimialan palvelutoiminnan luonteen takia. Niiden määrittäminen onkin tärkeää juuri palveluluontoisella ravitsemisalalla ja siksi palkkakustannukset esitetään laskelmissa omana kustannuseränään. Se helpottaa määrittämään oikean työpanoksen. Myyntimäärän mukaan syntyvät palkat ovat luonteeltaan muuttuvia kustannuksia, mutta järkevintä alan luonteen takia on pitää palkat omana kustannuseränään, mikäli sopivaa laskentaperustetta ei onnistuta määrittämään. Palkkakustannukset voivat olla myös puolikiinteitä, jolloin myyntimäärän noustessa ne saattavat kasvaa portaittain. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta on satunnainen kiire, johon yritys saattaa joutua palkkaamaan uuden työntekijän. Yleensä palkkakustannukset määrittellään kiinteiksi kustannuksiksi, jolloin ne eivät ole suoraan riippuvaisia toiminta-

asteesta, mutta toisinaan on perusteltua määritellä osa tai kokonaan henkilöstökustannuksista muuttuviksi kustannuksiksi. (Selander & Valli 2007, 46.)

Henkilöstön rakenteella on vaikutusta henkilökunnan tuntikustannuksiin. Tämä käy ilmi yrityksen ja työntekijöiden välisistä työsopimuksista ja millaisiin palkkaryhmiin työntekijät sijoittuvat. TES:n mukaiset palkkaryhmittelyt eivät kerro aina koko totuutta vaan Heikkilä ja Saaranpää kommentoivat markkinatilanteen vaikuttavan asiaan. Tuntipalkkatasoon vaikuttaa eletäänkö työvoiman ylitarjonnan vai pulan aikaa. (Heikkilä & Saaranpää 2011, 97.)

Henkilöstökustannuksiin sisältyy bruttopalkkojen lisäksi lakisääteisiä ja vapaaehtoisia kustannuksia. Näitä kustannuksia ovat sosiaalivakuutusmaksut: työeläkemaksu, tapaturmavakuutusmaksu, työttömyysvakuutusmaksu, ryhmähenkivakuutus ja sosiaaliturvamaksu. Lisäksi kuluihin lasketaan myös sosiaalipalkat: lomapalkat, lomarahat, JP-päivät (juhla- ja pyhäpäivät) ja sairasajan palkat. Selander ja Valli ovat tehneet laskelmia, joilla he ovat hahmoneet yksinkertaistaa näitä kuluja laskelmissa. He ovat ehdottaneet käytettävän bruttopalkasta 60 prosentin sivukuluprosenttia, joka sisältäisi edellä mainittujen kulujen lisäksi myös palkanlaskennasta ja -maksuista aiheutuvat kustannukset. (Selander & Valli 2007, 47–48.) Taulukossa 1 on esitetty esimerkin kautta kuinka sivukuluprosentti saadaan lasketua. Eri kulut on päivitetty vuodelle 2013 tässä taulukossa.

TAULUKKO 1. Palkkaan kohdistuvien sivukulujen muodostuminen, päivitetty vuodelle 2013 (Mukaihen. Selander & Valli 2007, 47; Etera.fi.)

		<b>Palkka €</b>
<b>Sosiaalivakuutusmaksut</b>	<b>%</b>	<b>2000,00</b>
työeläkemaksu (TyEL) keskimäärin	17,58	351,60
tapaturmavakuutusmaksu	1,00	20,00
työttömyysvakuutusmaksu	0,80	16,00
ryhmähenkivakuutus	0,07	1,40
sosiaaliturvamaksu	2,04	40,80
yhteensä	21,49	429,80
<b>Sosiaalipalkat</b>	<b>%</b>	<b>euroina</b>
lomapalkat	12,25	245,00
lomarahat	6,13	122,60
JP-päivät	3,27	65,40
sairasajan palkat	3,27	65,40
yhteensä	24,92	498,40
Sosiaalivakuutukset sosiaalipalkoista (21,49 %)	5,36	107,11
<b>Sosiaalivakuutusmaksut ja sosiaalipalkat yhteensä</b>	<b>51,77</b>	

Tämä prosenttimuotoisen luvun käyttö on järkevää ja nopeuttaa kustannuslaskelmien tekemistä. Yrityksen olisi kuitenkin hyvä laskea ensin itse saadaanko yrityksen tiedoilla samansuuruinen sivukuluprosentti, jotta tiedetään suuntaa-antavasti, että tietoa voidaan myöhemmin hyödyntää hinnoittelulaskelmia varten. Selanderin & Vallin (2007) kirjassa sivulla 47 laskelman kautta saatu kokonaisprosentti on 51,84 %, joka on itse asiassa hieman

enemmän kuin tämä vuodelle 2013 laskettu prosentti (taulukko 1). Tämä perustuu siihen, että sosiaalivakuutusmaksujen prosentit muuttuvat yleensä vuosittain.

Edellisellä sivulla taulukossa 1 sosiaalipalkkojen sosiaalivakuutusmaksut on laskettu sosiaalipalkkojen yhteissummasta käyttäen sosiaalivakuutusmaksuista laskettua yhteissummaa 21,49 %. Taulukon luku 107,11 euroa havainnollistaa laskelmassa sosiaalipalkkojen sosiaalivakuutusmaksun ja bruttopalkan välistä euromääräistä suhdetta.

Henkilöstökustannuksissa yritysjohton tulee selvittää, kumpi vaihtoehto tulee yritykselle edullisemmaksi kussakin tapauksessa: onko esimerkiksi viisaampaa palkata työvoimaa henkilöstövuokrausyrityksen kautta satunnaisiin catering-tilauksiin kuin palkata yrityksen palkkalistoille osa-aikainen työntekijä tätä varten. Lounasaika on yleensä kiireinen vain tietyn ajan lounasajasta, jolloin tarvitaan enemmän henkilökuntaa. Tällöin yritysjohton tulee pohtia, miten työvuorot saadaan sijoitettua kaikista kustannustehokkaimmin ja selvittää tarkkaan, milloin yritys oikeasti tarvitsee työvoimaa. Tässäkin tapauksessa yritysjohton on mietittävä, kumpi vaihtoehto on edullisempi, hankkia työntekijä henkilöstövuokrausyrityksen kautta vai palkata työntekijä yrityksen palkkalistoille.

Yritysjohton tulee ottaa monta asiaa huomioon kustannuksista. Kustannukset eivät synny itsestään, vaan päätöksenteon kautta. Yritysjohton tulee miettiä, mitkä kustannuksista ovat tärkeimmät, mistä kustannuksista yritys voisi karsia ja mihin kustannuksiin yritys voi itse vaikuttaa esimerkiksi sopimuksien myötä. Näitä vaikutusalueita ovat sopimukset markkinoinnin, tavarantoimittajien, henkilöstön sekä energiayhtiöiden kanssa.

## 2.2 Ravitsemisalalan laskentatoimen ongelmat

Kustannuslaskennassa ei välttyä ravitsemisalalan laskelmissakaan valintojen tekemiseltä. Laskelmia varten tulee tehdä valintoja, jotka vaikuttavat tietenkin laskelman lopputulokseen. Laskentatoimessa näitä valintoja kutsutaan laskentatoimen laajuus-, kohdistus-, mittaus-, arvostamis- ja jaksotusongelmaksi. Nämä ongelmat tulee ratkaista aina tapauskohtaisesti laskelmaa tehtäessä. Pellinen (2006, 54) tiivistääkin laskentatoimen ongelmaa seuraavasti: "Tulosta laskettaessa joudutaan rajaamaan sitä, mitä kustannuksia ja tuottoja laskelmaan sisällytetään." Voitto, joka saadaan vähentämällä myyntituloista kustannukset, pohjautuu siihen, kuinka eri ongelmat on käsitelty laskelmassa.

Kustannuksia voi kohdistaa laskentakohteelle tai tuotteelle monin eri vaihtoehtoisin menetelmin. Laskentatoimessa on Pellisen mukaan kyse mittauksesta, joka on numeerista ja suhteuttamista toiseen, jonka koko tiedetään. Laskentatoimessa on kyse asioiden ilmaisemista määrien avulla. Pellinen tiivistää kirjassaan mittayksikölle annetut edellytykset: pysyvyys, ymmärrettävyys, tarkkuus, kustannustehokkuus ja yhteensopivuus. Hänen mukaan

rahan käyttö onkin yleistä arvonn mittayksikkönä ja sillä on bonetaarinen merkitys eli se "ei ole välittömästi havaittavaa, sillä mittauksen kohteena voivat olla laadultaan hyvin erilaiset arvot ja arvonnmuodostus". (Pellinen 2006, 55.)

Kustannusten jakaminen tuotteille on ravitsemisalalla haastavaa, koska kustannuksiin liittyy kohdistusongelmia. Miten esimerkiksi toimeksiantajayrityksen henkilöstökustannukset kohdistetaan tuotteille, jos työntekijä tekee lähes samanaikaisesti sekä lounasravintolaan että catering-tilaukseen meneviä ruokia? Tämä tulee päättää ennen laskennan tekemistä. Lounasruokia valmistaessa ei myöskään työntöon määrä ole aina vakio, jolloin päädytään taas kohdistusongelmaan. Nämä ovat yrityksen itsensä päätettävissä kuinka henkilöstökustannusten osuus jaetaan eri tuotteille.

Hinnoittelun kustannuslaskennan osassa tulee eteen myös laajuusongelma, jolloin tulee päättää, mitkä kaikki tuotot ja kustannukset otetaan huomioon tuotteen tuottoja ja kustannuksia laskiessa. Kustannuksiin lasketaan oleellisesti tuotteen valmistamisesta aiheutuneet kustannukset, mutta tulee päättää, lasketaanko mukaan esimerkiksi myös henkilöstökustannusten sosiaalipalkat sivukuluineen.

Ravitsemisalalan yritys joutuu pohtimaan kustannuslaskennassa mittausongelmaa esimerkiksi silloin, kun mietitään mittaustavan ratkaisemista. Tämä tapahtuu esimerkiksi silloin, kun pohditaan lasketaanko raaka-ainekustannukset suoraan laskennallisesti annoskortista vai punnitaanko tuotteen todellisten raaka-aineiden määrät.

Arvostusongelmaksi ravitsemisalalla kutsutaan esimerkiksi sitä, kun mietitään mitä hintaa tuotteen raaka-aineista käytetään. Käytetäänkö esimerkiksi keskihintaa vai uusinta hintaa ja miten käy, jos joudutaankin käyttämään kalliimpaa raaka-ainetta. Arvostusongelma voi ilmetä myös silloin, kun joudutaan lähtemään etsimään raaka-ainetta muualta, jos tavaran-toimittaja ei ole pystynyt toimittamaan sitä tai sitä ei löydy noutotukusta, josta yleensä raaka-ainehankinnat tehdään. Näin voi käydä esimerkiksi harvinaisempien raaka-aineiden osalta.

Ravitsemisalalan laskentatoimen jaksotusongelmaan törmätään puolestaan silloin, kun pyritään jaksottamaan kustannuksia, jotka tuottavat pidemmän ajan yritykselle tuottoja. Näitä ovat esimerkiksi koneet ja laitteet tai yrityksen markkinointikustannukset. Kaikkiin näihin edellä mainittuihin laskentatoimen ongelmiin ei ole suoraa vastausta vaan yritysjohton täytyy itse päättää, kuinka nämä ongelmat yrityksen laskelmissa ratkaistaan.

## 2.3 Kustannuslaskennan menetelmät

Selander ja Valli tiivistävät laskennan tavoitteen seuraavasti: "Tuotekohtaisen laskennan tavoitteena on selvittää, mitkä ovat tuotteen (tai suoritteen) valmistuskustannukset yritykselle." Laskennassa on kyse kustannusten kohdistamisesta eli jakamisesta tuotteille. Selanderin ja Vallin mukaan sisäisessä laskennassa pyritään löytämään "oikeita asioita oikealla tavalla mittaavat laskelmat ja tunnusluvut." Ravitsemisalalan yritys voi käyttää tuotekohtaisten kustannuksien selvittämiseksi esimerkiksi lisäys-, toiminto- tai omakustannuslaskennan menetelmiä. Nämä menetelmät ovat kehitetty teollisuudessa, mutta niitä voidaan soveltaa ravitsemisalalla. Varsinkin toimintolaskentamallista on Selanderin ja Vallin mukaan hyötyä yritykselle, joka haluaa parantaa kannattavuuttaan toimintaprosessin tuoman tiedon avulla. On huomioitava, että kaikki laskentamallit eivät sovi joka yritykselle. Yritysjohdon tulee siis päättää mitä laskentamallia yrityksessä käytetään kustannuksien kartoittamiseksi. (Selander & Valli 2007, 180–186.)

Tarkastelun jälkeen lisäys-, toiminto- tai omakustannuslaskennan menetelmät eivät kuitenkaan palvelleet toimeksiantajan tarpeita, koska toimeksiantaja on palvelualalla toimiva monituoteyritys ja asiakasmäärä vaihtelee päivittäin sekä tuotteet tuoteryhmittäin. Palvelu-alaan kuuluu olennaisesti tilannevaihtelut, jolloin asiakkaat eivätkä palvelutilanteet ole vakioituja vaan erilaisia. Tällöin kiinteiden kustannusten jakaminen tuotteelle ei ole valmistustuntien tai -määrien mukaan mahdollista, koska tuotteiden valmistusaika eikä -määrä ole vakio. Näin ollen menetelmiin ei ollut löydettävissä sopivaa kohdistinta. Edellisten laskentamallien lisäksi ravitsemisalalan yritys voi käyttää tuotekohtaisten kustannusten selvittämiseksi esimerkiksi tuotekalkyylija ja valmistusarvoja, jotka esitetään seuraavissa luvuissa 2.3.1 ja 2.3.2.

Välillisten kustannusten kohdistaminen tuotteelle on haastavaa ja usein kohdataankin näiden kustannusten yli- tai alikattamiseen. Tällöin on kyse siitä, että välillisiä kustannuksia on kohdistettu joko liikaa tai liian vähän tuotteelle. Jos näitä kustannuksia on kohdistettu tuotteille vähemmän kuin mitä todellisuudessa niitä on toteutunut, on kyse tällöin alikohdistamisesta eli alikattamisesta. Jos taas puolestaan välillisiä kustannuksia on kohdistettu tuotteille enemmän kuin mitä todellisuudessa toteutuneet kustannukset, on tällöin kyse ylikattamisesta. (Pellinen 2006, 145.) Välillisten kustannusten yli- ja alikattaminen perustuu edellisessä luvussa 2.2 tutkittuihin laskentatoimenongelmiin.

### 2.3.1 Tuotekalkyyli

Tuotekalkyyllillä määritellään tuotteen yksikkökustannukset, jolloin saadaan tieto siitä, kuinka paljon yhden tuotteen valmistus on maksanut yritykselle. Käytetyimpiä kalkyylyityyppejä ovat minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli. Ne eroavat toisistaan kustannusten kohdis-

tamis- ja jakoperusteella, jolloin kalkyyllissa lasketaan mukaan joko pelkästään muuttuvat kustannukset tai kokonaiskustannukset ja jakoperusteena käytetään joko toteutunutta tuotantomäärää tai normaalia tuotantomäärää. (Pellinen 2006, 118–119.)

Minimikalkyyliin on laskettu mukaan tuotteen muuttuvat kustannukset toteutuneen tuotantomäärän mukaan ja se ilmaisee kustannukset, jotka jäisivät pois kokonaan, mikäli tuotetta ei valmistettaisi. Tällöin puhutaan tuotteen erilliskustannuksista. Kiinteitä kustannuksia ei huomioida, koska ne oletetaan aiheutuvan kapasiteetista ja syntyvän tuotteen valmistuksesta huolimatta. Laskentamalli noudattaa periaatteeltaan katetuottoajattelua. Minimikalkyyli saadaan laskettua kaavasta

$$\text{Minimikalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{suoritemäärä}} \quad (2.1)$$

jossa muuttuvat kustannukset jaetaan toteutuneella tuotantomäärällä. (Pellinen 2006, 119; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 116–117.)

Keskimääräiskalkyyllilla laskettaessa on tuotteen kustannuksiin kohdistettu muuttuvien kustannusten lisäksi kapasiteetin ylläpidosta aiheutuvia kiinteitä kustannuksia, jotka ovat tuotantomäärän vaihtelusta riippumattomia. Keskimääräiskalkyyli saadaan laskettua kaavasta

$$\text{Keskimääräiskalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden kokonaiskustannukset}}{\text{suoritemäärä}} \quad (2.2)$$

jossa kaikki laskentakauden tuotantokustannukset jaetaan toteutuneella tuotantomäärällä. Pellinen tiivistää keskimääräiskalkyylin ongelmaksi sen, että "toiminnan vähentyessä tuotteille kohdistuu lisääntyvässä määrin käyttämättömän kapasiteetin kustannuksia". Mikäli tähän reagoidaan nostamalla hintoja, on riskinä joutua ongelmakierteeseen, jossa hinnat nousevat ja menekki pienenee. Keskimääräiskalkyyli antaa kuitenkin realistisen kuvan hintapäätöksen tekijälle pitkällä tähtäyksellä. (Pellinen 2006, 119–120; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 117.)

Normaalikalkyyli saadaan laskettua puolestaan kaavasta

$$\text{Normaalikalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden muuttuvat kust. todellinen suoritemäärä}}{\text{suoritemäärä}} + \frac{\text{laskentakauden kiinteät kust. normaali suoritemäärä}}{\text{suoritemäärä}} \quad (2.3)$$

jossa muuttuvat kustannukset jaetaan toteutuneella tuotantomäärällä ja kiinteät kustannukset jaetaan normaalilla tuotantomäärällä. Laskentatapa pohjautuu siihen, ettei toimintasuhte saa vaikuttaa kiinteiden kustannusten kohdistamiseen, vaikka kiinteät kustannukset



ovatkin välttämättömiä, jotta suoritteet saadaan valmistettua. Laskentatavalla pyritään pienentämään yksikkökustannuksiin kohdistuvia toiminnan muutoksia. Normaalikalkyylin edellytyksenä on keskimääräisen toiminta-asteen ja kapasiteetin määrittely. (Pellinen 2006, 120; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 118.)

Täyskatteelliseen hinnoitteluun kuuluvien normaali- ja keskimääräiskalkyylin hyvä ominaisuus on se, että molemmat kalkyylit sisältävät jo kaikki kustannukset, jolloin kalkyylin lisäksi tarvitsee laskea vain voittolisä. Katetuottohinnoitteluun kuuluvaan minimikalkyyliin tarvitsee laskea vielä erikseen kiinteille kustannuksille katetarve, joka kattaa kiinteiden kustannusten ja voiton osuuden. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 119.)

### 2.3.2 Valmistusarvot

Valmistusarvoon on sisällytetty vain tuotteen valmistuskustannuksia. Valmistusarvon tarkempi määrittely perustuu siihen, ovatko sisällytetyt kustannukset olleet muuttuvia vai myös tuotannon kiinteitä kustannuksia. Valmistusarvoja lasketaan yrityksissä tuotekalkyylien mukaan, jotka esiteltiin luvussa 2.3.1. Valmistusarvoja voidaan jakaa tuotekalkyyleihin pohjautuen: minimi- (MVA), keskimääräis- (KVA) ja normaalivalmistusarvoksi (NVA). (Pellinen 2006, 120–121; Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2010, 109.) Minimivalmistusarvoon on esimerkiksi sisällytetty vain muuttuvia valmistuskuluja eli välittömät ainekustannukset ja välittömät työkustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 120.)

Pellisen mukaan suoritekalkyylin valinnalla on vaikutus tulostulokseen. Tuloksen kannalta on merkitystä onko tuotteiden arvo laskettu minimi-, keskimääräis- vai normaalivalmistusarvoperusteisena. Pellinen toteaa kirjassaan, että tuotannon ollessa yhtä suuri myynnin kanssa, on tulos sama tuotekustannusten laskentatavasta riippumatta. Jos myynti on pienempi kuin mitä tuotetaan, minimiarvon perusteella laskettu tulos on huonompi kuin keskimääräis- ja normaalivalmistusarvoperusteinen. Tämä ero johtuu Pellisen mukaan siitä, että kustannuksia kohdistetaan suhteessa vähemmän tuloslaskelman kulueriin kuin valmistevä-  
raston arvoon. Jos myyntiä on enemmän kuin mitä tuotetaan, minimiarvon perusteella laskettu tulos on parempi. Minimivalmistusarvon käyttöä kannatetaan siksi, että sillä laskettaessa tieto kannattavuudesta on totuudenmukaisempaa, varastojen muutosten vaikutus on pientä verrattuna tulokseen ja kiinteät kustannukset näkyvät tuloslaskelmassa. Normaalivalmistusarvoa puolletaan siksi, että se ei aliarvio kiinteiden kustannusten merkitystä ja sen avulla epätodellisten tappioiden raportointi vältetään. Normaalivalmistusarvo huomioi myös sen, että kiinteät kustannukset kuuluvat olennaisena osana tuotantoon ja sen käyttöä puoltaa myös sisäisen ja ulkoisen tuloslaskennan yhdenmukaisuus. (Pellinen 2006, 159–160.)

### 3 HINNOITTELU RAVITSEMISALALLA

Ravitsemisalalla tuotteet ja palvelu ovat keskeinen osa liiketoimintaa. Niiden laatua tarkkailee joka päivä monta silmäparia. Monet asiakkaista pitävätkin hintaa laadun merkinä (Kotler & Keller 2009, 421). Kilpailu ravitsemisalalan eri toimialoilla on kovaa. Yrityksen pärjätäkseen kilpailussa, on yrityksen oltava alansa paras ja keskittyttävä olennaiseen: tuotekehittelyyn, asiakaspalveluun ja myyntiin. Näitä kaikkia yhdistävät tuotteet, joiden myymistä varten yrityksen tulee määritellä hinta. Tuotteiden hinnoittelu onkin yksi kannattavuuden tärkeimmistä tekijöistä.

Hinta ei ole vain pelkkä hintalappu vaan se muodostuu monen toiminnan kautta. Tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyy monia eri asioita kuten vuokra, palkat, kuljetusmaksut, palkkiot, verot, korot ja välityspalkkiot. (Kotler & Keller 2009, 416.) Heikkilä ja Saranpää tiivistävät hinnoittelusta seuraavaa: "Oikea hinnoittelu on liiketoiminnan onnistumisen perusedellytys. Hinta on tärkeä kannattavuutta, kilpailua ja kysyntää ohjaava tekijä." (Heikkilä & Saranpää 2011, 87.) Tuotteen hinta perustuu kustannuksiin ja alalla vallitsevaan markkinatilanteeseen. Hinnoittelun avulla pyritään myös kannattavuuden parantamiseen erilaisin keinoin. Yksistään hinnoittelu ei takaa kannattavuuden parantumista vaan tämän lisäksi on huomioitava kustannusten osuus rasittamassa yrityksen tulosta.

Yrityksen tulisi huomioida myyntihinnassaan myyntikate, josta se näkee kuinka hyvin myyntihinta kattaa kaikki liiketoiminnan kustannukset. Halpa hinta voi vetää asiakkaita puoleensa ja liiketoiminta voi kasvaa, mutta todellisen kannattavuuden näkee vasta laskelmista. (Selander & Valli 2007, 69.)

Ravitsemisalalla kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmilla on kolme päätarkoitusta, jotka ovat tuoteryhmien ja tuotteiden oikea hinnoittelu, tarkistaa että tarvittava työpanos on oikeassa suhteessa myyntihintaan ja kaikkien kustannusten kohdistamisen jälkeen tarkistaa tuotteen tai yrityksen lopullinen kannattavuus (Selander & Valli 2007 63). Kannattavuuslaskelmista kerrotaan luvussa 4 ja eri hinnoittelumenetelmistä tämän luvun alaluvuissa 3.4. ja 3.5.

Onnistunut hinnoittelu ei pohjautu pelkästään vain kustannuksiin tai markkinoilla vallitsevaan hintatasoon. Hinnoittelussa lähdetään liikkeelle kustannuksista, jonka jälkeen huomioidaan hinnassa sekä vallitseva kilpailu- että kysyntätilanne markkinoilla. Tällöin päädytään myyntihintaa, jossa on huomioitu niin tuotteen kustannukset kuin markkinatilannekin. Onnistunut hinnoittelu vaatii yritykseltä siis hereillä oloa markkinoiden seuraamisessa sekä kustannusten parissa. (Heikkilä & Saranpää 2011, 94.)

Hinnoitteluun sisältyy myös monenlaisia päätöksiä, jotka ovat keskeisesti osa liiketoiminnan johtamista. Näitä päätöksiä tehdään koskien esimerkiksi raaka-aine- ja tuotevalintaa

sekä suunnittelemalla henkilöstömäärää. (Heikkilä & Saranpää 2011, 87.) Raaka-aineet ja henkilöstö kustannuksina ovatkin kaksi suurimmista kulueristä, joten niiden molempien täytyy näkyä hinnoittelussa.

Hinnoittelussa käytettävän ylimmän ja alimman hinnan välistä aluetta kutsutaan hinnoittelualueeksi. Yläraja muodostuu kysynnän mukaan ja alaraja puolestaan tuotteen kustannuksista. Useimmin hinta asettuu näiden kahden rajan välille. Hyvät hinnoittelupäätökset ottavat huomioon myös tarkasti markkinat eli asiakkaat sekä tietenkin pohjatuvat tarkkailu- ja suunnittelulaskelmiin. (Selander & Valli 2007, 68.)

Hintaan vaikuttaa myös kysynnän hintajousto. Kun kysyntä vähenee hinnan noustessa, on kysymys tällöin hintajoustosta. Joustamattomassa kysynnässä hintaa nostaessa asiakkaat eivät vaihda palvelun tarjoajaa. Ravitsemisalalla asiakkaat ovatkin hyvin hintatietoisia ja hinnan nostaminen ilman yleistä hinnan nousua voi alentaa kysyntää. Yritykselle edullisinta on, jos se pystyy pitämään hinnat alueen kilpailijoiden kanssa samalla tasolla. Hinnoissa tulisi olla pieni joustovara, jotta yritys voi tarvittaessa seurata hintojen muutoksia ilman suurta kannattavuuden ja myynnin menetystä. (Selander & Valli 2007, 69.)

Historiassa hinta on ollut neuvottelun kohteena myyjän ja ostajan välillä. Ajan saatossa hinnat ovat laskeneet kuluttajien painostuksesta ja tätä myötä ne ovat vaikuttaneet myös tuotantohintoihin asti. Ajat eivät ole muuttuneet sillä Internet-aikakaudella pyritään myös neuvottelemaan hinnasta. Ostajat voivat vertailla välittömästi hintoja tuhansien myyjien välillä, ostajat voivat määrittellä hinnan ja hakukone etsii halvimman hinnan Internetistä. Myyjät pystyvät puolestaan hyödyntämään Internetiä tarkkailemalla ostajien käyttäytymistä ja sovittamalla tarjonnan yksilöllisesti sekä antamalla osalle kuluttajista erikoishintoja. Sekä ostaja että myyjä voivat molemmat hyödyntää Internetissä hinnoittelua huutokaupoissa ja vaihtokaupoissa. (Kotler & Keller 2009, 416–417.)

Tässä luvussa tutkitaan yleisesti mitkä tekijät vaikuttavat tuotteen tai palvelun hintaan. Luvussa tutkitaan yritysjohton näkökulmasta hinnoittelua prosessina ja osana strategiaa, hinnoittelun mukauttamista eri tekijöillä sekä eri hinnoittelumenetelmiä ja -tekniikoita.

### 3.1 Hinnoittelu osana strategiaa

Kuten muuhunkin liiketoimintaan, myös hinnoitteluun liittyy olennaisesti strateginen toiminta. Hinnoittelustrategioita on monenlaisia niin kuin yrityksiäkin. Näin ollen yrityksen tulee valita sen liiketoimintaa parhaiten tukevat strategiat, jotka edistävät yrityksen pääsemistä kohti sen missiota ja visiota eli miksi yritys on olemassa ja mitä kohti se pyrkii.

