

Jonna Aarinen

ERI TUOTERYHMIEN KANNATTAVUUDEN SELVITTÄMINEN
CASE YRITYKSESSÄ

Liiketalouden koulutusohjelma
2016

ERI TUOTERYHMIEN KANNATTAVUUDEN SELVITTÄMINEN CASE YRITYKSESSÄ

Aarinen, Jonna
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Lokakuu 2016
Ohjaaja: Keskinen Arto
Sivumäärä: 32
Liitteitä: 2

Asiasanat: tuoteryhmä, kustannuslaskenta, kannattavuus, katetuottolaskenta

Opinnäytetyön aiheena oli selvittää case yrityksen tuoteryhmien kannattavuutta. Case yritys on Satakunnassa toimiva päivittäistavara- ja haasteena on ollut kustannusten jakaminen eri tuoteryhmille. Tutkimusongelmina oli tuoteryhmien kannattavuuden selvittämisen lisäksi, miettiä keinoja kannattavuuden mittaamiseen ja selvittää keinoja miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan tuoteryhmille.

Tutkimus alkoi teoriaosuudesta, jossa käsiteltiin kolmea päälukua. Ensin selvitettiin mitä ovat tuotot ja kustannukset. Kustannuksissa päästiin syvemmälle tutustumaan kustannuskäsitteisiin ja kustannusten jakamista eri lajeihin. Kun kustannus oli käsitteenä tuttu, niin edettiin kustannuslaskentaan. Kustannuslaskennassa tutustuttiin kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan sekä suoritekohtaiseen laskentaan. Lopuksi kerrottiin kannattavuudesta, katetuottolaskelmasta ja sen tunnusluvuista.

Teoriaosuuden jälkeen tuli empiirinen osuus, jossa case yrityksen tuoteryhmien tutustuttiin ja selvitettiin tuottoja ja kustannuksia. Tutkimusaineiston vajallisuuden vuoksi tutkimustulokset jäivät arvioiden varaan. Lopussa pohdittiin tutkimuksen onnistumista ja mahdollisia jatkotutkimuskohteita.

DETERMINING THE PROFITABILITY OF DIFFERENT PRODUCT GROUPS IN A CASE COMPANY

Aarinen Jonna
Satakunta University of Applied Sciences
Bachelor of Business Administration
October 2016
Supervisor: Keskinen, Arto
Number of pages: 32
Appendices: 2

Keywords: product group, cost accounting, profitability, contribution margin calculations

The topic of this thesis was to determine the case company's product groups' profitability. The case company is a grocery store placed in Satakunta and the aim has been to divide the costs to different product groups. The research problem was to determine the profitability of different product groups, to think of ways to measure profitability and to explore ways to focus the expenses and profits to product groups.

This research began with a theory section, which includes three main chapters. First, there is a closer look at profits and expenses. Expenses were studied more thoroughly with focus on cost concepts and dividing expenses to different categories. As expenses were familiar as a concept, it proceeded towards the calculation of costs. Within cost accounting, type of cost calculations, cost centre calculations and performance specific calculations were taken a closer look at. Lastly, profitability, contribution margin calculations and its characteristics were observed.

After the theory there was an empirical part, where the case company's product companies were examined as well as its profits and expenses. Due to deficiency of research material, the research results were left for estimation. In the end, the success of the research and possible additional research were discussed..

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
2	TUTKIMUKSEN TARKOITUS, TAVOITTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS	7
2.1	Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet.....	7
2.2	Tutkimuksen käsitteellinen viitekehys.....	8
3	TUOTOT JA KUSTANNUKSET.....	9
3.1	Tuotot.....	9
3.2	Kustannuskäsitteet	10
3.3	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset	11
3.4	Välittömät ja välilliset kustannukset	12
3.5	Erillis- ja yhteiskustannukset	13
4	KUSTANNUSPAIKKALASKENTA.....	13
4.1	Yleistä	13
4.2	Kustannuslajilaskenta	15
4.3	Kustannuspaikkalaskenta.....	15
4.4	Suoritekohtainen laskenta	16
5	KANNATTAVUUS	17
5.1	Yleistä	17
5.2	Kannattavuuslaskenta	18
5.3	Katetuottolaskenta.....	18
5.4	Katetuottolaskennan tunnusluvut.....	19
6	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN	21
6.1	Case yritys.....	21
6.2	Yrityksen tuoteryhmät	22
6.3	Tutkimusstrategian ja tutkimusmenetelmän valinta	23
6.4	Aineiston keruu ja analysointi	24
6.5	Tutkimuksen pätevyys ja luotettavuus.....	24
7	TUTKIMUKSEN TULOKSET	25
7.1	Lähtötiedot ja tuoteryhmät.....	25
7.2	Tuotot.....	25
7.3	Kustannukset.....	26
7.4	Kustannuslaskenta.....	27
7.5	Kannattavuus.....	28
8	YHTEENVETO	30
9	LOPUKSI	31

LÄHTEET.....	33
LIIKTEET	

1 JOHDANTO

Kannattavien tuoteryhmien säilyttäminen on yrityksille elintärkeää. Tuotteet ja tuoteryhmien liikkuvuus ja niiden tuottoisuus ovat yksi kannattavan yritystoiminnan perustasta. Niin sanotut ”hyllyn lämmittäjät” pitäisi jättää pois valikoimasta. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tutkia case yrityksen tuoteryhmien kannattavuutta. Tuoteryhmien myyntitulojen ja kustannusten selvittämisen jälkeen apuna kannattavuuden laskemiseen käytetään kalkyylejä ja katetuottolaskentaa.

Case yritys on Satakunnassa toimiva päivittäistavarakauppa, joka työllistää noin 20 työntekijää. Case yritys on perheyhtiö, eikä kuulu mihinkään ketjuun. Liikevaihto yrityksellä oli vuonna 2015 5,4 miljoonaa euroa. Tuoteryhmiä kaupalla on lukuisia työkaluista elintarvikkeisiin.

Tutkimus koostuu teoriaosiosta ja empiirisestä osuudesta. Teoriaosuudessa tutustutaan kolmeen pääluokkaan. Ensin tutustutaan tuottoihin ja kustannuksiin, jonka jälkeen kustannuspaikkalaskentaan ja viimeisenä kannattavuuteen. Tuotot ja kustannukset – kappaleessa kerrotaan tuotoista, kustannuskäsitteistä ja miten kustannuksia jaotellaan. Kustannuspaikkakappaleessa tutustutaan kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan sekä suoritekohtaiseen laskentaan mukaan lukien kalkyytit. Kannattavuusosiossa läpi käydään kannattavuuslaskentaa yleisesti, katetuottolaskentaa ja tutustutaan katetuottolaskennan tunnuslukuihin. Teoriaosuuteen on liitetty esimerkkejä kuvitteellisesta yrityksestä selventämään laskuja.

Empiiriseen osuuden laatimiseen on saatu yritykseltä aineistoa, haastateltu case yrityksen myymäläpäällikköä ja käytetty omia tietoja yrityksestä. Tutkimukseen kerätty aineisto on vuodelta 2015 ja tarvittavat laskut on tehty Excel taulukkolaskenta ohjelmaa apuna käyttäen.

2 TUTKIMUKSEN TARKOITUS, TAVOITTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

2.1 Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet

Tutkimuksen tarkoituksena on tutustua case yrityksen tuoteryhmiin ja niiden tuottoihin ja kuluihin. Eri laskelmien, myymäläpäällikön haastattelun ja omien tietojen kautta on tavoitteena selvittää case yrityksen tuoteryhmien kannattavuutta.

Case yrityksessä tutkitaan tuoteryhmien ja tuotteiden kannattavuutta viikoittain myymäläpäällikön ja omistajan toimesta. Myös osastovastaavilla on tunnukset yrityksen järjestelmään ja heidän pitäisi oman osaston kannattavuutta selvittää vähintään kerran kuussa. Myymäläpäällikön mukaan nimenomaan yksittäisten tuotteiden kannattavuutta tulee enemmän tarkisteltua, mutta vähemmän tuoteryhmittäin. Yrityksellä on käytössään SKJ kassajärjestelmän ja Herales -ohjelmiston tuottamat raportit. Ohjelmasta saa myymäläpäällikön mukaan paljon tarvittavia raportteja.

