

KANNATTAVUUSANALYYSI

Case Lounasravintola Pitokammari Oy

Marileena Pesonen

Opinnäytetyö

Koulutusala Matkailu- ja ravitsemisala	
Koulutusohjelma Hotelli- ja ravintola-alan koulutusohjelma	
Työn tekijä(t) Marileena Pesonen	
Työn nimi Kannattavuusanalyysi – Case Lounasravintola Pitokammari Oy	
Päiväys 16.5.2011	Sivumäärä/Liitteet 49/4
Ohjaaja(t) Lehtori, Kai Selander	
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Lounasravintola Pitokammari Oy	
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tutkimuksessa selvitettiin uuden yrityksen toiminnan kannattavuutta toiminnan ensimmäisen 1,5 vuoden ajalta. Tavoitteena oli selvittää teoriassa, kuinka kannattavaa toiminta on, sekä mitkä toiminnot ovat kannattavia ja mitä toimintoja kannattaa kehittää tai karsia. Tutkimuksessa otettiin huomioon myös asiakastyytyväisyys ja sen vaikutus kannattavuuteen ja toiminnan kehittämiseen.</p> <p>Tutkimuksen kohteena oli kuopiolainen ravintola Lounasravintola Pitokammari Oy, joka tarjoaa aamiaista, lounasta, kahvila-, tilausravintola- ja pitopalvelupalveluita. Pitokammari toimi myös tutkimuksen toimeksiantajana. Tutkimusaineistona toimi toimeksiantajalta saadut tiedot toiminnasta ja hinnoittelusta sekä syksyllä 2010 suoritettu asiakastyytyväisyystutkimus. Aineistoa analysoitiin laskelmien avulla. Laskelmat tehtiin tuloslaskelmien, taseiden ja kassaraporttien pohjalta. Tutkimuksessa selvitettiin kannattavuuden tunnusluvut sekä tuotteiden katteet, kustannusrakenne, maksuvalmius ja pääomarakenne. Näiden tietojen perusteella laadittiin analyysi ravintolan kokonaiskannattavuudesta.</p> <p>Laskelmien perusteella selvisi, että Pitokammarin kannattavuus näyttää lukujen perusteella heikolta ensimmäisen tilikauden jälkeen. Pitemmälle katsottaessa kannattavuus paranee kuitenkin selkeästi. Toinen tilikausi tulee olemaan voitollinen. Tuotteiden kustannusrakenteessa oli puutteita ja ne korjaamalla toiminnasta ja tuotteista saadaan taloudellisesti kannattavampia. Aamiainen ja perhelounas nousivat esiin kannattamattomimpina toimintoina. Johdon tuleekin harkita näiden toimintojen tarpeellisuutta. Kun analyysissä ottaa huomioon asiakastyytyväisyyden, yrityksen toiminta vaikutti laadukkaalta ja kannattavuutta parantavien toimenpiteiden tekeminen on mahdollista vaikuttamatta merkittävästi asiakkaiden määrään.</p>	
Avainsanat Hinnoittelu, kannattavuus, Lounasravintola Pitokammari Oy, ravitsemisala	

Field of Study Tourism and Hospitality Industry			
Degree Programme Degree Programme in Hotel and Restaurant Management			
Author(s) Marileena Pesonen			
Title of Thesis Profitability analysis – Case Lounasravintola Pitokammari Oy			
Date	16.5.2011	Pages/Appendices	49/4
Supervisor(s) Lecturer, Kai Selander			
Project/Partners Lounasravintola Pitokammari Oy			
<p>Abstract</p> <p>The aim of this study was to investigate the profitability of a new restaurant after a year and a half of operating. The aim was to get to know in theory, how profitable the restaurant is and which functions are profitable and which functions should be improved or cut off completely. Customer satisfaction and its effect on the profitability and improvement of the restaurant were taken into consideration in the study.</p> <p>The subject of this study was a restaurant in Kuopio called Lounasravintola Pitokammari Oy. Pitokammari serves breakfast and lunch and provides café, ordering restaurant and catering services. This restaurant was the executive organisation in this thesis. Research material was received from Pitokammari. The material included information about the functions, pricing and results of the customer satisfaction survey done in the fall of 2010. The material was analysed by doing calculations. The calculations were done from profit and loss accounts, balance sheets and cash reports. Profitability key figures, coverage of products, cost and equity structures and the liquidity of the restaurant were calculated from the material. Based on these calculations the analysis of the restaurants overall profitability was made.</p> <p>It was clear that Pitokammari's profitability looked bad after the first accounting period, when looking at the calculations. But when looking further to the next accounting period, the numbers and profitability got better. The second accounting period will be profitable. There are some shortages in the cost structure of the products and if they are improved the whole restaurant will be more economically profitable. The breakfast and family lunch stood out as the most unprofitable functions. The management should consider the restaurant's need for these functions. When the customer satisfaction is taken into consideration in the analysis the restaurant's operations seemed good in quality and the actions that needs to be done to improve the profitability can be done without losing a significant amount of customers.</p>			
<p>Keywords</p> <p>Pricing, profitability, Lounasravintola Pitokammari Oy, hospitality industry</p>			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO.....	6
2	KANNATTAVUUS	8
2.1	Kannattavuuden peruspilarit	10
2.2	Laskentatoimi	11
2.2.1	Yrityksen laskentatoimi.....	11
2.2.2	Laskentatoimi ravitsemisalalla	14
2.3	Tuotot ja kustannukset.....	17
2.3.1	Tuotot.....	17
2.3.2	Kustannukset.....	17
2.3.3	Tuotot ja kustannukset ravitsemisalalla	19
2.4	Katetuottolaskenta	21
2.5	Kannattavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvut	23
2.6	Asiakastyytyväisyyden suhde kannattavuuteen	26
3	HINNOITTELU	29
3.1	Hinnoittelun peruseriaatteen	29
3.2	Hinnoittelu ravitsemisalalla	31
4	LOUNASRAVINTOLA PITOKAMMARI OY.....	34
4.1	Hinnoittelu Lounasravintola Pitokammarissa	35
4.2	Kannattavuuden tunnusluvut Lounasravintola Pitokammarissa	36
4.3	Asiakastyytyväisyyden suhde kannattavuuteen Lounasravintola Pitokammarissa.....	39
4.4	Lounasravintola Pitokammarin kokonaiskannattavuus.....	41
5	POHDINTA.....	45
	LÄHTEET.....	47

LIITTEET

- Liite 1 Kannattavuuden tunnuslukujen laskentakaavat
- Liite 2 Lounasravintola Pitokammari Oy:n kannattavuuden tunnusluvut
- Liite 3 Lounasravintolan valintaperusteet Pitokammarin asiakastyytyväisyystutkimuksen mukaan
- Liite 4 Tuotelaskelmat

1 JOHDANTO

Valitsin kannattavuuden ja hinnoittelun aiheikseni opinnäytetyöhöni, sillä olen kiinnostunut niistä. Haluan oppia aiheesta lisää ja tämän työn laatiminen on oiva tilaisuus siihen. Uskon myös, että työstä tulee olemaan minulle paljon hyötyä myös jatkossa erityisesti työelämässä, sillä kannattavuus ja hinnoittelu tulevat olemaan tärkeä osa työtäni esimiehenä. Halusin tehdä työn mahdollisimman työelämäläheisesti, sillä halusin käytännön käsityksen aiheestani ravintola-alalta, ja minulla olikin onnea, että sain työlleni toimeksiantajan.

Lounasravintola Pitokammari Oy toimii opinnäytetyöni toimeksiantajana. Pitokammari on Emmi ja Pirjo Kokkosen omistama loppukesästä 2009 perustettu ravintola-alan yritys. Siellä tarjotaan lounaan lisäksi aamiaista. Ravintolassa on myös kahvila-, tilusravintola- ja pitopalvelutoimintaa. Suoritin syventävän harjoitteluni kesällä 2010 Pitokammarissa, ja silloin minulle selvisi, että yrityksellä olisi tarvetta kannattavuusanalyysille. Yritys oli tuolloin toiminut vuoden ja yrittäjät halusivat tehdä perusteellisen selvityksen ravintolan kannattavuudesta tulevaisuuden suunnitelmien laadintaa varten ennen seuraavan tilikauden päättymistä. Tästä syystä minua pyydettiin laatimaan opinnäytetyönäni kannattavuusanalyysi. Työni tavoitteena on laatia yritykselle oikeasti hyödyllinen analyysi toiminnan ja toimintojen kannattavuudesta, jota voidaan käyttää pohjana tulevaisuuden seurannalle ja toiminnan kehittämiseksi.

Teoriaviitekehyksessä keskityn yrityksen kannattavuuteen ja hinnoitteluun. Käsittelen molempia sekä yleiseltä että ravitsemisalan kannalta. Lisäksi tarkastelen kannattavuuden ja asiakastyytyväisyyden suhdetta ravitsemisalalla.