Kotler ja Keller ovat koonneet kirjaansa listan eri lähteisiin perustuen, jossa kerrotaan yleisohjeet menestykselliselle strategialle. Menestykselliselle strategialle ominaista on

- 1) palvelun tai tuotteen omistaminen, joka erottuu edukseen
- 2) myyntisuunnitelman tiedostaminen alusta asti
- 3) päätöksen pysyvyys esimerkiksi silloin, jos on päätetty luopua tuotteesta ilmaiseksi
- 4) tuotteiden helppo saatavuus
- 5) merkittävimpien virheiden eliminoinnin varmistaminen
- 6) käyttäjien ehdotusten ottaminen vastaan
- 7) tuotekehityksen ylläpito, jotta käyttäjät ovat uskollisia tuotteille
- 8) tunnistaa tulojen alkulähde
- 9) kaiken a ja o on ajoitus.

(Kotler & Keller 2009, 419.)

Ravitsemistoiminnassa näistä ohjeista yritysjohdolle tärkeimpiä ovat tuotteen ja palvelun erottuminen, tuotteiden helppo saatavuus sekä tuotekehittäminen. Näillä tekijöillä ylläpidetään asiakkaan kiinnostus yritystä kohtaan. Ajoitus on myös tärkeä tekijä: tulee olla oikeassa paikassa, oikeaan aikaan ja oikeiden tuotteiden kanssa.

Yritysjohto päättää hinnoittelustrategiasta, joka perustuu tuotteiden tai palveluiden hinnan määrittämiseen. Yrityksen kehittäessä uutta tuotetta, tuodessa tuotteen julkisuuteen tai osallistuessa yhteistyösopimukseen, tulee sen määrittää tuotteelle hinta. Yrityksen pitää päättää hintaa määrittäessään mihin tuote sijoittuu laadun ja hinnan akselilla. Yritys voi sijoittaa tuotteiden hinnat korkeimpaan, korkeaan, korkeaan keski-, keski-, keski-matalaan ja matalaan hintaan. (Kotler & Keller 2009, 423.)

### 3.1.1 Tehokkuus ja kilpailu osana strategiaa

Yrityksen strategiana voi olla tehokkuus. Puolamäen mielestä perinteisen portelilaisen näkemyksen mukaan yrityksellä on kaksi erilaista kilpailu- ja menestyskeinoa käytössä. Yritys voi panostaa kustannustehokkuuteen tai tuotekehitykseen. Kustannustehokkuus saavutetaan silloin, kun yritys tuottaa markkinoille tuotteita halvemmin kustannuksin kuin kilpailijat. Tuotekehityksessä yritys panostaa siihen, että asiakkaat ovat valmiita maksamaan tuotteesta enemmän kuin mitä tuotteen erilaistaminen on tullut maksamaan. Näiden lisäksi yritys valitsee ja keskittyy joko tarkoin määriteltyyn ja kapeaan segmenttiin tai kokonaiseen toimialaan. Puolamäki täsmentää Porterin sanomaa strategioista, että yrityksen tulee valita strategia eikä jäädä heilumaan kahden vaihtoehdon välille yrittäen palvella molempia asiakasryhmiä. Puolamäki tiivistää asian seuraavasti: "Kummankin asiakasryhmän palveleminen samanaikaisesti ei onnistu kunnolla, vaan menetetään joko massatuotannon edut tai erilaistamisen avulla saatava korkeampi hinta." Yrityksen tulee valita näiden vaihtoehtojen väliltä, sillä muutoin se voi pitkällä tähtäimellä tuhota kannattavuutensa. (Puolamäki 2007, 51.)

Punaisen ja sinisen meren strategiat ovat myös hyvin tunnettuja. Punaisen meren strategia perustuu tunnetuilla toimialoilla vallitsevaan raakaan kilpailuun, joka rajoittaa kannattavuutta ja kasvua. Tämä strategia pohjautuu operatiivisen tehokkuuden kehittämiseen ja kilpailuun vakiintuneilla markkinoilla. Sinisessä meressä on kyse puolestaan hyödyntämättömistä markkinoista, joilla uuden kysynnän kautta syntyy kannattavuuden kasvun mahdollisuuksia. Tässä strategiassa pyritään luomaan uusia markkinoita, joilla ei ole perinteistä kilpailua. (Puolamäki 2007, 53.) Nämä strategiat pohjautuvat innovaatioihin. Puolamäki toteaa kirjassaan, että Kim ja Mauborgne (2006) kutsuvat erilaistamista arvoinnovaatioksi. Puolamäki tiivistää asian seuraavasti: "Kilpailijaa ei pyritä nujertamaan, vaan kilpailu pyritään tekemään merkityksettömäksi." On siis kyse sekä arvosta että innovaatiosta, johon yhdistetään operatiivinen tehokkuus. (Puolamäki 2007, 53.)

Puolamäen mukaan tämän hetken markkinajohtajat pystyvät tarjoamaan tehokkaasti ja runsaasti erilaisia tuoteominaisuuksia ja palveluita asiakkailleen kilpailijoita edullisimmin hinnoin. Menestyvillä yrityksillä on kyky yhdistää luovasti piirteitä erilaistamisesta ja kustannusjohtajuudesta. (Puolamäki 2007, 51–52.)

Markkinoiden edelläkävijöiden heikkous piilee siinä, että usein tekninen innovaatio viedään tavalla tai toisella ja toiset yritykset hyötyvät uusista ideoista. Tällöin yritys ei ole osannut kytkeä innovaation arvon luomista. Kasvuyritykselle arvoinnovaatio on tärkeä ja kasvuyrityksen tuleekin keskittyä parhaan mahdollisen osaamisen kehittämiseen ja ainutlaatuisen strategisen aseman löytämiseen valitulla alueella. Operatiiviseen eli toiminnalliseen ja strategiseen tehokkuuteen pyritään liiketoiminnan ohjauksella. Strateginen tehokkuus tarkoittaa sitä, että yritys tekee oikeita asioita kyetäkseen sopeutumaan ympäristöön ja tyydyttämään asiakkaan tarpeet tai kyetäkseen sopeuttamaan ympäristön itselleen sopivaksi saavuttaakseen kestävänsä aseman myös tulevaisuudessa. Operatiivinen tehokkuus taas tarkoittaa, että yritys pyrkii kilpailukykyisyyteen eli toiminta on tehokasta laadun ja kustannuksien puolesta. (Puolamäki 2007, 54–55.) Puolamäki tiivistääkin (2007, 53) seuraavasti: "Kilpailustrategiassa on siis kyse erilaisuudesta, joka saavutetaan rakentamalla ainutlaatuinen toimintajoukko tuottamaan asiakkaalle kilpailijoiden ulottumattomissa olevaa arvoa."

### 3.1.2 Erikoistuminen osana strategiaa

Yritys ei aina voi luottaa siihen, että se pysyy kilpailussa pelkän hintakilpailun avulla. Siksi yrityksen tulee kehittää toimintaansa ja miettiä strategisesti millä tavalla se pystyy erottumaan kilpailijoista edukseen. Erikoistuminen tietyllä valitulle segmentille on yksi tapa erottua kilpailijoista eli yritys suunnittelee erilaistamisstrategian valitulle markkinasegmentille.

Yrityksen toiminta voi pohjautua alalla kuin alalla niin sanottuun massatuotantoon tai yritys voi myös erikoistua alansa parhaaksi valitsemallaan segmentillä. Massatuotannon huonoi-

hin puoliin kuuluvat erottumattomuus, koska toimialasta riippumatta alalla on yleensä paljon toimijoita. Siksi valikoimalla toimialaltaan markkinasegmentin ja erikoistumalla alansa parhaaksi tällä tietyllä markkinasegmentillä, tuo se mahdollisesti paikkakunnasta riippuen paremmat edellytykset näkyvyyteen ja kannattavuuteen kuin olla erottumatta kilpailijoistaan. Tietenkään kannattavuuteen ei voi vaikuttaa pelkästään olemalla toimialansa paras vaan täytyy muistaa oikea hinnoittelu, mikä saa alkunsa kustannuksien laskemisesta.

Mikroerikoistuminen on syntynyt mikromarkkinoiden myötä. Yritys voi olla paras valitsemal- laan mikromarkkinalla tai olla näkymätön tarjoamalla markkinoilla samanlaisia tuotteita kuin muutkin toimialan yritykset. Menestyvään yritystoimintaan tähdätessä tulee panostaa näky- vyyteen ja tuotteiden omaperäisyyteen. Kilpailijoista tulee pystyä erottumaan. (Leppänen 2009, 7.) Leppäsen mukaan: "Parhaaksi pääseminen edellyttää voimavarojen keskittämistä." Yritys ei voi siis olla kaikessa paras. (Leppänen 2009, 7.) Tämän totesi myös Puolamä- ki kustannustehokkuuden ja tuotekehityksen osalta – valinta on tehtävä.

Erikoistumisen avulla voidaan vaikuttaa hinnoitteluun aivan kuten brändiyritykset tekevät brändiensä avulla. Brändiyritysten tapaan erikoisosaamiseen keskittyvä yritys voi pitää hin- taa korkeampana kilpailijoihinsa nähden. Hintaan vaikuttaa tietenkin asiakas, joka lopulta määrää hinnan, jolla haluaa ostaa tuotteen tai palvelun.

Leppäsen mukaan yritys tarvitsee erikoistumista eli keskittymistä valitulle mikromarkkinalle taloudelliseen menestykseen. Hänen mukaan ihmiset ostavat sitä mitä haluavat, eivät useinkaan sitä mitä tarvitsevat. Leppänen kiteyttää, että "yrityksen kasvu perustuu useim- min asiakkaiden ostohalujen kuin tarpeiden tyydyttämiseen." Tämä pätee myynnin kohdis- tuessa niin yrityksiin kuin kuluttajiin. Menestyvä yritys keskittyy ostohalujen tyydyttämiseen tarpeiden tyydytyksen sijasta. Menestyvä markkinoija tietää, että emotionaaliset syyt ovat ne syyt miksi ihmiset ostavat. (Leppänen 2009, 6–7.) Näitä asioita yritysjohdon tulee pohtia samalla, kun se miettii kuinka yritys voi vaikuttaa asiakkaiden ostokäyttäytymiseen.

### 3.2 Hinnoittelu prosessina

Hinnoitteluprosessiin sisältyy eri vaiheita, joiden kautta yrityksen tuotteelle tai palvelulle määräytyy hinta. Hinnoitteluprosessiin voidaan vaikuttaa ravitsemisalalla erilaisin keinoin kuten esimerkiksi laskemalla valmiiksi tuotteen valmistuskustannukset tai määrittämällä tuotteille annoskortit, joiden mukaan hintaan kohdistetaan oikea määrä kustannuksia. Hin- noittelu prosessina voi vaikuttaa listamaisena pitkälle, mutta yleensä hinnoitteluprosessi etenee listamaisesti vain uusia tuotteita hinnoiteltaessa tai jos halutaan päivittää kokonai- suudessaan yrityksen yleisilme. Lyhyimmän kaavan mukaan tuotetta hinnoiteltaessa tarvi- taan tietää vain tuotteen valmistuskustannukset, kohdistettavat muut kustannukset, voitto- tavoite sekä valittu hinnoittelumenetelmä.

Varsinkin uusien yritysten kohdalla hinnoittelu etenee prosessina vaiheittain seuraavasti:

- 1) määritetään yrityksen liikeidea mukailien tuotteiston rakenne, yleisilme ja sisältö
  - 2) toteutetaan varsinainen tuotesuunnittelu
  - 3) valitaan hinnoittelun päämäärä
  - 4) ratkaistaan hinnan ja kysynnän suhde
  - 5) arvioidaan kustannukset
  - 6) analysoidaan kilpailijat
  - 7) valitaan hinnoittelumenetelmä
  - 8) valitaan lopullinen hinta
  - 9) seurataan tuotteiden kannattavuutta ja menekkiä.
- (Kotler ja Keller 2009, 423–436; Heikkilä ja Saranpää 2011, 87.)

Ensimmäiseksi määritetään yrityksen liikeidea mukailien tuotteiston rakenne, yleisilme ja sisältö. Tämän jälkeen tehdään varsinainen tuotesuunnittelu. (Heikkilä & Saranpää 2011, 87.) Seuraavaksi yritysjohton tulee valita hinnoittelun päämäärä. Vaihtoehtoina ovat kokonaiskustannusten kattaminen, tämänhetkisen tuloksen maksimointi, yrityksen markkinaosuuden maksimointi, uutuustuotteiden hintojen maksimointi tai laadukkaan tuotteen johto-asema. Tämän jälkeen ratkaistaan hinnan ja kysynnän suhde. Hinta vaikuttaa kysyntään, jolloin hinnan noustessa yleensä samalla kysyntä vähenee. (Kotler & Keller 2009, 423–425.)

Tuotteeseen kohdistuvien kustannusten selvittäminen on hinnoittelun perustana. Yleensä nämä ovat ravitsemisalalla ainekustannuksia tai pakkauksia. Hinnoittelulaskelmissa ei voi välttyä kohdistamisongelmilta esimerkiksi työkustannuksissa, koska valmistusprosessi muuttuu myyntimäärien mukaan. (Selander & Valli 2007, 81.) Koska kustannukset asettavat hinnalle pohjan, arvioidaan tuotteen tai palvelun kustannukset, jonka ali ei tuotetta tai palvelua myydä. Hinnoittelussa tulisi ottaa huomioon seuraavat kustannukset: valmistus-, jakelu- ja myyntikustannukset, mukaan lukien riskien kattaminen ja rehelliseen voittoon pyrkiminen. Hinnan määrittäminen on paljon helpompaa tiedettäessä tuotteeseen kohdistuvat kustannukset, joten laskettuja kustannustietoja tulee käyttää tässä hyväksi. Tuote voidaan hinnoitella myös markkinoilla vallitsevaa hintatasoa mukailien. Vaikka yritykset hinnoittelevat tuotteet kattaakseen kaikki kulunsa, ei kannattavuus ole silti vielä varmaa. (Kotler & Keller 2009, 428; Heikkilä & Saranpää 2011, 87.)

Kuudenneksi analysoidaan kilpailijoiden hinnat, kustannukset ja tarjonta. Ensimmäiseksi kannattaakin tarkistaa lähimmän kilpailijan hintataso. Yritys voi näin ollen päättää tarjoaako tuotteen samalla, vähemmällä vai korkeammalla hinnalla kuin kilpailija. (Kotler & Keller 2009, 429–430.) Kotler ja Keller viittaavat kirjassaan Hindon (2006) BusinessWeek-lehden artikkeliin, jonka mukaan yrityksiä ollessa vain muutama, tuotteiden ollessa homogeenisia ja ostajien ollessa hyvin informoituja, reagoivat kilpailijat tällöin herkimmin. Yritys voi ennakoita kilpailijan reaktion tuotteiden hinnanmuutoksiin esimerkiksi joko olettamalla kilpailijan käsittelevän jokaisen hinnan asettamisen tai vaihtumisen kilpailun virkistämisenä. Yrityksen

tulee myös selvittää kilpailijan tämänhetkinen taloudellinen tilanne, asiakasuskollisuus, uusimmat myynnit ja yrityspäämäärät, jotta selviää onko kilpailijan päämääränä markkinajohtajuus vai tuoton maksimointi. (Kotler & Keller 2009, 430.)

Kilpailijoiden analysoinnin jälkeen yrityksen tulee valita hinnoittelumenetelmä. Yritys voi hyödyntää hinnoittelussaan kustannuslähtöistä tai markkinalähtöistä hinnoittelua. Yritysten hinnoittelumenetelmät ja hinnoittelun vastuuhenkilöt vaihtelevat yrityskohtaisesti. Kotlerin ja Kellerin (2009, 417) mukaan pienissä yrityksissä johtajat määräävät hinnan, kun taas isoissa yrityksissä hinnoista vastaavat eri osastot. Eri ravitsemisalalle sopivista hinnoittelumenetelmistä kerrotaan lisää alaluvuissa 3.4 ja 3.5.

Toiseksi viimeisenä hinnoitteluprosessissa yrityksen tulee valita lopullinen hinta. Kotler ja Keller viittaavat kirjassaan Aufreiterin, Elzingan ja Gordonin (2003) tekemään tutkimukseen, jonka mukaan hinta ei ole yhtä tärkeä elementti kuin esimerkiksi laatu ja muut markkinointitarjonnan hyödyt. Tutkimuksen mukaan vain 19 % kuluttajista piti hintaa tärkeänä vähittäismyynnissä, kun taas 65 % piti tärkeänä asiakastukea. 58 % oli sitä mieltä, että ajoissa oleva toimitus oli tärkeää ja 49 % piti tärkeänä tuotteen kuljetusta ja käsittelyä. Hinnan tulee tukea myös yrityksen hinnoittelupolitiikkaa, kuten esimerkiksi tarjoushintojen tulee olla kohtuuhintaisia kuluttajille ja kannattavia yritykselle. Voiton ja riskin jakaminen on myös oleellista hinnoittelussa. Hintaan vaikuttaa myös toiset osapuolet kuten jakelijat sekä jälleenmyyjät. Mikäli tuote on liian kallis, ei jälleenmyyjä ota sitä myyntiin. Yrityksen tulee siis huomioida hintaa asettaessaan miten esimerkiksi mahdolliset vähittäismyyjät suhtautuvat asetettuun hintaan. Saavatko he tarpeeksi voittoa asetetulla hinnalla, ottavatko he tuotteen myyntiin ja meneekö tuote kaupaksi heidän sisäänostohinnalla. (Kotler & Keller 2009, 435–437.)

Lopuksi hinnoittelun jälkeen seuraa seurantavaihe, jolloin seurataan aktiivisesti tuotteiden kannattavuutta ja menekkiä. Tästä vaiheesta saatua tietoa yritys voi jatkossa hyödyntää tuotesuunnittelussaan. (Heikkilä & Saranpää 2011, 87.)

Hinnan määrittämiseen on olemassa myös sääntöjä. Saman alan elinkeinonharjoittajat eivät voi sopia keskenään alueellisia hintoja vaan Suomessa vallitsee vapaa elinkeinonharjoittaminen. Suomessa on säädetty laki kilpailua varten. Kilpailulain päätarkoituksena on turvata taloudellinen ja terve kilpailu vahingollisilta kilpailurajoituksilta. Kilpailulakia tulkittaessa tulee huomioida toimintaedellytykset markkinoilla sekä vapauden suojaaminen elinkeinonharjoittamisessa niin, että myös asiakkaat hyötyvät kilpailusta. Kilpailulain 2. luvun 5 § koskee niin elinkeinonharjoittajia kuin näiden yhteenliittymiä. Edellä mainittujen ryhmien väliset sopimukset, päätökset ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on merkittävästi rajoittaa, vääristää tai estää kilpailua, on kielletty. Samoin on kiellettyä, jos näistä edellä maini-



tuista seuraa kilpailun merkittävä rajoittuminen, vääristyminen tai estyminen. (Kilpailulaki L 2011/948.)

Kilpailulain 2. luvun 5 §:n mukaan elinkeinonharjoittajien välisistä kielletyistä sopimuksista on säädetty seuraavaa:

- Kiellettyjä ovat erityisesti sellaiset sopimukset, päätökset ja menettelytavat:
- 1) joilla suoraan tai välillisesti vahvistetaan osto- tai myyntihintoja taikka muita kauppaehtoja;
  - 2) joilla rajoitetaan tai valvotaan tuotantoa, markkinoita, teknistä kehitystä taikka investointeja;
  - 3) joilla jaetaan markkinoita tai hankintalähteitä;
  - 4) joiden mukaan eri kauppakumppaneiden samankaltaisiin suorituksiin sovelletaan erilaisia ehtoja siten, että kauppakumppanit asetetaan epäedulliseen kilpailuasemaan; tai
  - 5) joiden mukaan sopimuksen syntymisen edellytykseksi asetetaan se, että sopimuspuoli hyväksyy lisäsuoritukset, joilla niiden luonteen vuoksi tai kauppattavan mukaan ei ole yhteyttä sopimuksen kohteeseen.
- (Kilpailulaki L 2011/948 § 5.)

Kuten Kilpailulain pykälästä viisi on todettavissa, ei ravitsemisalalla voida tehdä keskinäisiä sopimuksia elinkeinonharjoittajien välillä esimerkiksi tietyn tuotteen myyntihinnasta. Näin ollen kilpailu on vapaata, mutta asiakkaat pitävät taas puolensa siinä, ettei hintaero ole elinkeinonharjoittajien tarjoamien tuotteiden välillä suuri.

### 3.3 Hinnan mukauttamisen eri tekijät

Hintaa voidaan mukauttaa eri tekijöillä. Näitä tekijöitä ovat esimerkiksi maantieteellinen kysyntä sekä maantieteelliset kulut, ostoajankohta, toimitus tiheys, markkinasegmentin vaatimukset, tilauksien määrät, takuut ja huoltosopimukset. Maantieteellinen hinnoittelu tarkoittaa sitä, että yrityksen tulee päättää kuinka tuotteet hinnoitellaan eri asiakkaiden, maiden ja alueiden mukaan. Kysymyksenä yritykselle herää esimerkiksi tuleeko kuljetuskustannusten näkyä hinnassa. (Kotler & Keller 2009, 437–438.) Tämän alaluvun alaluvuissa tutkitaan tarkemmin seuraavia asioita: hinnanalennus, hinnankorotus, hinnan erilaistaminen, kuluttajien ostokäyttäytyminen, myynninedistämis- ja psykologinen hinnoittelu.

#### 3.3.1 Hinnanalennus

Hinnanalennus on yksi hinnan mukauttamisen tekijä. Yritys voi antaa hinnasta alennusta aikaisemman maksamisen, ostomäärän sekä sesongin ulkopuolisen ostamisen mukaan. Alennuksia antaessa, niitä tulee antaa harkiten, koska ne vaikuttavat suoraan tulokseen. (Kotler & Keller 2009, 438–439.) Yritysjohdon tulee täsmentää henkilöstölle se, missä tapauksissa työntekijä voi antaa ja kuinka paljon alennusta asiakkaalle, ettei alennusta anneta väärin perustein.

Hinnanalennusstrategia voi johtaa seuraaviin asioihin: halvan laadun imagoon, heikkoon markkinaosuuteen, kassavirta-ansaan, jossa korkeamman hinnan omaavilla kilpailijoilla on parempi kassavirta vaikka ne myyvätkin alhaiseen hintaan ja hintakilpailu ansaan, jossa kilpailijat alentavat entisestään omia hintojaan. (Kotler & Keller 2009, 442–443.)

Lahtinen, Isoviita ja Hytönen tiivistävät (1991, 194) alennuksista seuraavasti: "Alennukset ovat osa kaupankäyntiä. Kun ne perustuvat vastavuoroisuuteen, ne ovat tervettä toimintaa." Kotlerin ja Kellerin mukaan (2009, 437) tuotteista, jotka ovat alennetulla hinnalla tai ne ovat myynninedistämistarkoitukseen tilattuja, saa harvoin kyseisistä tuotteista samaa tuottoa kuin myymällä ne normaalihintaan. Tästä syystä alennuksen antaminen täytyy olla tarkkaan harkittua. Taulukossa 2 havainnollistetaan kuinka alennus ja pienempi myyntimäärä eroavat katteen määrässä toisistaan. Hinnanalennuksen kate on paljon pienempi ja kate-ero paljon suurempi budjetoituun katteeseen kuin alkuperäisellä hinnalla ja pienemmällä myyntimäärällä.

TAULUKKO 2. Hinnanalennuksen ja myyntimäärän vaikutus katteeseen (Mukaillen. Lahtinen ym. 1991, 194.)

Miten paljon hinnanalennus tai pienempi myyntimäärä vaikuttavat katteeseen?			
	Budjetoitu	Hinnanalennus	Ero
Myynti, €	1000	900	– 10 %
Määrä	100	100	
Hinta/kpl	10	9	– 10 %
Muuttuvat kustannukset	700	700	
Kate, €	300	200	<b>– 33 %</b>
	Budjetoitu	Pienempi myynti	Ero
Myynti, €	1000	900	– 10 %
Määrä	100	90	– 10 %
Hinta/kpl	10	10	
Muuttuvat kustannukset	700	630	– 10 %
Kate, €	300	270	<b>– 10 %</b>

Miksi alennukset sitten ovat niin yleisiä? Alennuksilla tähdätään myynnin lisäämiseen ja varmistumiseen, maksuvalmiuden ja kannattavuuden parantumiseen, epäkuranteista tavaroista eroon pääsemiseen eli varastojen tyhjentymiseen sekä hinta- ja yrityskuvan terävöitymiseen. Myynninedistämisessä hinta on tärkeä asia ja toisinaan on järkevää antaa asiakkaalle alennusta, mikäli osa edellä mainituista ehdoista täyttyy. (Lahtinen ym. 1991, 193.)

Yleisimpiä alennusmuotoja ovat paljous- eli määrälennus, käteisalennus, vuosialennus, ennakkotilausalennus, noutoalennus, varastoalennus ja keskittämisalennus. Nämä ovat suoriteperusteisia alennuksia eli asiakkaan täytyy tehdä jokin vastasuoritus yritykselle, jotta saa alennuksen. (Lahtinen ym. 1991, 193–194.) Näiden lisäksi eri alennustyyppisiä ovat tukkumyynti-, kausi- ja hyvitysalennukset (Kotler ja Keller 2009, 439). Yritysjohdolla voi hyödyntää omassa yritystoiminnassaan edellä mainittuja alennusmuotoja. Asiakkaalle annetta-

via alennuksia tulee kuitenkin käyttää vain harkitusti, koska alennuksilla on yhteys yrityksen kannattavuuteen. Taulukon 2 mukaan yrityksen on parempi myydä 10 % määrällisesti vähemmän kuin että se myisi 10 % alennuksella.

Miten alennukset sitten vaikuttavat asiakkaiden ostopäätöksiin? Kotlerin ja Kellerin keräämän tiedon mukaan alennuskyltit hinnan vieressä kasvattavat kysyntää kunhan niitä ei käytetä liikaa. Alennuskylttejä tulee olla vain muutamien, ei kaikkien tuotteiden vieressä, jotta alennuksen teho säilyy. Mitä enemmän hinnoittelussa käytetään alennuskylttejä ja 9-loppuisia lukuja, sitä vähemmän tehoa niillä on. Ne ovat vaikutusvaltaisimpia silloin, kun kuluttajien tieto hinnoittelusta on vähäistä, kuluttajat ostavat tuotteen harvoin tai se on uusi kategoriassa, tuotteen ulkoasu muuttuu ajan myötä, laatu tai koko vaihtelee kauppojen läpi ja hinnat vaihtelevat sesonkien mukaan. (Kotler & Keller 2009, 423.)

### 3.3.2 Hinnankorotus

Kannattavuus ei parane välttämättä suoraan hinnankorotuksella, koska vaarana on menekin aleneminen. Hinnankorotus voi toimia monopolimarkkinoilla, mutta ei sellaisella toimialalla, jolla on paljon kilpailua. Hinnankorotuksesta voi seurata usein se, että asiakkaat vaihtavat palveluntarjoajaa. (Selander & Valli 2007, 69.) Hinnankorotus ei yleisesti vaikuta positiivisesti asiakkaisiin. Kotlerin ja Kellerin löytämän lähteen mukaan tuotteen hinnankorotus voi kuitenkin vaikuttaa asiakkaisiin positiivisesti, jolloin he ajattelevat tuotteen olevan niin sanotusti kuumaa tavaraa ja edustavan epätavallisen hyvää arvoa. (Kotler & Keller 2009, 443.) Tästä on pääteltävissä, että asiakkaat mieltävät liian alhaisen hinnan myös esimerkiksi huonona laatuna ja eivät tästä syystä osta tuotetta tai palvelua.

Menestyksekkäällä hintojen korotuksella on huomattava vaikutus tuottoon. Esimerkiksi yhden prosentin hinnankorotus voi vaikuttaa suotuisasti voittoon 33 % kasvulla, jos myyntimäärä pysyy muuttumattomana. Taulukossa 3 on havainnollistettu tätä hinnan muutosta ennen ja jälkeen kaaviolla. Yleensä hinnankorotuksen syynä ovat kasvavat kustannukset ja yritykset ottavatkin tämän huomioon hintoja tarkastaessaan. Toisinaan yritykset korottavat hintoja enemmän kuin mitä kustannusten nousu antaa aihetta. Yritykset ennakoivat myös tulevaa rahanarvon muuttumista. Toinen hintojen korotukseen vaikuttava tekijä on liiakysyntä, jolloin yritys voi korottaa hintoja vaikka ei pysty vastaamaan koko kysyntään. (Kotler & Keller 2009, 443.)