Case yritys saa omasta ohjelmistostansa erilaisia raportteja, mutta he olivat kiinnostuneita tuoteryhmien kannattavuudesta. Kiinnostusta oli myös siihen, saako tuoteryhmille kohdistettua erilaisia kuluja esimerkiksi sähkö ja siten laskea kannattavuutta.

Opinnäytetyön pääongelmana on selvittää onko tuoteryhmät kannattavia ja miettiä, miten kannattavuutta mitataan. Tutkimuskysymykset ovat jaettu pääongelmiin ja niitä tukevaan osaongelmaan.

Pääongelmat:

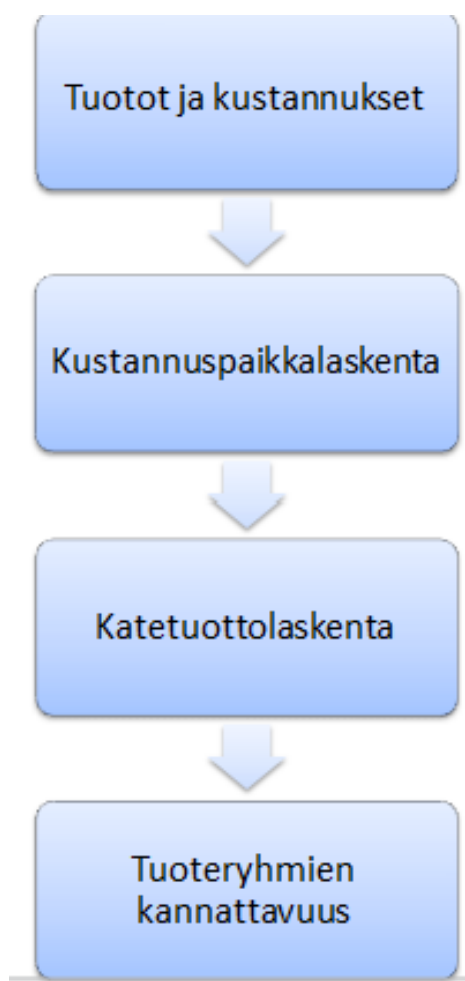
1. Ovatko case yrityksen tuoteryhmät kannattavia?
2. Miten tuoteryhmien kannattavuutta voidaan mitata?

Osaongelma:

3. Miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan eri tuoteryhmille?

Tutkimukseen otetaan mukaan rajallinen määrä tuoteryhmiä joiden kannattavuutta mitataan. Tuoteryhmät valitaan yhdessä case yrityksen myymäläpäällikön kanssa, jotta saadaan heidän kannaltaan hyödyllistä tietoa. Tarkoituksena on myös ottaa vähän erilaisia tuoteryhmiä, jotta saadaan monipuolisempia tuloksia ja niitä pystytään vertailemaan keskenään. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole koko myymälän tuoteryhmien kannattavuuden selvittäminen, eikä tuoteryhmien kannattavuuden parantaminen sillä työstä tulisi liian laaja. Tutkimuksessa ei myöskään lasketa koko yrityksen kannattavuutta vaan keskitytään nimenomaan etukäteen sovittuihin tuoteryhmiin. Tässä opinnäytetyössä kannattavuutta lasketaan käyttämällä kalkyyylejä ja katetuottolaskentaa.

2.2 Tutkimuksen käsitteellinen viitekehys



Kuvio 1. Opinnäytetyön käsitteellinen viitekehys.

Kuviossa 1. on esitetty tämän tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Viitekehyksestä nähdään opinnäytetyön teoriaosuuden aihealueet ja vaiheet lopputuloksen saamiseksi. Opinnäytetyön tarkoituksena on ensin kertoa mitä ovat tuoteryhmät, jonka jälkeen selvitetään mitä ovat tuotot ja kustannukset. Teoriaosuudessa selviää mitä eri kustannuskäsitteitä on ja miten kustannukset pääosin jaotellaan. Kappaleessa kerrotaan myös esimerkkejä kustannusten lajittelusta, jotta asia selkiytyisi. Kun tuotot ja kustannukset ovat selvillä, siirrytään seuraavaan kappaleeseen, jossa tutustutaan kustannuslaskentaan. Kustannuslaskenta pitää sisällään kustannuslajilaskentaa, kustannuspaikkalaskentaa sekä suoritekohtaista laskentaa.

Kun tuotot ja kustannukset ovat selvinneet ja on päästy kustannuspaikkalaskentaan, niin seuraavana kerrotaan kannattavuudesta yleistä ja katetuottolaskennasta. Katetuottolaskelmien edellytyksenä on kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, joiden selvitystä käsitellään aiemmissa kappaleissa. Katetuottolaskennan tunnuslukuihin tutustutaan esimerkkien kautta. Näiden edellä mainittujen kolmen osa-alueen jälkeen päästään tuoteryhmien kannattavuuteen, joka on tutkimuksen empiirinen osio. Kaikki viitekehysten vaiheet on käytävä läpi päästäksemme haluttuun lopputulokseen.

3 TUOTOT JA KUSTANNUKSET

3.1 Tuotot

Yrityksen tuotoista isoin osa tulee tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Tuottoa voi tulla yritykselle muualtakin kuin varsinaisesta liiketoiminnasta. Näitä ovat esimerkiksi koneiden ja laitteiden myynti, vuokratulot tai rahoitustuotot. (Eklund & Kekkonen, 28-30.)

Tavaroiden ja palvelujen myynnistä saatuja tuottoja pystytään ryhmittelemään yleensä tuoteryhmittäin tai osastoittain. Tuottojen ryhmitys selkeyttää tarkempaa seuran-

taa, mutta on myös tahoja, jotka esittävät vaatimuksia ryhmittämiseen esimerkiksi arvonlisäverotus. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 45.)

Yrityksen suoritteiden myynnistä syntyy rahamääräisiä korvauksia eli tuottoja. Kun tuotoista vähennetään myynnin oikaisuerät esimerkiksi annetut alennukset ja arvonlisävero, selviää yrityksen liikevaihto. Liikevaihto on terminä tuttu kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, mutta sitä voidaan käyttää myös operatiivisessa laskentatoimessa. Operatiivisessa laskentatoimessa tuotot lasketaan seuraavan kaavan mukaan:

Kokonaistuotot = Suoritteiden määrä x Yksikköhinta. (Alhola & Lauslahti 2000, 52.)

Esimerkki 1.

Yritys A myy tammikuun aikana 500 kappaletta kyniä hintaan 3,00eur/kpl. Kokonaistuottolaskelma on tällöin: 500 kpl x 3,00 eur = 1500,00 eur.

Yrityksen tuotot ovat tärkeä seurannan kohde. Tuottoja lasketaan yleensä erilaisilla kokonaisuuksilla, esimerkiksi eri tuoteryhmien tuotot, päivätuotot ja kuukausituotot. Osa yrityksistä pystyy seuraamaan tuottoja jopa asiakaskohtaisesti. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2005, 25.)

3.2 Kustannuskäsitteet

Kun puhutaan kustannuksista, niin usein termit kustannus, kulu ja meno tarkoittavat samaa asiaa. Kaikilla sanoilla on kuitenkin erilainen merkitys eikä ne ole synonyymejä toisillensa. Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä käytetään termejä kulu ja meno. Kulu on erillinen osa menosta, josta ei odoteta tuottoa tulevaisuudessa. (Alhola & Lauslahti 2000, 53-54.) Meno syntyy kun hankitaan tuotannon tekijä ja tuotantotekijän käytöstä syntyy kustannus (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2005, 26).