Tämän teoria osuuden pohjalta lähden tekemään analyysia Lounasravintola Pitokammari Oy:n toiminnan kannattavuudesta. Käytän työssäni tutkimusmenetelmänä tapaustutkimusta, sillä se soveltuu työhöni parhaiten. Tapaustutkimus tuottaa yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta, eli tässä tapauksessa Pitokammarin kannattavuudesta, ja aineisto kerätään tutkimalla dokumentteja ja tekemällä haastatteluja (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 130-131).

Aion laskea työssäni Lounasravintola Pitokammari Oy:n kannattavuuden tunnusluvut ja käyttää niitä analyysini pohjana. Lisäksi käytän hyväkseni myyntiraportteja ja hinnoittelutietoja määrittäessäni yksittäisten toimintojen kannattavuuden kokonaisuuden

kannalta. Minulla pitäisi olla käytössäni useamman vuoden ajalta kannattavuus mittareita, jotta yrityksen kannattavuudesta voitaisiin tehdä kattavia johtopäätöksiä (Heino 2001, 32). Pitokammari on toiminut kuitenkin vasta reilun vuoden, eikä minulla siten ole käytössäni tuloksia pitemmältä ajanjaksolta. Tämän vuoksi aion käyttää toimialan keskimääräisiä tunnuslukuja perustana laskemieni tunnuslukujen vertailulle. Lisäksi minulla on käytössä tuloslaskelma lokakuulta ja joulukuulta sekä vuodelta 2009 että 2010 ja tammikuulta ja helmikuulta vuosilta 2010 ja 2011. Näiden avulla pystyn tekemään myös kahden eri vuoden vertailua toisiinsa neljän kuukauden ajalta.

En keskity analyysissani ainoastaan kannattavuuden tunnuslukuihin, vaan otan huomioon myös asiakastyytyväisyyden. Tässä käytän apuna alkusyksystä 2010 yritykseen laadittua asiakastyytyväisyyskyselyä ja sen tuottamia tuloksia. Kannattavuuteen liittyy mielestäni läheisesti asiakkaiden tyytyväisyys, joten päädyin ottamaan asiakkaiden tarpeet ja toiveet huomioon lopullisessa analyysissani siitä, miten kannattavaa Lounasravintola Pitokammarin toiminta on. Jotkin toiminnot saattavat pelkkien lukujen perusteella näyttää täysin kannattamattomilta, mutta ovat tärkeitä asiakkaiden mielestä heidän valitessaan ravintolaa, jossa asioivat.

Opinnäytetyöni sisältää sellaisia numeerisia tietoja, jotka toimeksiantajani haluaa pitää salaisina. Tämän vuoksi osa laskelmissani käytetyistä luvuista on muutettu julkaistavaan versioon.

2 KANNATTAVUUS

Kannattavuudella tarkoitetaan liiketoiminnassa perinteisesti toiminnasta syntyvien kustannusten ja tulojen suhdetta eli voittoa/tappiota. Voitto on puolestaan tuottojen ja kustannusten erotuksesta jäänyt positiivinen jäännös. (Alhola & Lauslahti 2003, 50.) Yritystoiminta onkin kannattavaa, kun siihen käytetyt panokset ovat pienemmät kuin siitä saatavat tuotot eli toiminnasta syntyy voittoa (Selander & Valli 2007, 36). Tätä kannattavuuden määrittelytapaa kutsutaan absoluuttiseksi kannattavuudeksi. Kannattavuutta voidaan tarkastella myös sijoitetun pääoman tuoton kautta. Tätä kutsutaan suhteelliseksi kannattavuudeksi. Kannattavan liiketoiminnan perusteena onkin, että sijoitettu pääoma tuottaa enemmän kuin, mitä sen ylläpitäminen ja käyttö maksavat, ja näin ollen tuottavat voittoa. (Alhola & Lauslahti 2003, 50-51.) Suhteellista kannattavuutta voidaan mitata pääoman tuoton lisäksi myös tarkastelemalla yrityksen voittoprosenttia eli vertaamalla voittoa liikevaihtoon (Isokangas & Kinkki 2009, 136). Kannattavuus on siis lyhyesti sanottuna yritystoiminnan tulontuottamiskyky tietyssä ajassa (Alhola & Lauslahti 2003, 51).

Kannattavuus on yrityksen toiminnan kannalta välttämätöntä. Jos yritys ei ole taloudellisesti kannattava, se ei voi toimia. Ainoastaan kannattava yritys pystyy vastaamaan sidosryhmiensä taloudellisiin vaatimuksiin ja ilman sidosryhmiä mikään yritys ei pysty toimimaan. Yrityksen pitääkin pystyä kattamaan tuloillaan menonsa voidakseen selviytyä pitkällä tähtäimellä. Pelkkien tuotteiden ja palveluiden tuottamisesta syntyvien menojen kattaminen ei riitä. Tuottojen tulee olla niin suuret, että yritys pystyy maksamaan korvauksia (korkoja, osinkoja) siihen sijoitetusta pääomasta. (Isokangas & Kinkki 2009, 135.)

Kannattavuutta voidaan parantaa monella tavalla. Yritys voi lisätä tuottojaan tai alentaa kustannuksiaan. Tuottoja parannetaan myymällä enemmän tuotteita. Tähän voidaan pyrkiä alentamalla hintoja tai lisäämällä esimerkiksi markkinointia. Nämä toimet kuitenkin lisäävät kustannuksia, joten yrityksen pitää selvittää, paljonko myynnin tulee kasvaa, että tuottojen kasvattaminen on kannattavaa yritykselle. Tuottoja voidaan kasvattaa myös nostamalla hintoja, mutta se saattaa karkottaa osan asiakkaista. Yrityksen tulee selvittää etukäteen, onko sen kannattavaa myydä suuria määriä halvalla vai pienempiä määriä korkeammalla hinnalla. Kannattavuutta voidaan parantaa myös pienentämällä tuotteesta tai palvelusta yritykselle syntyviä kustannuksia. Kustannuksia voidaan alentaa esimerkiksi raaka-aineiden ostohintaa laskemalla kilpailu-

tuksen avulla. Tämä kuitenkin vaatii yleensä myös ostomäärien lisäämistä, mistä seuraa puolestaan tilanne, jossa yrityksen pitäisi pystyä myymään enemmän tuotteita. Kiinteiden kustannusten laskeminen vaikuttaa myös kannattavuuteen positiivisesti, jos se ei vaikuta myyntimääriin negatiivisesti. (Mäkinen & Söderström 2002, 156-160.) Näiden keinojen lisäksi kannattavuuden parantamiseen voidaan käyttää apuna tuotevalikoiman muuttamista ja pääomien käytön tehostamista. Tuotevalikoimaa muutetaan kannattavuuden parantamiseksi, siten että siitä poistetaan kannattamattomia tuotteita ja tilalle voidaan ottaa uusia kannattavampia tuotteita. Pääomien käyttöä tehostetaan puolestaan ostovelkojen ja myyntisaamisten maksuaikoihin huomiota kiinnittämällä. Mitä lyhyemmät ovat myyntisaamisten ja mitä pidemmät ostovelkojen maksuajat sitä parempi kannattavuuden kannalta. Näin yritys maksimoi korkotulonsa ja minimoi korkomenonsa. (Alhola & Lauslahti 2003, 72-73.)

Ravitsemisalalla kannattavuuteen ja tuottavuuteen vaikuttavat useat alalle ominaiset asiat. Alalla on paljon kilpailua, sillä samankaltaisia yrityksiä on runsaasti. Se vaikuttaa hinnoitteluun, sillä markkinat vaikuttavat hintatasoon. Alalla on myös alhainen nettovoittoprosentti ja sen vuoksi kulut tulee pitää kurissa. Vuonna 2002 ravintolalalla Suomessa keskimääräinen nettovoittoprosentti oli 4 %, eli 10 euron tuotteesta puhdasta voittoa jäi verojen jälkeen vain 40 senttiä. Pitkät aukioloajat ja sesonkiluonteisuus tuovat myös omat haasteensa kannattavuudelle. Henkilöstökulut ovat suuressa osassa ravintoloiden kulurakenteessa, joten henkilöstön tehokas käyttö on oleellista kannattavuuden kannalta. Kiireisinä aikoina tulee olla riittävästi henkilökuntaa ja hiljaisina aikoina riittävän vähän. Ravitsemisalalla kannattavuuteen ja toiminnan suunnitteluun liittyvät myös asiakkaiden laatu-tietoisuus, uusien investointien tarve, raaka-ainekulujen jatkuva seuranta, uudistumisen tarve sekä taloudellinen johtamistaito. (Harris & Mongiello 2006, 24-27.)