TAULUKKO 3. Hinnan muutos (Mukaillen. Kotler ja Keller 2009, 443.)

	ennen €	jälkeen €	%
hinta	10	10,10	1 % hinnan nousu
myyntimäärä	100	100	
liikevaihto	1 000	1 010	
kulut	- 970	- 970	
voitto	30	40	33 % voiton kasvu

Seuraavat asiat voivat vaikuttaa yrityksen hinnankorotukseen, joilla on myös omanlainen vaikutus ostajiin. Näitä ovat viivästetty hinnoittelu, elinkustannuslauseke, erillään myynti ja hinnanalennus. Viivästetyssä hinnoittelussa yritys asettaa lopullisen hinnan vasta, kun tuote on lähetetty tai valmistunut. Elinkustannuslausekkeessa yritys vaatii asiakasta maksamaan päivän kurssin ja joko osittain tai kokonaan valmistuksen ajalta kulut, jotka ovat kasvaneet inflaation vaikutuksesta. Erillään myynnissä jokainen osa myydään erillään omalla hinnallaan ja hinnanalennuksessa yritys ei anna normaalia käteis- tai paljousalennusta. (Kotler & Keller 2009, 443.)

Asiakkaat pitävät enemmän pienistä hintojen nousuista kuin äkillisistä ja jyrkistä hintojen nousuista. Kotler ja Keller ovat keränneet lähteestään seuraavat neuvot yrityksille hinnankorotusta varten. Yrityksen tulee muistaa hintaa nostessaan rehellisyys asiakasta kohtaan ja yrityksen toiminnan tulee olla läpinäkyvää, jolloin esimerkiksi jyrkät hinnannousut on oltava selitettävissä asiakkaille ymmärrettävin termein. Yritys voi nostaa huomaamattomasti hintaa pienin hinnannousuin, jolloin tulee eliminoida alennukset, kasvattaa vähimmäistilauksen määrää, rajoittaa pienen marginaalin tuotantoa sekä huomioida indeksinousut pitkänajan sopimuksia ja tarjouksia tehdessä. (Kotler & Keller 2009, 444.)

Miten yritys voi sitten vastata kilpailijan hinnan nousuun? Alalla jossa yritysten tuotteet ovat homogeenisia eli samanlaisia, voi yritys pyrkiä erottumaan tuotteellaan kilpailijoista. Mikäli yritys ei pysty tähän, on sen muutettava hinnoittelustrategiaan. (Kotler & Keller 2009, 444.)

### 3.3.3 Hinnan erilaistaminen

Hintaan voidaan vaikuttaa myös hinnan erilaistamisen mukaan, jolloin hinta ei ole verrannollinen kuluihin. Hinnan erilaistamisessa on kyse siitä, kun hinta määräytyy esimerkiksi asiakkaiden, sijaintien tai tuotteiden mukaan. Hintaan voi vaikuttaa tyyli, laatu ja paino. Niin sanottua hintasyrjintää esiintyy silloin, kun yritys myy tuotetta tai palvelua eri asiakasryhmille eri hinnoilla. (Kotler & Keller 2009, 440.) Tällöin samaa tuotetta myydään korkealla ja matalalla hinnalla.

Hinnan erilaistaminen on jaettu Kotlerin ja Kellerin kirjassa kolmeen eri asteeseen. Ensimmäisen asteen hinnan eroavaisuudessa yritys veloittaa jokaiselta asiakkaalta erikseen kysynnän voimakkuuden mukaan. Toisen asteen hinnan eroavaisuudessa yritys veloittaa vähemmän, kun ostomäärä on suurempi. Kolmannen asteen hinnan eroavaisuudessa yritys veloittaa erilaiset summat erityyppisiltä ostajilta. Nämä voidaan luokitella tuotemuotoiseen, mielikuva-, asiakassegmentti-, väylä-, sijainti- ja aikahinnoitteluun. Asiakassegmenttihinnoittelussa tuote ja palvelu ovat samat, mutta asiakkaat maksavat eri määrän kuten esimerkiksi opiskelijat ja eläkeläiset. Tuotemuotoisessa hinnoittelussa tuotteen pakkaus

määrää hinnan. Mielikuvahinnoittelussa tuote voi olla sama, mutta pakkaus on erilainen. Väylähinnoittelussa hinta riippuu lopputoimittajasta kuten esimerkiksi limonadipullon myynti ravintolasta, juoma-automaatista tai pikaruokaravintolasta. Sijaintihinnoittelu perustuu siihen, että kustannukset ovat samat, mutta hinta on määritelty sijainnin mukaan. Aikahinnoittelu perustuu siihen mihin aikaan vuodesta tai päivästä tuotetta tai palvelua myydään. (Kotler & Keller 2009, 440–441.)

### 3.3.4 Kuluttajien ostokäyttäytyminen

Kuluttajien ostokäyttäytymiseen pyritään vaikuttamaan hinnoittelulla (Heikkilä & Saranpää 2011, 94). Asettaessa tuotteelle hintaa, on asiakkaan hintakäsitysprosessin tunteminen olennaista (Laitinen 2007, 241).

Markkinointi on yksi tekijä, jolla yritetään vaikuttaa kuluttajien ostokäyttäytymiseen. Pellinen tiivistää markkinoinnista seuraavasti: "Markkinointi on johtamisprosessi, jonka tavoitteena on ennakoida ja tyydyttää asiakkaiden tarpeita kannattavasti." Tärkeitä tehtäviä markkinoinnin kannalta on tunnistaa asiakkaiden tarpeet eli yrityksessä tiedetään vastaukset kysymyksiin mitkä tuotteista ja palveluista myy, miten ne ostetaan, ketkä niitä ostaa ja miksi. Tämän lisäksi yrityksen tulee määrittää tavoitemarkkinasegmentti eli mitkä asiakkaat kuuluvat yhteisen tekijän perusteella samaan ryhmään. Markkinoinnin kannalta tärkeitä tehtäviä on Pellisen mukaan myös "kannattavan ja vahvan kilpailuaseman tuova erikoistuminen valitun markkinasegmentin palvelemiseen". (Pellinen 2006, 225.)

Tärkeä markkinointiprioriteetti on ymmärtää se, kuinka kuluttajat päätyvät hintanäkemykseensä. Kotler ja Keller ovat kirjoittaneet kirjassaan kolmesta avaintekijästä, joilla tätä vyyhtiä saadaan avattua. Näitä avaintekijöitä ovat vertailuhinnat, hinta-laatu päätelmä ja hintojen päätteet. (Kotler & Keller 2009, 420.) Kotler ja Keller viittaavat Steven Burken (2006) ja David Kirkpatrickin (2006) artikkeleihin, joiden mukaan markkinoijat ovat huomanneet, että kuluttajat prosessoivat aktiivisesti hintatietoja. He vertailevat niitä aikaisempiin ostokokemuksiin, ostoajankohtaan, viralliseen viestintään kuten mainoksiin, epäviralliseen viestintään kuten ystäviin tai muihin tekijöihin. (Kotler & Keller 2009, 419.)

Kuluttajien ostopäätökset perustuvat siihen, kuinka kuluttajat itse mieltävät hinnan eikä siihen, kuinka myyjä hinnan asettaa. Kuluttajat voivat kokea alemman hintakynnyksen kuin mikä hinnaksi on asetettu tai hintakynnys voi olla myös vastaavasti kuluttajilla korkeampi kuin asetettu hinta. Esimerkiksi kuluttajat voivat ostaa saman tuotteen eri hinnoilla, vaikka raaka-aineet olisivatkin lähes samat. (Kotler & Keller 2009, 420.) Tästä esimerkkinä voidaan pitää luksustuotteita, joiden brändi tuo ostajalleen mielihyvää ja yhteenkuuluvuuden tunnetta. Kahden eri tuotteen valmistuskustannukset voivat olla lähes samat, mutta tuotetta

myydään eri hinnoilla. Toinen niin sanotusti halvempi eli ei-brändituote, voi maksaa 10 euroa kun taas luksus eli brändituote, voi maksaa hyvinkin kymmeniä kertoja enemmän.

Kotler ja Keller ovat koonneet eri lähteistä listan mahdollisista kuluttajan käyttämistä vertailuhinnoista. Näitä ovat niin sanottu reilu hinta eli mitä tuotteen pitäisi maksaa, viimeinen hinta eli alin hinta, tyypillinen hinta, ylä- tai alaraja hinta eli mitä kuluttaja on enimmillään tai vähimmillään valmis maksamaan, odotettavissa oleva tulevaisuuden hinta, tavallinen alennettuhinta tai kilpailijahinta. (Kotler & Keller 2009, 420.)

Asiakas määrää tuotteen tai palvelun hinnan, jolla hän on valmis sen ostamaan. Yritysjohdon tavoite onkin selvittää mikä tämä asiakkaan määrittämä hintataso on. Sitä varten yritysjohdon tulee käyttää kaikkia mahdollisia työkaluja mitä sillä on tarjolla. Yritysjohdo voi seurata yleistä markkinatilannetta tai miten kilpailijat ovat hinnoitelleet omat tuotteensa tai palvelunsa. Se voi tehdä myös kartoittavia tutkimuksia, joilla se pyrkii selvittämään tavoitehinnan. Tärkeintä kuitenkin on, että hintaa ei myydy alle sen aiheuttamien kustannusten.

### 3.3.5 Myynninedistämishinnoittelu

Myynninedistämishinnoittelu on yksi hinnan mukauttamisen tekijä. Myynninedistämishinnoittelun erilaisia tekniikoita ovat tappiolla myytävien houkutusavaroiden hinnoittelu, erikoistapahtumahinnoittelu ja psykologinen alennus. Tappiolla myytävien houkutusavaroiden hinnoittelussa asiakkaita houkutellessaan ostamaan. Erikoistapahtumahinnoittelulla houkutellessaan asiakkaat kausiluontoisten tarjoustensa perässä kuten esimerkiksi tarjouksella "takaisin kouluun" -myyntipäivillä. Psykologisella alennuksella pyritään vaikuttamaan ostajan ostopäätökseen kertomalla ensin oikea hinta, jonka viereen laitetaan näkyviin alennettu hinta kuten esimerkiksi "Ennen 59 €, nyt 49 €". (Kotler & Keller 2009, 439–440.)

Myynninedistämishinnoittelustrategiat ovat arpapeliä ja helposti kilpailijoiden kopioitavissa. Yritys tuhlaa helposti rahaa, mikäli strategiat eivät tuota tulosta, joten rahojen sijoittamista eri markkinointivälineisiin tulee harkita tarkkaan. Myynninedistämishinnoittelustrategian lisäksi yrityksellä on käytössä esimerkiksi tuotteen laadun ja palvelun rakentaminen tai tuotteen julkikuvan vahvistaminen. (Kotler & Keller 2009, 440.)

### 3.3.6 Psykologinen hinnoittelu

Psykologisessa hinnoittelussa otetaan huomioon sekä psykologinen hintataso että yksittäinen hinta. Asiakkailla on oma käsityksensä tuotteiden hinnasta ja sen hintatasosta. Jokin tietty hintataso pidetään sopivana tuotteelle ja hinta tulisi pitää tämän tason alapuolella, jolloin asiakas ei pidä tuotteen hintaa korkeana. Hinnan noustessa tämän tietyn rajan yli, on

psykologinen hintataso ylitetty tuotteella ja tällöin potentiaalinen asiakasmäärä laskee huomattavasti. (Lahtinen ym. 1991, 191.)

Yksittäisiä hintoja määrittäessä voidaan psykologisessa hinnoittelussa käyttää esimerkiksi menetelminä parittomia lukuja kuten 5 ja 9, 99-hintoja, hintaa pientä yksikköä kohti ja ostorajoitusta. Näiden lisäksi menetelminä ovat myös alkaen-hinnoittelu ja hinnanalennus ilmoittaen euroina tai prosentteina. (Lahtinen ym. 1991, 191–192.)

Lahtinen ym. kirjoittavat kirjassaan, että tutkimuksien mukaan hinnan olisi hyvä päätyä parittomaan lukuun, koska nämä luvut herättävät hinnasta edullisen mielikuvan suuressa osassa ihmisiä. Tutkimuksien mukaan juuri luvut 5 ja 9 ovat olleet parittomista luvuista psykologisessa mielessä parhaimmat, joista luku 5 antaa mielikuvan tasarahasta ja luku 9 alennetusta hinnasta. (Lahtinen ym. 1991, 191.) Kotlerin ja Kellerin mukaan (2009, 423) markkinoilla tyypillisiä hintapäätteitä ovat 0- ja 5-loppuiset luvut, jotka ovat kuluttajille helppoja käsitellä ja palauttaa muistiin.

99-hinnoista puhutaan silloin, kun hinta jää juuri alle täyden euron, kympin, satasen, tuhanen ja niin edelleen kuten esimerkiksi: 99 €, 995 €, 2 995 € (Lahtinen ym. 1991, 191). Kotlerin ja Kellerin keräämän tiedon mukaan monet myyjät uskovat, että hintojen täytyy loppua parittomaan lukuun. Asiakkaat näkevät hinnan 299 euroa enemmän 200 euron kuin 300 euron. Tutkimuksen mukaan asiakkaat pyrkivät prosessoimaan hintoja vasemmalta oikealle mieluummin kuin pyörityksen kautta. (Kotler & Keller 2009, 422.)

9-loppuiset hinnat ilmaisevat Kotlerin ja Kellerin löytämien lähteiden mukaan alennusta tai säästöä. Mikäli yritys haluaa vaikutelman korkeasta hintatasosta, tulee sen välttää parittomiin loppuvien lukujen taktiikkaa. Kotlerin ja Kellerin löytämän lähteen mukaan tutkimuksessa kysyntä kasvoi yhdestä kolmeen, kun puvun hinta nostettiin 39 dollariin 34 dollarista, mutta kysyntä ei muuttunut, kun hinta nostettiin 34 dollarista 44 dollariin. (Kotler & Keller 2009, 422–423.) Yritysjohdon tulee tarkoin miettiä kuinka se asettaa tuotteiden hinnat.

Guéguen, Jacob, Legoherel ja Ngobo julkaisivat vuonna 2009 tutkimuksen hinnan vaikutuksesta kuluttajien ostokäyttäytymiseen. Tutkimuksessa haluttiin selvittää onko 00- ja 99-loppuisilla hinnoilla merkitystä kuluttajien ostokäyttäytymiseen. Tutkimus toteutettiin kolmessa kahden viikon jaksossa, jossa ensimmäisen jakson aikana myytiin viittä pizzaa hintaan 8,00 euroa kappale. Toisessa jaksossa yhden pizzan hinta vaihdettiin 7,99 euroon ja loput neljä myytiin hintaan 8,00 euroa kappale. Kolmannen jakson aikana kaikki viisi pizzaa myytiin hintaan 7,99 euroa kappale. Tutkimuksen aikana oli myynnissä myös muita tutkimuksen ulkopuolelle kuuluvia tuotteita kuten liha- ja kalaruokia. (Guéguen ym. 2009.)

Ensimmäisen jakson tasahinnoittelussa ja kolmannen jakson 99-hinnoittelussa ei nähty mitään muutosta kuluttajien ostokäyttäytymisessä. Toisessa jaksossa nähtiin selvä muutos kuluttajien ostokäyttäytymisessä, kun yksi pizzoista erottui joukosta eri hinnalla ja 99-päätteellä. Tutkimuksessa kävi myös ilmi, että kolmannen jakson aikana ei pizzojen menekillä ollut muutosta vaikka muut tutkimuksen ulkopuolelle kuuluvat ruoat olivat hinnoiteltu tasahinnoittelulla. (Guéguen ym. 2009.)

Edellisestä esimerkistä on havaittavissa, että pelkkä 99-hinnoittelu ei ole vaikuttanut pelkästään kuluttajien ostokäyttäytymiseen vaan syy miksi kuluttajat ostivat mieluummin pizzan 7,99 euron hinnalla johtui siitä, että se erottui yksinään hinnalla muiden pizzojen joukosta. Tämän ovat todenneet myös Kotler ja Keller kirjassaan (2009) sivulla 423, jossa he mainitsivat 99-hinnan tehottomuuden, mikäli sitä käyttää liikaa. Esimerkistä käy myös ilmi, että ihminen useimmin katsoo ensimmäiseksi hinnassa ensimmäistä eli vasempaa numeroa kuin viimeisiä. Tämän ovat todenneet myös Kotler ja Keller kirjassaan (2009) sivulla 422. Guéguen ym. ovat todenneet tutkimuksessaan (2009) Schindleriin ja Wimaniin (1989) viitaten, että alitajunta vaikuttaa ihmisen käyttäytymiseen ostopäätöstä tehdessä. Tehdystä tutkimuksesta ei kuitenkaan käy ilmi, mitä raaka-aineita pizzat ovat sisältäneet, koska se vaikuttaa myös tietenkin asiakkaan ostopäätökseen.

Psykologista hinnoittelua on myös se, kun hinta ilmoitetaan pientä yksikköä kohti, jolloin pyritään vaikuttamaan asiakkaan mielikuvaan hinnasta ja hinta ilmoitetaan mahdollisimman alhaisena. Tällöin kokonaishinnan lisäksi hinta ilmoitetaan esimerkiksi per litra, per paketti tai per kilometri. Esimerkiksi hinta voitaisiin ilmoittaa seuraavasti: 10 kilogramman astia 4,90 €/kg. (Lahtinen ym. 1991, 191.)

Hinnoittelussa pyritään vaikuttamaan asiakkaiden mieleen herättämällä muistoja ja esittämällä hinnat niin, että ne tuovat mieleen laadukkaan ja kalliimman kuvan. Esimerkiksi jäsenhinta voidaan esittää per vuosi, "vuotuinen jäsenyys 100 euroa", kuin että se olisi pilkottu "alle 10 euroa kuussa" vaikka lopputulokseksi tulisi sama summa. (Kotler & Keller 2009, 421.) Edulliseen hintamielikuvaan voidaan vaikuttaa esimerkiksi ostotarjouksella, joka kytetään hintatarjoukseen (Lahtinen ym. 1991, 191). Tällaisia ostotarjouksia ravitsemisalalla voisi olla esimerkiksi: vain yksi leivos/asiakas, vain kaksi kiloa/talous tai korkeintaan kaksi lounasta/kuponki. Näiden lisäksi asiakkaisiin voidaan vaikuttaa tarjouksilla kuten "vain kolmen päivän ajan" eli rajallisella määrällä, mikä voi kasvattaa myyntiä (Kotler & Keller 2009, 423).

Alkaen-hinnoittelulla ilmoitetaan tuotteiden tai palvelujen lähtöhinnat (Lahtinen ym. 1991, 191). Ravitsemisalalla esimerkkinä tästä voisi olla "Lounas alkaen 8,90 euroa".



Psykologisen hinnoittelun menetelmiin kuuluu myös menetelmä, jossa hinnanalennus ilmoitetaan joko euroina tai prosentteina. Tällöin tulee tilanteen mukaan pohtia, kumpi tavoista on tehokkaampi ja lisää myyntiä. (Lahtinen ym. 1991, 192.) Ravitsemisalalla tästä menetelmästä esimerkkinä voisi olla "Häämenu tarjoushintaan 30 €/henkilö alennus 15 prosenttia *tai* alennus 4,90 euroa".

Yritysjohdon tulee siis miettiä, mikä psykologisen hinnoittelun menetelmistä toisi yritykselle lisää asiakkaita tai kasvattaisi nykyisellä asiakaskunnalla myyntimäärää. Psykologinen hinnoittelumenetelmä tulee huomioida hinnassa vasta, kun hinta on ensin määritetty tuotteen tai palvelun kustannusten pohjalta sekä markkinoilla vallitsevan hinnan mukaan.

### 3.4 Kustannuslähtöiset hinnoittelumenetelmät

Perinteinen hinnoittelu, luetaan myös omakustannehinnoittelu, perustuu myytävien tuotteiden kustannuksiin, jolloin myyntihinnan tulee kattaa kaikki tuotteen valmistuksesta aiheutuvat kustannukset. Tulostavoite hinnoittelussa lähdetään taas pohjautumaan laskelmaan itse yrityksen tulostavoitteesta, joka tulisi saavuttaa ja näin ollen myyntihinnan tulisi kattaa kaikki kustannukset, jotta tulostavoite saavutettaisiin. (Selander & Valli 2007, 68.) Hinnoittelumenetelmien lisäksi tulee tietää oikeat arvonlisäverokannat hinnoittelulaskelmia varten. Ravitsemisalalla vuonna 2013 on käytössä kaksi arvonlisäverokantaa, 14 % ja 24 %, joista 14 % käytetään elintarvikkeissa ja 24 % muissa palveluissa. Seuraavissa alakappaleissa havainnollistetaan kustannuslähtöisiä hinnoittelumenetelmiä. Näitä ovat myyntikatehinnoittelu, myyntikatehinnoittelukerroin, palkkakatehinnoittelukerroin ja vakiokatehinnoittelu.

#### 3.4.1 Myyntikatehinnoittelu

Yhtenä ravitsemisalalla kustannuslähtöisenä hinnoittelumenetelmänä on myyntikatehinnoittelu. Menetelmässä selvitetään tuotteen verottomat raaka-ainekustannukset, jonka jälkeen päätetään myyntikateprosentin suuruus. Tämän jälkeen selvitetään arvonlisäveroton myyntihinta. Verottomaan myyntihintaan lisätään myynnin arvonlisävero, jolloin summaksi saadaan verollinen myyntihinta. Seuraavaksi verrataan hintaa markkinatilanteeseen ja arvioidaan onko hinta oikea. (Heikkilä & Saranpää 2011, 90.) Seuraavan sivun esimerkissä taulukossa 4 esitetään kuinka myyntikatteella lasketaan ruokatuotteen verollinen myyntihinta, kun lähtötietoina ovat raaka-ainekustannukset ja valittu myyntikateprosentti.

Tuotehinnoittelun lähtökohtana on aina tuotteen kustannusten selvittäminen. Koska tuotteen kustannukset riippuvat suoraan myytävästä määrästä, on kustannuksissa kyse tällöin muuttuvista kustannuksista. Myyntihinta sisältää arvonlisäveron, jolloin hinnoittelulaskelmissa tulee olla näkyvissä myös veroton myyntihinta, jota käytetään perustana kateprosentille. Tuotteen hintaa määrittäessä ovat lähtökohtana tuotteen kustannukset tai markkina-

hinnat, jotka täytyy selvittää riittävän tarkasti. Raaka-aineiden hinnoissa voidaan ravitsemisalalla käyttää ostohintojen keskiarvoja, koska muuten laskelmien tekeminen olisi liian aikaa vievää. (Selander & Valli 2007, 78.)

TAULUKKO 4. Esimerkki ruokatuotteen hinnoittelusta myyntikatteen avulla (Mukaillen Heikkilä & Saranpää 2011, 90.)

Ruokatuotteen hinnoittelu, jonka verolliset raaka-ainekustannukset ovat 4,36 € (sis. alv 14 %) myyntikateprosenttitavoitteen ollessa 67 %.		
Vaihe 1:	Arvonlisäverottoman raaka-ainekustannuksen selvittäminen ainekäyttö (alv 0 %)	$= \frac{4,36}{1,14} = 3,82 \text{ €}$
Vaihe 2:	Haluttu myyntikate lisätään arvonlisäverottoman myyntihinnan selvittämiseksi arvonlisäveroton myyntihinta	$= \frac{3,82}{100 - 67} = 11,58 \text{ €}$ (Vaihtoehtoisesti $3,82:0,33 = 11,58 \text{ €}$ )
Vaihe 3:	Lisätään verottomaan myyntihintaa myyntilajin mukainen arvonlisävero arvonlisäverollinen myyntihinta	$= 1,14 \times 11,58 = 13,20 \text{ €}$
(Vaihe 4:	Hinnan oikeellisuus: arvioidaan markkinatilanne)	
eli	arvonlisäveroton myyntihinta	$= \frac{\text{raaka-ainekustannukset} \times 100}{100 - \text{myyntikate- \%}}$

Myyntikate saadaan vähentämällä tuotteen verottomasta myyntihinnasta tuotteeseen kohdistuvat verottomat kustannukset. Ravitsemisalalla tämä tarkoittaa sitä, että myyntikate kertoo erotuksen, kun liikevaihdosta eli verottomasta myyntihinnasta vähennetään raaka-ainekustannukset kuten taulukko 5 havainnollistaa. (Selander & Valli 2007, 78.) Laskelmisssa käytetään verottomia kustannuksia juuri siksi, koska myynnin ja ostojen arvonlisävero on vähennyskelpoista. Tämä helpottaa myyntikatelaskelmien tekemistä, mikäli myynti- tai ostohintoihin sisältyy eri arvonlisäverokantoja. Arvonlisäveroton hinta on myyntihinnassa todellisen tuoton osuus sekä vastaavasti ostohinnassa todellisen kustannuksen osuus. Hinnoittelussa tarvitaan vain myynnin arvonlisävero, joka lisätään viimeiseksi saatuun verottomaan myyntihintaan.

TAULUKKO 5. Myyntihinnan määrittäminen myyntikatelaskelman avulla

		€	%
<b>Vaihtoehto 1</b>	Verollinen myyntihinta	<b>8,50</b>	114
	– Alv.	1,04	14
	Veroton myyntihinta	7,46	100
<b>Vaihtoehto 3</b>	– Ainekustannukset (veroton)	<b>2,24</b>	30
<b>Vaihtoehto 2</b>	Myyntikate	<b>5,22</b>	<b>70</b>

Myyntikatehinnoittelussa on olemassa kolme tapaa lähteä laskemaan myyntihintaa, jotka on havainnollistettu taulukossa 5. Ensimmäisessä vaihtoehdossa arvioidaan tuotteelle sopivalta tuntuva myyntihinta huomioiden yrityksen liikeidea, sijainti ja kilpailijat. Toisessa vaihtoehdossa valitaan ensin haluttu kateprosentti perustuen toimi-alan yleisiin keskiarvoi-

hin tai omiin historiatietoihin. Näillä kahdella tavalla lasketaan myyntihinta hinnoittelulas-  
kelmalla joko alaspäin tai vastaavasti ylöspäin kuten taulukosta 5 on nähtävissä. Kolman-  
nessa vaihtoehdossa hinnoittelua lähdetään rakentamaan pelkistä kustannuksista, jolloin  
lasketaan tuotteen raaka-ainekustannukset ja määritellään sopiva hinta. Tällöin lasketaan,  
paljon määritellyllä hinnalla myyntikateprosentti on. (Selander & Valli 2007, 79–81.)

Kateprosenttia valitessa on syytä huomioida muut tuotteesta syntyvät kustannukset, tuot-  
teeseen tarvittava työpanos sekä myynnin volyymi eli asiakasmäärä. Asiakasmäärällä on  
suuri vaikutus myyntikatetavoitteeseen. 100 henkilön lounas ei tarvitse yhtä suurta kate-  
prosenttia kuin muutaman henkilön ruoka-annoksen tilaus, koska suurempi myyntimäärä  
kattaa paremmin henkilöstökustannukset ja muut kiinteät kustannukset. Mikäli asiakasmää-  
rä on pieni ja tämä on huomioitu näin myyntihinnassa ja myyntikatetavoitteessa, saattaa  
hinta olla liian suuri houkuttelemaan asiakkaita. (Selander & Valli 2007, 80.)

### 3.4.2 Myyntikatehinnoittelukerroin

Myyntikatehinnoittelukerroin antaa lähes saman lopputuloksen kuin myyntikateprosentilla  
laskettuna, mutta yksinkertaisemmassa muodossa. Tässä hinnoittelutavassa lasketaan  
hinnoittelukerroin, jolla kerrotaan verottomat raaka-ainekustannukset ja saatuun verotto-  
maan myyntihintaan lisätään myynnin arvonlisävero. Tämän jälkeen arvioidaan onko hinta  
oikea vai tulisiko sitä muuttaa suhteessa markkinatilanteeseen. Esimerkki myyntikatehin-  
noittelukertoimen käytöstä on taulukossa 6, jossa on vaiheittain havainnollistettu kuinka  
myyntikatehinnoittelukerroin lasketaan (vertaa taulukkoon 4). (Heikkilä & Saranpää 2011,  
90–91.)