Kustannus käsitettä käytetään operatiivisessa laskentatoimessa. Kustannuksia ovat esimerkiksi työ ja raaka-aineet. Kustannusten kaava voidaan esittää seuraavalla tavalla: *Kustannukset = Tuotannon tekijöiden määrä x Yksikköhinta.* (Alhola & Lauslahti 2000, 53-54.)

Esimerkki 2.

Yritys A on myynyt tammikuun aikana 500 kpl kyniä. Yhden kynän kustannus on 0,75 eur. Kustannuslaskelma on tällöin: 500 kpl x 0,75 eur = 375,00 eur.

Kustannuksia voidaan jakaa monin eri tavoin. Yleisimmin ne jaetaan kolmeen eri ryhmään: muuttuvat ja kiinteät kustannukset, välittömät ja välilliset kustannukset sekä erillis- ja yhteiskustannukset. (Alhola & Lauslahti 2000, 54.)

Erillis-	Muuttuvat	Välitön	Kokonais- kustannukset
	Kiinteät	Välillinen	
Yhteis-			

Kuvio 2. Kustannusten luokitteluja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 55.)

Kuviossa 2 on esitetty kustannusten luokitteluja. Seuraavissa kappaleissa esitellään paremmin nämä kustannusluokat: muuttuvat ja kiinteät, erillis- ja yhteis- sekä välittömät ja välilliset kustannukset. Yrityksen kokonaiskustannukset voidaan laskea seuraavalla kaavalla: *Kokonaiskustannukset = Kiinteät kustannukset + Muuttuvat kustannukset*. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2005, 31.)

3.3 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Yrityksen kaikki kulut jaetaan joko muuttuviin tai kiinteisiin kustannuksiin. (Kuvio 2) Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin perustuu yleensä toiminta-asteeseen. Toiminta-asteen muuttuessa kustannukset, jotka joko kasvavat tai pienenevät, kuulu-

vat muuttuviin kustannuksiin. Jakaminen muuttuvien ja kiinteiden kustannusten välillä on joissain tapauksissa hankalaa. Sähkö on esimerkki kustannuksesta, missä summa jaetaan molemmille kustannuslajeille. Sähkön perusmaksu kuuluu kiinteisiin kuluihin, mutta sähkön käyttö vaihtelee, joten se kuuluu muuttuviin kustannuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 56.)

Muuttuvia kustannuksia	Kiinteitä kustannuksia
Suoritusperusteiset palkat	Kuukausipalkat
Materiaalikustannukset	Rahoituskustannukset
Siivous (kun työstä maksetaan tehtyjen tuntien mukaan)	Siivous (kun työstä maksetaan vakiokuukausikorvaus)

Kuvio 3. Muuttuvia ja kiinteitä kustannuksia tuotantomäärän vaihdellessa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 56.)

Muuttuvat kustannukset elävät tuotantomäärän kasvaessa ja laskiessa. Kuviossa 3 on esiteltynä esimerkkejä muuttuvista kustannuksista. Materiaalikustannukset vaihtelevat riippuen siitä paljonko kyseistä tuotetta tuotetaan. Tuntiperusteiset palkat vaihtelevat eivätkä ole joka kuukausi samat. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 55.)

Kiinteät kustannukset eivät riipu tuotantomäärästä, vaan pysyvät samoina tuotettiin tuotetta tai ei. Kuviossa 3 nähdään myös kiinteistä kustannuksista muutama esimerkki. Kuukausipalkkalaisilla palkkasumma pysyy samana kuukaudesta toiseen. Rahoituskustannukset esimerkiksi vieraan pääoman kulut ovat usein samat joka kuukausi. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 55.) Kiinteisiin kustannuksiin luetaan muun muassa toimitilojen ylläpito (lämmitys, sähkö), markkinointi ja hallinnosta ja toimistosta aiheutuneet kustannukset (Eklund & Kekkonen 2014, 52).

3.4 Välittömät ja välilliset kustannukset

Jakoa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin käytetään usein aloilla, jossa valmistetaan useampaa tuotetta esimerkiksi teollisuuden alalla ja halutaan saada selville yk-

sittäisen tuotteen kustannukset. Välittömät kustannukset tarkoittavat usein samaa kuin muuttuvat kustannukset. Näitä ovat esimerkiksi aine- ja materiaalihankinnat ja henkilöstökulut. (Eklund & Kekkonen 2014, 60.)

Välilliset kustannukset ovat toiselta nimeltään yleiskustannukset. niitä ei ole helppo yhdistää tietylle tuotteelle. Välillisiä kustannuksia ei voi rinnastaa suoraan kiinteisiin kustannuksiin, sillä seassa saattaa olla myös muuttuvia kustannuksia. Näitä on esimerkiksi toimitilojen ylläpito, lämmitys, markkinointi ja hallinto. (Eklund & Kekkonen 2014, 60.)

3.5 Erillis- ja yhteiskustannukset

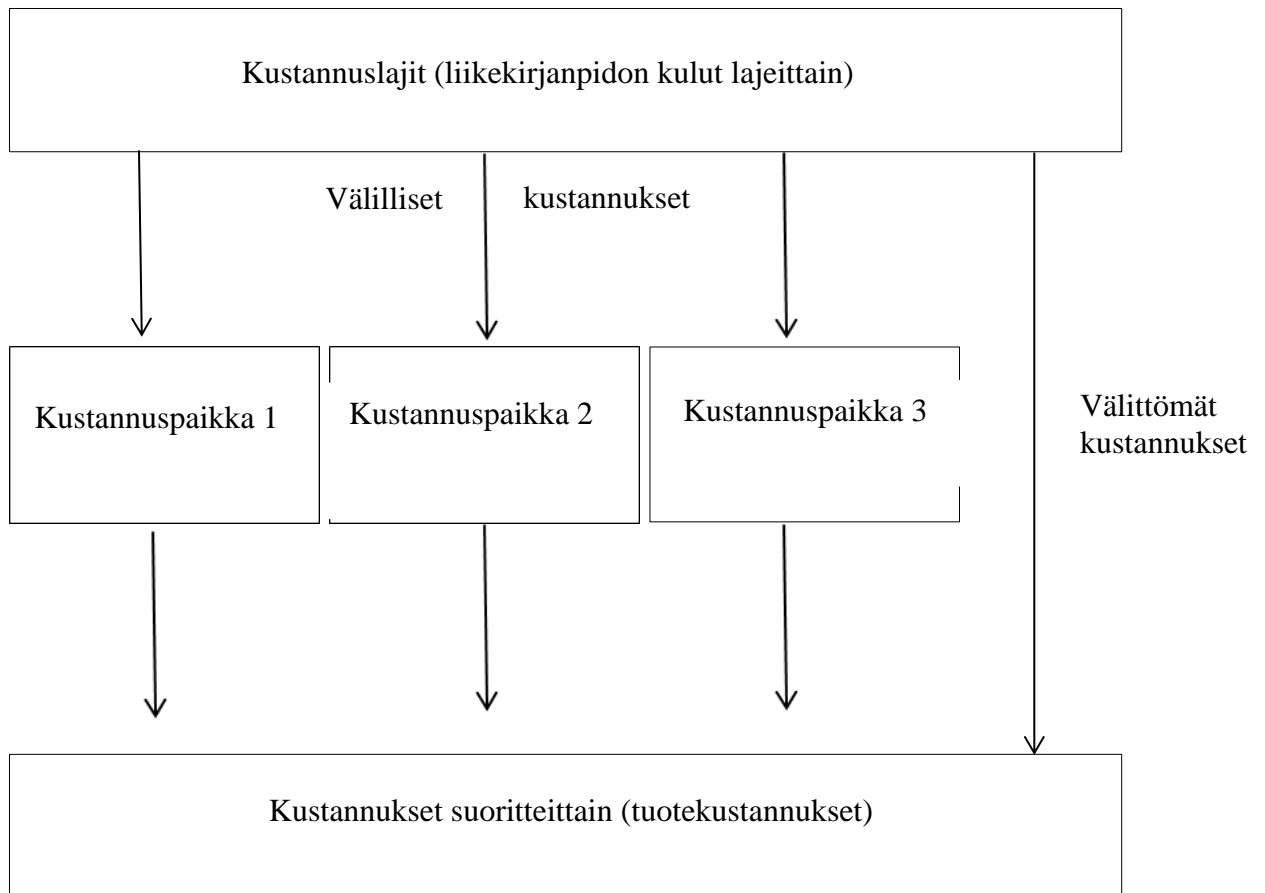
Erilliskustannuksia ovat kustannukset, jotka voidaan rajata ainoastaan kohteen aiheuttamiksi. Kohteita voi olla esimerkiksi tuoteryhmä, osasto tai projekti. Erilliskustannuksia syntyy ainoastaan jos hanke/projekti toteutuu. (Eklund & Kekkonen 2014, 61.) Yhteiskustannuksiin ei vaikuta toteutuuko yksittäisen tuotteen tuotanto tai ei. Yhteiskustannukset kohdistuvat koko yritykseen ja ovat kiinteitä kustannuksia. (Eklund & Kekkonen 2014, 61.)