Ravitsemisalan yritysten tuloksellisuus on kiinni pienistä yksityiskohdista. Tyypillisimpiä tuottavan liiketoiminnan estäviä tekijöitä ovat huono suunnittelu ja epäselvä liikeydeä, toiminnan hajanaisuus, motivaation puute sekä markkinoinnin ja kehitystyön puutteellisuus. Näiden tekijöiden lisäksi ongelmia tuottavat johdon ja taloushallinnon heikkous, delegoinnin ja keskittämisen puuttuminen, liian nopea kasvu, väärät investointipäätökset, suuret kiinteät kustannukset sekä asiakas- ja henkilöstötyytyväisyys. Näihin kaikkiin tekijöihin kannattaa kiinnittää huomiota, sillä ne voidaan ratkaista melko yksinkertaisin toimin. Esimerkiksi huonon suunnittelun ja epäselvän liikeydeän tuottamia ongelmia voidaan ratkoa avoimella viestinnällä koko henkilöstön kesken. Toiminnan hajanaisuutta voi puolestaan aiheuttaa liian laaja tuotevalikoima, jolloin vali-

koimaa supistamalla päästään eroon myös ongelmista. (Heikkilä & Saranpää 2010,154-156).

2.1 Kannattavuuden peruspilarit

Yrityksen kannattavuus syntyy viidestä peruspilarista. Nämä pilarit ovat rahoitus, vakavaraisuus, yrityksen rahan tarve, käyttöpääomien kierto sekä itse kannattavuus. (Tomperi 2010, 85.)

Rahoituksella tarkoitetaan sitä, mistä rahat yrityksen toimintaan tulevat. Rahoitusta on kahta eri lajia, pääomarahoitusta ja tulorahoitusta. Pääomarahoitus tulee yritykseen omistajilta omanpääoman sijoituksina sekä luotonantajilta vieraana pääomana. Tulorahoitusta yritys saa puolestaan asiakkailtaan, kun nämä ostavat tuotteita ja palveluita. Tulorahoitus on yrityksen päärahoitusmuoto. Kannattavuuden kannalta on tärkeää, että yritys saa enemmän rahoitusta kuin sille syntyy kustannuksia toiminnastaan. Rahaa pitääkin olla koko ajan niin paljon, että yritys pystyy maksamaan erääntyvät laskunsa ja muut maksut ajallaan. Näin yrityksen maksuvalmius eli likviditeetti pysyy kunnossa. (Tomperi 2010, 85.)

Yrityksen vakavaraisuus riippuu sen kyvystä vastata taloudellisista velvollisuuksistaan. Yritys on sitä vakavaraisempi mitä suurempi osa sen pääomasta on omaa pääomaa. Siksi vakavaraisuuden tunnuslukuna käytetäänkin yleensä omavaraisuusastetta. Se kertoo, kuinka suuri osuus yrityksen rahoituksesta on katettu yrittäjän itse sijoittamalla rahalla tai yritykseen jätetyillä voitoilla. Näiden lisäksi omavaraisuusasteeseen vaikuttavat myös uudet vieraan pääomansijoitukset sekä pois maksetut lainat. (Tomperi 2010, 91-92.)

Yrityksen rahan tarpeeseen vaikuttavat monet asiat kuten investointien ja käyttöpääoman tarpeet. Investoinneilla hankitaan yritykselle pitkäaikaista käyttöomaisuutta kuten koneita ja laitteita. Investointien määrä riippuu yrityksen toimialasta. Palvelualoilla investoinnit ovat yleensä suhteessa pieniä. Investointien määrää voidaan vähentää esimerkiksi käyttämällä vuokralaitteita. Käyttöpääomaa on puolestaan esimerkiksi varasto. Yrityksen rahantarve on investointien ja käyttöpääoman summa, johon tulee vielä lisätä maksuvalmiusreservi eli tarpeeksi rahaa maksaa parin kuukauden palkat, mainoskulut ja vuokrat. (Tomperi 2010, 92-93.)

Yrityksen tulee kiinnittää huomiota käyttöpääomansa kiertoon pyrkiessään mahdollisimman kannattavaan toimintaan. Käyttöpääoman kierrolla tarkoitetaan muun muassa varaston kiertonopeutta eli, kuinka pitkään varastoon pitää olla sijoitettuna rahaa ennen kuin niistä saadaan tuloja asiakkailta. Tähän vaikuttavat niin varastointiajat, myyntisaamisten maksuajat kuin ostovelkojen maksuajat. Nämä kaikki vaikuttavat myös yrityksen maksuvalmiuteen. Varastossa olevat tuotteet ja raaka-aineet voidaan jakaa kolmeen luokkaan varaston ABC-analyysin avulla. A-tuotteita on koko varastosta 10-20 %, mutta tuovat yritykselle suurimman osan katetuotoista ja myyntituloista, vaikka ne myös aiheuttavat 70-80 % varastointi kustannuksista. B-tuotteet ovat keskivertotuotteita ja ne muodostavat varastosta ja sen kuluista 10-20 %. C-tuotteita myydään kaikista vähiten eli ne muodostavat myös pienimmän osan yrityksen tuotoista. Siitä huolimatta varastosta 70-80 % syntyy niistä. Kustannuksia niistä muodostuu kuitenkin vain 10-20 %. Tästä huolimatta C-ryhmän tuotteita tulee tarkastella kriittisesti, että osasta niistä päästäisiin eroon. (Tomperi 2010, 97-103.)

2.2 Laskentatoimi

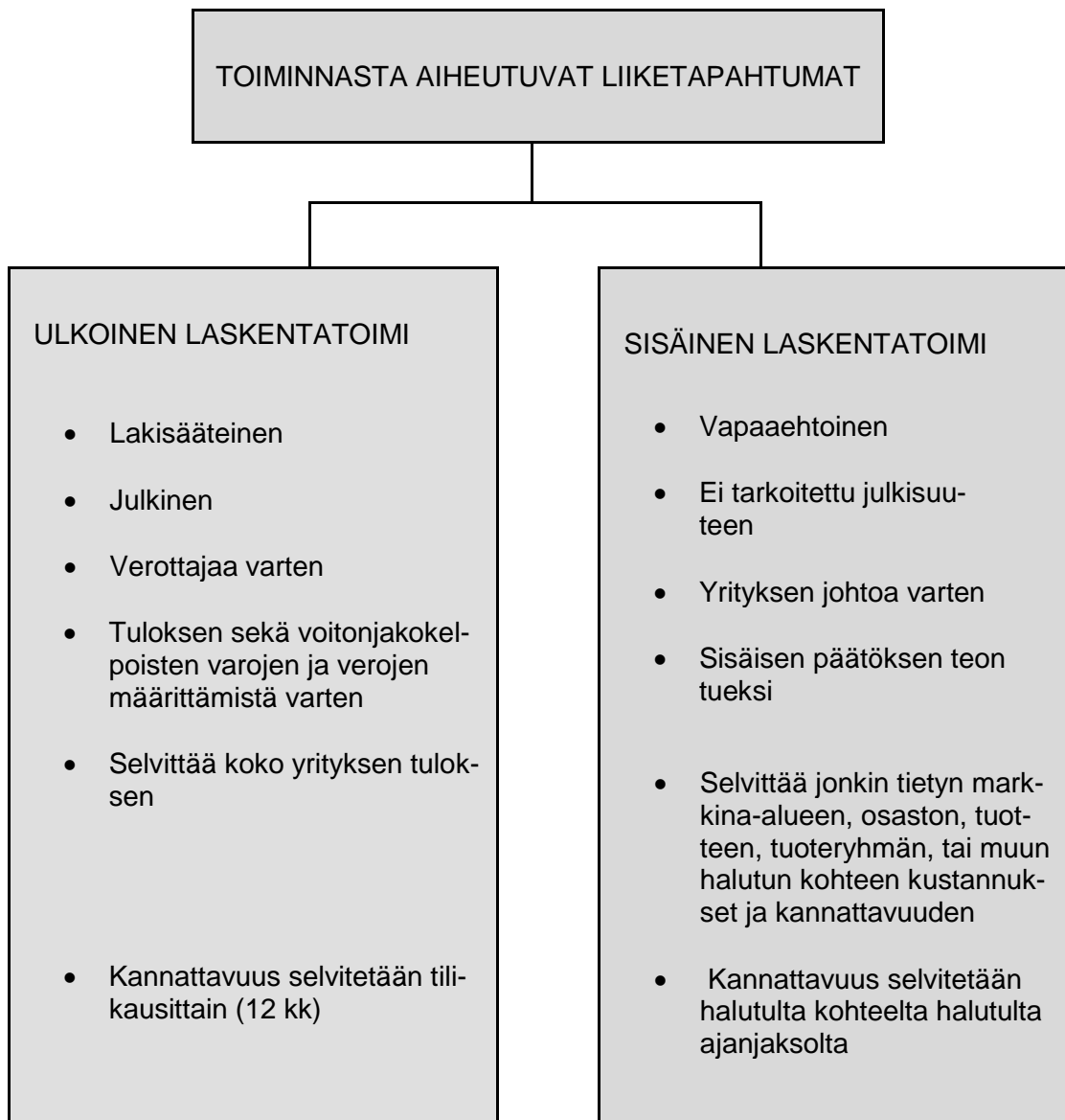
2.2.1 Yrityksen laskentatoimi

Laskentatoimi voidaan määritellä monella tavalla. Ehkä tunnetuin kotimainen määritelmä laskentatoimelle on Riistaman ja Jyrkiön (1991):

”Laskentatoimi on suunnitelman mukaista toimintaa, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja. Laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös laatia rekisteröityjen arvo- ja määrälukujen perusteella raportteja ja laskelmia. Näiden raporttien ja laskelmien tarkoituksena on auttaa yrityksen johtoa, rahoittajia ja muita sidosryhmiä sekä julkista valtaa yrityksen toimintaa koskevissa päätöksissä.” (Pellinen 2006, 17.)

Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaan: sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi. Näillä on useita selkeitä eroavaisuuksia, kuten taulukosta 1 voidaan nähdä. Sisäinen laskentatoimi on suunniteltu pääasiassa yrityksen omaan käyttöön. Ulkoinen laskentatoimi tuottaa tietoa puolestaan yrityksen ulkopuolisille tahoille. Ulkoinen laskentatoimi on lakisääteistä sekä määrämuotoista ja se on tarkoitettu julkiseksi. Sisäisen laskentatoimi on sitä vastoin vapaaehtoista ja sitä voidaan muokata jokaiselle

yritykselle sopivaksi. Sen tuottamat tiedot on tarkoitettu salaisiksi ja niitä ei tarvitse julkistaa. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 9.) Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen avulla selvitetään eri asioita. Ulkoisesta laskentatoimesta selviää koko yrityksen kannattavuus, kun taas sisäisen laskentatoimen avulla voidaan selvittää yksittäisten kohteiden kustannukset ja kannattavuus. Ulkoisen laskentatoimen avulla kannattavuus selvitetään tilikausittain. Sisäisen laskentatoimen avulla voidaan puolestaan selvittää kannattavuus miltä tahansa halutulta ajanjaksolta. (Isokangas & Kinkki 2009, 138.)



TAULUKKO 1 Yrityksen laskentatoimien lyhyt vertailu (Isokangas & Kinkki 2009, 138)

Sisäistä laskentatoimea voidaan kutsua myös nimillä johdon laskentatoimi sekä operatiivinen laskentatoimi. Sitä käytetään apuna johdon tekemissä taloudellisissa päätöksissä. Sisäinen laskentatoimi on pääasiallisesti suunnittelussa auttavaa vaihtoehtolaskentaa, kuten budjetointia tai investointivaihtoehtojen laskentaa. Sen avulla pyritään suunnittelemaan ja kehittämään yrityksen toimintaa, siten että se olisi mahdollisimman kannattavaa. Suunnittelulaskelmien lisäksi sisäinen laskentatoimi sisältää tarkkailulaskelmien tekoa. Tarkkailulaskelmien tarkoituksena on tuottaa johdolle tietoa siitä, miten suunnitelmat, kuten budjetit, ovat todellisuudessa toteutuneet. Näiden laskelmien avulla johto pystyy tarkkailemaan muun muassa taloudellisuutta, kannattavuutta ja rahoitusta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2002, 14.)

Ulkoista laskentatoimea voidaan nimittää myös yleiseksi laskentatoimeksi. Sen tarkoituksena on tuottaa tietoa esimerkiksi verottajalle. Ulkoinen laskentatoimi perustuu kirjanpitoon. Sen päätehtävänä on tuottaa julkisia laskelmia, kuten tuloslaskelma ja tase sekä viranomaisten tarvitsemia laskelmia. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 9-10.)

Yrityksen laskentatoimella on kaksi tehtävää. Toinen on rekisteröintitehtävä eli toteava tehtävä ja toinen on hyväksikäyttötehtävä eli ohjaava tehtävä. Sekä sisäisellä että ulkoisella laskentatoimella saadaan tuloksia molempiin tehtäviin. (Hallamaa, Karhu & Viljanen 1997, 173-175; Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 10.)

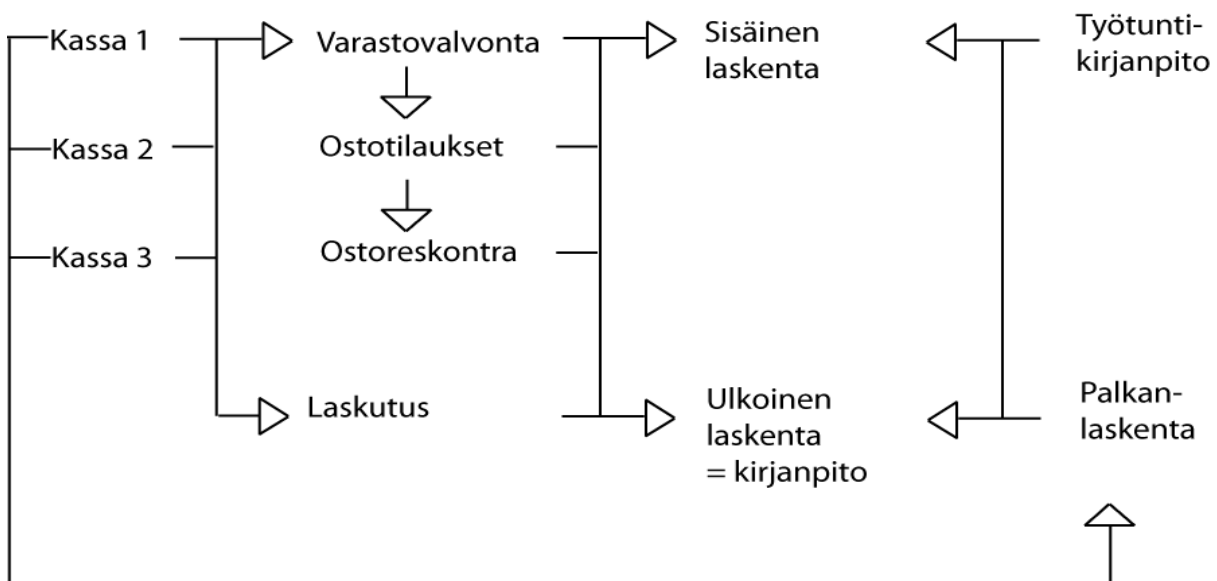
Rekisteröintitehtävistä ulkoisen laskentatoimen tehtävänä on tuottaa liikekirjanpito. Tähän kirjanpitoon merkitään muistiin yrityksen ja sen sidosryhmien väliset taloudelliset tapahtumat, kuten menot, tulot, maksut sekä niiden oikaisuerät. Nämä merkinnät toimivat perustana koko muulle laskentatoimelle. Sisäistä laskentatoimea käytetään rekisteröinnissä puolestaan kustannus- ja palkkalaskentaan, varastokirjanpitoon sekä tietojen keräämiseen eri kohteista. Näillä laskelmilla on tarkoitus saada yksityiskohteisempaa tietoa kuin kirjanpidosta saadaan muun muassa yrityksen myynnistä ja kustannuksista. (Hallamaa, Karhu & Viljanen 1997, 174.; Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 10.)

Ulkoista laskentatoimea hyväksikäytetään tuloslaskelman, taseen ja viranomaisilmoitusten, kuten veroilmoitusten, arvonlisäverolaskelmien ja palkkalaskelmien laadinnassa (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 10). Näiden tietojen pohjalta tehdään myös tilinpäätös, josta selviää yrityksen voitonjako (Hallamaa, Karhu & Viljanen 1997, 175). Sisäisen laskentatoimen laskelmien tuloksia käytetään hyväksi liiketoiminnan suunnittelussa esimerkiksi suunnittelu-, tavoite- ja seurantalaskelmien avulla

(Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 10). Suunnittelulaskelmia käytetään esimerkiksi eri vaihtoehtojen keskinäisen edullisuuden vertailussa. Tällaisia laskelmia kutsutaan vaihtoehtolaskelmiksi ja niitä käytetään muun muassa hinnoittelussa, tuotevalinnassa, markkinoinnin määrää päätettäessä, henkilökunnan määrää ja palkkusta määriteltäessä sekä teemaviikoista ja aukioloajoista päätettäessä. Yrityksen tavoitelaskelmia ovat puolestaan budjetit ja standardit. Niiden avulla asetetaan tavoitteet tulevalle toiminnalle sen jälkeen, kun yritys on selvittänyt vaihtoehtolaskelmien avulla sille edullisimmat toimintavaihtoehdot. Seurantalaskelmien tarkoituksena on tarkkailla kannattavuuden, taloudellisuuden ja rahoituksen tasapainossa pysymistä. Tarkkailulaskelmien tuloksia voidaan lisäksi hyväksikäyttää uusien suunnittelu- ja tavoitelaskelmien pohjana. (Hallamaa, Karhu & Viljanen 1997, 174-175.)