TAULUKKO 6. Esimerkki ruokatuotteen hinnoittelusta myyntikatehinnoittelukertoimen avul-  
la (Mukaillen. Heikkilä & Saranpää 2011, 91.)

Ruokatuotteen hinnoittelu, jonka verottomat raaka-ainekustannukset ovat 3,82 € myyntikateprosenttitavoitteen ollessa 67 %.	
$\text{Hinnoittelukerroin} = \frac{100}{100 - \text{myyntikateprosentti}}$	
Hinnoittelukertoimen selvittäminen	
Vaihe 1:	hinnoittelukerroin = $\frac{100}{100 - 67} = 3,030$
Vaihe 2:	Arvonlisäveroton raaka-ainekustannus kerrotaan hin- noittelukertoimella arvonlisäveroton myyntihinta = $3,030 \times 3,82 = 11,57 \text{ €}$
Vaihe 3:	Lisätään verottomaan myyntihintaa myyntilajin mukai- nen arvonlisävero arvonlisäverollinen myyntihinta = $1,14 \times 11,57 = 13,19 \text{ €}$
(Vaihe 4:	Hinnan oikeellisuus: arvioidaan markkinatilanne)
eli	myyntihinta = hinnoittelukerroin x raaka- (alv 0 %) ainekustannukset (alv 0 %)

Kuten taulukko 6 havainnollistaa, myyntikatehinnoittelukertoimen käyttö nopeuttaa hinnoittelua. Käytännössä nämä kaksi, myyntikatehinnoittelu ja myyntikatehinnoittelukerroin, ovat menetelminä samanlaisia, koska molemmissa päästään lähes samaan lopputulokseen molempien menetelmien pohjautuessa myyntikateprosenttiin.

Näiden hinnoittelumenetelmien käytössä täytyy olla tarkkana, sillä niiden käyttöönotossa täytyy osata huomioida menekin suuruus myyntikateprosenttia valitessa hinnoitteluun. Näillä tavoilla hinnoiteltaessa työkustannukset jakautuvat kaikille tuotteille samassa suhteessa, ja on vaarana, että paljon työtä sisältävät tuotteet hinnoitellaan liian mataliksi. Mikäli tuotteeseen sisältyy kalliita raaka-aineita, on riskinä, että vakiokertoimen käyttö nostaa tuotteen hinnan liian kalliiksi. Ongelmakohtat huomioonottamalla ja ne eliminoimalla saadaan näistä menetelmistä käyttöön hyvät hinnoittelumenetelmät. (Heikkilä & Saranpää 2011, 91.)

Selanderin ja Vallin mukaan hinnoittelumenetelmistä hinnoittelukerrointa voi soveltaa sellaisten tuotteiden hinnoitteluun, joista saatava voitto ei ole merkittävä yrityksen kokonaisvoittojen osalta. Tällaista hinnoittelutapaa voidaan käyttää heidän mukaan yleensä silloin, kun hinnoittelulle ei ole aikaa kuten esimerkiksi silloin, kun tuotetta ei ole hinnoiteltu tai tuote jäisi muuten myymättä. Selanderin ja Vallin mukaan hinnoittelukerroin ei ole yleinen hinnoitteluväline ravitsemisalalla. Heidän mukaan se ei anna tarpeeksi oikeaa kuvaa hinnasta ilman analysointia ja on vaarana tuotteen yli- tai alihinnoittelu. (Selander & Valli 2007, 82–83.)

### 3.4.3 Palkkakatehinnoittelukerroin

Myyntikatehinnoittelukerroin ottaa huomioon vain raaka-ainekustannukset. Palkkakatehinnoittelukertoimella otetaan huomioon myös työkustannukset. Seuraavan sivun esimerkissä taulukossa 7 havainnollistetaan palkkakatehinnoittelukertoimen käyttöä. Palkkakatehinnoittelukerroin pohjautuu täysin aiemmin esitettyyn myyntikatehinnoittelukertoimeen sillä erolla, että raaka-ainekustannuksien lisäksi kustannuksiin luetaan myös työkustannukset, jotka on selvitetty annoskohtaisesti kuten taulukosta 7 käy ilmi.

Koska myyntikatehinnoittelukertoimella jää kohdistamatta tuotteelle kustannuksia, tulee palkkakatehinnoittelukertoimella tämä osittain eliminoidua. Menetelmä on kuitenkin hieman työlämpi vaihtoehto hinnoittelumenetelmäksi päivittäiseen käyttöön. Palkkakatehinnoittelukertoimen kömpelyyttä voidaan yrittää ehkäistä selvittämällä valmiiksi tuotteiden valmistus- sekä muita työskentelyaikoja esimerkiksi tuoteryhmittäin, jolloin tuotteet olisivat ryhmiteltyinä niiden työskentelyajan mukaisesti. Näin pystyttäisiin hyödyntämään nopeammin valmiiksi laskettuja palkkakateprosenttitavoitteita tuoteryhmän työläyden mukaan. Raaka-ainekustannukset tulee huomioida laskelmissa. Mitä korkeammat kustannukset raaka-

aineista ja työkuksannuksista syntyy laskelmien perusteella, sitä korkeampi palkkakateprosenttitavoitteen tulisi olla. (Heikkilä & Saranpää 2011, 93.)

TAULUKKO 7. Esimerkki ruokatuotteen hinnoittelusta palkkakatehinnoittelukertoimen avulla (Mukaillen. Heikkilä & Saranpää 2011, 92; PAM ry ja MaRa ry s.24, 86)

Työntekijän kuukausipalkka on 1 740 euroa. TES:n mukainen tuntipalkkakajaja on 159. Keskituntipalkka on tällöin  $1\,740 : 159 = 10,94$  €. Oletetaan, että yrityksen keskimääräinen sivukuluprosentti on 60 %. Työtunnin hinnaksi muodostuu tällöin  $10,94 \times 1,60 = 17,50$  €

Mikäli tuotteen valmistusaika on 10 min, on valmistuksen työvoimakustannus:

$$\frac{17,50\text{€} \times 10 \text{ min}}{60 \text{ min}} = 2,92 \text{ €}$$

Esimerkkinä ruokatuotteen hinnoittelu, jonka verottomat raaka-ainekustannukset ovat 3,82 €. Palkkakateprosenttitavoite on 34 %.

Palkkakatehinnoittelukerroin =	$\frac{100}{100 - \text{palkkakateprosentti}}$
	Palkkakatehinnoittelukertoimen selvittäminen
Vaihe 1:	hinnoittelukerroin = $\frac{100}{100 - 34} = 1,515$
Vaihe 2:	Arvonlisäverottomat raaka-ainekustannukset ja työvoimakulujen yhteissumma kerrotaan palkkakatehinnoittelukertoimella arvonlisäveroton myyntihinta = $1,515 \times (3,82 + 2,92) = 10,21$ €
Vaihe 3:	Lisätään verottomaan myyntihintaa myyntilajin mukainen arvonlisävero arvonlisäverollinen myyntihinta = $1,14 \times 10,21 = 11,64$ €
(Vaihe 4:	Hinnan oikeellisuus: arvioidaan markkinatilanne)
eli	myyntihinta (alv 0 %) = palkkakatehinnoittelukerroin x (raaka-ainekustannukset + työkuksannukset)

Ravitsemisalalla henkilöstökustannusten kohdistaminen tuotteille on haastavaa, koska kaikki aika ei kulu pelkästään tuotteiden valmistamiseen. Näin ollen tuotteiden työvoimakustannuksiin tulisi huomioida myös tuottamaton aika eli aika jolloin työntekijä siivoaa tai hänellä on tauko. Tällöin saadaan varmistettua, että myös tuottamaton aika saataisiin kohdistettua tuotteen kannattavuuteen. (Heikkilä & Saranpää 2011, 93.)

Parhaimmillaan palkkakatehinnoittelukerroin on hinnoitellessa yksittäisiä asiakastilaisuuksia. Tällöin raaka-aine- ja henkilöstökustannukset ovat yleensä helpommin määritettävissä. Palkkakatekerrointa voi myös soveltaa eteenpäin siten, että otetaan huomioon myös muita tilauksesta aiheutuvia kustannuksia ja hinnoittelukerroin laskettaisiinkin vastuukatteesta (vertaa liite 1). (Heikkilä & Saranpää 2011, 93.)

#### 3.4.4 Vakiokatehinnoittelu

Vakiokatehinnoittelun ajatuksena on, että myyntikatetta pitäisi tulla jokaisesta asiakkaasta tai tuotteesta sama euromäärä. Ravintolassa tätä menetelmää käytetään yleensä viinien

hinnoittelussa, jolloin viinit jaetaan esimerkiksi kolmeen tai neljään ryhmään sisäänostohinnan mukaan ja näille eri ryhmille määritetään euromääräinen vakiokate. Tämä vakiokate lisätään sisäänostohinnan päälle, jolloin kalliimpien tuotteiden varastokierto nopeutuu verraten, jos käytettäisiin esimerkiksi myyntikatehinnoittelua. Menetelmän ongelmana on, että eri hankintahintaisten tuotteiden hinnoittelu samalla vakiokatteella laskee paljon kalliita raaka-aineita sisältävien tuotteiden suhteellista myyntihintaa, kun se taas nostaa vähän halpoja raaka-aineita sisältävien tuotteiden suhteellista hintaa. Ongelma ei välttämättä kuitenkaan ole negatiivinen varastokiertoaikutuksen takia. (Heikkilä & Saranpää 2011, 93.) Vakiokatteetta voisi ajatella ravitsemisalalla kahvilatuotteiden kuten esimerkiksi virvoitusjuomien hinnoitteluun.

Yritysjohdon tulee pohtia, mikä edellä mainituista kustannuslähtöisistä hinnoittelumenetelmistä soveltuu parhaiten yrityksen tuotteiden hinnoitteluun. Eri tuotteilla voi olla myös eri hinnoittelumenetelmät. Yritysjohdo voi päättää esimerkiksi, että myyntikatehinnoittelua käytetään lounaan hinnoitteluun, vakiokatehinnoittelua kahvilan juomatuotteisiin ja palkkakatehinnoittelukerrointa catering-tilauksiin. Lisäksi myyntikatehinnoittelua voidaan soveltaa astetta eteenpäin palkkakatteeseen, jolloin tätä menetelmää voi käyttää myös catering-tilausten hinnoitteluun.

### 3.5 Markkinalähtöiset hinnoittelumenetelmät

Markkinalähtöisessä hinnoittelussa markkinat määräävät hinnan ja yrityksen tulee kyetä tuottamaan tuotteet kannattavasti hinnalla, joka vallitsee markkinoilla. Tällöin yritys voi vaikuttaa hintaan vain omien kustannuksiensa ja toimintansa kautta. Markkinalähtöinen hinnoittelu jakautuu kilpailusuuntautuneeseen ja kysyntäsuuntautuneeseen hinnoitteluun. (Heikkilä & Saranpää 2011, 94.)

Kilpailusuuntautuneinen hinnoittelu vaatii yritykseltä jatkuvaa herkkyyttä kilpailijoiden hinnanmuutoksiin. Tällöin pyritään hinnoittelemaan kilpailijan hinnan ala- tai yläpuolelle tai yritys voi tyytyä myös samaan hintatasoon kilpailijan kanssa. (Heikkilä & Saranpää 2011, 94.)

Kilpailusuuntautuneessa hinnoittelussa erilaisia hinnoittelupolitiikan muotoja ovat kalliin hinnan ja halvan hinnan politiikat. Kalliin hinnan politiikkaan kuuluvalla niin sanottu kermankuorinta- tai laatu hinnoittelulla pyritään siihen, että tuote näyttää laadukkaalta. Halvan hinnan politiikkaan kuuluu niin sanottu penetraatiohinnoittelu, jolla yritys pyrkii taas saamaan suurta volyyymia. (Heikkilä & Saranpää 2011, 94.)

Kysyntäsuuntautunut hinnoittelu perustuu taas siihen, että hinta sopeutuu vaihteluihin markkinakysynnän mukaan (Heikkilä & Saranpää 2011, 94). Tällöin hintaan vaikuttavat asiakkaat.

Markkinalähtöinen hinnoittelu huomioi tuotteen ja markkinoilla vallitsevan tilanteen ja näin ollen myyntihinta voi olla korkea tai matala. Mikäli tuote on erityisen laadukas tai uusi ja asiakkaat ovat kiinnostuneita siitä, voi myyntihinta olla tällöin korkeampi kuin perinteisellä tai tulostavoite hinnoitteluperiaatteilla saatu hinta. Jos taas markkinat ovat tyydytetyt, tuote on huono tai se ei muuten kiinnosta asiakkaita, voi tuotteen hinta osoittautua liiankin alhaiseksi ja kannattamattomaksi ottaen huomioon tuotteen valmistamisesta aiheutuvat todelliset kustannukset. (Selander & Valli 2007, 68.) Yritysjohdon tulee huomioida hinnoittelussaan sekä kustannuslähtöinen hinnoittelu että markkinalähtöinen hinnoittelu, jotta tuotteen hinta kattaisi kustannukset ja se olisi kilpailussa markkinakelpoinen.

### 3.6 Hinnoittelutekniikat

Pelkkien hinnoittelumenetelmien ja -politiikan varaan ei hinnoittelua kannatta jättää vaan yrityksellä on näiden lisäksi käytössään kolme erilaista hinnoittelutekniikkaa. Nämä ovat täysin pilkottu hinta, erikoisosilla lisätty perushinta ja kokonaishinta. Yrityksen on arvioitava hinnoittelutekniikkaa valitessaan mikä tavoista johtaa varmimmin kaupan saamiseen. Hinnoittelutekniikan valinnan avulla voidaan mahdollisesti vaikuttaa erilliskatteen suuruuteen. (Heikkilä & Saranpää 2011, 95.)

Täysin pilkotussa hinnoittelutekniikassa kaikki palvelun osat hinnoitellaan katteellisesti erikseen. Menetelmä sopii silloin, kun halutaan luoda mielikuva edullisuudesta, viestiä hinnoittelun läpinäkyvyydestä ja avoimuudesta sekä halutaan herättää asiakkaassa luottamusta. (Heikkilä & Saranpää 2011, 95.)

Tekniikka, jossa perushintaan lisätään erikoisosat, hinnoittelu pohjautuu perushintapohjaiseen hinnoitteluun, jolla pyritään välttämään kalliin yrityksen imagoa ja saamaan etua kilpailijoihinsa nähden. Tässä tekniikassa hinnoitellaan erikseen lisäedut, jotka asiakas saa halutessaan. Menetelmällä pyritään kilpailuetuun laadukkaista lisätuotteista ja -palveluista sekä markkinahintaiseen hintamielikuvaan. Esimerkkinä tästä tekniikasta on vuokralle tarjottava kalusto. (Heikkilä & Saranpää 2011, 95.)

Kokonaishintatekniikasta puhuttaessa käytetään myös nimitystä pakettihinnoittelu. Tällöin kaikki tuotteen osat ja palvelut on hinnoiteltu yhdeksi kokonaisuudeksi ja tuotteiden hintoja ei kerrota erillisinä. Menetelmällä pyritään kalliin ja laadukkaan mielikuvan luomiseen tuotteesta sekä pyritään helpottamaan ostajan päätöksentekoa useamman hinnan sijaan yhdellä. (Heikkilä & Saranpää 2011, 95.)

## 4 YRITYKSEN KANNATTAVUUS YRITYSJOHDON NÄKÖKULMASTA

Taloudellisesti ja tuottavasti järjestetty tuotantotoiminta on yleensä perusedellytys kannattavalle toiminnalle (Heikkilä & Saranpää 2011, 69). Kannattavuutta voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta. Hinnoittelulaskelmiin kuuluvat olennaisena osana kustannukset, joita käsiteltiin luvussa 2.

Tässä luvussa tutkitaan eri menetelmiä, joita yritysjohto voi hyödyntää kannattavuuden tarkastelussa niin yritys- kuin tuotetasolla. Lisäksi pohditaan millä eri keinoin yritysjohto voi parantaa yrityksen kannattavuutta.

### 4.1 Yritysjohtoon menetelmät kannattavuuden tarkasteluun

Yritysjohdolla on käytettävissä erilaisia menetelmiä kannattavuuden tarkasteluun. Ravitsemisalalle tyypillisin menetelmä kannattavuuden tarkasteluun on sisäinen tuloslaskelma. Tämän lisäksi yritysjohto voi hyödyntää kannattavuuden tarkastelussa katetuottolaskentaa ja katetuottoprosenttia, kriittistä pistettä ja varmuusmarginaalia sekä herkkyyksianalyysia. Ensimmäiseksi kannattavuuden tarkastelumenetelmistä tutkitaan sisäistä tuloslaskelmaa.

#### 4.1.1 Sisäinen tuloslaskelma

Kannattavuuden tarkastelussa ja yritysjohtoon apuvälineenä käytetään ravitsemisalalla sisäistä tuloslaskelmaa, jonka avulla yritys näkee hinnoittelun oikeellisuuden, työpanoksen kannattavuuden sekä lopullisen kannattavuuden joko koko yritykselle tai tuotteelle. Sisäisen tuloslaskelman tiedot on tarkoitettu vain yrityksen omaan käyttöön, jota yrityksen operatiivinen eli toiminnallinen johto käyttää liiketoiminnan seurannan ja suunnittelun apuna. (Selander & Valli 2007, 63, 64.)

Absoluuttinen kannattavuus tarkoittaa tuottojen ja kustannusten erotusta, kun taas suhteellinen kannattavuus katteiden tai kuluerän suhdetta liikevaihtoon. Suhteellisen kannattavuuden tunnuslukuja ovat esimerkiksi myynti-, palkka-, vastuu- ja käyttökateprosentti, jotka esitetään myös sisäisessä tuloslaskelmassa (katso sivu 41 taulukko 8; liite 1). Näiden lisäksi suhteellisen kannattavuuden tunnuslukuina voi käyttää myös työvoima- ja vuokratuluprosenttia sekä liike- ja nettotulosprosenttia. (Heikkilä & Saranpää 2011, 67; Selander & Valli 2007, 63, 64.)

Liitteen 1 esimerkki havainnollistaa sisäistä tuloslaskelmaa. Taulukon 8 sisäinen tuloslaskelma edustaa lyhyempää versiosta kuin liitteessä 1 oleva. Taulukon 8 sisäistä tuloslaskelmaa voi halutessaan pidentää vielä poistoilla, rahoitustuotoilla ja -kustannuksilla ja voitolla. Myyntikate ilmoittaa katteen muuttuvien kustannusten jälkeen, palkkakate puolestaan



katteen tarvittavien työtuntien jälkeen ja käyttökate kaikkien kokonaiskustannusten jälkeen. Sisäisessä tuloslaskelmassa kustannukset tulee erotella muuttuviin kustannuksiin, henkilöstökustannuksiin sekä kiinteisiin kustannuksiin. Vain yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta saadut tuotot otetaan mukaan tähän laskelmaan eli liiketoiminnan muut tuotot jätetään laskelman ulkopuolelle (Selander & Valli 2007, 64).

Taulukon 8 luvut on luotu edustamaan yleisesti ravitsemisalan yritystä palkkakatteeseen asti niin, että ne osoittaisivat ihannetilaa muuttuvien kustannusten ja henkilöstökustannusten yhteisprosentuaalisen määrän osalta eli niiden ollessa vajaa 70 prosenttia koko liikevaihdosta.

TAULUKKO 8. Sisäinen tuloslaskelma (Mukaillen. Selander & Valli 2007, 64.)

	€	%
Myyntituotot	285 000	114,0
– Alv.	35 000	14,0
Liikevaihto	250 000	100,0
– Muuttuvat kustannukset	92 500	37,0
<b>Myyntikate</b>	157 500	63,0
– Henkilöstökustannukset	75 000	30,0
<b>Palkkakate</b>	82 500	33,0
– Kiinteät kustannukset yht.	48 200	19,3
– Vuokra	21 600	
– Energia	6 800	
– Markkinointi	4 300	
– Hallinto	5 500	
– Sekalaiset	10 000	
<b>Käyttökate</b>	34 300	13,7

Yritysjohdolla voi hyödyntää sisäisestä tuloslaskelmasta saatuja tietoja selvittääkseen kulloisenkin tarkasteluajanjakson kustannusrakenteen ja selvittääkseen mitkä yritysjohdon tekemistä valinnoista ovat olleet kannattavia. Sisäisessä tuloslaskelmassa voidaan laskea eri katteista prosentit suhteessa liikevaihtoon. Näitä lukuja vertailemalla yrityksen omiin laskelmiin tai tilastoituihin keskiarvoihin nähdään kuinka kannattavaa toiminta on ja on ollut. Erityisesti yritysjohdolla tulee kiinnittää huomiota raaka-aine- ja palkkakustannuksiin, koska ne ovat suurimmat kuluerät ravitsemisalalla. Yrityksen tulee rakentaa sisäisen tuloslaskelman laskelmasta keskimäärin kaikille osastoille sopiva, mikäli yrityksellä on toisistaan poikkeavia osastoja tai tuoteryhmiä (Selander & Valli 2007, 64).

#### 4.1.2 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskenta on tyypillisesti lyhyen ajan laskentaa, jossa kustannusten jaottelulla muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin on suuri merkitys. Olennaista on, että katelaskennan tarkkuus on yritykselle normaalioloissa riittävä. (Lehtonen 2007, 90, 93.)

Katetuottolaskennalla on yhteys kannattavuuslaskelmiin. Seuraava kaava selventää kate-tuottolaskennan perusideaa enemmän. Kate saadaan laskettua kaavasta

$$\begin{aligned}
 & \text{Myynti} \\
 & - \text{Muuttuvat kustannukset} \\
 & = \text{Kate} \\
 & - \text{Kiinteät kustannukset} \\
 & = \text{Voitto}
 \end{aligned}
 \tag{4.1}$$

jossa myynnistä vähennetään muuttuvat kustannukset, jolloin erotukseksi jää kate. Katteesta vähennettäessä kiinteät kustannukset erotukseksi jää voitto. Katteella pyritään kattamaan kaikki yrityksen kiinteät kustannukset ja kattamaan yrityksen voittotavoite. Kuten edellä esitetystä kaavasta on pääteltävissä, yrityksen kiinteiden kustannusten noustessa yrityksen voitto pienenee.

Voiton pienentyessä kasvaa myös liiketoiminnan epäonnistumisen riski. Yrityksen katetuottotarve, eli tavoitekate, on riippuvainen yrityksen kiinteiden kustannusten määrästä. (Lehtonen 2007, 94.) Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 68) ovat kiteyttäneet ajatuksen seuraavasti: "Esimerkiksi kauppaliikkeen on saatava aikaan niin suuri myynti, että kaikkien myytyjen tuotteiden yhteisellä katteella katetaan kiinteät kustannukset ja voittotavoite." Yritysjohdon tulee muistaa tämä hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmia tehdessään, muuten toiminta on kannattamatonta.

Katelaskennan avulla voidaan laskea määritetyn ajanjakson mukaan yrityksen kannattavimmat tuotteet tai tuoteryhmät, mikäli yrityksellä on laskelmia varten tarvittavat erillistiedot tuoteryhmien myynneistä ja muuttuvista kustannuksista. Katteen voi laskea myös vastuualueelle, yritykselle tai yksikölle (Lehtonen 2007, 90).

Kannattavimman tuotteen löytämistä varten voi tehdä kannattavuuslaskelman, jota havainnollistetaan seuraavassa esimerkissä. Esimerkki löytyy Lehtosen (2007) kirjasta sivuilta 91–92. Oletetaan, että ravitsemisalan yrityksellä on kolme eri tuoteryhmää A, B ja C, joista jokainen osallistuu myynnillään yrityksen kiinteiden kustannuksien kattamiseen. Seuraavassa taulukossa 9 näkyy havainnollisemmin tuoteryhmien myynnit, muuttuvat kustannukset ja kate euroina ja prosentteina.

TAULUKKO 9. Tuotteiden kannattavuuslaskelma esimerkki (Lehtonen 2007, 92.)

Tuoteryhmä	A	B	C
Myynti	1000	2000	10 000
Muuttuvat kustannukset	200	500	6 000
Kate €	800	1 500	4 000
Kateprosentti	80	75	40

Taulukosta 9 on todettavissa, että A ja B ovat kateprosenttiltaan kaikista kannattavimmat tuoteryhmät yritykselle. Vaikka nämä tuoteryhmät tuottavatkin yritykselle prosentuaalisesti enemmän katetta myyntiä kohden kuin tuoteryhmä C, on C yrityksen perusliiketoiminta, koska sen tuottama kate euroissa on suurempi kuin A:n ja B:n katteet yhteensä. A:ta ja B:tä tulee kuitenkin myydä niin paljon kuin mahdollista kapasiteetin rajoissa, ja varsinkin jos yrityksen kapasiteetti on suuremmissa määrin jo hyödynnetty ja kiinteät kulut katettu. Oletuksena on, että kaikki tuoteryhmät rasittavat yhtä paljon yrityksen kiinteitä kustannuksia eikä valikoiman painotuseroilla ole merkitystä katteeseen. (Lehtonen 2007, 92.) Yrityksen tarkastellessa kannattavimpia tuotteita, voi se samaan tapaan hyödyntää katelaskentaa ja tarkastella myös asiakassuhteiden kannattavuutta.

Asiakkaat ovat erilaisia ja heillä on erilaiset tarpeet. He kuluttavat eri määrän yrityksen voimavaroja niin palvelutilanteessa kuin sen jälkeenkin. Pellisen mukaan paraskaan myyntikate ei takaa sitä, että asiakas olisi välttämättä kannattavin. Tarkastellessa asiakaskannattavuutta on otettava huomioon, kuinka paljon yrityksen voimavaroja kuluu kokonaisuudessa asiakkaan palvelemiseen. (Pellinen 2006, 227.)

Lehtonen tiivistää katelaskennan merkittävyyden seuraavasti: "Merkittävää on katelaskennan tuottama tieto, joka mahdollistaa korjaavien toimenpiteiden käyttöönoton." Katteeltaan tappiollisten tuotteiden myyminen voi olla perusteltua, jos ne olennaisesti tukevat yrityksen katetta tuottavia tuotteita. Yleensä yrityksessä pyritään kumminkin puuttumaan tekijöihin, jotka vaikuttavat katteen pienuuteen kuten esimerkiksi puuttumalla toimintaan tai ottamalla käyttöön pienlaskutuslisän. (Lehtonen 2007, 92.)

Muuttuvien kustannuksien osuus yrityksen kokonaiskustannuksista kertoo kuinka paljon yrityksellä on mahdollisuutta muuttaa toiminta-astettaan. Toiminta-asteeseen voidaan vaikuttaa muuttamalla tehokkuutta, aikaa ja määriä tai näiden yhdistelmiä. Mikäli muuttuvien kustannusten osuus on suuri kokonaiskustannuksista, on yrityksellä mahdollisuus reagoida markkinamuutoksiin toiminta-asteen muutoksella. Kysynnän kasvaessa yritys voi kohottaa toiminta-asteen täyteen kapasiteettiin asti. Mikäli kysyntä on pysyvää, voi yritys harkita kapasiteettia laajentavia investointeja tai hankkia lisää liiketiloja. Kapasiteetin kasvaessa kasvavat myös kiinteät kustannukset. Laajennusinvestoinneissa kiinteät kustannukset kasvavat portaittain. (Lehtonen 2007, 90–94).

Ravitsemisalalla toiminta-astetta voidaan vähentää esimerkiksi kysynnän supistuessa vaikuttamalla työvuoroihin ja niistä syntyviin kustannuksiin. Henkilöstötarve tulee pitää minimissään, sillä ravitsemisalalla vain ruuhkahuippuina ja sesonkiaikoina tarvitaan paljon työvoimaa. Tällöin yrityksen tulee harkita osa-aikaisten työntekijöiden palkkaamista tai henkilöstövuokrauksen kautta hankittua työvoimaa tekemään tarvittavat ruuhkatunnit tai sesonkiajat. Toiminta- ja työskentelytavat tulee tarkistaa ajoittain, jotta yrityksen henkilöstö-

resurssit tulee käytettyä tehokkaasti. Ravitsemisalalla on yleistä käyttää sellainen aika, jolloin ei palvella asiakkaita, esivalmisteluihin sekä siivouksiin.