4 KUSTANNUSPAIKKALASKENTA

4.1 Yleistä

Kustannuslaskelmien tarkoituksena on selvittää yrityksen kustannuksia, auttaa johtoa päätöksenteossa sekä olla apuna yrityksen ohjausjärjestelmissä. Kustannuksia halutaan yhä enemmän saada kohdistettua eri tuotteille sekä toiminnoille. Kustannuslaskenta alkaa kustannuslajilaskennasta, jossa on tarkoituksena selvittää kokonaiskustannuksia esimerkiksi aine- ja materiaalikustannukset, palkat ja vuokrat. Sen jälkeen kustannuspaikkalaskenta, missä kustannukset jaetaan eri vastuualueille esimerkiksi

valmistusosasto, markkinointiosasto ja varasto. Lopuksi suoritekohtainen laskenta, jonka tarkoituksena on kohdistaa tuotteille välilliset ja välittömät kustannukset. seuraavassa kuviossa 4. on esitelty perinteisen kustannuslaskennan kulku. (Alhola & Lauslahti 2000, 186.)



Kuvio 4. Perinteisen kustannuslaskennan kulku. (Alhola & Lauslahti 2000, 186.)

Kustannuslaskennan yksi tärkeimmistä tehtävistä on löytää suoritteiden kustannukset. Suoritekohtaisten kustannusten selvittämisen jälkeen yritys pystyy paremmin muun muassa hinnoittelemaan tuotteensa, tehdä tuotanto- ja ulkoistamispäätöksiä, budjetoida sekä mitata varaston arvoa. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 113.)

4.2 Kustannuslajilaskenta

Tuotteiden valmistamiseen käytetään erilaisia tuotannontekijöitä. Valmistusprosessiin kuuluu muun muassa raaka-aineet, työvoima, liiketilat sekä koneet ja laitteet. Tuotannontekijät voidaan jakaa neljään eri ryhmään: työsuoritukset, aineet, lyhytvaikutteiset tuotantovälineet ja pitkävaikutteiset tuotantovälineet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 84.) Seuraavassa kuviossa 5. on esitelty tuotantoprosessin kustannusesimerkkejä jaoteltuna tuotantotekijöiden mukaan.

Tuotannontekijät	Kustannusryhmät
Työsuoritukset	Palkkakustannukset Lakisääteiset henkilösivukustannukset Vapaaehtoiset henkilösivukustannukset
Aineet	Ainekustannukset
Lyh.vaikutteiset tuotantovälineet	Tarvikekustannukset Vuokrakustannukset Valaistus- ja energiakustannukset Kuljetus- ym. kustannukset
Pitkävaikutteiset tuotantovälineet	Poistokustannukset Korkokustannukset Vakuutuskustannukset

Kuvio 5. Kustannusten ryhmittely lajeittain. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 73.)

4.3 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikalla tarkoitetaan toimintayksikköä tai vastuualuetta, minkä kustannuksia tarkkaillaan. Kustannuspaikat voidaan jakaa kolmeen osaan: yhteiset kustannuspaikat, apukustannuspaikat ja pääkustannuspaikat. Yhteiset kustannuspaikat koskevat koko yritystä esimerkiksi vartiointi. Apukustannuspaikkoihin kuuluvat muun muassa kunnossapito- ja työkaluosastot. Apukustannuspaikat eivät ole lopputuotteen valmis-

tusprosessissa mukana, mutta ovat pääkustannuspaikkojen apuna. Pääkustannuspaikat ovat suoraan yhteydessä suoritteisiin, esimerkiksi hitsausosasto, maalaamo ja koneistamo. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 90-91.)

4.4 Suoritekohtainen laskenta

Suoritekohtaisen laskennan tavoitteena on nimensä mukaan saada selville suoritekohtaiset kustannukset. Laskennassa voidaan käyttää apuna kolmea eri vaihtoehtoa: minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli. (Alhola & Lauslahti 2000, 189.)

Minimikalkyyliä otetaan huomioon vain muuttuvat kustannukset, sillä ne ovat syntyneet suoritteiden aikaansaamisesta. Minimikalkyyli muistuttaa katetuottoajattelua, mistä tulen kertomaan seuraavassa pääkappaleessa. (Alhola & Lauslahti 2000, 188-190.)

$$\textit{Minimikalkyyli} = \frac{\textit{laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\textit{toteutunut tuotantomäärä}}$$

(Pellinen 2006, 119).

Keskimääräiskalkyyliä otetaan huomioon kaikki kustannukset. Keskimääräislaskennassa ajatellaan, että suoritteiden aikaansaamiseksi on tarvittua kaikkia kustannuksia. Kustannuksia ei tässä jaeta muuttuviin ja kiinteisiin. (Alhola & Lauslahti 190.)

$$\textit{Keskimääräiskalkyyli} = \frac{\textit{laskentakauden tuotantokustannukset}}{\textit{toteutunut tuotantomäärä}}$$

(Pellinen 2006, 120).

Normaalikalkyylia luonnehditaan parannetuksi versioksi keskimääräiskalkyylistä. Normaalikalkyyllissä huomioidaan toimintasuhteen muutokset. Normaalikalkyyllissa otetaan myös kaikki kustannukset, mutta muuttuvilla ja kiinteillä kustannuksilla on eri jakaja. Muuttuvissa kustannuksissa jakajana on toteutunut suoritemäärä ja kiinteiden kustannusten jakajana toimii normaali suoritemäärä. (Alhola & Lauslahti 2000 191.)

$$\text{Normaalikalkyyli} = \frac{\text{muuttuvat kustannukset}}{\text{toteutunut tuotantomäärä}} + \frac{\text{tuotannon kiinteät kustannukset}}{\text{normaali tuotantomäärä}}$$

(Pellinen 2006, 120).

Kun edellä mainittuja kolmea kalkyyllilaskelmaa vertailee, niin jokaisesta ratkaisusta löytyy omat hyvät puolensa. Minimikalkyyli puoltaa eniten aiheuttamisperiaatetta, sillä siinä huomioidaan vain kustannukset, jotka aiheutuvat suoritteiden aikaansaamisesta. Kiinteät kustannukset pysyvät samana ja ne syntyvät joka tapauksessa tehtiin tuotetta tai ei. Mietittäessä eri toimintavaihtoehtoja, on keskimääräiskalkyyli hyvä vaihtoehto, koska se sisältää laskukaavassaan kaikki kokonaiskustannukset. Normaalikalkyylin suosio ilmenee siinä, että suoritteiden kohdistamiseen tarvitaan myös kiinteitä kustannuksia ja toimintasuhte sekä kiinteiden kustannusten määrä ei ole keskenään riippuvaisia toisistaan. Eniten kalkyylin valintaan kuitenkin vaikuttaa laskentatilanne ja laskelmien tarkoitus. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 134.)