2.2.2 Laskentatoimi ravitsemisalalla

Laskentatoimen tarkoituksena on kerätä numeraalista tietoa yrityksen johdon käyttöön. Ravitsemisalalla tämä tieto kerätään yleensä tietotekniikan avulla esimerkiksi sähköisestä varastokirjanpidosta. Tietoa kerätään lisäksi manuaalisesti muun muassa kassaraporteista ja työtunti-ilmoituksista. Tiedonkeräämispäätökset/-prosessit ovat yrityskohtaisia. Kuviossa 1 on yksi esimerkki prosessin kulusta. (Selander & Valli 2007, 21.)



KUVIO 1 Ravintolan laskentatoimen tiedonkeruuprosessi (Selander & Valli 2007, 21)

Myös ravitsemisalalla laskentatoimi jaetaan sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Molemmat sopivat yrityksen kannattavuuden ja menestyksen mittaamiseen. Siinä tulee kuitenkin muistaa ottaa huomioon, että ulkoisen laskentatoimen tulokset ovat jälkilaskentaa eli mennyttä tietoa ja niitä ei voida käyttää suunnittelulaskennan pohjana. Sisäisen laskentatoimen tulokset ovat puolestaan ajankohtaisempia ja yksityiskohtaisempia, joten ne soveltuvat paremmin tulevaisuuden suunnittelun pohjaksi sekä toiminnan ohjaamiseen, johtamiseen ja tarkkailuun. Näihin laskelmiin saadaan tietoa esimerkiksi päivittäisistä myyntiraporteista, työvuorolistoista, lähetyslistoista, varastovalvonnasta sekä kirjanpidosta. (Selander & Valli 2007, 22-24.) Ulkoisen laskentatoimen voi helposti ulkoistaa tilitoimistolle, mutta sisäinen laskentatoimi on hyvä hoitaa yrityksen sisällä. Tilitoimisto on ulkoisen laskentatoimen ammattilainen kun taas sisäisen laskentatoimen hoitoon tarvitaan ravitsemisalan ammattilainen. Tilitoimisto voi tietysti auttaa tarvittaessa myös sisäisen laskentatoimen tunnuslukujen laskemisessa, mutta näiden tunnuslukujen tulkitseminen ja hyväksikäyttäminen on johdon tehtävä. (Heikkilä & Saranpää 2010, 31-33.)

Ravitsemisalalla käytetään sisäisen laskentatoimen apuvälineenä sisäistä tuloslaskelmaa. Se on kuin kirjanpidon tuloslaskelma, mutta se on suunniteltu yrityksen jokapäiväisen toiminnan ohjaamiseen. Se on toiminnan kannalta paremmin jäsennelty ja sen avulla pystyy pureutumaan laajempiin kokonaisuuksiin. Sisäisen tuloslaskelman tulisi sisältää myyntikate eli tuoteryhmäkohtaisen kate muuttuvien kustannusten jälkeen, palkkakate eli toiminnan kate tarvittavien työtuntien jälkeen sekä käyttökate eli toiminnan lopullinen kannattavuus. Näiden avulla tehdään ravitsemisalan tärkeimpiä sisäisen laskentatoimen laskelmia eli hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmia, joiden tehtävänä on selvittää oikea hinnoittelu, varmistaa työpanoksen ja hinnoittelun oikea suhde ja todentaa tuotteen, tuotepaketin tai yrityksen lopullinen kannattavuus. (Selander & Valli 2007, 63.) Kaikissa tapauksissa sisäistä tuloslaskelmaa ei käytetä tilikauden voittoriville saakka. Esimerkiksi tuoteryhmien kannattavuutta tarkasteltaessa voi riittää, että tarkastellaan tuloslaskelmaa vain myyntikate riville asti. Onkin tärkeää, että johto osaa valita jokaiseen tilanteeseen sopivan kannattavuuden tarkkailutavan ja tarkkuuden. (Heikkilä & Saranpää 2010, 25.)

Kustannuslaskenta on yksi ravitsemisalalla käytetty laskentatoimen muoto. Siitä on yritystoiminnan kannalta paljon hyötyä. Sen avulla yritys saa selkeän käsityksen kulkurakenteestaan, jolloin jatkon suunnittelu helpottuu ja yritys pystyy määrittelemään, millainen vaikutus sen toimintaan on esimerkiksi palkankorotuksilla. Kustannuslaskennan avulla voidaan kohdistaa kustannukset eri vastuualueille, jolloin valvonta helpottuu. Yrityksen tulosta ei myöskään voida laskea ilman kustannuslaskentaa, jonka

avulla lasketaan muun muassa varaston arvo. Kustannuslaskennan avulla yritys pystyy myös laskemaan kannattavuutensa tuotteiden, asiakkaiden ja toimintojen suhteen ja voi siten keskittyä kokonaiskannattavuuden kannalta tärkeimpiin osa-alueisiin. Kustannuslaskentaa tarvitaan myös hinnoittelun perustaksi ja sen avulla voidaan vertailla yrityksen eri osia toisiinsa. Kustannuslaskenta auttaa lisäksi tuhlauksen minimoinnissa, tarjousten teossa sekä varojen käytön tehokkuuden maksimoinnissa. (Pellinen 2006, 74-75.)

Laskentatoimea on joskus haasteellista käyttää apuna päätöksen teossa ravitsemisalalla. Tämä johtuu toimialalle tyypillisestä muutosherkkyydestä, joka puolestaan johtuu alan monimuotoisuudesta ja toimintaympäristön vaihtelevuudesta. Teollisuuden käyttöön tarkoitetut sisäisen laskentatoimen mallit eivät sovellukaan ravitsemisalan yritysten käyttöön lähes koskaan. Suurimpia ongelmia alalla ovat laajuus-, mittaus-, arvostus-, kohdistamis- ja jaksotusongelmat. Laajuusongelma syntyy, kun yrityksen tulee päättää, mitä tuottoja ja kustannuksia se käyttää sisäisen laskentatoimensa pohjana. Yrityksen pitää päättää käyttääkö se vain liiketoiminnasta syntyneitä tuottoja ja kustannuksia vai kaikkia tuottoja ja kustannuksia laskelmissaan. Ravitsemisalalla on vaikea mitata, kuinka paljon työaikaa ja raaka-aineita on kulunut yhteen annokseen ja tästä johtuu mittausongelma. Yrityksen täytyykin päättää mitataanko jokaiseen annokseen käytetty aika ja raaka-aineet erikseen vai käytetäänkö laskentatoimen perustana valmiiksi laadittuja annoskortteja. Ravitsemisalalle on myös ominaista kausiluonteisuus ja se vaikuttaa sekä työtuntien määrään että raaka-aine kustannuksiin. Tiettyinä aikoina käy enemmän asiakkaita ja henkilökuntaa tarvitaan enemmän. Raaka-aineiden hinnat vaihtelevat vuodenaikojen mukaan. Nämä molemmat vaikuttavat kustannusten syntyyn. Yrityksen onkin päätettävä käyttääkö se esimerkiksi hinnoittelunsa pohjana keskimääräisiä kustannuksia vai todellisia kustannuksia. Tätä ongelmaa kutsutaan arvostusongelmaksi. Tyypillinen ongelma ravitsemisalalla on myös kohdistamisongelma. Kokki voi tehdä useampaa asiaa yhtä aikaa ja on hankala kohdistaa esimerkiksi työkustannukset tietylle annokselle. Lisäksi voi olla hankalaa kohdistaa sellaiset kustannukset, jotka syntyvät useamman tuotteen tai osaston toiminnasta. Toiminnan kustannusten jakaminen eri ajanjaksoille voi olla haasteellista, sillä osa hankinnoista tuottaa tuloa esimerkiksi useammalla tilikaudella. Tästä syntyy yritykselle jaksottamisongelma. Yritysjohdon tehtävänä on ratkaista nämä ongelmat, että yritys voi käyttää sisäistä laskentatoimea tehokkaasti hyödyksi. Ongelmien ratkaisemisessa auttaa yrityksen tuotteiden, tuotantoprosessien, henkilöstön työtehtävien ja työnjaon tuntemus. (Selander & Valli 2007, 31-33.)

2.3 Tuotot ja kustannukset

Liiketoiminnasta syntyy aina sekä tuottoja että kustannuksia. Varsinaiset tuotot syntyvät suoritteiden (tavarat, palvelut) myynnistä. Kustannukset syntyvät sitä vastoin tuotantotehtäviensä käytöstä. Tuotot ja kustannukset pyritään aina kohdistamaan tietylle tuotteelle tai palvelulle, josta ne ovat aiheutuneet. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 25-26.)

Kannattavuuteen pyritään seuraavien periaatteiden avulla. Ensimmäiseksi tietyllä määrällä kustannuksia pyritään saamaan aikaan mahdollisimman paljon tuottoa. Sitten tietty tuotto yritetään saavuttaa mahdollisimman pienillä kustannuksilla. Lopuksi pyritään tekemään mahdollisimman paljon tuottoa mahdollisimman pienillä kustannuksilla. (Harris & Mongiello 2006, 28.)