Lehtonen korostaa kirjassaan katteen maksimointia kulloistakin niukinta resurssia ja tulostekijää kohden. Näitä maksimoinnin kohteita ovat esimerkiksi myynti, tuotteen likviditeetti-vaikutus, kapasiteettitunti ja positiivinen kassavirta. Lehtonen kiteyttää kapasiteetin käyttöasteesta seuraavasti: "Kapasiteetin käyttöasteen merkittävä muutos ylös- tai alaspäin saattaa muuttaa yrityksen kustannusten käyttäytymistä niin paljon, etteivät katelaskennan tulokset ole enää luotettavia." Tavanomaisen toiminnan ulkopuolella laskennallisesti riittävä kateprosentti voi johtaa tappiolliseen toimintaan. (Lehtonen 2007, 92–93.)

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005,74) tiivistävät kirjassaan katetuottolaskennan puutteet seuraavasti:

- 1) kate ei ole sama asia kuin voitto
- 2) kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin on liian pelkistettyä ajattelua
- 3) riittävän katetason epäselvyys tai millä katetasolla toiminnasta tulisi luopua
- 4) menetelmä tuo liian ideaalin kannattavuuskuvion, koska kapeilla vaihteluväleillä kustannus- ja tuottosuorat ovat täysin lineaarisia
- 5) toimii ainoastaan suppeassa tarkastelussa tai lyhyellä aikavälillä
- 6) ei ota huomioon myynnin oikaisueriä kuten alennuksia, luottotappioita sekä mahdollisia rahteja
- 7) koko yrityksen kustannusrakenteen muutosten tarkastelu tulisi kytkeä katteen maksimointiin
- 8) ei aina vertailukelpoinen eri yritysten välillä käsitetulkintojen ja sisältömääritysten vuoksi.

Yritysjohdon tulee käyttää katelaskentaa selvittäessään tuotteiden, yrityksen ja asiakkaiden kannattavuutta. Katetuottolaskenta antaa yritysjohdolle merkittävää tietoa edellä mainituista kohteista ja näitä tietoja hyödyntämällä yritysjohto voi tehdä päätöksiä toiminnan kehittämiseksi.

#### 4.1.3 Katetuottoprosentti, kriittinen piste, varmuusmarginaali ja katesuhde

Katetuottolaskentaan liittyvän kannattavuuskuvion keskeisiä analyysivälineitä ovat kriittinen piste, varmuusmarginaali sekä katetuottoprosentti. Katetuottoprosentti näyttää kuinka monta prosenttia myyntihinnasta on katetuottoa, jolla katetaan kiinteät kustannukset ja voiton osuus. Kriittinen piste havainnollistaa sitä suorite- tai myyntimäärää, jolla tulos on nolla eli tuotot ovat juuri riittäneet kaikkien kustannusten kattamiseen. Oikealla puolella kriittistä pistettä syntyy voittoa ja vasemmalla puolella puolestaan tappiota. Mikäli kustannus- ja tuottoikäyrät eivät ole suoraviivaisia, saattaa kriittisiä pisteitä muodostua useita. Suunnittelun tai nykyisen myynti- tai valmistusmäärän ja kriittisen pisteen erotusta kutsutaan varmuusmarginaaliksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 67–69.) Liitteessä 2 selvitetään esimerkinomaisesti edellä mainitut käsitteet sekä havainnollistetaan ne kannattavuuskuviossa.

Liitteen 2 esimerkissä konkretisoidaan kuinka kriittinen piste, katetuotto prosentti ja varmuusmarginaali lasketaan lähtöarvoista. Liitteen 2 alaosassa olevassa kannattavuuskuviossa on nähtävissä miten kannattavuus vaikuttaa kriittisen pisteen eli nollatuloksen molemmiin puolin sen ollessa voittoa tai tappiota.

Yhtenä ravitsemisalan talouden ohjausvälineenä voidaan käyttää katesuhdetta. Se kertoo, kuinka paljon yritys on saanut katetuottoa suhteessa kaikkiin kiinteisiin kustannuksiin eli käytettyjen resurssien tehokkuudesta. Katesuhde lasketaan jakamalla katetuotto kiinteillä kuluilla. Osamäärän ollessa yli yhden, on yrityksen toiminta voitollista. (Heikkilä & Saranpää 2011, 58.)

#### 4.1.4 Herkkyysanalyysi

Tulossuunnittelun ja hinnoittelun tukena käytetään katetuottolaskentaa, johon myös herkkyysanalyysi pohjautuu. Herkkyysanalyysissä muunnellaan laskennan avulla eri lähtöoletuksia eri tekijöillä ja selvitetään niiden vaikutus lopputulokseen. Herkkyysanalyysin voi tehdä eri tekijöille, jotka vaikuttavat tuloksen muodostumiseen. Näitä tekijöitä ovat myyntihinta, myyntimäärä, muuttuvat yksikkökustannukset ja kiinteät kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 72.) Seuraavan herkkyysanalyysiesimerkin (katso liite 3) lähtöarvot perustuvat liitteessä 2 esitettyihin lähtöarvoihin.

Liitteen 3 herkkyysanalyysiesimerkistä on nähtävissä, että myyntihinnan noustessa, myyntimäärän kasvaessa, muuttuvien yksikkökustannuksien alentuessa ja kiinteiden kustannusten alentuessa kannattavuus paranee. Liitteen 3 herkkyysanalyysiesimerkki perustuu siihen oletukseen, että yhden tekijän muuttuessa muiden oletetaan pysyvän muuttumattomana. Tämä ei kuitenkaan vastaa todellisuutta sillä usein muuttujia on samanaikaisesti useita.

Mikäli yrityksellä on useita tuotteita myytävänä, on herkkyysanalyysin tekeminen suuntaantavaa, koska varsinkin myyntimäärän ollessa muuttujana, muuttuu se yleensä vain suhteessa tiettyyn tuotteeseen tai tuotteisiin. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 72) toteavat kirjassaan monituoteyrityksestä seuraavasti: "Esimerkiksi monituoteyrityksessä kannattavuus paranee myös, jos toiminnan painopiste siirtyy keskimääräistä paremmin kannattavien tuotteiden suuntaan." Katteen perustuessa itse yksittäiseen tuotteeseen ja siihen pohjautuviin muuttujiin, olisi monituoteyrityksessä jokaisesta tuotteesta tehtävä oma herkkyysanalyysi tarkemman tiedon saamiseksi.

Liite 3 havainnollistaa, että myyntimäärän muutos vaikuttaa sekä liikevaihtoon että muuttuviin kustannuksiin, mutta ei myyntikateprosenttiin, koska tuotannon määrä pysyy samana. Kriittinen piste ei myöskään tällöin muutu. Kiinteät kustannukset voivat muuttua tietyssä

pisteessä, kun myyntimäärä on kasvanut huomattavasti ja tarvitaan esimerkiksi lisää kapasiteettia toiminnan pyörittämiseen.

Liitteen 3 herkkyyksianalyysiesimerkkiä tarkasteltaessa voi huomata, että myyntihinnan muutos koskee vain liikevaihtoa, koska yksikkömyyntihinta nousee. Yksikkömyyntihinnan nousulla ei ole vaikutusta muuttuviin kustannuksiin, koska myyntimäärä ei kasva hinnanmuutoksen seurauksesta. Esimerkistä on havaittavissa, että tulos paranee enemmän kuin myyntimäärän vaikutuksesta. Myyntihinnan korotuksen myötä myös myyntikate paranee, koska myyntihinnalla ei ole vaikutusta myyntimäärän mukaisesti muuttuviin kustannuksiin. Myyntihintaa kannattaa nostaa niin ylös kuin mahdollista, koska se ei vaikuta kustannuksiin, mutta hintaa nostaessa tulee tarkkailla myyntimäärää sillä sen väheneminen tulee taas vaikuttamaan liikevaihtoon (Selander & Valli 2007, 116).

Ostohintojen eli muuttuvien kustannusten väheneminen ei vaikuta liitteen 3 esimerkin mukaan liikevaihtoon. Ostohintojen väheneminen vaikuttaa myyntikateprosenttiin, koska muutos tapahtuu tuotetasolla. Ostohintojen vähenemisellä ei ole yhtä voimakasta vaikutusta tulokseen kuin myyntihinnan vaikutuksella. Ostohintoihin voi vaikuttaa esimerkiksi hankkimalla halvempia raaka-aineita tai pienentämällä annoskokoja. Molemmissa tapauksissa tulee säilyttää tuotteen laatu ja mikäli laatu säilyy, voi yritys myydä tuotteen entisellä hinnalla ja näin kannattavuus paranee (Selander & Valli 2007, 116).

Selander ja Valli (2007, 116) tiivistävät kiinteiden kustannusten vaikutuksesta seuraavasti: "Kiinteät kustannukset vaikuttavat kannattavuuteen suoraan säästettävällä summalla." Koska kiinteät kustannukset eivät vaikuta tuotetasolla, ei tällöin myyntikateprosenttinaan muutu kuten liitteen 3 esimerkki havainnollistaa. Kiinteisiin kustannuksiin sisältyvät esimerkiksi henkilöstökustannukset ja liiketilan vuokra, jotka ovat kaksi suurinta kiinteiden kustannusten kuluerää ravitsemisalalla.

Kuten liitteen 3 herkkyyksianalyysistä käy ilmi, on suurin tulosvaikutus myyntihinnan nostamisella. Tämä on kuitenkin suuntaa-antava laskelma, koska laskelmassa on tarkasteltu vain yksittäisiä muuttujia ilman useamman muuttujan samanaikaista vaikutusta. Myyntihinnan noston vaikutusta esimerkiksi myyntimäärään ei tiedetä. Herkkyyksianalyysiä voi käyttää kuitenkin ulkoisten muutosten ennakointiin ja yrityksen päätöksentekoon. Selander ja Valli kiteyttävätkin asiaa seuraavasti: "Yritys, joka pystyy parhaiten vastaamaan ympäristön muutoksiin, menestyy parhaiten ja on myös kannattavin." (Selander & Valli 2007, 118.)

Liitteen 3 tulostekijöiden vaikutusesimerkkiä herkkyyksianalyysissä voi jatkaa sillä, että tarkastellaan kysynnän hintajoustoa. Kysynnän hintajousto saadaan selville, kun lasketaan paljon myyntimäärä saa laskea ilman kannattavuuden heikkenemistä, jos myyntihintaa nostetaan. Tämä laskelma tehdään seuraavasti. Tuotteen yksikköhinta on esimerkiksi 100 eu-

roa, joka 10 prosentin hinnannousun jälkeen on 110 €. Myyntimäärä on 50 kappaletta. Näistä tehtävä laskelma on muotoa:  $1,1 * 100 * X - 60 * X = 2000$ . X kuvastaa laskelmassa uutta myyntimäärää. Laskelmasta  $1,1*100$  saadaan 110 eli  $110X - 60X = 2000$  eli  $50X = 2000$ , jolloin vastaus saadaan kaavalla  $X = 2000 / 50$ , jossa  $X = 40$ . Laskelman avulla saatiin siis ratkaistuksi, että uusi myyntimäärä on 40 kappaletta. Näin ollen, jos myyntihintaa nostetaan 10 prosenttia, saa myyntimäärä puolestaan laskea 20 prosenttia ilman kannattavuuden euromääräistä katteen heikkenemistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 73.)

#### 4.2 Yritysjohdon menetelmät kannattavuuden parantamiseen

Andersson, Ekström ja Gabrielsson tiivistävät kannattavuuden seuraavasti: "Yrityksen on suunniteltava toimintansa niin, että se tuottaa taloudellista ylijäämää." Yrityksen tulee siis keskittyä siihen, että yrityksen käynnissä pitämisenkin jälkeen jää rahaa yli. Toiminnan tulee olla siis kannattavaa. (Andersson, Ekström & Gabrielsson 2001, 56.)

Kannattavuutta voidaan parantaa ja tulosta kohentaa seuraavilla vaihtoehtoisilla toimenpiteillä:

- 1) myyntivolyymien lisäämisellä
- 2) myyntihintojen korotuksella
- 3) raaka-ainekäytön vähentämisellä
- 4) raaka-ainevalintoja tehostamalla
- 5) kiinteiden kustannusten rationalisoinnilla
- 6) valmistus- ja muun energian säästämällä
- 7) ostohintojen alentamisella
- 8) myynnin volyymin perustuvien toimintojen tehostamisella
- 9) valmistuksen tehostamisella
- 10) myynnin jakauman kehittämisellä.

(Andersson ym. 2001, 57; Heikkilä & Saranpää 2011, 65.)

Volyymiin voidaan vaikuttaa myymällä enemmän, kilpailukeinoilla ja markkinointimixillä. Myyntivolyymia voi lisätä esimerkiksi tilaus- tai asiakasmääriä tai keskioستosta kasvattamalla. Yrityksen myydessä enemmän on sen saatava joko nykyisten asiakkaiden ostamaan enemmän tai saatava uusia asiakkaita. Tällöin pääajatuksena on se, että asiakkaat tulee saada vakuuttuneiksi siitä, että yrityksen tuotteet ovat kilpailijoita paremmat tai uusien asiakkaiden vakuuttuneisuus siitä, että he tarvitsevat yrityksen tuotteita. On kyse markkinaosuuden tai kokonaismarkkinoiden kasvattamisesta. Markkinoinnin kilpailukeinoja ovat tuote, paikka, hinta, vaikutus ja henkilöstö. Jos yritys käyttää edellä mainittuja kilpailukeinoja esimerkiksi lisätäkseen myyntivolyymia, kutsutaan silloin näitä kilpailukeinoja aktiivisiksi kilpailukeinoiksi tai markkinointimixiksi. (Andersson ym. 2001, 58–59; Heikkilä & Saranpää 2011, 65.)

Yritys voi myös kohentaa kannattavuutta myyntivolyymia lisäämällä kiinteitä kustannuksia kasvattamatta, mutta tällöin volyymin kasvaessa kasvavat myös muuttuvat kustannukset, jolloin kannattavuus kohenee vain katetuoton verran. Volyymien kasvaessa voi kiinteät kus-

tannukset myös kasvaa, koska voidaan joutua palkkaamaan uusi työntekijä. Volyymin lisäämiseksi voi kokeilla myös aukioloaikojen pidentämistä tai myymällä valikoimaa lisääviä eli täydentäviä tuotteita olemassa olevan kapasiteetin puitteissa. (Andersson ym. 2001, 59.) Ravitsemisalalan yritys voi myydä täydentävinä tuotteina esimerkiksi leivontatarvikkeita tai hää- ja juhlatarvikkeita. Näitä tarvikkeita voisi myydä esimerkiksi catering-tilausten yhteydessä.

Myyntihintojen korottaminen on yksi kannattavuuden parantamisen menetelmä. Myyntihinnan korottamisen yhteydessä seuraa yleensä ongelma, jolloin asiakkaat eivät hyväksy hinnan korotusta. Tällöin yritys voi muuttaa ja parantaa tuotteita samalla kertaa, jolloin ongelmaa ei välttämättä synny. (Andersson ym. 2001, 57.) Yhtenä yrityksen vaihtoehtona on myös myyntihinnan laskeminen, jolla pyritään vastaavasti menekien riittävään lisäämiseen (Lehtonen 2007, 95).

Ravitsemisalalla myyntihintaan vaikuttaa olennaisesti raaka-ainekustannukset. Kati Kalliosaaren Aamulehden artikkelin "Kalliiksi tulee: Näin paljon ruuan hinta nousee tänä vuonna" (7.4.2013) mukaan ruuan hinta nousee tänä vuonna neljästä viiteen prosenttia eri arvioiden mukaan. Raaka-aineiden hintojen noustessa tulee ravitsemisalalan yrityksen joko sisällyttää raaka-aineiden hinnannousu tuotteen hintaan tai olla tekemättä sitä, joka vaikuttaa puolestaan tuotteen katteeseen.

Raaka-aineiden määrän lisäksi myös niiden hinnalla on siis vaikutusta kannattavuuteen. Raaka-ainekäyttöä voi vähentää esimerkiksi hävikkiä pienentämällä ja raaka-ainevalintoja tehostamalla vaihtamalla ne halvempiin raaka-aineisiin (Heikkilä & Saranpää 2011, 65). Ostohintojen laskeminen vaatii yleensä osakseen myös myyntivolyymin kasvamisen (Andersson ym. 2001, 57). Muuttuvia kustannuksia pienentämällä on kate tällöin suurempi ja vähennetään katteen tarvetta kattaa kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset vaikuttavat näin ollen suoraan katetarpeeseen. Kustannustehokkuutta saadaan parantamalla toiminnan tuottavuutta, jolla voidaan esimerkiksi kompensoida hankintahintojen nousua. (Lehtonen 2007, 96.)

Kiinteiden kustannusten pienentäminen ei yleensä ole helppoa niin, ettei toimenpide vaikuttaisi toimintaan kielteisesti. Kiinteitä kustannuksia voidaan pienentää silloin, kun kapasiteettia on käytetty tehottomasti tai jos kapasiteetti on ollut liian suuri toimintaan nähden. Kiinteitä kustannuksia voi järjeistää henkilöstökustannuksia karsimalla tai pyrkimällä vuokranalennuksiin. (Andersson ym. 2001, 57–58; Heikkilä & Saranpää 2011, 65.)

Yritys voi pyrkiä muuttamaan tuotevalikoimaa niin, että aiempaa enemmän myydään tuotteita, jotka ovat katteeltaan suurimpia (Lehtonen 2007, 96). Parempi katteisten tuotteiden



myyminen kehittää myynnin jakaumaa positiivisesti, koska tällöin tuotteista jää enemmän voittoa (Heikkilä & Saranpää 2011, 65).

Valmistuksen tehokkuus jaetaan sisäiseen ja ulkoiseen tehokkuuteen. Yrityksen myydessä ja valmistaessa hyvälaatuisia tuotteita alhaisella yksikköhinnalla, on kyse tällöin sisäisestä tehokkuudesta. Ulkoinen tehokkuus on puolestaan sitä, että yritys myy ja valmistaa juuri asiakkaiden haluamia tuotteita, jotka täyttävät asiakkaiden tarpeet. Yrityksen tuotteiden on tyydytettävä asiakkaiden tarpeet vähintään kilpailevien tuotteiden tason mukaan. (Andersson ym. 2001, 57.)

Lisäksi kannattavuutta voidaan parantaa kustannuksia alentamalla vähentämättä tuottoja, lisäämällä yksikkötuottoja lisäämättä yksikkökustannuksia ja sidotun pääoman parantamisella suhteessa yrityksen toimintaan. Näistä konkreettisempina esimerkkinä ovat työmenetelmien ja henkilöstön kehittäminen, työmotivaation parantaminen ja karsimalla toiminnasta se, mikä ei ole välttämätöntä. Yhtenä kannattavuuden parantamisen konkreettisena esimerkkinä on myös motivoitunut henkilökunta. Henkilökuntaa voidaan motivoida monin eri tavoin, mutta yleisimpiä menetelmiä motivointiin ovat organisaation kehittäminen tai palkkiojärjestelmä, joka perustuu myyntiin. (Heikkilä & Saranpää 2011, 69.)

Näiden lisäksi kannattavuutta voidaan parantaa logistiikan tehostamisella, uusien ja tehokkaampien myyntikanavien löytämisellä, tehokkaammalla markkinoinnilla, tuotekehityksellä ja muilla kilpailukeinoilla. Kannattavuutta voidaan parantaa myös parantamalla varastojen kiertoaikaa tai -nopeutta ja arvoa suhteessa toimintaan kuten myymällä tarpeeton omaisuus, joka vaikuttaa käyttöomaisuuden kiertonopeuteen ja arvoon sekä parantamalla myyntisaamisten maksuaikoja ja määriä esimerkiksi tehostamalla saatavien perintää. (Heikkilä & Saranpää 2011, 69.)

## 5 KEHITTÄMISTUTKIMUKSEN TOTEUTUS JA TUTKIMUSMENETELMÄT

Tässä viidennessä luvussa käsitellään kehittämistutkimuksen toteutusta prosessina ja käytettyjä tutkimusmenetelmiä. Luvussa tutkitaan kehittämistutkimukselle tyypillisiä piirteitä, valittuja tutkimusmenetelmiä ja tutkimuksen toteutusta prosessina ja lopputulosta. Kuten johdannossa aiemmin mainittiin, on tutkimuksen tavoitteena ollut löytää vastaus kehittämistutkimuskysymykseen *"Miten toimeksiantajan kannattavuutta voidaan kehittää?"*.

### 5.1 Kuvaus menetelmistä

Opinnäytetyö on toteutettu kehittämistutkimuksena, jossa on käytetty myös laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen menetelmiä. Kananen tiivistää kehittämistutkimuksesta seuraavasti: "Kehittämistutkimus ei tuota pelkästään tekstejä vaan käytännössä toimivia ratkaisuja." Kehittämistutkimuksen tarkoituksena on poistaa jokin ongelma tai kehittää jotain asiaa paremmaksi. Tutkimuksen tuloksena saadaan muutos entiseen kehittämisen kohteena olleeseen ilmiöön. Kehittämistutkimuksella ei pyritä yleistämään eikä tyydytä laadullisen tutkimuksen tavoin pelkästään kuvaamaan ja ymmärtämään asiatioita tai ilmiöitä. Tutkimusmenetelmän tavoitteena on löytää parempia vaihtoehtoja asiatioille. Nämä vaihtoehdot tulee testata, jotta voidaan todeta niiden toimivuus. (Kananen 2012, 42–44.)

Kehittämistutkimukselle tyypillisiä piirteitä ovat "perehtyminen, luova ajattelu, arviointi ja sitouttaminen." Tutkijan tulee perehtyä tutkimuskohteeseen eli tarvitaan prosessiosaamista. Luovalla ajattelulla pyritään löytämään uusia näkökulmia ja sitouttamisessa tutkija pyrkii sitouttamaan organisaation toimijat hankkeeseen. Arviointi kuvastuu kehittämistutkimuksessa niin, että on ongelmanratkaisukykyä "tuottaa yksi, luova, kaikkien hyväksymä ratkaisu." (Kananen 2012, 51.) Kehittämistutkimuksen tarkoituksena on ollut löytää toimeksiantajalle kehitysehdotuksia yrityksen kannattavuuden parantamiseen.

Arvioitaessa kehittämistoiminnan tuloksia tarvitaan sekä tutkimuksellista otetta että tutkimusmenetelmien käyttöä ja hallintaa. Tuloksen arviointi tosin pohjautuu kehittämiskohteeseen, jolloin tulokseksi voi riittää esimerkiksi ratkaisun paremmuus ja toimivuus lähtökohtatilanteeseen verrattuna, mikäli kyseessä on ollut tekninen parannus. (Kananen 2012, 50.)

Kehittämistutkimuksen eri vaiheita varten tarvitaan myös laadullista tutkimusta. Sitä tarvitaan lähtökohtatilanteen arvioinnissa, kehittämis- ja tutkimusongelman määrittelyssä, kehittämissankkeen tulosten ja tavoitteiden arvioinnissa, kehittämissilmiöön perehtymisessä ja teoreettisen viitekehyksen laatimisessa. Laadullisen tutkimuksen menetelmiä ovat tiedonkeruu- ja analyysimenetelmät. Tiedonkeruuseen kuuluvat havainnointi, teemahaastattelu ja kirjalliset lähteet. (Kananen 2012, 92.)

Laadullisessa eli kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään lauseiden ja sanojen avulla löytämään ratkaisu tutkimusongelmaan. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei pyritä yleistykseen määrällisen eli kvantitatiivisen tutkimuksen tapaan. Laadullinen tutkimus pohjautuu ilmiön kuvaamiseen, syvälliseen ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen. Laadullisessa tutkimusprosessissa voidaan palata aikaisempiin vaiheisiin joustavasti ja tutkimukseen sisältyy usein sekä kenttätöitä että teoriaa. Laadullisen tutkimuksen tulokset perustuvat tutkijan tulkinnaan. (Kananen 2012, 29–30.)

Kehittämistutkimuksen tiedonkeruumenetelminä on käytetty teemahaastatteluja ja havainnointia. Havainnointina on käytetty suoraa havainnointia, jossa havainnoitava on tietoinen tutkijan läsnäolosta (Kananen 2012, 93). Havainnointi on ollut samalla myös tarkkailevaa havainnointia, jossa tutkija ei osallistu tutkimuskohteen toimintaan vaan toiminnan havainnointi tapahtuu kohteen ulkopuolisena havainnointina tai kokemalla oppimisena, jossa tutkija havainnoi ihmisten toimintaa luonnollisissa tilanteissa (Vilka 2006, 43, 48). Tutkimuksessa havainnoitava on ollut toimeksiantajayrityksen henkilöstö, jonka työmenetelmiä on seurattu paikan päällä työympäristössä. Havainnoinnissa on tutkittu ja seurattu työmenetelmien ja ajankäytön merkitystä toimeksiantajayrityksen kannattavuuteen. Havainnointi on tapahtunut luonnollisessa ympäristössä eli työntekijöitä on havainnoitu aidossa tilanteessa työpäivän aikana, joten tutkimuksessa on ollut todellinen tilanne eikä niin sanottu testitilanne. Saadut tulokset ovat näin ollen luotettavampia, eikä niitä tarvitse toistaa.

Havainnoinnissa on käytetty sekä strukturoitua että strukturoimatonta havainnointia. Strukturoidussa havainnoinnissa on seurattu ja kirjattu ylös lomakkeen mukaan tapahtumia. Strukturoimattomassa havainnoinnissa on kirjattu mahdollisimman paljon tilanteeseen liittyviä asioita. Nämä menetelmät on valittu siksi, että ennen havainnointia voidaan lomakkeelle kirjata teorian mukaan esiin tulleita asioita sekä omaan kokemukseen perustuvaa tietoa ravitsemisalalan työtavoista, jotka liittyvät kannattavuuteen. Strukturoimattoman havainnoinnin etuna on puolestaan se, että mikäli tutkijalta jää jokin tärkeä havainnoitava asia pois havainnointilomakkeelta, voidaan se lisätä lomakkeelle tarpeen tullen havainnoinnin aikana. (Kananen 2012, 96–97.)

Teemahaastattelut on toteutettu yksilöhaastatteluina, joiden avulla on pyritty löytämään ymmärrystä tehtyjen havaintojen ja laskelmien tueksi sekä löytämään ongelmakohdat toimeksiantajayrityksen kannattavuuteen vaikuttavista tekijöistä. Teemahaastatteluissa on käyty teemat yksitellen, kohta kohdalta, yleisestä yksittäiseen ja tämän jälkeen on siirrytty seuraavaan teemaan (Kananen 2012, 102). Tämän haastattelun etuna on pyrkimys päästä asian ytimeen teema teemalta sulkematta pois mitään (Kananen 2012, 102).

Kehittämistutkimukseen liittyvä toimeksiantajalle laadittu raportti on keskittynyt lähinnä haastattelujen ja havainnointien varaan sekä toimeksiantajalta laskelmia varten saatuihin

raportteihin. Kehittämistutkimuksen teoreettinen osuus on muodostunut substanssikirjallisuudesta eli aihealueen kirjallisuudesta. Lähdemateriaaleiksi on valittu kirjallisuutta niin ravitsemis- kuin taloushallinnon alalta sekä sähköisistä julkaisuista.

## 5.2 Tutkimuksen toteutus ja lopputulos

Saatua toimeksiannon toimeksiantajayritykseltä, laadittiin heti suunnitelma, jonka mukaan toimeksiantoa alettiin toteuttaa. Opinnäytetyön tekeminen aloitettiin kesäkuun alussa. Ensimmäiseksi eli työn lähtökohtana tuli kartoittaa toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila, jonka mukaan pystyttiin etsimään ratkaisua toimeksiantajan kehitystutkimusongelmaan *"Miten toimeksiantajan kannattavuutta voidaan kehittää?"*, joka esitettiin jo raportin alussa. Toimeksiantajan kannattavuuden nykytilaan lähdettiin kartoittamaan eri menetelmin kuten sisäisen laskennan avulla yrityksen kustannusrakenteen tarkastelulla, teemahaastatteluilla ja havainnoinneilla. Laadullisia menetelmiä käyttämällä kuten haastatteluilla ja havainnoinneilla haluttiin tutkimuksellisesti syventää ymmärrystä laadittavien laskelmien tueksi. Kuten alaluvussa 6.3 käy ilmi, teemahaastattelut ja havainnoinnit toteutettiin kesäkuussa. Sisäisen laskennan pohjaksi saatavien raporttien saamisen viivästyminen viivästytti myös opinnäytetyötä aikataulullisesti. Raportit saatiin toimeksiantajalta heinäkuussa, jolloin voitiin aloittaa kannattavuuden nykytilan kartoituksen laskelmien laadinta. Kesällä aikataulu viivästy myös omista henkilökohtaisista syistä.