5 KANNATTAVUUS

5.1 Yleistä

Kannattavuutta terminä voidaan ajatella kahdella eri selitteellä. Kannattavuus on joko absoluuttista eli tuottojen ja kustannusten erotus tai suhteellista esimerkiksi sijoitettun pääoman tuottoaste. Voittoa on käytetty liiketoiminnan kannattavuuden mitta-

rina. Voittoa syntyy jos tuotoista vähennetään kustannukset ja tulokseksi jää positiivinen luku. $Voitto = Tuotot - Kustannukset$. Voiton tarkkailussa täytyy kuitenkin ottaa huomioon, että minkälaisia uhrauksia on tehty, jotta on päästy tulokseen. (Alhola & Lauslahti 2000, 50.)

5.2 Kannattavuuslaskenta

Kannattavuuslaskennan tärkeänä tavoitteena on tuotekannattavuuden selvittäminen. Tuotteesta pitäisi saada hinta, mikä ylittäisi tuotteen valmistamisesta aiheutuneet kustannukset. Tuotekannattavuuden ongelmat ovat usein puutteellisissa tai vääristyneissä tuotekustannustiedoissa. Ongelmat ovat usein peräisin siitä, että kustannuslaskentajärjestelmät eivät näytä kustannuksia oikein. (Alhola & Lauslahti 2000, 80.)

Asiakaskannattavuus on noussut myös tärkeäksi tarkastelukohteeksi. Perinteinen kustannuslaskenta ei anna vastauksia asiakaskannattavuuteen. Asiakkaat ovat erilaisia ja sekä toiveet että vaatimustasot ovat vaihtelevaisia. Oikeanlainen asiakaskannattavuuden seuranta parantaa yrityksen hinnoittelua asiakasystävällisemmäksi. (Alhola & Lauslahti 2000, 82-83.)

5.3 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskennan avulla yritys pystyy arvioimaan ja hallitsemaan kannattavuuttaan ja se toimii apuna päätösten teossa. Katetuottolaskennan perustana on kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. (Alhola & Lauslahti 2000, 66.)

Katetuottolaskelman peruskaavana pidetään seuraavanlaista laskelmaa, kun myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset jää katetuotto. Katetuotosta kun vähennetään kiinteät kustannukset jää tulos. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 67.)

myyntituotot

- muuttuvat kustannukset
- = katetuotto
- kiinteät kustannukset
- = tulos
- (Eklund & Kekkonen 2014, 77).

5.4 Katetuottolaskennan tunnusluvut

Katetuottolaskenta koostuu erilaisista tunnusluvuista ja niiden laskemisesta. Tässä opinnäytetyössä tutustutaan seuraaviin tunnuslukuihin: katetuottoprosentti, kriittinen piste, varmuusmarginaali, varmuusmarginaaliprosentti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005,69.)

Katetuotto lasketaan vähentämällä muuttuvat kustannukset myyntituotoista. Katetuotolla pitäisi saada katettua kiinteät kustannukset. Seuraavalla laskukaavalla katetuotto on laskettu absoluuttisesti eli saadaan tulos euroina. (Alhola & Lauslahti 2000, 67-68.)

$$\text{Katetuotto} = \text{Myyntituotot} - \text{Muuttuvat kustannukset}$$

Esimerkki 3.

Yritys A:n myyntituotot ovat laskentakaudella 50000 euroa. Muuttuvat kustannukset ovat 20000 euroa ja kiinteät kustannukset 10000 euroa.

$$\text{Katetuotto} = 50000 - 20000 = 30000$$

Katetuoton voi laskea myös prosentuaalisesti. Katetuottoprosentti saadaan, kun katetuotto jaetaan myyntituotoilla ja kerrotaan sadalla. (Eklund & Kekkonen 2014, 80.)

$$\text{Katetuottoprosentti} = \frac{\text{Katetuotto}}{\text{Myyntituotot}} \times 100$$

Esimerkki 4.

Yrityksen tiedot ovat samat kuin esimerkki 3. Yrityksen katetuottoprosenttilaskelma

on seuraavanlainen: $\frac{30000}{50000} * 100 = 60 \%$

”Kun katetuottoprosentti on 60, se tarkoittaa että, kustakin ansaitusta eurosta jää 60 senttiä kiinteiden kustannusten peittämiseen.” (Alhola & Lauslahti, 2000, 68.)

Kriittinen piste on toiselta nimeltään nolla piste. Se kertoo myynnin määrän tilanteessa, jossa tulos pysyy nollana. Kriittinen piste lasketaan jakamalla kiinteät kustannukset katetuottoprosentilla ja kerrotaan sadalla. (Alhola & Lauslahti 2000, 68.)

$$KRP = \frac{\text{Kiinteät kustannukset}}{\text{Katetuottoprosentti}} \times 100$$

Esimerkki 5.

Käytetään samoja lukuja kuin aiemmissa esimerkeissä. Yritys A:n kriittisen pisteen

myynnin laskukaava on seuraavanlainen: $\frac{10000}{60} \times 100 = 16\,666,67$

Varmuusmarginaali on toiselta nimeltään turvamarginaali. Sillä tarkoitetaan toteutuneen myynnin ja kriittisen pisteen erotusta. Jos yrityksen myynti on isompi kuin kriittisen pisteen myynti, yritykselle jää pelivaraa erotuksen verran ennen kuin toiminta menee tappiolliseksi. Varmuusmarginaali saadaan vähentämällä kriittinen piste toteutuneista myyntituotoista. (Alhola & Lauslahti 2000, 69.) Jos varmuusmarginaali jää miinusmerkkiseksi, niin tulos kertoo paljonko myynnin pitäisi nousta, jotta päästään nollatulokseen, eli toisin sanoen kriittiseen pisteeseen (Tomperi, 2013, 9).

$$VM = \text{toteutuneet myyntituotot} - KRP\text{-myynti}$$

Esimerkki 6.

Käytetään samoja lukemia kuin aiemmissa esimerkeissä. Varmuusmarginaali näin ollen on: $50000 - 16\,666,67 = 33333,33$.

$$VMP = \frac{\text{Varmuusmarginaali}}{\text{Toteutuneet myyntituotot}} \times 100$$

Varmuusmarginaaliprosentti saadaan, kun varmuusmarginaali jaetaan toteutuneilla myyntituotoilla ja kerrotaan sadalla (Eklund & Kekkonen 2014, 83-84).

Esimerkki 7.

Varmuusmarginaaliprosentin laskemisessa käytetään edellä olevien esimerkkien lukemia. Laskukaava on seuraavanlainen:

$$\frac{33333,33}{50000} \times 100 = 66,67 \%$$

6 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

6.1 Case yritys

Yritys on Satakunnassa ja Pirkanmaalla toimiva päivittäistavarakauppa, joka ei kuulu mihinkään ketjuun vaan on yksityinen perheyhtiö. Kaupan perusideana on, että kuluttaja löytää kaiken tarvitsemansa saman katon alta helposti ja nopeasti. Yritys on perustettu vuonna 1991 Satakuntaan ja vuonna 1996 myös Pirkanmaalle. (Case yrityksen www-sivut 2016.)

Kaupat Satakunnassa ja Pirkanmaalla ovat kummatkin omia osakeyhtiöitä. Tutkimuksessani keskitytään vain Satakunnassa toimivaan päivittäistavarakauppaan ja sen tuoteryhmiin.

Case Yrityksessä työskentelee tällä hetkellä noin 20 työntekijää, joista puolet on kokopäiväisiä ja puolet osa-aikaisia työntekijöitä. Asiakasmäärä on kuukausitasolla noin 22000 asiakasta. (case yrityksen myymäläpäällikkö 2016). Liikevaihto yrityksellä oli vuonna 2015 5,4 miljoonaa euroa (Kauppalehden www-sivut 2016).