2.3.1 Tuotot

Tuotoiksi lasketaan liikevaihto, muut liiketoiminnan tuotot, epäsäännölliset tuotot ja rahoitustuotot. Liikevaihdolla tarkoitetaan myynnistä yritykselle jääviä tuloja eli liikevaihto lasketaan myyntituloista vähentämällä niistä arvonlisäverot ja myynnin oikaisut. Muilla liiketoiminnan tuotoilla tarkoitetaan yrityksen säännöllisiä tuloja, jotka eivät synny myynnistä. Näitä ovat esimerkiksi vuokratulot. Satunnaisia tuottoja ovat esimerkiksi myyntivoitot kalusteista. Rahoitustuotot ovat puolestaan sijoituksista saatuja korkoja ja osinkoja. (Kotro 2007, 19-20.) Yrityksen liiketoiminnan kannattavuutta laskettaessa rahoitustuottoja, satunnaisia tuottoja ja muita liiketoiminnan tuottoja ei oteta huomioon (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 25).

Suoritteiden myynnistä laskettavat tuotot voidaan laskea tuote- tai palvelukohtaisesti. Ne voidaan laskea myös ajanjaksoittain esimerkiksi päivittäin, viikoittain tai kuukausittain. Monissa yrityksissä tuotot lasketaan lisäksi tuote- ja asiakasryhmittäin. Tällä tavoin yritys pystyy määrittelemään, mistä sen tuotot syntyvät. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 25.)

2.3.2 Kustannukset

Kustannusten kohdistaminen tietylle tuotteelle, osastolle, palvelulle, tuoteryhmälle ynnä muulle luo perustan yrityksen hinnoittelulle ja kannattavuuden laskemiselle (Se-

lander & Valli 2007, 40.) Kustannukset voidaan jakaa monella eri periaatteella. Yksi niistä on kustannuksen vaikutusaika. Tällöin kustannukset jaetaan kuluihin ja investointeihin. Kulut ovat lyhytvaikutteisia ja niiden vaikutusaika onkin yleensä alle vuoden. Kuluja ovat muun muassa raaka-aineet, tietotekniikka ja edulliset pitkävaikutteiset hankinnat kuten käsityökalut, Investointeja ovat puolestaan kalliit pitkävaikutteiset hankinnat kuten rakennukset, koneet, laitteet ja huonekalut. (Kotro 2007, 20.)

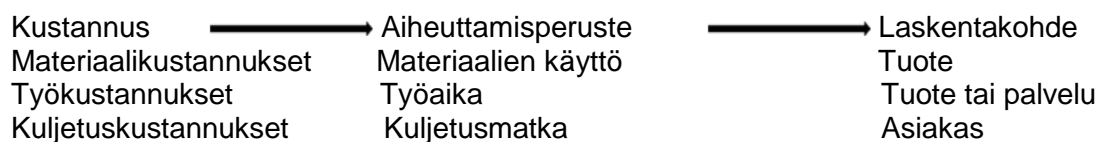
Kustannukset voidaan jakaa myös kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Muuttuvat kustannukset syntyvät sen perusteella, kuinka paljon tuotteita tai palveluita tuotetaan. Muuttuvia kustannuksia on kolmenlaisia, tasasuhteisia, progressiivisia ja degressiivisiä. Tasasuhteiset muuttuvat kustannukset pysyvät samoina yksikköä kohti riippumatta tuotannon määrästä. Progressiiviset muuttuvat kustannukset puolestaan kasvavat jossain vaiheessa esimerkiksi ylitöiden takia, jolloin tuotteen työn kustannukset kasvavat ylityöpalkan vuoksi. Degressiiviset muuttuvat kustannukset puolestaan laskevat jossain vaiheessa esimerkiksi raaka-ainekustannusten laskemisen vuoksi, sillä suurempien määrien ostaminen on halvempaa. Tyypillisiä muuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi ainekustannukset kuten raaka-aineet ja tuotteiden pakkaustarvikkeet, tuotteiden valmistuksessa syntyvät henkilöstökustannukset kuten tuntipalkat ja ylityökorvaukset, kulutukseen perustuvat sähkökustannukset, patentti- ja lisenssimaksut sekä takuukorjausten kustannukset. Kiinteät kustannukset syntyvät puolestaan riippumatta myynti- ja tuotantomäärästä. Kiinteitä kustannuksia ovat kiinteät palkkakustannukset kuten johdon ja hallinnon palkat sekä kiinteät kuukausipalkat, vuokrat, korot, poistot, sähkön perusmaksu, markkinointi- ja puhelinkustannukset, vakuutusmaksut sekä vartiointi-, siivous- ja lämmityskustannukset. Myös kiinteät kustannukset voivat muuttua esimerkiksi uusiin toimitiloihin siirryttäessä tai hintojen noustessa, mutta muutokset tapahtuvat hypähdyksittäin. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2007, 27-31.)

Kustannukset voidaan jaotella kustannuslajeihin. Kustannuslaji kertoo kustannuksen luonteen. Kustannuslajeja ovat työn kustannukset, materiaalikustannukset sekä pääomakustannukset. Työn kustannuksilla tarkoitetaan henkilöstökustannuksia. Näitä ovat työntekijöiden palkat ja sivukulut sekä yrittäjän itselleen maksama palkka sekä yrittäjävakuutusmaksu. Työn kustannukset voivat olla sekä kiinteitä että muuttuvia. Kiinteiksi kustannuksiksi lasketaan muun muassa kiinteät kuukausipalkat kun taas tuntipalkat lasketaan muuttuviksi kustannuksiksi. Materiaalikustannukset koostuvat raaka-aineiden, puolivalmisteiden, lisäaineiden ja käyttötarvikkeiden hankintamenoista. Ne ovat luonteeltaan muuttuvia kustannuksia, sillä ne kasvattavat myyntituloja samassa suhteessa kasvaessaan itse. Pääomakustannukset ovat puolestaan yrityk-

sen toimintaan sitoutuneesta pääomasta johtuvia kustannuksia. Tällaisia kustannuksia ovat pääasiallisesti poistot ja korot. Ne aiheutuvat yritykseen ostetuista koneista, laitteista ynnä muusta kiinteästä omaisuudesta (poistot) sekä käyttöomaisuudesta kuten varastosta, myyntisaamisista ja vuokraennakoista. Korkokustannukset syntyvät puolestaan yritykseen sijoitetusta vieraasta pääomasta. Pääomakustannukset ovat luonteeltaan kiinteitä kustannuksia, sillä ne pitää maksaa, vaikka ei myisi yhtään tuotetta tai palvelua. (Kotro 2007, 24-29.)

Edellä mainittujen tapojen lisäksi kustannukset voidaan luokitella vielä sen mukaan, ovatko ne välittömiä vai välillisiä, sekä sen mukaan ovatko ne erilliskustannuksia vai yhteiskustannuksia. Välittömillä kustannuksilla tarkoitetaan sellaisia kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa suoraan jonkin tuotteen valmistuskustannuksiksi, tietylle kustannuspaikalle ja/tai kustannusyksikölle. Välittömiä kustannuksia ovat muun muassa raaka-ainekustannukset. Välilliset kustannukset on puolestaan vaikea määrittää tietyn tuotteen tai palvelun tuottamisesta syntyneiksi. Tällaisia ovat esimerkiksi hallinnointi- ja markkinointikustannukset. Erilliskustannukset ja yhteiskustannukset eroavat toisistaan puolestaan siten, että erilliskustannukset voidaan kohdistaa tietylle tulosityksikölle tai osastolle kun taas yhteiskustannukset syntyvät yrityksen kokonaistoiminnasta. (Selander & Valli 2007, 41.)

Kun kustannukset on selvitetty, ne pyritään yritystoiminnassa kohdistamaan aiheutumisperusteen mukaan, kuten alla oleva kuvio havainnollistaa (kuvio 2). Tämä tarkoittaa, että jokainen kustannus yritetään kohdistaa sen mukaan, miksi se on syntynyt. Kohdistaminen voidaan tehdä asiakas-, tuote-/tuoteryhmä- tai vastuualuekohtaisesti. Aiheutumisperusteen selvittäminen on tärkeää, sillä sen avulla voidaan tehdä kustannuslaskentaa. Kustannuslaskenta voi puolestaan toimia tukena ja perustana hinnoittelulle sekä yrityksen toiminnan suunnittelulle. (Kotro 2007, 87.)