Tarkasteluun otettiin mukaan myös toimialan vertailutietoja, joiden mukaan yrityksen kannattavuuden nykytilaa voitiin suhteuttaa yleisesti toimeksiantajan toimialaan ja tuotteiden hintoja alueelliseen hintatasoon. Kannattavuuden nykytilan kartoituksen tutkimustulokset esitetään luvussa 6. Kannattavuuden nykytilan kartoituksen jälkeen haettiin vielä varmistusta tehtyihin johtopäätöksiin herkkyysanalyysillä sisäisen laskennan avulla. Herkkyysanalyysien tulokset ovat nähtävissä alaluvussa 6.2. Kannattavuuden nykytilan kartoituksen ja herkkyysanalyysien pohjalta kehittämiskohteeksi muodostuivat hintojen korotus, myyntimäärän lisääminen, kustannustehokkuus ja kustannusten alentaminen. Kehittämiskohteeksi tutkimuksessa on rajattu kannattavuuden parantaminen hinnoittelulla, joka kuvaa tutkimuksessa tuloksen teknistä parannusta ennen ja jälkeen tilanteena.

Opinnäytetyössä laadittiin kaksi erillistä raporttia, joista toinen on julkinen ja toinen tarkoitettu vain toimeksiantajan käyttöön. Toimeksiantajalle laaditusta raportista poimittiin vain kaikista keskeisimmät asiat julkiseen raporttiin. Tämä tehtiin toimeksiantajan pyynnöstä, jotta salassapito ja tunnistamattomuus säilyvät toimeksiantajayritystä kohtaan.

Kehittämistutkimus pohjautuu myös teoriaan, jolloin käytännön asioita pohditaan myös teorian pohjalta. Teoreettista viitekehystä on rakennettu raportin muotoon pikkuhiljaa kesän ja alkusyksyn aikana saatua se lopulliseen muotoonsa syksyllä. Opinnäytetyön teoreettisessa

viitekehyksessä käydäänkin läpi tutkimuksen olennaisimmat tekijät eli ravitsemisalan hinnoittelu ja kustannukset. Näiden lisäksi on tutkittu myös kannattavuuden nykytilan kartoitusta varten tarvittavia johdon laskentatoimen työkaluja luvussa 4.

Kannattavuuden nykytilan kartoituksen ja herkkyyshanalyysin pohjalta tutkimuksessa päädyttiin rajaamaan kannattavuuden parantamisen menetelmäksi toimeksiantajan hinnoittelun parantaminen, koska toimeksiantajalla ei ollut varsinaista hinnoittelumenetelmää tai -strategiaa käytössään. Rajauksesta oltiin yksimielisiä toimeksiantajan yhteyshenkilön kanssa. Koska hinnoitteluun kuuluu olennaisena osana myös tuotteen valmistuskustannukset, on hinnoittelun lisäksi viitekehyksessä käyty läpi myös ravitsemisalan tyypillisimpiä kustannuksia ja kustannuslaskennan menetelmiä. Teoreettisen viitekehysten tarkoituksena on antaa toimeksiantajalle kokonaisvaltainen käsitys, miten ravitsemisalan hinnoittelu muodostuu ja miten kustannukset otetaan huomioon hinnoittelussa. Tehtyjen laskelmien perusteella hinnat tulivat nousemaan, koska toimeksiantajayritys ei ollut käyttänyt aiemmin varsinaista kustannuslähtöistä hinnoittelumenetelmää. Hintojen nousu vaikuttaa tietenkin positiivisesti kannattavuuteen, mikäli asiakaskunta pysyy samana.

Kehittämistutkimuksen lopputuloksena löydettiin toimeksiantajalle sopiva kustannuslaskennan ja hinnoittelun menetelmä. Hinnoittelumenetelmiä voi olla myös useita, jolloin eri tuotteille käytetään eri hinnoittelumenetelmiä. Toimeksiantajalle valitusta kustannuslaskennan menetelmästä kerrotaan lisää alaluvussa 6.4 ja hinnoittelumenetelmästä alaluvussa 6.5. Opinnäytetyön lopputuloksena syntyi sekä tämä teoreettinen, julkinen, kehittämistutkimusraportti, jota ravitsemisalan yritykset voivat hyödyntää kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmissaan että toimeksiantajan käyttöön laadittu, ei-julkinen, raportti sisältäen yksityiskohtaisemmin toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytilan kartoituksen ja ohjeistuksen tuotteiden hinnoitteluun sekä erillisinä tiedostoina Excel -pohjaiset tuotteiden hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmat. Opinnäytetyön aikataulullisista viivästymisistä huolimatta, opinnäytetyö on laadittu opinnäytetyölle asetettujen aikarajojen puitteissa.

## 6 KEHITTÄMISTUTKIMUSONGELMAN RATKAISEMINEN

Tässä luvussa analysoidaan eri menetelmin toimeksiantajan kannattavuutta sekä kartoitetaan toimeksiantajayrityksen tutkimuksen lähtötilanne eli esitetään toimeksiantajan kannattavuuden nykytilan kartoituksen tulokset. Tämän lisäksi analysoidaan haastattelujen ja havainnointien tulokset. Lopuksi pohditaan mikä kustannuslaskennan ja hinnoittelun menetelmä olisi sopiva toimeksiantajalle kannattavuuden parantamiseen. Osa tämän luvun alaluista perustuu toimeksiantajalle laadittuun raporttiin, joiden pohjatietoina on käytetty toimeksiantajalta saatuja raportteja, jotka eivät ole julkisia. Toimeksiantajan pyynnöstä, ovat tämän luvun taulukot päädytty havainnollistamaan pelkästään prosentuaalisesti.

### 6.1 Toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytilan kartoitus

Kehittämistutkimuksen tarkoituksena on ollut selvittää toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila sekä etsiä ja löytää kehitysehdotuksia yritystoiminnan ja kannattavuuden parantamiseksi. Kannattavuuden nykytilan kartoituksen tarkoituksena on ollut selvittää mitkä tekijät toimeksiantajayrityksessä kaipaavat kehitystä ja millä tavoin toimeksiantajayrityksen kannattavuutta voidaan parantaa.

#### 6.1.1 Sisäinen tuloslaskelma

Kannattavuuden nykytilaa määrittäessä tarkasteltiin toimeksiantajayrityksen aikaisempien vuosien kustannusrakennetta sisäisillä tuloslaskelmilla, laskelmien perustuessa saatuihin raportteihin. Sisäinen tuloslaskelma valittiin tarkastelun välineeksi, koska se on tarkoitettu nimenomaan yritysjohdolle kannattavuuden tarkastelua varten. Sisäisestä tuloslaskelmasta yritysjohton apuvälineenä kerrotaan tarkemmin luvussa 4.1.1. Toimeksiantajan kannattavuuden nykytilan kartoittamista varten valittiin kolme tarkasteluvuotta. Seuraavassa taulukossa 10 on esitetty tulokset prosenttimuodossa toimeksiantajayrityksen kustannusrakenteesta tarkasteluvuosilta. Seuraavan taulukon luvut edustavat myös absoluuttista kannattavuutta, koska absoluuttinen kannattavuus tarkoittaa tuottojen ja kustannusten erotusta (taulukko 10).

TAULUKKO 10. Toimeksiantajan kannattavuuden tarkastelu sisäisen tuloslaskelman avulla

<b>Tarkasteluvuodet</b>	<b>vuosi 3</b>	<b>vuosi 2</b>	<b>vuosi 1</b>
Liikevaihto	100,0 %	100,0 %	100,0 %
Materiaalit ja palvelut	- 35,2 %	- 34,8 %	- 43,0 %
<b>Myyntikate</b>	64,8 %	65,2 %	57,0 %
Henkilöstökulut	- 33,1 %	- 35,6 %	- 34,4 %
<b>Palkkakate</b>	31,7 %	29,6 %	22,6 %
Kiinteät kustannukset	- 29,2 %	- 32,1 %	- 35,3 %
<b>Käyttökate</b>	2,5 %	- 2,5 %	- 12,7 %

Taulukon 10 prosentit eivät havainnollista sitä, että tarkastelujaksojen aikana liikevaihto on lähes kaksinkertaistunut tarkasteluvuodesta 1 tarkasteluvuoteen 3. Taulukosta 10 on huomattavissa selkeästi, että toimeksiantajayritys on huomionnut muuttuvien kustannusten osuuden liikevaihdosta myönteisesti. Näin ollen myyntikatteen osuus on parantunut tarkasteluvuodesta 1, sen ollessa noin 65 % liikevaihdosta tarkasteluvuosina 2 ja 3. Tarkasteluvuosien myyntikatteiden määrä ei ole kuitenkaan vielä riittävä, sillä myyntikatteen tulee kattaa kaikki yrityksen henkilöstökustannukset, kiinteät kustannukset sekä kokonaiskustannusten jälkeen siitä tulisi jäädä myös voittoa.

Kuten taulukosta 10 käy ilmi, on toiminta parantunut vuosi vuodelta, mutta parannettavaa on vielä. Henkilöstökustannukset ovat kasvaneet tarkasteluvuosien aikana toiminnan kasvaessa, mutta sen suhteellinen osuus liikevaihdosta on pysynyt melko samana. Henkilöstökustannusten osuus liikevaihdosta on ravitsemisalalla noin 30 prosenttia vaihdellen 25–35 prosentin osuudessa (Heikkilä & Saranpää 2011, 97). Verraten toimeksiantajan henkilöstökustannusten prosentuaalista osuutta näihin toimialan yleisiin prosentteihin, lukeutuu toimeksiantajayritys sisäisiltä tuloslaskelmilta saatavien tietojen mukaan toimialan yleiseen suositustasoon henkilöstökustannusten osalta. Kuten taulukosta 10 on nähtävissä, on yritys alkanut tarkasteluvuosien aikana seuraamaan kustannusten osuutta liikevaihdosta toiminnan kasvaessa. Kiinteiden kustannusten osuus liikevaihdosta kuitenkin rasittaa vielä myynti- ja palkkakatetta.

Ravitsemisalalan suurimmat kuluerät ovat raaka-aine- ja henkilöstökustannukset. Taulukko 11 havainnollistaa raaka-aine- ja henkilöstökustannusten yhteismäärän osuutta liikevaihdosta. Ravitsemisalalla raaka-aine- ja henkilöstökustannusten yhteisosuus liikevaihdosta on noin 65–70 prosenttia (Heikkilä & Saranpää 2011, 97).

TAULUKKO 11. Toimeksiantajan raaka-aine- ja henkilöstökustannusten osuus liikevaihdosta

<b>Tarkasteluvuodet</b>		
<b>vuosi 3</b>	<b>vuosi 2</b>	<b>vuosi 1</b>
<b>68 %</b>	<b>70 %</b>	<b>77 %</b>

Toimeksiantajayrityksen raaka-ainekustannusten sekä henkilöstökustannusten yhteisosuus liikevaihdosta on keskimäärin alan yleistä tasoa, sen ollessa noin 70 prosenttia tarkasteluvuosina 2 ja 3 (katso taulukko 11). Raaka-aine- ja henkilöstökustannusten yhteisprosentti on laskenut selkeästi tarkasteluvuodesta 1 tarkasteluvuoteen 3. Mitä pienempi kustannusten yhteisprosentti on, sitä vähemmän kustannuksia on rasittamassa liikevaihtoa.

Toimeksiantajan katesuhdetta tarkasteltaessa, on katesuhde parantunut tarkasteluvuodesta 1 tarkasteluvuoteen 3, sen ollessa yli yksi viimeisenä tarkasteluvuotena. Kahtena en-

simmäisenä tarkasteluvuotena katesuhde on ollut alle yksi, mikä tarkoittaa sitä, ettei yrityksen toiminta ole ollut voitollista. Saman voi todeta taulukon 10 tiedoista.

Kuten taulukon 10 luvuista on pääteltävissä, on toimeksiantajan kriittinen piste ollut tarkasteluvuotena 3 lähellä liikevaihtoa eli myynti on juuri ja juuri kattanut kokonaiskustannukset. Tämä havainto puoltaa sitä, että toimeksiantajayrityksen tulisi tarkistaa tuotteiden ja palvelujen hinnat, koska näyttää siltä, että myytyjen tuotteiden ja palvelujen tuotot riittävät juuri ja juuri kattamaan niistä aiheutuvat valmistuskustannukset sekä kattamaan yrityksen kiinteät kustannukset. Kriittisen pisteen ollessa samansuuruinen liikevaihdon kanssa, on tällöin tulos nolla. Toimeksiantajan halutessa parantaa kannattavuuttaan, on tällöin saatava enemmän tuottoja kuin mitä on kuluja, jolloin toiminnasta jää myös voittoa.

### 6.1.2 Toimialan vertailutiedot

Tutkimuksessa on myös tutkittu ja vertailtu toimeksiantajan kannattavuutta Toimiala Onlinen tilinpäätöstilastoihin, jotka perustuvat Finnveralta saatuihin tietoihin. Tarkastelussa on käytetty seuraavia vertailutietoja: liikevaihto, henkilöstön määrä, käyttökate- ja liiketulosprosentti. Näistä käyttökate- ja liiketulosprosentit osoittavat suhteellista kannattavuutta. Näiden lisäksi on vertailtu myös maksuvalmiuden puolelle kuuluvia myyntisaamisten ja ostovelkojen kiertoaikoja. Edellä mainittuja lukuja ja prosentteja ei käydä tässä tarkemmin läpi, koska ne on julkaistu vain toimeksiantajalle laaditussa raportissa. Tuloksista voidaan kuitenkin todeta, että käytettyjen vertailutietojen perusteella toimeksiantajayritys sijoittuu toimialalla alan mediaaniin tarkasteluvuosina 2 ja 3 ja tarkasteluvuotena 1 alakvartiiliin. Tämä osoittaa sen, että toimeksiantajayrityksen toiminta on kehittynyt tarkasteluvuosien aikana ja toimeksiantajalla on hyvä pohja rakentaa ja kehittää toimintaansa kannattavammaksi.

Toimeksiantajan kannattavuuden nykytilan selvittämiseksi on tarkasteltu myös alueellisia hintoja, joista on saatu vertailupohja eri lounastuotteiden hinnoille. Lounasinfosta saatavan tiedon mukaan toimialalla on kova kilpailu, koska monet eri ravitsemisalalan yritykset tarjoavat lounaaksi samantyyppisiä ruokia ja lähes samaan hintaan. On pääteltävissä, että alueella olisi käytössä markkinapohjainen hinnoittelumenetelmä. Lounaiden hinnat vaihtelevat ruoan mukaan salaattilounaan ollessa keskiarvallisesti noin 6,70 euroa, keittolounaan noin 6,90 euroa ja lämpimän pääruoan noin 8,60 euroa. Osassa paikoista myydään myös toista niin sanottua päälounas, jonka hinta on noin 8,70 euroa. Kalliimpaa lounasta sekä lounasannoksia listalta saa 7,50 – 11,50 eurolla. Toimeksiantaja sopeutuu tarkastelun perusteella nykyisellä toiminnallaan toimialueen hintatasoon hyvin, mikäli ajatellaan, että käytössä on markkinalähtöinen ja kilpailusuuntautuneinen hinnoittelumenetelmä.



## 6.2 Herkkyysanalyysi

Toimeksiantajan kannattavuutta tarkasteltiin herkkyysanalyysien avulla, joiden pohjalta selvitettiin, mitä tekijöitä muuttamalla toimeksiantajan kannattavuutta voitaisiin parantaa. Menetelmä valittiin muiden menetelmien lisäksi, koska haluttiin saada varmistus aiemmin tehtyjen johtopäätösten tueksi ennen kuin valitaan lopullinen toimeksiantajayrityksen kannattavuuden parantamisen tekijä.

Toimeksiantajan herkkyysanalyysien samanaikaiset muuttujat näkyvät taulukosta 12. Esimerkissä 1 ja 2 oletetaan myyntimäärän kasvavan 5 % ja esimerkissä 3 suhteellisesti enemmän eli 15 %. Myyntihintojen oletetaan nousevan kaikissa esimerkeissä 10 %. Ostohintojen eli raaka-ainekustannushintojen oletetaan nousevan 7 % esimerkissä 1 ja 5 % esimerkissä 3. Esimerkissä 2 ostohinnat oletetaan pysyvän samana. Toimeksiantajan herkkyysanalyysin esimerkeissä oletetaan, että kiinteitä kustannuksia karsitaan 8–9 %. Laskelmissa palkkakustannusten oletetaan säilyvän samana eli yritys pystyy toteuttamaan myyntimäärien kasvun olemassa olevilla henkilöstöresursseilla. Herkkyysanalyysin prosentit on valittu niin, että ne edustavat erilaisia oikeita muuttuvia tekijöitä. Myyntihintojen nousu kuvaa uuden hinnoittelumenetelmän myötä tulevaa hintojen nousua, myyntimäärän kasvu ilmentää nykyisillä asiakkailla ja uusasiakashankinnalla saatavaa myyntimäärän kasvua, ostohintojen nousu havainnollistaa raaka-ainehintojen nousua ja kiinteät kustannukset kuvaa kustannusten karsimista toiminnan tehostamisella ja järjeistämällä.

TAULUKKO 12. Toimeksiantajayrityksen herkkyysanalyysin muuttujat

Esimerkit				
	1	2	3	
Tulostekijät	Muuttujat			Vaikutus
myyntimäärä	+ 5 %	+ 5 %	+ 15 %	liikevaihto ja muutt. kustannukset
myyntihinta	+ 10 %	+ 10 %	+ 10 %	liikevaihto
ostohinta	+ 7 %	0 %	+ 5 %	muuttuvat kustannukset
kiinteät kustannukset	- 9 %	- 9 %	- 8 %	kiinteät kustannukset

Seuraavalla sivulla taulukossa 13 havainnollistetaan prosentuaalisesti edellisten toimeksiantajan herkkyysanalyysiesimerkkien tulokset. Laskelmien lähtöarvoina käytettiin toimeksiantajan tarkasteluvuoden 3 tietoja. Kuten taulukosta 13 havaitaan, herkkyysanalyysiesimerkissä 1 käyttökateprosentti paranee lähtöarvosta 11,6 prosenttiyksikköä. Esimerkissä 2 käyttökateprosentti paranee 13,8 prosenttiyksikköä ja esimerkissä 3 se paranee 16,5 prosenttiyksikköä. Esimerkin 3 hyvä käyttökateprosentti perustuu suurempaan myyntimäärään. Käyttökatteisiin on vaikuttanut myös kiinteiden kustannusten karsinta, joka on pienentänyt prosentuaalisesti kiinteiden kustannusten osuutta. Myyntikatteeseen toimeksiantajan herkkyysanalyysin esimerkkien 1 ja 3 oletukset eivät olennaisesti vaikuta, sillä myyntimäärän kasvu vaikuttaa sekä liikevaihtoon että muuttuviin kustannuksiin. Sekä liikevaihdossa että muuttuvissa kustannuksissa on kyseessä olevissa esimerkeissä ollut oletuksena myös

jonkinlainen hintojen nousu, mikä osaltaan vaikuttaa siihen, ettei esimerkeissä tapahdu yllättäviä muutoksia myyntikatteen osalta. Herkkyysanalyysin esimerkistä 2 on kuitenkin havaittavissa, että myyntikateprosentti on parantunut, koska oletettiin muuttuvien kustannusten hinnan pysyvän samana.

TAULUKKO 13. Toimeksiantajayrityksen herkkyysanalyysin tulokset

	Lähtöarvot (vuosi 3)	Esimerkit		
		1	2	3
<b>Liikevaihto</b>	<b>100,0 %</b>	<b>100,0 %</b>	<b>100,0 %</b>	<b>100,0 %</b>
- Materiaalit ja palvelut	- 35,2 %	- 34,2 %	- 32,0 %	- 33,6 %
<b>Myyntikate</b>	<b>64,8 %</b>	<b>65,8 %</b>	<b>68,0 %</b>	<b>66,4 %</b>
- Henkilöstökulut	- 33,1 %	- 28,6 %	- 28,6 %	- 26,1 %
<b>Palkkakate</b>	<b>31,7 %</b>	<b>37,1 %</b>	<b>39,4 %</b>	<b>40,3 %</b>
- Kiinteät kustannukset	- 29,2 %	- 23,0 %	- 23,0 %	- 21,2 %
<b>Käyttökate</b>	<b>2,5 %</b>	<b>14,1 %</b>	<b>16,3 %</b>	<b>19,0 %</b>

Mitä suuremmat ovat tuotot ja mitä pienemmät ovat kustannukset, sitä parempi kate on. Vaikka palkkakustannukset ovatkin pysyneet kaikissa esimerkeissä euromääräisesti muuttumattomina, on taulukosta 13 selkeästi nähtävissä, että palkkakateprosentti on parantunut esimerkkilaskelmissa lähtöarvosta. Tämä perustuu siihen, että laskelmissa liikevaihto on kasvanut myyntihinnan ja -määrän ansiosta ja myyntikate on myös parantunut lähtöarvosta. Mitä enemmän yrityksellä on tuottoja, joilla kattaa kustannuksia ja mitä paremmin yritys saa karsittua kustannuksia, sitä parempi on yrityksen palkka- ja käyttökate.

Lähtöarvona toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila on tarkastelun perusteella lähes alan keskiarvoa. Yritysjohdon haastatteluissa kävi ilmi, ettei toimeksiantajayrityksellä ole käytössään varsinaista hinnoittelumenetelmää tai -strategiaa. Kannattavuuden nykytilan tarkastelu edellisen alaluvun 6.1 sekä herkkyysanalyysin että haastattelujen osalta kuitenkin osoittivat sen, että yrityksen tulee kehittää toimintaansa juuri hinnoittelun ja kustannusten sekä myyntimäärän osalta. Seuraavassa alaluvussa esitetään teemahaastattelujen ja havainnointien tulokset.

### 6.3 Teemahaastattelujen ja havainnointien tulokset

Tutkimuksessa haastateltiin toimeksiantajayrityksen yritysjohtoa. Haastatteluun valittiin yritysjohto juuri siitä syystä, että tutkimukselle haluttiin yritysjohton näkökulma. Mikäli tutkimuksen näkökulma-asettelu olisi ollut toinen, olisi haastatteluun voitu valita myös yrityksen työntekijöitä. Toimeksiantajan yritysjohtoa ei kuvata tässä tarkemmin, jotta toimeksiantajayrityksen anonyymiyksi säilyy.

Haastattelujen pääteemoiksi valittiin kustannukset, toiminta, hinnoittelu ja kannattavuus. Pääteemat liittyvät joko kokonaisuudessaan tai osittain viitekehykseen. Esimerkkikysymyk-

set ja haastattelujen runko kuvataan liitteessä 4. Havainnointina käytettiin eri havainnointimenetelmiä, jotka käytiin läpi tarkemmin alaluvussa 5.1. Samassa alaluvussa käytiin läpi myös yleisesti kuinka havainnointi suoritettiin. Sekä havainnoinnit että haastattelut tehtiin kesäkuun alussa. Näillä pyrittiin sekä kannattavuuden nykytilan kartoittamiseen ja löytämään laadittavien laskelmien tueksi tietoa yrityksestä ja sen toiminnasta että löytämään kehitysehdotuksia toimeksiantajan kannattavuuden parantamiseen.

Seuraavissa alaluvuissa tutkitaan sekä teemahaastattelujen että havainnointien tulokset. Alaluvut on jaoteltu teemoittain, jotka jakautuvat sekä kustannuksiin ja toimintaan että hinnoitteluun ja kannattavuuteen. Teemahaastattelujen ja havainnoinnin kautta nousseet varsinaiset kehitysehdotukset ja johtopäätökset esitetään luvussa 7.

### 6.3.1 Kustannukset ja toiminta

Seuraavaksi tutkitaan toimeksiantajayrityksen yritysjohton teemahaastattelujen ja tehtyjen havainnointien tuloksia kustannusten ja toiminnan osalta. Teemahaastattelujen osa-alueet haluttiin tutkimuksellisesti yhdistää samaan alalukuun, koska toiminta ja kustannukset liittyvät olennaisesti toisiinsa. Toinen vaihtoehtoinen jakoperuste olisi ollut käsitellä kustannukset ja hinnoittelu samassa alakappaleessa, mutta tällöin toiminta ja kannattavuus eivät käy yhtä luontaisesti samaan tarkastelukappaleeseen.

Kustannukset ovat osa hinnoittelua. Ilman tuotteen valmistuksesta aiheutuvia raaka-ainekustannuksia ja valmistuspalkkoja on vaikea tietää, milloin tuotteesta aiheutuvat kustannukset on saatu katettua. Ravitsemisalan tyypillisimpiä kustannuksia ovatkin juuri raaka-aine- ja henkilöstökustannukset, joiden osuus liikevaihdosta on suuri ja siksi ne ovat erityisen tärkeitä kustannuseriä tarkkailtavaksi. Toimeksiantajayrityksen yritysjohton haastattelun perusteella, yrityksessä ollaan tietoisia raaka-ainekustannusten määrästä yrityksen suurimpana kulueränä. Haastattelun mukaan toimeksiantajayritys on aiemmin ostanut pienissä erissä raaka-aineet, mutta nykyisin ne hankitaan suuremmissa erissä, jotta aikaa ja rahaa säästyy. Lisäksi yritys seuraa hankintahintaa säännöllisesti. Yritysjohton mukaan kustannuksiin voi vaikuttaa esimerkiksi suunnittelemalla hyvin ruokalistat ja seuraamalla sesonkituotteita ja tarjouksia sekä vaikuttamalla sähkönkulutukseen. Toimeksiantajayritys vaikuttaa kustannuksiin esimerkiksi myös valmistelemalla kirjanpitoaineiston ennen kirjanpitäjälle vientiä.

Kustannuksissa ei tule kuitenkaan unohtaa henkilöstökustannusten osuutta, koska ne ovat toinen suuri kuluerä ravitsemisalan yrityksessä. Toimeksiantajayrityksen yritysjohtolle tehdyssä haastattelussa kävi ilmi, että yritysjohto kokee ongelmakohtiksi tavaranhankinnan, töiden aikataulutuksen ja työajan käyttämisen kustannustehokkaasti. Kehittämiskohteeksi haastattelussa kerrotaan hankintalistat, jotka tulisi tehdä tarkemmin, jotta ylimääräisiltä

raaka-ainehankintakerroilta vältytään, koska noutotukussa käydään päivittäin ja monesti useamman kerran päivässä. Töiden aikatauluttaminen, työajan käyttäminen kustannustehokkaasti ja työtapojen järjeistäminen ovatkin yksi kulmakivi karsiessa pois turhia kustannuksia. Toimeksiantajalle syntyy esimerkiksi turhia polttoaine- ja henkilöstökustannuksia ylimääräisistä hankintakerroista.

Toimeksiantajayrityksessä otetaan työntekijöiltä vastaan kehitysehdotuksia, joilla pyritään parantamaan työpisteiden ja työtapojen ergonomisuutta. Yritysjohdon mukaan yritys käyttää tarpeen tullen henkilöstövuokrausta työvoimana, mikä on viisasta, ellei yrityksellä ole tarvetta solmia pidempiaikaista työsuhdetta uuden työntekijän kanssa.

Toimeksiantajayrityksen mukaan yrityksen kaikki työntekijät tekevät kaikkia työtehtäviä, jolloin työpisteitä voidaan kierrättää työpäivän aikana. Töiden vaihtuvuus vaikuttaa työn mielekkyyteen sekä työilmapiiri, joka on yritysjohdon mielestä avoin ja hyvä. Työntekijät tuntevat toisensa hyvin, mikä osaltaan vaikuttaa työilmapiiriin positiivisesti. Yritysjohdon mukaan kommunikointi on henkilöstön välillä vuorovaikutteista. Tämä takaa myös sen, että työntekijät viihtyvät työssään ja sen näkyminen ulospäin on tärkeää, koska se vaikuttaa asiakkaiden ostopäätöksiin. Työntekijöiden onnellisuudella kun on vaikutus yrityksen menestymiseen. Katja Pantzar viittaa artikkelissaan *Investing in Happiness (2013)* Tony Hsiehin kirjaan *Delivering Happiness: A Path to Profits, Passion and Purpose*, jossa onneton henkilöstö voi todellisuudessa vaikuttaa yrityksen voittoon huonontamalla sitä, kun puolestaan onnelliset yritykset ovat menestyvämpiä ja kestävämpiä pitkällä aikavälillä. Yritysjohdon mukaan toimeksiantajayrityksen henkilöstö vaikuttaa tyytyväiselle työssään, joten tämä vaikuttaa artikkelin mukaan positiivisesti yrityksen tulokseen, mikä on hyvä asia yrityksen parantaessa kannattavuuttaan.