6.2 Yrityksen tuoteryhmät

Tuotevastuulaissa on määritelmä tuotteesta: ”Tuotteella tarkoitetaan irtainta esinettä, ei kuitenkaan toisen maalla olevaa rakennusta.” (Tuotevastuulaki 694/1990, 1§). Tuotteet jaetaan erilaisiin tuoteryhmiin muun muassa käyttötarkoituksen tai asiakkaiden mukaan. Jako tuoteryhmiin helpottaa ja selkeyttää sekä yritystä että kuluttajia. (Yrityssuomen www-sivut 2016.) Tuotteet ovat yleensä totuttu jakamaan tuoteryhmiin tilastoissa ja myymälöiden esillepanoissa. Tuoteryhmien jakoon vaikuttaa usein tuotannolliset, jakelulliset ja lainsäädännölliset tekijät. (Finne & Kokkonen 2005, 198.)

Tuoteryhmien määrittelyssä käytetään apuna tuotepuuhierarkiaa. Tuotepuuhierarkian tavoitteena on löytää tuotteelle oikea ryhmä/paikka, jonka avulla tehdään muun muassa myymäläsuunnittelua. Tarkoituksena on selkeyttää ja helpottaa kuluttajan asiointia ja tuotteiden löytävyyttä. (Finne & Kokkonen 2005, 199-203.)

Päivittäistavarat

- tuotetuotteet
- teolliset elintarvikkeet (Tuotealueet)
 - säilykkeet
 - makeiset
 - kuumat juomat (Tuoteryhmät)
 - kahvit (Alatuoteryhmät)
 - edullinen/suodatin (Segmentit/Alasegmentit)
 - eettinen/pannu
 - arkipäivä/muru

Erikoistavarat

- pukeutuminen
- kodintarvikkeet

Esimerkki 8. tuotepuuhierarkian tasoista. (Finne & Kokkonen 2005, 200.)

Yllä olevassa esimerkissä on listattuna muutamia päivittäistavaroita tuoteryhmän mukaan. Ensin ovat päivittäistavarat ja erikoistavarat, jotka on jaettu tuotealueisiin.

Tuotealueet on jaettu pienempiin tuoteryhmiin sekä tuoteryhmät on jaettu vielä segmentteihin ja alasegmentteihin käyttötavan/laadun mukaan. Kun aletaan suunnitella myymäläjärjestystä tai uusien tuotteiden sijoittelua myymälässä, tuotepuun tekemisestä voi olla hyötyä. Tuotteiden oikeanlainen järjestely tuo varmemmin tuloja, sillä kuluttajat löytävät tarvitsemansa tuotteet helpoimmin.

6.3 Tutkimusstrategian ja tutkimusmenetelmän valinta

Tutkimus syntyy tarpeesta ja sillä on aina tarkoitus tai tehtävä. Tutkimuksen tarkoitus vaikuttaa tutkimusstrategian valintaan. Tutkimus voi olla luonteeltaan kartoittava, selittävä, kuvaileva tai ennustava. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 137-139.)

Kvantitatiivinen tutkimus eli määrällinen tutkimus keskittyy teoreettiseen tietoon. Kvantitatiivisen tutkimuksen tulokset ovat perusteltu teoriassa. (Tilastokeskuksen www-sivut 2016.) Kvantitatiivisen tutkimuksen teossa keskeisiä piirteitä on aiemmat teoriat ja johtopäätökset, erilaiset käsitteet ja niiden määrittely, tutkittavan kohteen muuttaminen tilastolliseen/taulukolliseen muotoon ja erilaisten päätelmien tekeminen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 140.)

Kvalitatiivinen tutkimus eli laadullinen tutkimus keskittyy merkityksiin ja ihmisten välisiin suhteisiin (Vilka 2005, 97). Kvalitatiivisesta tutkimuksesta ei synny konkreettista tietoa tutkimuskohteesta vaan tutkija tutustuu haastateltavan näkökulmiin ja ilmaisiin (Tilastokeskuksen www-sivut 2016).

Tämä opinnäytetyö on luonteeltaan kartoittava ja selittävä. Teoriassa esitetään asioita, jotka empiirisessä osiossa pyritään selvittämään. Tutkimuslajiltaan opinnäytetyö on määrällinen tutkimus.

6.4 Aineiston keruu ja analysointi

Kvantatiivisessa tutkimuksessa käytetään yleensä tutkimusaineiston keruussa kyselylomaketta, systemaattista havainnointia tai valmiin rekistereiden ja tilastoiden käyttöä (Vilka 2005, 73). Erilaiset kyselyt ovat yleisin aineistonkeruu menetelmä. Kyselyitä voi tehdä isolle ihmisjoukko kerralla. Määrällisessä eli kvantatiivisessa tutkimuksessa on yleistä käyttää muiden tekemiä valmiita tutkimusaineistoja (Vilka 2005, 74-76). Tässä tutkimuksessa keskityttiin vain vuoteen 2015 ja kaikki aineisto oli vuodelta 2015.

6.5 Tutkimuksen pätevyys ja luotettavuus

Tutkimuksen pätevyydellä eli validiteetilla tarkoitetaan onko tutkimuksessa käytetty mittari tai tutkimusmenetelmä kelvollinen mittaamaan mitä tutkimuksessa on tarkoituskin mitata. Oleellisena on onko tutkimuksen vastaaja ymmärtänyt esimerkiksi kyselylomakkeen kysymykset oikein. Ennen tutkimuksen tekemistä pitäisi määritellä tarkkaan muun muassa käsitteet, perusjoukko ja muuttujat, jotta väärinkäsityksiä ei syntyisi. (Vilka 2005, 161.)

Reliabiliteetillä eli tutkimuksen luotettavuudella tarkoitetaan tutkimuksen tulosten tarkkuutta. Tuloksissa ei saisi tulla sattumanvaraisia tuloksia ja mittaustulosten pitäisi pysyä samoina toistattaessa. Tutkimuksen kokonaisluotettavuus on validiteetin ja reliabiliteetin yhteistulos. (Vilka 2005, 161-162.)

Tämän opinnäytetyön validiteetti on mielestäni hyvä. Valitsemillani keinoilla, joita teoriaosuudessa esitellään, pitäisi saada opinnäytetyön alussa esitetyt tutkimusongelmat selvitettyä. Tutkimuksen reliabiliteetti taas on tässä opinnäytetyössä hieman heikko, johtuen tutkimusaineiston puutteellisuudesta.

7 TUTKIMUKSEN TULOKSET

7.1 Lähtötiedot ja tuoteryhmät

Tutkimukseen otettavat tuoteryhmät valittiin tutkijan kokemuksen ja mieltymysten perusteella. Tutkija valitsi kuusi tuoteryhmää, jotka ovat kaikki keskenään hyvin erilaisia. Tutkimukseen haluttiin erilaisia tuoteryhmiä, jotta vertailua on helpompi tehdä. Valitut tuoteryhmät näkyvät taulukossa 1.

Taulukko 1. Case yrityksen tutkimukseen osallistuvat tuoteryhmät.

Tuoteryhmä
Maitotaloustuotteet
Pakasteet
Keksit
Sisustus
Lelut
Työkalut ja autotarvikkeet

7.2 Tuotot

Seuraavaksi piti saada selville tuoteryhmien tuotot. Sain case yritykseltä Excel-
taulukon muodossa seuraavanlaiset tiedot, jotka näkyvät taulukossa 2. Taulukossa on eriteltyä tuoteryhmät, mittausvuosi, myydyt tuotteet (kpl) ja myydyt tuotteet euroina.

Taulukko 2. Tuoteryhmien myyntituotot.