KUVIO 2 Kustannusten kohdentaminen (Kotro 2007, 87)

2.3.3 Tuotot ja kustannukset ravitsemisalalla

Ravitsemisalalla suurin osa tuotoista syntyy erilaisten tuotteiden myynnistä. Riippuen yrityksen liikeideasta ne voivat olla esimerkiksi á la carte ruoka-annoksia, juomia tai

leivonnaisia. Tuottojen seuraaminen on kustannuksien seuraamista helpompaa, sillä se tapahtuu myynnin seurannan kautta esimerkiksi automatisoidun kassajärjestelmän avulla. Ravintoloissa myynnit lyödään yleensä suoraan kassakoneeseen ja näin ollen tuotteiden ja tuoteryhmien myynninseuranta käy helposti kassaraporteista. Vaikka tuotteet laskutettaisiin, on myynninseuranta helppoa, sillä laskutus tehdään tietokoneohjelmilla, joihin tiedot myynneistä tallentuvat. Ravitsemisalan myyntituotoille on ominaista, että ne maksetaan lyhyellä aikavälillä, mikä helpottaa myös osaltaan myyntituottojen seuranta. Ravitsemisalalla saadaan myös rahoitustuottoja, muita liiketoiminnan tuottoja sekä satunnaisia tuottoja kuten muussakin liiketoiminnassa. Niiden osuus on tosin vain hyvin pieni. Rahoitustuottoja ravitsemisalan yritykset voivat saada esimerkiksi lyhyt- ja pitkäaikaissijoituksista ja talletustileiltä. Muita liiketoiminnan tuottoja saadaan puolestaan muun muassa vuokraamalla asiakkaille astiastoja. Satunnaisia tuottoja syntyy puolestaan esimerkiksi yritykselle maksettavista vahingonkorvauksista. (Selander & Valli 2007, 38-39.)

Ravitsemisalalla kustannusten seuraaminen ja kohdistaminen voi tuottaa ongelmia, sillä tuotteet ja palvelut ovat alalla monipuolisia. Teoriassa kustannusten laskeminen on helppoa. Tuotteelle voidaan laskea raaka-ainekustannukset ja valmistamisesta syntyneet henkilöstökustannukset. Ravitsemisalalla syntyy kuitenkin raaka-ainehävikkiä, joka ei ole aina ennakoitavissa, jolloin yksittäisen tuotteen raaka-ainekustannukset voivat nousta yllättäen. Valmis tuote voidaan myös palauttaa, jolloin syntyy lisää sekä raaka-aine- että henkilöstökustannuksia, kun pitää valmistaa uusi tuote palautuneen tilalle. Lisäksi työajan ennakointi on haasteellista. Ennakoitu aika saattaa osoittautua aliarvioituksi tai liioitelluksi. Tästä johtuen tuotteelle on hankala määrittellä vakio-kustannuksia. (Selander & Valli 2007, 45-46.) Ravitsemisalalla on moninkertaisesti kustannuksia verrattuna tulolähteiden määrään. Raaka-aine- ja työvoimakustannusten lisäksi yrityksillä on liiketoiminnan muita kustannuksia, kiinteistö-kustannuksia, vuokrat-kustannuksia, leasing-kustannuksia, poistoja, korkokustannuksia ja välittömiä veroja. (Heikkilä & Saranpää 2010, 43.)

Ravitsemisalalla on sekä muuttuvia, kiinteitä että puolikiinteitä kustannuksia. Muuttuvat kustannukset alalla ovat yleensä tasasuhteisia eli ne kasvavat tasaisesti myynnin kasvaessa. Alalle tyypillisiä muuttuvia kustannuksia ovat raaka-aineet, kertakäyttöastiat ja pakkaukset, sillä ne ovat helposti tietylle tuotteelle kohdistettavia ja niitä syntyy samassa suhteessa myynnin kanssa. Muuttuviksi kustannuksiksi voidaan lukea myös myyntimäärään sidotut palkat ja energiakustannukset, joihin myynnin määrä vaikuttaa. Kiinteitä kustannuksia ravitsemisalalla ovat puolestaan osa henkilöstökustannuksista, toimitilakustannukset, markkinointikustannukset, kiinteistönhuolto- ja energia-

kustannukset, hallinto- ja kuljetuskustannukset, provisiot sekä koneiden ja laitteiden huoltokustannukset. Puolikiinteät kustannukset nousevat portaittain myynnin kasvaessa. Tällaisia kustannuksia ovat muun muassa sellaiset henkilöstökustannukset, jotka syntyvät siitä, että myynti ylittää tietyn rajan, jolloin joudutaan palkkaamaan uusi työntekijä. Näiden kustannusten lisäksi ravitsemisalan yrityksissä syntyy muitakin kustannuksia, jotka voidaan luokitella sekalaisiksi kustannuksiksi. (Selander & Valli, 2007 46-52.)

2.4 Katetuottolaskenta

Katetuottoajattelu perustuu yksinkertaistettuun näkemykseen kustannuslaskennasta. Perusolettamuksena katetuottoajattelussa on, että kustannukset voidaan jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Siinä muuttuvat kustannukset muuttuvat lineaarisesti myynninmäärän mukaan ja kiinteät kustannukset pysyvät tilanteessa kuin tilanteessa täysin muuttumattomina. Sekä myyntihinnat että tuotannon tekijöiden, kuten raaka-aineiden hinnat, pysyvät katetuottoajattelussa samoina toiminta-asteen muuttuessa. Myöskään tehonsopeutusta ei tapahdu missään vaiheessa. Tästä syystä katetuottolaskentaa ei voida suoraan käyttää hyväksi ravitsemisalalla. Sitä pitää hieman sopeuttaa soveltamalla lisäksi kustannusten vähentämisjärjestystä. Tässä järjestyksessä vähennetään aluksi suoraan tuotteeseen kohdistuvat muuttuvat kustannukset. Sitten poistetaan toiminnasta aiheutuvat henkilöstökustannukset ja lopuksi kiinteäksi luokitellut kustannukset. Tähän voidaan käyttää apuna sisäistä tuloslaskelmaa (taulukko 2). (Selander & Valli 2007, 62-64.)

	€	%
Myyntituotot		%
- Alv.		%
Liikevaihto		%
- Muuttuvat kustannukset		
Myyntikate		%
- Henkilöstökustannukset		
Palkkakate		%
- Kiinteät kustannukset yht.	<input type="text"/>	
- Vuokra		
- Energia		
- Markkinointi		
- Hallinto		
- Sekalaiset		
Käyttökate		%

TAULUKKO 2 Sisäinen tuloslaskelma (Selander & Valli 2007, 64.)

Katetuottolaskenta perustuu erilaisten kustannusten tarkasteluun. Tuotteiden ja palveluiden tuottamisesta syntyvät kustannukset voivat olla sekä hyvin merkittäviä että kokonaisuuden kannalta merkityksettömiä. Nämä kustannukset voivat olla helposti tai vaikeasti kohdennettavia. Tämän vuoksi niiden tarkasteluun ja laskemiseen tulee käyttää eri määriä panoksia. Kuvion 3 tarkoituksena on selkeyttää katetuottolaskennan vaiheet. Katetuottolaskennassa myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset, jolloin jäljelle jää katetuotto eli toisin sanoen myyntikate. Tällä katteella kustannetaan kiinteät kustannukset. Kun kiinteät kustannukset on vähennetty katetuotosta, jää jäljelle tulos. (Heino 2001, 1-2.)

MYYNTITUOTOT	MUUTTUVAT KUSTANNUKSET	
	KATETUOTTO	KIINTEÄT KUSTANNUKSET
		TULOS

KUVIO 3 Katetuottolaskennan kulku (Heino, 2001, 2)

Katelaskennassa tarkkaillaan toiminnan volyymin ja kannattavuuden suhdetta myynnin määrän vaihdellessa. Katetuottolaskennassa on ominaista, että muuttuvat kustannukset vaihtelevat myynnin määrän mukaan ja kiinteät kustannukset pysyvät samoina koko tarkasteluajanjakson ajan. Kaikki kustannukset kuitenkin muuttuvat pitkällä aikavälillä. Katetuottolaskenta sopii lyhyen aikavälin (noin vuosi) tarkasteluun ja päätöksen tekoon. Katetuottolaskennan vaarana on sen lyhytkantoisuuden lisäksi se, ettei siinä oteta lainkaan huomioon rahavirran lisäksi mitään muuta, kuten laadullisia tekijöitä. Riskinä on myös alihinnoittelu sillä, jos keskitytään ainoastaan muuttuviin kustannuksiin ja myyntituottoihin, ei välttämättä oteta huomioon tuotannonkasvatamisesta johtuvaa kiinteiden kustannusten nousua. (Heino 2001, 2-3.)

Katetuottolaskennassa käytetään avuksi kannattavuuskuviota. Sen avulla tarkastellaan valmistus- ja myyntimäärien ja niiden vaihtelujen vaikutusta yrityksen kannattavuuteen. Kannattavuuskuvion avulla voidaan määrittää, millä hinnalla, kustannusra-

kenteella ja asiakasmäärillä toiminta on kannattavaa. Se perustuu katetuottoprosentin, kriittisen pisteen sekä varmuusmarginaalin määrittämiseen. Katetuottoprosentti kertoo, kuinka paljon katetuotto on myyntituotosta. Kriittinen piste on se myynninmäärä, joka juuri kattaa yrityksen muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Varmuusmarginaalin laskemiseen tarvitaan kriittistä pistettä. Nykyisestä tai suunnitellusta myynnistä vähennetään kriittinen piste, jolloin jäljelle jää varmuusmarginaali. (Heino 2001, 8.)