Havainnointien ja yritysjohdolle tehtyjen haastattelujen mukaan toimeksiantajayrityksen asiakaspalvelu on kunnossa ja haastattelussa yritysjohto korosti asiakaspalvelun tuoman ammattimaisen kuvan luomista asiakkaalle tasalaatuisena. Havainnoinnissa ilmi tullut työasujen yhteneväisyyden puute ja esteettisyys vaikuttavat myös asiakkaiden saamaan ammattimaisuuskuvaan ja imagoon yrityksestä. Toimeksiantaja on ottanut uudet ja yhteneväisemmät työasut käyttöön heti siitä palautteen saatuaan. Haastattelussa korostui myös ystävällinen ja hyvä palvelu sekä hyvä, tuore ja laadukas ruoka, joka on alusta asti itse valmistettua. Yritysjohdon mukaan yrityksen vahvuuksiin kuuluvat vuosien kokemus, uusien menetelmien testaaminen ja kehittäminen, asiakaslähtöisyys, palvelualltius ja laatu. Yritysjohdon mukaan yrityksen heikkouksiin kuuluu tunnettavuus.

Toimeksiantajayrityksen yritysjohdon mukaan asiakkaat ovat viihtyneet sekä lounasravintolassa että yrityksen järjestämässä catering-tilaisuuksissa, mutta lounasravintolan asiakastiloja voisi jossain vaiheessa uudistaa ja viihtyvyyteen vaikuttaa esimerkiksi radiolla. Toi-

meksiantajayritys on tehnyt kerran aikaisemmin asiakastytyväisyyskyselyn, jonka perusteella satiin tietää, miten se voisi kehittää toimintaansa. Asiakastytyväisyyskysely on osoittautunut siis hyväksi tavaksi kerätä tietoa yrityksen toiminnan kehittämiseksi.

Sijainnilla ja asiakaspaikoitusalueella on merkitystä asiakasmäärän kasvuun. Sijaintihan kuuluu myös yhdeksi markkinointimixin tekijäksi. Asiakasmäärä ei kasva pelkästään lisääntiviteetin hankkimisella tai ravitsemisliikkeen salin viihtyvyyden parantamisella, mikäli sen pieneneminen johtuu sijainnista tai paikoitusalueiden puutteesta. Toimeksiantajayrityksen yritysjohto kommentoi haastattelussa parkkipaikkojen vähyyttä, mikä todettiin myös havainnoinnilla. Toimeksiantajayrityksen yritysjohtoon haastattelun mukaan sijainti on vaikuttanut suuresti yrityksen kannattavuuteen, uudessa toimipisteessä toiminnan ollessa kannattavaa. Sijainnilla on ollut siis konkreettisesti vaikutusta yrityksen kannattavuuteen, asiakaskunnan suuruuteen ja yrityksen näkyvyyteen. Yritysjohtoon mukaan alueella on jonkin verran kilpailua. Varteenotettavia kilpailijayrityksiä on kolme, jotka ovat olleet alalla jo pidempään. Yritysjohtoon mukaan alueella riittää kuitenkin asiakkaita useampaan saman alan yritykseen.

Yritysjohtoon haastattelun mukaan toimintaa tulisi muuttaa kustannustehokkaammaksi ja saatava myyntiä aktiivisemmaksi. Yritysjohtoon mukaan kehitettävää löytyy myös hinnoittelussa, ajanhallinnassa ja työskentelytavoissa. Yritysjohtoon tulevaisuuden suunnitelmiin kuuluvat toimeksiantajayrityksen liiketoiminnan laajentaminen toisen ja kolmannen toimipisteen avaamisella. Lisäksi suunnitelmiin kuuluvat toiminnan kehittäminen, uusien ruokien keksiminen sekä markkinoinnin lisääminen. Yritysjohtoon näiden avulla lisätään asiakasmäärää ja rahavirtaa, mikä on totta. Tulevaisuuden suunnitelmia suunnitellessa tulee lähtökohtana pitää kuitenkin yrityksen arvot, joihin yrityksen toiminta pohjautuu.

### 6.3.2 Hinnoittelu ja kannattavuus

Seuraavaksi tutkitaan toimeksiantajayrityksen yritysjohtoon teemahaastattelujen tuloksia. Pääteemoja tässä luvussa ovat hinnoittelu ja kannattavuus.

Yritysjohtoon haastattelujen mukaan yrityksen kehittämiskohteena on voiton jääminen tuotteiden tuotoista kustannusten jälkeen, joka onnistuu vain oikealla hinnoittelulla ja tietämällä kokonaiskustannukset. Toimeksiantajayritys on alkanut laskemaan hinnoittelussa tuotteiden katteita eli mihin hintaan tuotetta voi alimmillaan myydä. Hinnoittelu perustuu tällöin raaka-ainekustannuksiin. Yritysjohto totesi haastattelussa, että hinnoittelussa tulisi huomioida raaka-ainekustannusten lisäksi myös muita kustannuksia, kuten kiinteät kustannukset. Yritysjohto piti teorian raportissa esitettyä myyntikatteeseen perustuvaa hinnoittelua hyvänä hinnoittelumenetelmänä.

Hinnoittelulla on merkittävä vaikutus kannattavuuteen sekä liikevaihdollisesti että myyntimäärällisesti, joten hinnoitteluun on syytä perehtyä kunnolla ja hinnoitella tuotteet oikeaa tavoitetta silmällä pitäen. Yritysjohto huomioi haastattelussa, että hinnoilla voi vaikuttaa asiakasmääriin, sillä jos saadaan toteutettua hyvä markkinointikampanja, millä saadaan hankittua uusia asiakkaita, maksaa se tulevaisuudessa itsensä takaisin. Toimeksiantajayritys käyttää monipuolisesti markkinointikanavia.

Catering-tilaukset hinnoitellaan yritysjohtoon mukaan niin, että löydetään sekä asiakasta että yritystä miellyttävä hinta. Yritysjohtoon mukaan asiakkaat ovat olleet tyytyväisiä sekä tuotevalikoimaan että hintatasoon. Nykyinen tuote- ja palveluvalikoima on yritysjohtoon mukaan riittävä, mutta parannettavaa on aina. Yritysjohto pohti haastattelussa myös, että hinnoittelua voisi parantaa tekemällä siitä selkeämmän.

Yritysjohto kokee saavansa kirjanpitäjältä tarvittavaa tukea yrityksen talouden seurannassa. Haastattelun perusteella yritysjohto on pyrkinyt tekemään muutoksia yrityksen toimintaan ja markkinointiin juuri kirjanpitäjältä saatujen tietojen perusteella. Yritysjohtoon haastattelun mukaan toimintaa kehitetään jatkuvasti, mikä on positiivista, sillä ravitsemisalalla tulee seurata alan trendejä herkeämättä.

Yritysjohtoon mukaan yrityksen tuloskehitys on hyvä ja riittävä, mutta sitä voi aina parantaa. Liikevaihto vaihtelee yritysjohtoon mukaan kuukausittain paljonkin, johtuen catering-tilausten määrästä. Sesonkiaikoja ovat kesä–elokuu sekä marras–joulukuu. Yrityksen tuloskehitykseen on yritysjohtoon mukaan vaikuttanut asiakasmäärän kasvaminen. Yritysjohtoon mukaan itseluottamus on kasvanut kehittymisen myötä, mikä näkyy suurempien tilausten järjestämisenä.

#### 6.4 Kustannuslaskentamenetelmän valinta

Toimeksiantajayrityksellä ei ole ollut haastattelun mukaan varsinaista hinnoittelumenetelmää. Kannattavuuden parantamisen rajautuessa hinnoitteluun, on yhtenä toimeksiannon tarkoituksena ollut löytää toimeksiantajaa parhaiten palveleva hinnoittelumenetelmä, jota se voi käyttää päivittäisessä toiminnassa. Hinnoittelu saa alkunsa tuotteen tai palvelun valmistuskustannuksista. Tästä syystä teoreettisessa viitekehyksessä on käyty läpi luvussa 2.3 eri kustannuslaskennan menetelmiä.

Eri tuotekalkyylytyypit vaikuttavat hyviltä kustannuslaskennan menetelmiltä toimeksiantajayrityksen käyttöön, mutta ongelmaksi näissä laskelmissa muodostuvat todellisen ja normaalin tuotantomäärän arvon saaminen laskelmien pohjaksi. Tällä hetkellä toimeksiantajayritykseltä ei ole saatavissa tarkkaa tietoa eri tuotteiden määristä laskennan perustaksi, joten ainakaan keskimääräis- ja normaalikalkyyli eivät sovellu toimeksiantajan käyttöön.

Minimikalkyyli yksinään puolestaan sopii jossain määrin kustannuslaskennan menetelmäksi, sillä toimeksiantajan laskelmissa halutaan selvittää tuotteen valmistuskustannukset yksikkötasolla. Minimikalkyyllissa lasketaan kuitenkin tuotteesta aiheutuvat erilliskustannukset, mikä ei ole taas laskentaongelman päätarkoituksena. Minimikalkyyllilla laskettaessa jotkin laskelmista jäävät vajaaksi, koska osassa laskelmista halutaan kohdistaa myös työ- ja materiaalikustannusten osuus ja silloin pelkkä tuotteiden raaka-ainekustannusten osuus ei riitä. Tämän voi tosin kattaa hinnoittelulaskelmissa korkeammalla katteella. Kiinteiden kustannusten osuus jää kuitenkin tällä menetelmällä laskematta.

Minimivalmistusarvo kattaa sekä muuttuvat valmistuskustannukset eli välittömät raaka-ainekustannukset että välittömät työkustannukset. Tämä kustannuslaskennan menetelmä sopii parhaiten toimeksiantajan käyttöön, sillä kiinteiden kustannusten osalta ei laskelmia varten ole sopivaa kohdistinta löydetty. Minimivalmistusarvossa käytettävänä niin sanottuna työn yleiskustannuslisänä toimii aiemmin luvussa 2 esitetty sivukuluprosentti (60 %), joka lasketaan välittömistä työkustannuksista. Prosentilla katetaan muut työntekijästä aiheutuvat kustannukset. Tällöin toimeksiantajan hinnoittelulaskelma perustuu edellä esitettyyn minimivalmistusarvoon, jolloin hinnoittelulaskelmassa myyntikatetta määrittäessä tulee huomioida myös yrityksen kiinteiden kustannusten osuus.

Pohdittaessa kiinteiden kustannusten kohdistusta tuotteelle todettiin, ettei sopivaa kohdistinta löydy toimeksiantajan antamien tietojen perusteella. Päädyttiin kuitenkin ratkaisuun, jossa kiinteät kustannukset tulee huomioida hinnoittelun aikana. Tässä menetelmässä lasketaan prosentuaalisesti kiinteiden kustannusten suhteellinen osuus liikevaihdosta laskelman perustuen edellisen vuoden tai muun ajanjakson tietoihin. Tämä menetelmä sopii käytettäväksi silloin, jos tiedetään, että kiinteiden kustannusten osuus liikevaihdosta vuotuisella tasolla on nykyhetkellä lähes samansuuruinen kuin laskelman pohjana käytettävissä arvoissa. Tästä voi antaa esimerkin, jossa yrityksen kiinteiden kustannusten osuus on 30 % liikevaihdosta edellisellä tilikaudella ja näiden kustannusten osuus on pysynyt lähes muuttumattomana kuluvan kauden aikana sekä tiedetään, että liikevaihdollisestikaan ei ole kuluva vuotena tullut muutosta. Tällöin on perusteltua käyttää kyseistä prosenttia kiinteiden kustannusten osuutena hinnoittelussa, jotta nähdään myyntikatelaskelmalta voiton osuus. Menetelmän käyttämisessä tulee olla kuitenkin varovainen, sillä väärinkäytettynä voi kohdata laskelmissa kustannusten yli- tai alikattamisen. Menetelmä perustuu yrityksen omiin tietoihin ja laskelmiin eikä prosenttia voi näin ollen soveltaa toisen yrityksen käyttöön.

## 6.5 Hinnoittelumenetelmän valinta

Kehittämistutkimuksen tarkoituksena on ollut kartoittaa toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila ja löytää kehitysehdotuksia kannattavuuden parantamiseksi. Haastattelujen ja havainnointien pohjalta yhdeksi kehittämiskohteeksi löytyi hinnoittelu, joka on myös

pääasiana kehittämistutkimuksen viitekehyksessä. Tutkimuksen yhtenä tarkoituksena onkin ollut löytää hyvä ja laadukas hinnoittelumenetelmä toimeksiantajan päivittäiseen käyttöön.

Hinnoittelumenetelmiä on useita ja tuotteen hinta pohjautuu yleensä aina tuotteen valmistuskustannuksiin. Tästä syystä toimeksiantajan tulee käyttää hinnoittelun pohjana kustannuslähtöistä hinnoittelumenetelmää. Myyntikatehinnoittelu on hyvä ja nopea hinnoittelumenetelmä tuotteiden hinnoitteluun, mikäli raaka-ainekustannukset ovat tiedossa. Tällöin tulee myös tietää mitä suhteellista prosentuaalista osuutta myyntikate kattaa hinnoittelulaskelmassa palkkojen, muiden kiinteiden kustannusten ja tavoitevoiton osalta. Yhtä hyvin voi laatia myös palkkakatehinnoittelumenetelmän, joka perustuu menetelmänä myyntikatehinnoitteluun. Tällöin myyntikatteen jälkeen vähennetään vielä erikseen henkilöstökustannukset, jolloin erotukseksi saadaan palkkakate. Toimeksiantajan catering-tilauksia hinnoiteltaessa voisi käyttää tätä menetelmää, jolloin hinnoitteluun lasketaan myös arvio työkustannuksista. Tällöin palkkakatteen jälkeen jäävä osuus jää kattamaan muita kiinteitä kustannuksia ja tavoitevoittoa. Tämän jälkeen on tietenkin hyvä käyttää myös markkinälähtöistä hinnoittelumenetelmää esimerkiksi kysyntäsuuntautunutta hinnoittelua, jolloin hinta sopeutuu markkinakysynnän vaihteluihin. Lopuksi hintaan voi soveltaa tapauskohtaisesti eri psykologisen hinnoittelun menetelmiä. Tuotteiden ja palvelujen hintaan voidaan soveltaa myös eri hinnoittelutekniikoita kuten esimerkiksi catering-tilausten hinnoittelussa niin sanottua pakettihinnoittelua tai erikoisosilla lisättyä perushintaa. Yritysjohdolla voi hyödyntää hinnoittelussa myös luvussa 3.3.2 sivun 28 alussa esitettyjä hinnankorotukseen vaikuttavia tekijöitä.

Mikäli kustannuslaskennassa minimivalmistusarvoa laskettaessa ei ole huomioitu työkustannusten yleiskustannuslisää 60 %, tulee tällöin työkustannuksia hinnoiteltaessa muistaa lisätä prosentuaalinen sivukulujen osuus henkilöstökustannuksiin. Yhtenä vaihtoehtoisena menetelmänä tälle olisi palkkakatehinnoittelukerroin, mikäli toimeksiantajalla olisi annoskortit käytössä ja valmistusajat olisi laskettu suuntaa-antavasti etukäteen.

Toimeksiantajan ei tarvitse tyytyä vain yhteen hinnoittelumenetelmään vaan se voi käyttää eri hinnoittelumenetelmiä eri tuotteille. Lounaan hinnoitteluun voidaan esimerkiksi käyttää myyntikatehinnoittelua, kahvilan juomatuotteisiin kuten limonadeihin vakiokatehinnoittelua ja catering-tilauksiin palkkakatehinnoittelukerrottua tai aiemmin mainittua palkkakatehinnoittelua. Eri tuoteryhmille voi ottaa käyttöön oman hinnoittelumenetelmän, joka sopii parhaiten juuri kyseisen tuotteen hinnoitteluun. Catering-tilauksissa on esimerkiksi hyvin tärkeää muistaa hinnoitella työkustannusten osuus, koska ne näyttelevät suurta osaa tilauksen kustannuksissa.



## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET

Tässä luvussa käsitellään kehittämistutkimuksen aikana ilmenneet johtopäätökset. Näiden lisäksi käsitellään myös kehitysehdotukset toimeksiantajan kannattavuuden parantamiseen. Varsinaiset pääkehitysehdotukset toimeksiantajalle ovat edellisissä luvuissa 6.4 ja 6.5 käsitellyt kustannuslaskennan ja hinnoittelumenetelmien ottaminen käyttöön päivittäisessä hinnoittelussa.

Kehittämistutkimuksessa tehtyjen toimeksiantajayrityksen yritysjohton teemahaastattelujen, yrityksen kannattavuuden nykytilan kartoituksen, herkkyyksianalyysin ja havainnointien perusteella toimeksiantajayrityksen toimintaa tulisi muuttaa kustannustehokkaammaksi, saatava myyntiä aktiivisemmaksi sekä nostaa myyntihintoja. Tämä onnistuu perehtymällä yrityksen kustannusrakenteeseen ja pohtimalla minkä tuotteiden hintojen nostetaan kustannusten kattamiseksi, mistä kustannuksista voidaan karsia tai miten käytännötoimintaa saadaan tehokkaammaksi. Käytännötoimintaa voidaan esimerkiksi tehostaa työskentelytapoja muuttamalla, ottamalla käyttöön annoskortit, huomioimalla hävikin osuus toiminnassa ja ottamalla hinnoittelussa huomioon raaka-aineiden painohäviöt ja yleisesti yrityksen kokonaiskustannukset. Tarkastelussa nousi esiin, että toimeksiantajayrityksen tulisi kiinnittää huomiota sekä henkilöstökustannuksiin että kiinteisiin kustannuksiin. Pelkästään hinnoittelun avulla ei saada luotua yrityksen kannattavuutta paremmaksi, koska kustannusten määrä vaikuttaa siihen, kuinka paljon voittoa yritys saa myynnistään.

Toimeksiantajayrityksen tulisi keskittyä päivittäisen toiminnan kehittämisessä siihen, että työt olisivat hyvin organisoitu ja töille määrättäisiin vastuuhenkilöt. Yksi työntekijöistä voi esimerkiksi tehdä esivalmistelut seuraavan päivän lounasta varten, kun toinen työntekijä vastaa sen hetkisen lounaan riittävydestä ja myymisestä. Raaka-ainehankinnat tulisi keskittää ajankohdaltaan niin, että raaka-aineet olisivat saatavilla jo lounasaikaan, jotta seuraavan päivän lounaan esivalmisteluja voidaan alkaa valmistella. Nämä toimivat yhtenä esimerkkinä siitä, millä tavoin voidaan vaikuttaa yrityksen henkilöstökustannuksiin. Yritysjohton haastattelussa kävi myös ilmi, että työntekijöiltä otetaan vastaan kehitysehdotuksia päivittäisen käytännötoiminnan parantamiseen. Tämä on positiivinen asia, sillä itse työtä tekevät henkilöt tietävät parhaiten, miten käytännötoimintaa saadaan parannettua.

Toimeksiantajayrityksen yritysjohton haastattelussa esiin nostama yrityksen heikko tunnettavuus on yksi asia, joka tulisi huomioida hinnoittelun lisäksi. Markkinoinnilla voidaan vaikuttaa sekä myyntimäärän ja asiakasmäärän kasvuun että näkyvyyteen. Paras tapa markkinoida yritystä ravitsemisalalla on markkinoida sitä yrityksen tarjoaman palvelun ja tuotteiden avulla. Laadun täytyy pysyä näissä koko ajan hyvänä, sillä asiakaskato on melko varmaa, jos ruoan tai juoman maku ei miellytä asiakkaita tai asiakaspalvelija ei ole palveluhenkinen. Lisäksi myyntimäärää voi yrittää lisätä hankkimalla uusia myyntikanavia, kuten

esimerkiksi toimeksiantajan tapauksessa catering-palveluihin perustuen toimeksiantaja voisi etsiä jälleenmyyjäksi pienen lahjatavaraliikkeen myymään toimeksiantajan tuotteita kuten keksejä tai muita vastaavia tuotteita.

Havaintojen perusteella asiakasmäärää voitaisiin mahdollisesti lisätä toimipaikan asiakasviihtyvyyden parantamisella. Asiakasmäärän kasvu vaikuttaisi liikevaihtoon positiivisesti ja sitä myötä kannattavuuteen. Haastattelussa ja havainnoinnissa esiin tullut paikoitusalueiden riittävyys on syytä huomioida silloin, kun pohditaan sitä, miten asiakasmäärää saadaan lisättyä. Mikäli asiakasmäärän vähyys pohjautuu paikoitusalueen pienuuteen, on tällöin vaikeaa kasvattaa asiakasmäärää. Yritysjohdon tulisi miettiä, kuinka myyntimäärää saadaan lisättyä nykyisellä asiakasmäärällä ja miten uusasiakashankinta toteutetaan. Myyntimäärää voidaan esimerkiksi lisätä kampanjalla tai uudistamalla yrityksen ilmettä. Minkä vaihtoehdon yritysjohto tuleekin valitsemaan, tulisi sen olla kuitenkin sellainen, joka herättää asiakkaiden kiinnostuksen. Mahdollisuuksien mukaan toimeksiantajayritys voisi tehdä uuden asiakastyytyväisyyskyselyn, jonka avulla se voisi selvittää kaipaavatko asiakkaat jotakin lisää esimerkiksi lounasravintolaan ja kerätä samalla myös pohjatietoa toiminnan kehittämiseen kyselyn perustuen esimerkiksi yrityksen tuotteisiin ja tuotteiden hintatasoon.

Kehitysehdotuksena suosittelen toimeksiantajaa ottamaan käyttöön sopivimmat opinnäytetyön teoriaraportissa ehdotetuista tuotteiden hinnoittelumenetelmistä. Eri hinnoittelumenetelmiä hyödyntämällä löytyvät helpoiten kannattamattomimmat tuotteet ja samalla havainnollistuu eri tuotteiden ja palvelujen kustannusrakenne. Hinnoittelussa tulee muistaa kaikkien kustannusten huomioiminen, sillä edellinen hinnoittelutyö ”sormituntumalla” voi vääristää ja usein vääristääkin katteiden suuruutta, kun tarkempia laskelmia ei ole tehty. Tällöin osa kustannuksista jää kokonaan huomioimatta ja vaikuttaa vääristäen katteita. Ilman tuotekohtaisten kustannusten tuntemista, on hinnoittelu arpapeliä.

Myyntikatehinnoittelu on sopivin hinnoittelumenetelmä toimeksiantajalle, koska se vie vähiten aikaa laskijalta, mikäli kannattava myyntikateprosentti tiedetään. Katelaskennassa ajautuu kuitenkin helposti ajatusmaailmaan, jossa kate on sama asia kuin voitto. Näin ei kuitenkaan ole ja tällöin on virhetulkinnan mahdollisuus. Myyntikatteen tulisi olla aina niin suuri, että se kattaisi kiinteät kustannukset ja jonka jälkeen jäisi myös vielä voittoa. Voiton osuus on toimeksiantajan itsensä päätettävissä. Myyntikatehinnoittelua käytettäessä tuleekin huomioida myyntikatteen suuruus, sillä jos myyntikate asetetaan liian alhaiseksi, ei se kata kaikkia kiinteitä kustannuksia ja voittotavoitetta. Osassa toimeksiantajalle tehdyissä tuotteiden kannattavuuslaskelmissa myyntikatteen tuli olla noin 90 %, jotta se kattaisi sekä palkka- ja kiinteät kustannukset että tavoitevoiton.

Myyntikatehinnoittelukertoimen käyttö vastaa yhtäläillä myyntikatehinnoittelua, koska molemmat menetelmät pohjautuvat myyntikateprosenttiin ja antavat lopputulokseksi lähes

saman tuloksen (vertaa taulukot 4 ja 6). Hinnoittelukertoimesta voisi esimerkiksi tehdä valmiin pohjan, johon olisi laskettuna valmiiksi eri myyntikateprosenttiin pohjautuvia hinnoittelukertoimia. Tämä puolestaan nopeuttaisi laskelmien tekoa, mikäli arvonlisäverottomien raaka-ainekustannusten osuus tiedetään.

Yritysjohdon haastattelussa kommentoitiin myös catering-tilausten hinnoittelua niin, että pyritään löytämään molemmille osapuolille sekä asiakkaalle että yritykselle sopiva hinta. Tällöin on kuitenkin tärkeää muistaa se, ettei alle valmistuskustannusten tilausta kannata kuitenkaan toteuttaa. Catering-tilauksilla on myös suuri vastuu kattaa yrityksen kuukausittaisia kiinteitä kustannuksia, joka tulisi myös huomioida tilauksia hinnoiteltaessa. Tästä syystä kustannuslähtöinen hinnoittelumenetelmä on se menetelmä, jota yrityksen tulisi pyrkiä aina käyttämään hinnoittelussa.

Hinnoittelun näkökulmasta on tärkeää saada tuotteelle sopiva hinta, jotta saadaan asiakas ostamaan tuote. Tähän voidaan esimerkiksi pyrkiä psykologisten hinnoittelumenetelmien avulla. Asiakasta ei tule kuitenkaan johtaa harhaan. Tästä ovat esimerkkeinä joskus vähittäiskaupoissa nähdyt niin sanotut tarjoukset, joissa tuotteita myydään määräalennuksella. Todellisuudessa tuotteet ovat kuitenkin halvempia ostaa yksitellen. Tämä vaatiikin ostajalta tarkkuutta. Yritysjohdon näkökulmasta on tietenkin parempi, mitä enemmän liikevaihtoa virtaa yritykseen, mutta tämä voi kostautua myöhemmin asiakaskatona.

Toimeksiantajan ongelmakohtia lounastarjoilun hinnoittelussa ja kustannuksissa on valittu tarjoilumuoto. Mikäli lounas tarjottaisiin à la carte -annoksina, olisi hinnoittelijan helpompaa laskea raaka-ainekustannukset ja kohdistaa ne tuotteelle. Lounaan tarjoaminen buffetista on erinomainen vaihtoehto asiakkaille, mutta todella haastava hinnoittelijan näkökulmasta. Tällöin ei voida tarkkaan tietää kuinka suuri annoskoko on, koska se vaihtelee asiakkaittain. Tästä syystä yrityksen tuleekin tarkoin pohtia lounaan tarjoilumuotoa. Yhtenä vaihtoehtoisena menetelmänä olisi, että vain osa lounaasta tarjottaisiin à la carte -annoksen muodossa ja osa olisi otettavissa buffetpöydästä. Näin saataisiin esimerkiksi kaikista kalleimpien raaka-aineiden kustannukset ja hinnoittelu kuriin, mutta tämä voi puolestaan vaikuttaa asiakkaiden ostohalukkuuteen. Yksi syy tähän voi olla esimerkiksi se, että ruoan "laitosmainen" annostelu tuo mieleen koulu- ja tehdasruokat.

Toimeksiantajalta saadut pohjatiedot kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmiin lounasta ja catering-tilauksia varten ovat olleet puutteelliset, koska raaka-aineiden käytöstä ei ole ollut saatavissa tarpeeksi tarkkoja tietoja. Tehdyt laskelmat perustuivat haastattelemaan ja ostokuiteista saatuihin tietoihin eri kustannuksista. Näin ollen tarkkojen laskelmien tekeminen ei onnistunut vaan tuotteiden kannattavuuslaskelmat ovat suuntaa-antavia. Tämä perustuu siihen, että lounasannoksen painoa ei tiedetä, koska se vaihtelee asiakkaittain ja hävikin suuruutta ei lasketa. Catering-palvelun puolella törmättiin laskennassa myös ongelmaan,

koska asiakkailla on mahdollisuus rakentaa tilaisuuteen oma menuunsa ja yrityksellä ei ole käytössään annoskortteja, joiden mukaan kustannuslaskelmia voisi tehdä. Tehdyt laskelmat ovatkin vain suuntaa-antavia ja tarkempien ja luotettavampien laskelmien pohjaksi olisiakin tehtävä esimerkiksi annoskortit, jotka määrittäisivät vitriinituotteiden, buffet-ruokien tai catering-tilausruokien tarkemman raaka-ainemäärän. Laskelmissa tulisi myös tällöin ottaa huomioon painohäviön osuus, joka syntyy ruoanvalmistuksessa raaka-aineita käsitellessä. Se vaikuttaa ostettavien raaka-aineiden määrään ja sen myötä myös tuotteen hintaan.