Tuoteryhmä	vuosi	Myyty/kpl	Myyty/€
Maitotaloustuotteet	2015	389962	474750
Pakasteet	2015	42098	71015
Keksit	2015	25162	49428
Sisustus	2015	12859	85796
Lelut	2015	21124	240597
Työkalut ja autotarvikkeet	2015	130510	978323

7.3 Kustannukset

Tutkimusaineistona saatiin case yritykseltä vuoden 2015 tuloslaskelma. Case yritys ei ole tehnyt tuoteryhmille kustannusjakoa, joten laskuissa käytettävät summat ovat arvioita todellisista lukemista. Tutkija käytti muuttuvista kuluista lyhennettä MUKU ja kiinteistä kuluista KIKU. Tässä tutkimuksessa muuttuviin kuluihin laskelmissa sisältyy aineet- ja tarvikkeet (ostot) sekä palkat. Kiinteisiin kuluihin on otettu toimitalavastikkeet, siivous, lämmitys, sähkö, markkinointi ja hallintokustannukset. Taulukossa 3. on esitettyinä laskuihin mukaan otetut kustannukset. Luvut on otettu vuoden 2015 tuloslaskelmalta.

Taulukko 3. Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

MUKU

Ostot alv 14%	2011834
Ostot alv 24%	1842639
Palkat	467807

KIKU

Toimitilavastikkeet	45646
Sähkö	47902
Siivous	22396
Lämmitys	12929
Markkinointi	51606
Hallinto	59226

7.4 Kustannuslaskenta

Case yrityksen tutkimuksen mukaan otettavat muuttuvat ja kiinteät kustannukset on jaettu tuoteryhmille omien tietojeni perusteella prosenttien mukaan. Kustannusten kohdistaminen tuoteryhmille on hankalaa, joten laskelmissa esiintyvät luvut ovat arvioita. Arviot perustuvat opinnäytetyön tekijän usean vuoden kokemukseen, joten luvut eivät ole kaukana todellisista. Tuoteryhmien muuttuvat ja kiinteät kustannukset ovat eriteltynä liitteissä (LIITE 1).

Taulukko 4. Kalkyylit.

	Maitotaloustuotteet	Pakasteet	Keksit	Sisustus	Lelut	Työkalut
Minimikalkyyli	1,15	1,27	1,53	6,12	5,47	4,77
Keskimääräiskalkyyli	1,19	1,57	1,67	6,62	6,23	5,14
Normaalikalkyyli	1,19	1,57	1,67	6,62	6,23	5,14

Kalkyylien käyttö tuoteryhmien kannattavuuden selvittämisessä ei välttämättä ole paras mittaristo. Kalkyylit ovat monesti apuna hinnoittelussa. Jos laskisimme yksittäisten tuotteiden kannattavuutta, pitäisin laskelmaa tärkeämpänä. Minimikalkyyli kertoo yleensä alarajan tuotteen myyntihinnalle. Keskimääräiskalkyyli otetaan huomioon sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset, joten kun toiminta-aste muuttuu niin myös kustannukset muuttuvat. Normaalikalkyylin avulla pystytään kertomaan hinta, josta nähdään peittykö kustannukset. Jos olisi kyseessä valmistusyritys, niin vertailu olisi helpompi tehdä eri tuotteiden välillä. Kalkyylien laskuissa oli tiedossa ainoastaan myydyt kappalemäärät, joten keskimääräis- ja normaalikalkyylistä tulivat sama tulos.

7.5 Kannattavuus

Seuraavassa taulukossa on laskettuna kaikille tutkimukseen mukaan osallistuville tuoteryhmille katetuotto, tulos, katetuotto-%, kriittinen piste, varmuusmarginaali ja varmuusmarginaali-%.

Taulukko 5. Tuoteryhmät ja kannattavuus.

	Maitotaloustuotteet	Pakasteet	Keksit	Sisustus	Lelut	Työkalut
Myyntituotot	474750	71015	49428	85796	240597	978323
MUKU	449147	53568	38479	78670	115522	622963
Katetuotto	25603	17447	10949	7126	125075	355360
KIKU	15886	12437	3614	6507	16023	47337
Tulos	9717	5010	7335	620	109051	308023
Katetuotto-%	5	25	22	8	52	36
Kriittinen piste	294574	50621	16314	78335	30823	130321
Varmuusmarginaali (VM)	180177	20394	33114	7461	209774	848002
VM - %	38	29	67	9	87	87

Kaikilla laskemillani tuoteryhmillä tulos oli positiivinen. Suhtaudun laskemiini lukemiin varauksella arvioitujen kustannusten takia. Pelkästään myyntituottoja vertaillessa nähdään suurimmat tuoteryhmät, jotka ovat työkalut, maitotaloustuotteet sekä lelut. Otin tarkoituksella vertailuun elintarvikepuolelta suuren ryhmän (maitotaloustuotteet) ja kaksi pienempää (pakasteet ja keksit) sekä ”teolliselta” puolelta tosi ison (työkalut ja autotarvikkeet) sekä kaksi normaalitasossa olevaa (sisustus ja lelut).

Katetuottoprosentti kertoo prosenttimäärän, kuinka paljon case yritys saa katetta myymistä tuoteryhmistään. Leluilla on iso kate 52 % ja työkaluilla 36 %. Pienin kateprosentti on maitotaloustuotteilla 5 %. Kriittinen piste kertoo myynnin määrän, millä yritykselle tulee nollatulos. Laskelmalla kaikilla on todellinen myyntituotto isompi kuin kriittinen piste, joten tulos jää positiiviseksi. Varmuusmarginaali kertoi todellisten myyntituottojen ja kriittisen pisteen erotuksen. Isoin varmuusmarginaali oli leluilla ja työkaluilla.

8 YHTEENVETO

Tutkimuksen empiirinen osio alkoi tuoteryhmien valinnalla, joiden kannattavuutta haluttiin selvittää. Tuoteryhmien tuotot sain case yritykseltä suoraan, mutta kustannukset jäivät tutkijan omien tietojen ja arvioiden varaan. Tuoteryhmien muuttuvat ja kiinteät kustannukset ja niiden jaottelut on esiteltyä tämän työn liitteissä (LIITE 1). Kun kustannukset olivat selvitetty, laskettiin tuoteryhmille kalkyytit, joita tutkija ei kuitenkaan nähnyt tarpeelliseksi tässä tilanteessa tulkitsemaan kannattavuutta. Tutkija tarkasteli lähemmin tekemääni katetuottolaskelmaa ja tunnuslukuja kannattavuuden selvittämisessä. Kaikki tuoteryhmät jäivät voiton puolelle eikä tulos ollut tappiollinen.

Maitotuotteiden myyntituotot olivat suuret, mutta katetuottoprosentti jäi pieneksi 5 %. Syynä lienevät kovat palkkakustannukset, koska tuoteryhmässä työskentelee kaksi henkilöä. Kiinteistä kustannuksista tälle tuoteryhmälle tulee eniten sähkö, joita kylmälaitteisiin, valaistukseen yms. menee. Maitotuotteet ovat myös lähes joka viikko mainoksissa. Isoin katetuottoprosentti oli leluilla, joiden kiinteät kustannukset ovat hyvin pienet. Yhteenvetona voidaan sanoa, että laskemassa mukana olleet tuoteryhmät ovat kannattavia.

Kustannusten jakaminen koitui odotettua työläämmäksi, koska case yritys ei tee kustannustenjakoa eikä heidän katteissa ole tuoteryhmäkohtaisia kuluja. Kulut on laskettu aina ”könttänä”. Ensimmäinen ongelma tuli ostojen kohdistamisessa, kaupan alalla on useampaa alv-kantaa myynneissä ja ostoissa. Tutkija tiesi valitsemistaan tuoteryhmistä alv-kannan mukaan ostot, mutta kuinka paljon millekin tuoteryhmälle ostoja on tehty, ei saatu tarkkaa tietoa. Niin sanotun ”kovan” puolen tavarat saavutetaan varastoon niiden tullessa, joten sieltä puolelta ostot tiedetään suhteellisen tarkkaan. Alv-ryhmän 14% ostot kuitenkin olivat vain tutkijan omien kokemusten ja elintarvikkepään osastovastaavan puheiden varassa. Elintarvikkeita ei erikseen saavuteta, joten minkäänlaista raporttia ei valmiina saanut.

Koin helpommaksi arvioida kustannukset prosenttien mukaan kokonaiskustannuksista. Tulos ei vastaa täysin oikeata, mutta antaa edes pienen suunnan. Palkat pystyttiin jakamaan tuoteryhmittäin, mutta case yrityksessä yhdellä työntekijällä saattaa olla

vastuualueenaan useampi tuoteryhmä, joten palkkakulut pitäisi pystyä jakamaan näiden tuoteryhmien kanssa.

9 LOPUKSI

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää case yrityksen tuoteryhmien kannattavuutta. Tavoitteen saavuttamiseen oli tarkoitus käyttää kalkyylejä ja katetuottolaskentaa. Tutkimuksen aiheen valinta lähti osittain opinnäytetyön ohjaavan ehdotuksesta ja tutkijan oman mielenkiinnon kohteesta. Case yritys oli ennestään tutkijalle tuttu, joten työn aihe ja kohde tuntui mielekkäältä.

Tutkimuksen teoriaosassa käsiteltiin tuoteryhmiä, tuottoja ja kustannuksia, kustannuslaskentaa sekä kannattavuutta. Tuoteryhmä kappaleessa tutustuttiin siihen, mitä ovat tuoteryhmät ja miten tuotteita ja tuoteryhmiä jaotellaan alatuoteryhmiin ja segmentteihin. Tuotot ja kustannus –kappaleessa tutustuttiin mitä rehellisesti ovat yrityksen tuotot. Kustannuskäsitteet ja kustannusten jakaminen eri alueisiin oli seuraava aiheemme. Kun tuotot ja kustannukset olivat käyty läpi, niin seuraavan kerroin kustannuslaskennasta. Seuraavassa kappaleessa kerroin kustannuslajilaskennasta, kustannuspaikkalaskennasta ja suoritekohtaisesta laskennasta. Suoritekohtaisessa laskennassa käytettiin, jossa selvitettiin kalkyyleja. Näiden jälkeen kerroin kannattavuudesta ensin yleisesti, jonka jälkeen katetuottolaskennasta. Katetuottolaskentaan syvennyimme katetuottolaskennan tunnuslukujen avuin.

Tutkimuksen alussa esitetty käsitteellinen viitekehys tuli käytyä läpi kohta kohdalta. Viitekehys toimi koko tutkimuksen ajan perusrunkona. Empiria osuudessa selvitettiin ensin tutkimuksen tuoteryhmät, jonka jälkeen niiden tuotot ja kustannukset. Näiden jälkeen laskettiin case yrityksen tuoteryhmien kustannuslaskentaa ja kannattavuutta. Tutkimusongelmani olivat seuraavanlaisia;

Pääongelmat:

1. Ovatko case yrityksen tuoteryhmät kannattavia?

2. Miten tuoteryhmien kannattavuutta voidaan mitata?

Osaongelmat:

3. Miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan eri tuoteryhmille?

Sain toiseen pääongelmaan ja osaongelmaan vastauksen jo teoriasta, mutta pääongelma selvisi vasta empiriavaiheessa. Tutkimus jäi vajanaiseksi osaksi johtuen puutteellisesta tutkimusaineistosta. Sain case yritykseltä tuoteryhmäkohtaisen myyntiraportin sekä tuloslaskelman ja taseen.

Jatkotutkimusaiheita tästä opinnäytetyöstä tulisikin useita. Tuoteryhmiä voisi vaihdella ja miettiä tuoteryhmien kannattavuuden parantamista. Tärkeimpänä jatkotutkimusaiheena koen samat laskut oikeilla, todellisimmilla luvuilla. Case yritys on ottamassa käyttöön myös elintarvikkeiden saavutuksen, joten jatkossa sen puolen ostoja pystytään tarkkailemaan. Vaikeita mittauskohteita on useita, kuten sähkö, lämmitys ja hallinto. ”Normaalit” tuoteryhmät vievät sähköä hyvin vähän esimerkiksi kylmäpuolen tai pakastepuolen tuoteryhmiin verrattuna. Markkinointikulut ovat eri tuoteryhmillä erilaiset. Case yrityksellä on viikoittain paikallislehdessä mainos, jossa osa tuoteryhmistä on joka viikko ja toinen osa saattaa olla mainoksessa vain muutaman kerran vuodessa. Myös myymälän muut mainoskampanjat ja niissä mukana olevat tuoteryhmät vaihtelevat. Case yrityksessä on ulkoistettu siivouspalvelu, jolta voisi jatkotutkimusta ajatellen pyytää siivousyrityksen hinnoittelua pinta-alan tms. mukaan laskelmille.

LÄHTEET

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WSOY.

Case Yrityksen www-sivut. Viitattu 30.9.2016. [www.....com](#)

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

Finne, S. & Kokkonen, T. 2005. Asiakaslähtöinen kaupan arvoketju – Kilpailukykyä ECR-yhteistyöllä. Helsinki: WSOYpro.

Hirsjärvi, S., Remes., P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Kinnunen, J., Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: Otavan kirjapaino.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: WSOY.

Kauppalehden www-sivut. Viitattu 1.10.2016. www.kauppalehti.fi

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

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Talentum.

Stenbacka, J., Mäkinen, I. & Söderström, T. 2005. Kannattavuuden avaimet. Helsinki: WSOY.

Tilastokeskuksen www-sivut. Viitattu 26.10.2016. <https://www.stat.fi>

Tomperi, S. 2013. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Helsinki: Edita.

Tuotevastuulaki. 1990. L 17.8.1990/694 muutoksineen.

Vilka, H. 2005. Tutki ja kehitä. Helsinki: Tammi.

Yritys-Suomen www-sivut. Viitattu 21.10.2016. www.yrityssuomi.fi

LIITE 1

Maitotaloustuotteet

MUKU		
ostot	20 %	402367
palkat	10 %	46781
		449147

KIKU		
toimitilavastike	3 %	1369
sähkö	10 %	4790
siivous	6 %	1344
lämmitys	10 %	1293
markkinointi	8 %	4128
hallinto	5 %	2961
		15886

Pakasteet

MUKU		
ostot	2 %	30178
palkat	5 %	23390
		53568

KIKU		
toimitilavastike	1 %	456
sähkö	9 %	4311
siivous	2 %	448
lämmitys	9 %	1164
markkinointi	6 %	3096
hallinto	5 %	2961
		12437

Keksit

MUKU		
ostot	1 %	15089
palkat	5 %	23390
		38479

KIKU		
toimitilavastike	1 %	456
sähkö	3 %	1437
siivous	1 %	224
lämmitys	3 %	388
markkinointi	1 %	516
hallinto	1 %	592
		3614

	Sisustus	
MUKU		
ostot	3 %	55279
palkat	5 %	23390
		78670

KIKU		
toimitilavastike	3 %	1369
sähkö	2 %	958
siivous	3 %	672
lämmitys	2 %	259
markkinointi	4 %	2064
hallinto	2 %	1185
		6507

Lelut

MUKU		
ostot	5 %	92132
palkat	5 %	23390
		115522

KIKU		
toimitilavastike	10 %	4565
sähkö	7 %	3353
siivous	15 %	3359
lämmitys	7 %	905
markkinointi	4 %	2064
hallinto	3 %	1777
		16023

Työkalut ja autotarvikkeet

MUKU		
ostot	30 %	552792
palkat	15 %	70171
		622963

KIKU		
toimitilavastike	15 %	6847
sähkö	30 %	14371
siivous	40 %	8959
lämmitys	30 %	3879
markkinointi	20 %	10321
hallinto	5 %	2961
		47337

LIITE 2

TULOSLASKELMA

1/15 - 12/15

OSTOT 24%	1842639
OSTOT 14%	2011834
PALKAT JA SIVUKULUT	467807
TOIMITILAVASTIKKEET	45646
SIIVOUS	22396
LÄMMITYS	12929
SÄHKÖ	47902
MARKKINOINTI	51606
HALLINTO	59226