Toimeksiantajayrityksen tarjotessa kahta erilaista palvelua, sekä lounasta ja kahvilatuotteita kahvilassa että catering-palveluja niin omissa kuin asiakkaan tiloissa, on erilaisten kustannusten määrittäminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin ollut haastavaa, koska tulisi pystyä eriyttämään, mitkä kiinteistä kustannuksista ja millä määrällä, tulisi kohdistaa eri toiminnoissa tehdyille tuotteille. Palkkojen kohdistaminen tuotteille on ollut haastavaa, koska yrityksessä työntekijä voi samanaikaisesti valmistaa sekä lounaalle että catering-tilaukseen tuotteita. Tällöin tulisi pystyä eriyttämään tilaukseen käytetty työaika ja lounaaseen käytetty työaika. Työkustannukset tulisi pystyä toimeksiantajan tapauksessa eriyttämään, koska ne vaikuttavat eri tuotteiden ja palvelujen kannattavuuslaskelmiin.

Kiinteisiin kustannuksiin ei tutkimuksen aikana löytynyt sopivaa kohdistinta kustannus- ja hinnoittelulaskelmia varten. Tästä syystä tutkimuksen mukaan varovasti suositellaan käyttämään myyntikatehinnoittelulaskelmissa kiinteiden kustannusten osuudeksi esimerkiksi edellisen vuoden kiinteiden kustannusten suhteellista prosentuaalista osuutta liikevaihdosta. Tämä prosentuaalinen luku on parempi lähtökohta, mikäli kiinteiden kustannusten osuus näyttää kuluvan vuoden aikana olevan lähes samaa prosentuaalista osuutta liikevaihdosta edellisvuoden kanssa kuin ettei kiinteitä kustannuksia huomioitaisi laskelmassa lainkaan.

Tutkimuksen aikana tehtyjen laskelmien perusteella oli huomattavissa, että kustannusten kohdistusongelma voi vaikuttaa lopulliseen palkkakatteeseen parista prosentista jopa noin kymmeneen prosenttiin. Havainto tehtiin tehdessä toimeksiantajalle kannattavuuslaskelmia catering-tilauksista, joissa henkilöstökustannusten sivukulut arvostettiin kahdella eri tavalla. Toisessa laskelmassa otettiin huomioon pelkästään sosiaalivakuutusmaksut ja toisessa kaikki henkilöstökustannusten sivukulut, jossa käytettiin 60 % sivukuluprosenttia. Tämä vaikuttaa tietenkin siihen, kuinka paljon laskelman mukaan yritykselle jää voittoa per tilaus.

Sisäinen tuloslaskelma toimii hyvänä apuvälineenä yritysjohdolle, kun se tarvitsee tietoa yrityksensä kannattavuuden tilasta. Tällöin yritysjohto voi vertailla esimerkiksi liikevaihdon kehitystä, myyntikatteen ja käyttökatteen osuutta yrityksen aikaisempiin vuosiin. Yritysjohto voi verrata myös eri tunnuslukuja toimialan vertailutilastoihin, jolloin on nähtävissä mihin väliin yritys sijoittuu, keskivertoon vai keskimääräistä ylemmäksi vai alemmaksi. On kuitenkin

kin tärkeää muistaa, että raporteja tulisi seurata tarkkaan ja ennakoida, sillä muutoksia on vaikea tehdä jälkikäteen.

Toimeksiantajan kahvilaravintolassa tai catering-palvelussa voitaisiin ottaa käyttöön erilais-  
tamisstrategia. Catering-tilauksissa voitaisiin keskittyä tietyn tyyppisiin tilauksiin kuten esi-  
merkiksi yritystilaisuuksiin tai perhejuhliin. Catering-tilauksista yleisimpiä tilauksia ovat kak-  
kutilaukset, jotka jo itsessään antavat hyvän suunnan erikoistumiseen. Tästä on esimerkki-  
nä uniikkeja ja yksilöityjä kakkuja valmistava yritys Yhdysvalloissa, missä mainetta saanut  
kakkuja valmistava yritys on hyvin tunnettu ja menestyvä alallaan. Erikoistuminen voi liittyä  
esimerkiksi tiettyihin tuotteisiin, makuihin tai ruoka-aineallergioihin. Erikoistumista pohtiessa  
ei tule unohtaa alalla vallitsevia ja vaihtuvia trendejä, joissa yrityksen tulee pysyä mukana.  
Tämä vaatii niin yritysjohtolta kuin henkilöstöltä oikeaa otetta työntekoon ja trendien seu-  
raamiseen. Erilaistumiseen voidaan pyrkiä tuotteiden, palvelujen tai toiminnan osalta. Toi-  
meksiantajayritys voisi harkita erilaistumista esimerkiksi sillä, että kotisivuille rakennettaisiin  
asiakkaita varten oma laskuri, jossa valittaisiin henkilömäärä ja tarjottavat ruoat erikseen,  
jonka jälkeen laskuri ilmoittaisi suuntaa-antavan hinnan. Asiakas voisi siis koota itselleen  
mieluisan menun, jonka jälkeen laskuri ilmoittaisi menun arvioidun kokonaishinnan. Tieten-  
kään laskuri ei antaisi lopullista hintaa, koska asiakas voi halutessaan muunnella ruokia ja  
ihan kaikkia ruokalajeja ei tietokantaan pystytä tietenkään lisäämään. Toimeksiantajayrityk-  
sen yritysjohdolle annetaan kehitysehdotuksena yrityksen toimintakonseptin päivittämisen  
erilaistumisen keinoin. Tehdyn kehitystutkimuksen mukaan yritykselle toisi strategisesti  
enemmän arvoa erilaistuminen, jota voitaisiin hyödyntää myös tuotteiden ja palvelujen hin-  
noittelussa. Erilaistaminen on yksi tapa vaikuttaa myös markkinakilpailuun ja vaikuttaa sen  
myötä yrityksen asettamiin hintoihin.

Ei tule unohtaa, että toimeksiantajan kannattavuuteen vaikuttaa myös monet muut ulkopuo-  
liset tekijät. Eduskunnan suunnittelema yritysten ja yhteisöjen edustuskulujen verovähennys-  
oikeuden poistuminen 2014 vuoden alusta tulee muuttamaan ravitsemisalan työllisyysti-  
lannetta. Saman ovat todenneet Antti Laakso (2013) Yle Satakunnan uutisessa "Yritysten  
edustuskulujen verovähennysoikeus voi säilyä" sekä Satu Alavalkama (2013) Taloussano-  
missa artikkelillaan "Tämä veropommi tikittää - painajainen yrittäjille". Työllisyystilanteen  
heikentyminen perustuu siihen, että yritysten edustuskulujen verovähennysoikeuden pois-  
tumisen myötä yritykset tulevat käyttämään vähemmän ravitsemisalan palveluja ja näin ol-  
len tämän uudistuksen myötä se heijastuisi myös catering-palvelujen kysynnässä. Yksi  
toimeksiantajan kohderyhmistä kun ovat yritykset. Tällä hetkellä yritykset saavat vähentää  
puolet edustuskuluista verotuksessa. Tämä uudistus voi johtaa siihen, että kysyntä laskee  
ja se vaikuttaa osaltaan toimeksiantajayrityksen kannattavuuteen negatiivisesti. Toimek-  
siantajan on hyvä huomioida tämä mahdollinen muutos jo hyvissä ajoin vaikuttamalla pää-  
töksin, mitkä ovat toimeksiantajan tärkeimmät asiakaskohderyhmät.

## 8 POHDINTA

Opinnäytetyö prosessina on ollut onnistunut aiheen ollessa mielenkiintoinen ja osaltaan myös melko haastava. Aikaisemmasta taustasta ravitsemisalalta tarjoilijana on ollut hyötyä asioiden tarkastelussa tutkimuksen aikana. Opinnäytetyöprosessin aikana on saanut hyödyntää omaa osaamistaan esimerkiksi havainnointien jälkeen, jolloin on antanut suoraan palautetta kehitysehdotuksen muodossa toimeksiantajan yhteyshenkilölle käytännötoiminnan kehityskohdista.

Opinnäytetyön tavoitteena oli laatia toimeksiantajalle kehittämissuositus yrityksen kannattavuuden parantamiseen. Kehittämistutkimuksen lähtökohtana oli kartoittaa toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytila ja löytää kehitysehdotuksia toimeksiantajayrityksen kannattavuuden parantamiseen. Koska kannattavuuteen vaikuttavia tekijöitä on paljon, päädyttiin toimeksiantajayrityksen yhteyshenkilön kanssa pohtien yksimielisesti rajaamaan opinnäytetyön aiheen keskittymään hinnoitteluun. Toimeksiantajan kanssa sovittiin, että tämän lisäksi myös muita esimerkiksi havainnoinnin ja teemahaastattelujen kautta esiin tulleita kannattavuuteen liittyviä asioita käytaisä läpi toimeksiantajalle menevässä raportissa. Näistä tärkeimmät päädyttiin ottamaan mukaan myös tähän julkiseen raporttiin huomioiden sekä eettiset näkökohdat että salassapito ja tunnistamattomuus säilyvät toimeksiantajayritystä kohtaan. Kehitystutkimuksen aikana löydettiin toimeksiantajalle sekä kustannuslaskennan menetelmä että hinnoittelumenetelmä, joiden avulla toimeksiantajayrityksen yritysjohto voi hinnoitella tuotteet ja palvelut huomioiden samalla kannattavuuden. Näin ollen tutkijana on saavutettu opinnäytetyölle asetetut tavoitteet. Työtä jälkeensä tarkastellen, olisi työn sisältöä voinut rajata vielä enemmän ja keskittyä käsittelemään esimerkiksi vain yhtä tai kahta kustannuslaskennan ja hinnoittelun menetelmää. Tutkimuksessa on kuitenkin haluttu tuoda esille ne asiat, jotka erityisesti vaikuttivat menetelmien valintaan.

Opinnäytetyössä laadittiin ravitsemisalalla sekä kustannuksiin että hinnoitteluun pohjautuen teoriapohjainen raportti, jonka lisäksi laadittiin vain toimeksiantajan käyttöön tuleva raportti, joka sisältää toimeksiantajayrityksen kannattavuuden nykytilan kartoituksen sekä ohjeet hinnoittelua varten. Näiden lisäksi toimeksiantajalle on laadittu muutamille eri tuotteille erilaisia kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmia Excel -taulukkolaskentaohjelmalla.

Ammatillisen kehittymisen kannalta opinnäytetyön teko on ollut antava prosessi, jossa ymmärrys sekä kustannuslaskentaa ja varsinkin hinnoittelua kohtaan on syventynyt. Hinta ei ole vain pelkkä hintalappu vaan tuotteen hintaa määrittäessä tulee pohtia monia asioita ennen varsinaista tuotteen lopullista hintaa päättäessä. Olennaisesti hintaan vaikuttaa valmistuskustannukset, mutta myös monet muut tekijät kuten psykologiset sekä kysynnän ja markkinatilanteen vaikutus että yrityksen strategia ja erilaiset tekniikat ja hinnan mukauttamisen tekijät. Hinnoittelu itsessään ei takaa kannattavuutta vaan siihen vaikuttaa olennai-

sesti myös myyntimäärä eli asiakkaat. Hinnoittelulla on kuitenkin olennainen vaikutus kannattavuuteen sillä, jos hinnoittelu ei ole kunnossa, on mahdollista, että tuotteita tulee myytyä esimerkiksi alle tuotteen valmistuskustannusten, jolloin myytyjen tuotteiden tuotto ei riitä enää kattamaan kiinteitä kustannuksia ja tavoitevoittoa.

Pohtiessa opinnäytetyön sovellusarvoa, on syytä huomioida, että työssä on tehty kaksi erillistä kappaletta, joista yksi on julkinen ja toinen, ei-julkinen kappale, tulee ainoastaan toimeksiantajan käyttöön. Julkisen, toimeksiantajalle sekä yleisesti ravitsemisalnan yritysten yritysjohdolle pohjautuvan, teoriapohjaisen raportin päätarkoituksena on antaa ymmärrystä ja hyvä lähtökohta yritysjohdolle tuotteiden hinnoittelulle eri menetelmiä hyödyntäen sekä havainnollistaa esimerkein kuinka ravitsemisalnan, ja miksi ei muidenkin toimialojen, yritysten yritysjohdot voivat seurata yrityksensä kannattavuutta. Sovellusarvona kehittämistutkimuksen teoreettisessa raportissa on, että viitekehyksen sisältö on sellaisenaan sovellettavissa toisen saman alan yrityksen käyttöön. Opinnäytetyön kansainvälistä merkitystä puolestaan pohtiessa, on huomioitava, että ravitsemisalnan yritysten sisäinen laskenta ei tietyvästi ole valtiokohtainen, joten viitekehyksen sisältöä sinänsä voi käyttää pohjana myös Suomen rajojen ulkopuolellakin.

Opinnäytetyön luotettavuutta arvioitaessa on syytä pohtia onko toimeksiantajalle tehtyyn kannattavuuden nykytilan kartoitukseen ollut riittävä määrä aineistoa laskelmien pohjaksi vai olisiko laskelmia varten tullut olla useammalta vuodelta aineistoja tai käyttää nykytilan kannattavuuden määrittämiseksi erilaisia menetelmiä. Varovasti voidaan todeta, että kannattavuuden määrittämistä varten saatu aineisto on ollut riittävä ja laskelmat ja niiden perusteella tehdyt ratkaisut luotettavia. Mikäli toimeksiantajayrityksen kannattavuuden tarkasteluun olisi ollut saatavissa täysin vertailukelpoinen vertailuyritys, olisi tämän vertailutietojen käyttö antanut vielä paremman lähtökohdan tarkasteluun.

Tutkimusta on hyvä arvioida myös sen kannalta ovatko valitut tutkimusmenetelmät olleet menetelminä ja määrällisesti soveltuvia ja luotettavia vai olisiko jollain muulla menetelmällä saatu luotettavampia tuloksia. Kehittämistutkimusta varten valitessa tutkimusmenetelmiä, pohjautuvat ne yleensä teemahaastatteluihin, havainnointeihin ja kirjalliset lähteet, jotka soveltuivat tutkimusmenetelmiksi hyvin. Tutkimuksen alku pohjautui kirjallisiin lähteisiin, joita täydennettiin koko prosessin ajan. Teemahaastattelujen runko rakennettiin olemassa olevan tiedon sekä kirjallisen lähdetiedon perusteella. Haastattelujen jälkeen saatua tietoa voitiin vielä täydentää havainnointien avulla. Teemahaastattelut toteutettiin pelkästään yritysjohdolle, joten on syytä pohtia olisiko tutkimuksen luotettavuutta lisännyt esimerkiksi henkilöstön haastattelu. Opinnäytetyön päänäkökulmana on ollut kuitenkin yritysjohto, joten yritysjohtoon haastattelut ovat olleet tutkimuksen luotettavuuden kannalta riittävät.

## LÄHTEET

- Alavalkama, S. 2013. *Tämä veropommi tikittää - painajainen yrittäjille*. Taloussanomat [digilehti] 30.5.2013 [viitattu 28.8.2013]. Saatavissa: <http://www.taloussanomat.fi>.
- Andersson, J.-O., Ekström, C. & Gabrielsson, A. 2001. *Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Etera. *Sosiaalivakuutusmaksut ja rajamäärät 1.7.2013*. [viitattu 18.7.2013]. Saatavissa: <https://www.etera.fi>: Työnantajalle -> Työkulut ja laskurit -> Sosiaalivakuutusmaksut.
- Guéguen, N., Jacob, C., Legohérel, P. & Ngobo, P. 2009. *Nine-ending prices and consumer's behavior: A field study in a restaurant* [verkkojulkaisu]. ScienceDirect. International Journal of Hospitality Management, Volume 28, Issue 1, Pages 170–172 [viitattu 10.9.2013]. Saatavissa: <http://www.sciencedirect.com>.
- Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2011. *Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi*. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Restamark Oy.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. 1.painos. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kalliosaari K. 2013. *Kalliiksi tulee: Näin paljon ruuan hinta nousee tänä vuonna*. Aamulehti [digilehti] 7.4.2013 [viitattu 10.8.2013]. Saatavissa: <http://www.aamulehti.fi>.
- Kananen, J. 2012. *Kehittämistutkimus opinnäytetyönä - Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas*. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kilpailulaki* L 2011/948. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 25.9.2013]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2011/20110948>.
- Kotler, P. & Keller, K. L. 2009. *Marketing Management*. Pearson International Edition. 13. painos. Upper Saddle River (New Jersey): Pearson Prentice Hall.
- Laakso, A. 2013. *Yritysten edustuskulujen verovähennysoikeus voi säilyä*. Yle Satakunta uutiset [digilehti] 6.8.2013. [viitattu 28.8.2013]. Saatavissa: <http://www.yle.fi>.
- Lahtinen, J., Isoviita, A. & Hytönen, K. 1991. *Asiakassuuntainen markkinointi*. 3. täysin uudistettu painos. Tampere: Avaintulos Oy.
- Laitinen, E. K. 2007. *Kilpailukykyä hinnoittelulla*. Talentum.
- Lehtonen, R. O. 2007. *Taloustiedolla tulosta ja arvonlisää*. Helsinki: Talentum.
- Leppänen, E. 2009. *Menesty erikoistumalla – miten hallitsen ja teen tulosta mikromarkkinoinnilla*. Helsinki: Yrityskirjat Oy.
- Lounasinfon www-sivu [viitattu 2.9.2013]. Saatavissa: <http://www.lounasinfo.fi>.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. *Johdon laskentatoimi*. 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Palvelualojen ammattiliitto PAM ry ja Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry 2012. *Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajan palveluita koskeva työehtosopimus - työntekijät 1.4.2012–30.4.2014*. Libris Oy.
- Pantzar, K. 2013. Investing In Happiness. *Blue Wings*. 2013 nro 9, 10.



Pellinen, J. 2006. *Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Puolamäki, E. 2007. *Strateginen johdon laskentatoimi - kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät*. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Selander, K. & Valli, V. 2007. *Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla*. 1 painos. Helsinki: WSOY.

Vilkkä, H. 2006. *Tutki ja havainnoi*. Helsinki: Tammi.

#### ITSE TUOTETUT JA JULKAISEMATTOMAT LÄHTEET

Yritysjohto. Toimeksiantajayritys. 10.6.2013. Haastattelu.

Yritysjohto. Toimeksiantajayritys. 17.6.2013. Haastattelu.

## LIITE 1

## SISÄISEN LASKENTATOIMEN RAPORTOINNIN TULOSLASKENTAKAAVA (SUOMEN HOTELLI-JA RAVINTOLALIITTO SHR RY:N ANTAMA SUOSITUS)

	Jakauma (%)
Majoitusmyynti	
Ravitsemismyynti	
Muu myynti	
<b>MYYNTITUOTOT</b>	
./ Myynnin oikaisuerät (myynnin alv)	
<b>LIKEVAIHTO</b>	100 %
./ Aine- ja tarvikekäyttö (ilman alv:a)	
<b>MYYNTIKATE</b>	
./ Tarjoilupalkat	
./ Muut työajan palkat	
./ Välilliset työvoimakulut	
<b>PALKKAKATE</b>	
./ Puhtaanapitokulut	
./ Käyttötarvikekulut	
./ Musiikki- ja viihdekulut	
./ Markkinointikulut	
./ Hallintokulut	
./ Korjaus- ja kunnossapitokulut	
<b>VASTUUKATE</b>	
./ Kiinteistökulut	
./ Vuokratkulut	
<b>KÄYTTÖKATE</b>	
./ Poistot suunnitelman mukaan	
Rakennuksista ja rakennelmista	
Koneista ja kalustosta	
Aineettomista oikeuksista	
Muista pitkävaikutteisista menoista	
<b>LIKEVOITTO (-TAPPIO)</b>	
Rahoitustuotot ja -kulut	
+ Korkotuotot	
+ Osinkotuotot	
+ Muut rahoitustuotot	
./ Korkokulut	
./ Muut vieraan pääoman kulut	
Voitto (tappio) rahoituserien jälkeen	
Muut tuotot ja kulut	
+ Muut tuotot	
./ Muut kulut	
Voitto (tappio) ennen veroja ja tilinpäätössiirtoja	
./ Välittömät verot	
Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja	

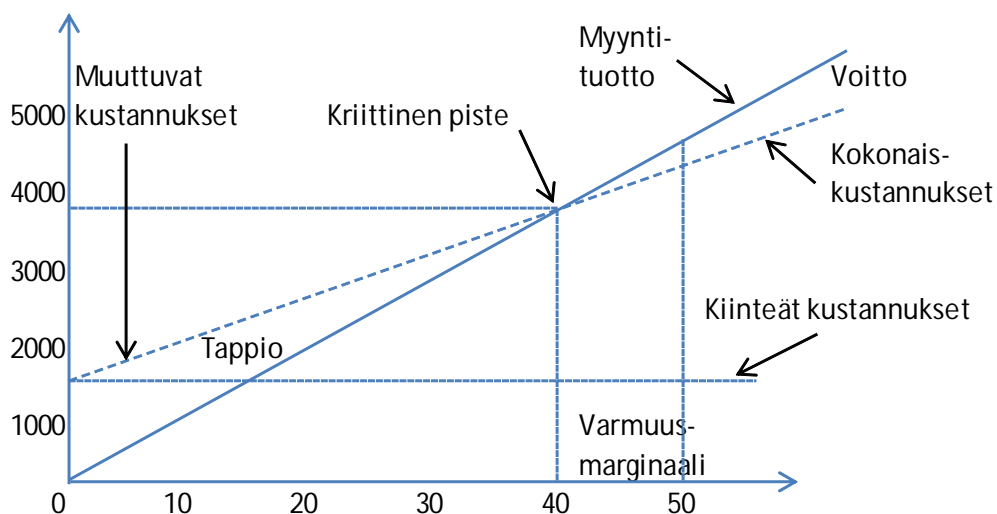
(Selander &amp; Valli 2007, 204.)

## LIITE 2

## KATETUOTTOLASKENNAN KANNATTAVUUSKUVIO JA ANALYYSIVÄLINEET

KANNATTAVUUSKUVION ANALYYSIVÄLINEIDEN LASKENTA	
Esimerkkiyrityksen edellisen kuukauden tulosraportista	
Myynti 50 kpl à 100 euroa	5000
Muuttuvat kustannukset 50 kpl à 60 euroa	3000
Katetuotto	2000
Kiinteät kustannukset	1600
Tulos voittoa	400
Katetuotto = myyntituotot – muuttuvat kustannukset = 2000 euroa	
Katetuotto prosentti = $100 \times \text{kate}/\text{myynti} = 40 \%$	
Kriittinen piste = (rahamääräinen myynti)	$\frac{100 \times \text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuotto prosentti}} = \frac{100 \times 1600}{40} = 4\,000 \text{ €}$
Kriittinen piste = (katetuotto yksikköä koh- ti)	$\frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuotto yksiköltä}} = \frac{1600}{40} = 40 \text{ kpl}$
Varmuusmarginaali =	$\text{nykyinen myynti} - \text{kriittisen pisteen myynti} = 5\,000 - 4\,000 = 1\,000 \text{ €}$
Varmuusmarginaali = (suhdelukuna)	$\frac{100 \times (\text{nykyinen toiminta-aste} - \text{kriittisen pisteen toiminta-aste})}{\text{nykyinen toiminta-aste}} = \frac{100 \times (50 - 40) \text{ kpl}}{50 \text{ kpl}} = 20 \%$

(Mukaillen. Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 68–71.)



ESIMERKIN KANNATTAVUUSKUVIO (Mukaillen. Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 69.)

## LIITE 3

## HERKKYYSANALYYSIESIMERKKI

Herkkyysanalyysiesimerkki pohjautuen liitteen 2 lähtöarvoihin

(Mukaillen. Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 72.)

	Lähtötilanne		Myyntimäärä		Hinta		Muutt. kust.		Kiint. kust.	
	€	%	+ 10 %	%	+ 10 %	%	- 10 %	%	- 10 %	%
Myyntituotot	5 000	100,0	5 500	100,0	5 500	100,0	5 000	100,0	5 000	100,0
Muuttuvat kustannukset	3 000	60,0	3 300	60,0	3 000	54,5	2 700	54,0	3 000	60,0
Katetuotto	2 000	40,0	2 200	40,0	2 500	45,5	2 300	46,0	2 000	40,0
Kiinteät kustannukset	1 600	32,0	1 600	29,1	1 600	29,1	1 600	32,0	1 440	28,8
Tulos	400	8,0	600	10,9	900	16,4	700	14,0	560	11,2
Kriittinen piste	4 000		4 000		3 556		3 478		3 600	
Varmuusmarginaali- %		20,0		27,3		35,3		30,4		28,0

## LIITE 4

### TEEMAHAASTATTELUJEN AIHEALUEET

#### TOIMINTA

Mitä kehitettävää omasta mielestänne on yrityksen toiminnassa?

Miten yrityksessä hoidetaan markkinointi/hinnoittelu?

Miten raaka-aineiden hankinta hoidetaan yrityksessä?

Millaiset työtavat ja -tilat ovat yrityksessä?

#### *Henkilöstö*

Millainen on työilmapiiri?

#### *Asiakkaat*

Onko yritys tehnyt asiakastytyväisyystutkimuksia?

Mitä mieltä olette yrityksen toimipaikan asiakastiloista?

Onko toimipaikalla riittävästi asiakaspaikoitusta?

Entä onko asiakaspaikoitusta sopivalla etäisyydellä lähialueella?

#### *Toimialan kilpailu*

Onko alueella kilpailua saman alan yritysten kesken?

Kuinka monta vartenotettavaa kilpailevaa yritystä toimii lähialueella?

#### *Työvoiman riittävyys*

Käytättekö toiminnassa henkilöstövuokrausta työvoimana?

#### KUSTANNUKSET

Mitkä ovat mielestänne yrityksenne suurimmat kustannukset?

Kuinka yritys voi vaikuttaa sen erilaisiin kustannuseriin?

#### *Raaka-ainehankinnat*

Ostetaanko tavarahankinnoissa pieniä vai suuria eriä?

Tarkastellaanko ja vertaillaanko hankintamenoja (raaka-aineiden hintoja) ostohetkellä?

Hyödynnetäänkö määräalennuksia?

#### HINNOITTELU

Miten tuotteet hinnoitellaan yrityksessä?

Mihin yrityksen tulisi kiinnittää huomiota hinnoittelussa?

#### *Kustannusten vaikutus hinnoittelussa*

Onko hinnoittelussa otettu huomioon kaikki yrityksen kustannukset?

Mitä kustannuksia ei ole otettu huomioon?

Miten yrityksessä on huomioitu hinnoittelussa yrityksen tuotteille kohdistettavat muuttuvat kustannukset?

*Asiakastyytyväisyys hinnoittelussa*

Ovatko asiakkaat olleet tyytyväisiä yrityksen tuotevalikoimaan/hintatasoon?

## KANNATTAVUUS

Mitä mieltä olette nykyhetken ja aikaisempien vuosien liiketoiminnan kannattavuudesta?

Onko liikevaihdossa kuukausittaista vaihtelua?

Onko yrityksen tuloskehitys ollut mielestänne riittävä?

*Liiketoiminnan kehittämiskohteet*

Oletteko huomanneet yrityksen liiketoiminnassa haasteita?

Mitä kehitettävää on mielestänne yrityksen liiketoiminnassa?

Miten parannatte liiketoiminnan osa-alueita?

Mitkä ominaisuudet ovat mielestänne yrityksen vahvuudet/heikkoudet?

Mitä tulevaisuuden suunnitelmia yritysjohdolla on liiketoiminnalle?