Katetuottoajattelua voidaan käyttää hyväksi tulossuunnittelussa ja tulosten tarkkailussa neljässä eri tilanteessa. Ensinnäkin sen avulla voidaan selvittää tuloksentekijöiden muutosten vaikutus yrityksen kannattavuuteen. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi raaka-ainehintojen nousu, työehtosopimusten mukaiset palkankorotukset ja arvonalisäveroprosentin muuttuminen. Toiseksi katetuottoajattelua hyväksikäytetään edellä mainittujen muutosten huomioon ottamiseen muun muassa hinnoittelussa, siten etteivät ne vaikuta heikentävästi yrityksen kannattavuuteen. Kolmanneksi katetuottoajattelu on avuksi myyntitavoitteiden asettamisessa, sillä sen avulla voidaan selvittää myynnintarve, jolla kaikki kustannukset tulevat katettua ja yritykselle jää vielä riittävä voitto myymistään tuotteista ja palveluista. Neljänneksi katetuottoajattelua käytetään apuna selvitettäessä yritykselle edullisimman toimintatavan selvittämisessä. (Hallamaa, Karhu & Viljanen 1997, 220-221.)

2.5 Kannattavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvut

Kannattavuuden tunnuslukujen laskeminen on tärkeää liiketoiminnan kannalta. Niiden avulla voidaan suunnitella tulevaa sekä valvoa ja johtaa nykyistä toimintaa. Tunnusluvut pitää myös osata suhteuttaa saman toimialan tunnuslukuihin ja näin ollen seurata juuri sille alalle oleellisia lukuja, jotta niistä on hyötyä yritystoiminnalle. (Harris & Mongiello 2006, 23.) Luvut tulisi laskea useammalta vuodelta, että saataisiin kattava vertailu pohja niin aikaisempiin vuosiin kuin toimialaan ja sen kehitykseen. Tällöin niistä voidaan myös saada varoitus kannattavuuden heikentymisestä. Tunnuslukujen avulla yritys voi myös arvioida omaa taloudellista vahvuuttaan sekä vahvuuttaan kilpailijoihinsa nähden. Kannattavuuden tunnuslukuja käytetäänkin yleisesti taloudellisen menestyksen kokonaisuuden arvioinnissa. (Harrison & Enz 2005, 72.)

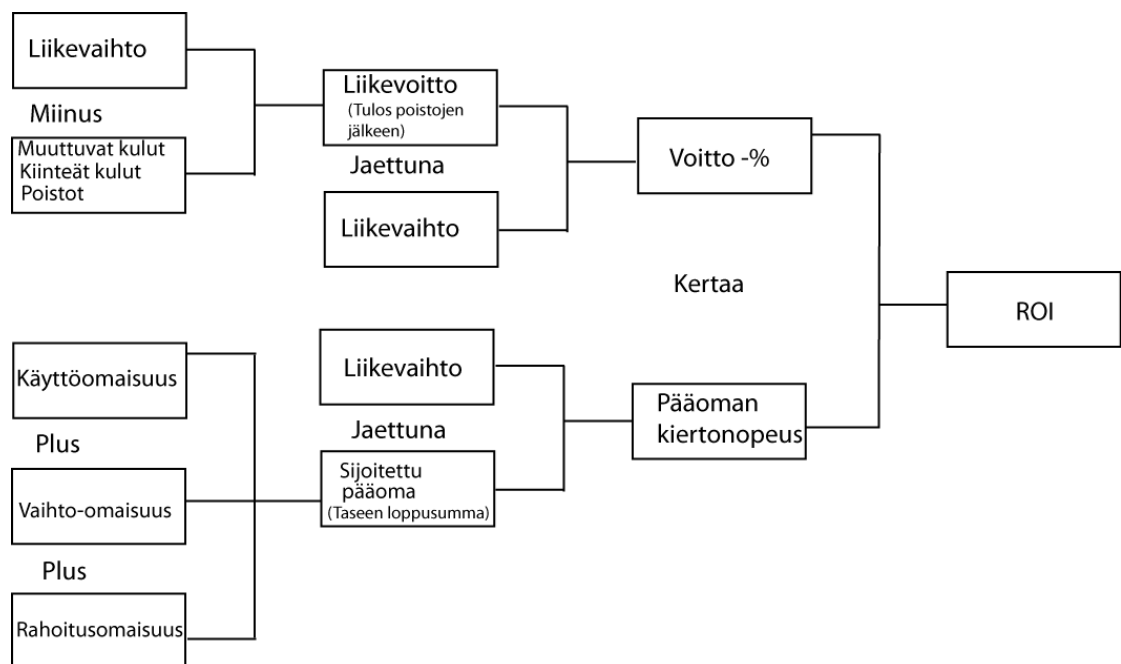
Erilaiset katteet on hyvä laskea jokaiselle tuotteelle tai tuoteryhmälle erikseen. Tärkeitä katteita ovat myyntikate, palkkakate ja käyttökate. Myyntikate tarkoittaa euromäärää, joka jää jäljelle kun myyntutuotoista vähennetään arvonalisävero ja muuttuvat kustannukset. Palkkakate lasketaan vähentämällä myyntikatteesta henkilöstökustannuk-

set. Käyttökate lasketaan puolestaan palkkakatteesta vähentämällä siitä kiinteät kustannukset. Lisäksi on hyvä selvittää niin myynti-, palkka- kuin käyttökateprosentit liikevaihdosta. Nämä kateprosentit ovat tärkeitä hinnoittelun ja tuotesuunnittelun onnistuneisuuden mittaamisessa. Konkreettisesti myyntikateprosentti kertoo, onko raaka-ainekustannusten suhde oikea myyntihintaan nähden. Palkkakateprosenttia käytetään sitä vastoin työpanoksen mittaamiseen. (Selander & Valli 2007, 108-109, 129.) Työpanosta voidaan mitata lisäksi muilla mittareilla kuten myynti/työtunti, myynti/aukiolotunti, myynti/työntekijä, ruoka-annokset/työtunti keittiössä sekä juomat/työtunti baarissa. Muita myynninseurantaan käytettyjä mittareita ovat muun muassa myynti/asiakaspaiikka ja myynti/m². (Harris & Mongiello 2006, 32; Selander & Valli 2007, 129.)

Yrityksen tuloslaskelman avulla voidaan laatia jo katetuottolaskennan yhteydessä mainittu kannattavuuskuvio. Sen avulla selvitetään liiketoiminnan kannalta tärkeitä tunnuslukuja. Kuvion tarkoituksena on kuvata yrityksen kannattavuutta ja kustannusrakennetta. Kannattavuuskuvio piirretään useimmiten siten, että se kuvaa yrityksen toimintaa nollaliikevaihdosta tuloslaskelman mukaiseen liikevaihtoon. Kuvion piirtämistä varten tulee selvittää yrityksen liikevaihdon kriittinen piste, varmuusmarginaali ja varmuusmarginaaliprocentti. Kriittinen piste tarkoittaa sitä liikevaihtoa, jolloin tulot kattavat menot. Varmuusmarginaali kertoo puolestaan nykyisen liikevaihdon ja kriittisen liikevaihdon erotuksen. Varmuusmarginaaliprocentti kertoo varmuusmarginaalin osuuden yrityksen koko liikevaihtoon nähden. Kannattavuuskuviosta voidaan nähdä kriittisen pisteen ja varmuusmarginaalin lisäksi yrityksen kustannusrakenne eli muuttuvien ja kiinteiden kustannusten suhde. Muuttuvista kustannuksista voidaan nähdä myös katetuottoprocentti muuttuvien kustannusten käyrän kaltevuudesta. Ravintolayrityksen kustannukset ovat pääasiallisesti tuotteista aiheutuvia muuttuvia kustannuksia kuten raaka-ainekustannuksia. Toinen suuri kustannuserä on henkilöstökustannukset, jotka voidaan myös laskea muuttuviksi kustannuksiksi. Ravitsemisalalla onkin tärkeä kiinnittää huomiota tuotesuunnitteluun, sillä tuotekohtainen kate on alalla avain asemassa ja sillä voidaan vaikuttaa koko yrityksen kannattavuuteen. (Selander & Valli 2007, 104-107.)

Pääomantuottoaste eli ROI on yksi tärkeimmistä kannattavuuden tunnusluvuista. Se kertoo yrityksen suhteellisen kannattavuuden suhteuttamalla yrityksen liikevoitto yritykseen sijoitettuun pääomaan. Liikevoitolla tarkoitetaan liiketoiminnan tulosta kun liikevaihdosta on vähennetty liiketoiminnasta aiheutuneet kustannukset sekä poistot. Pääomantuottoaste koostuu kahdesta osatekijästä, jotka ovat liikevaihdon tuottoprocentti ja pääoman kiertonopeus. Liikevaihdon tuottoprocentti lasketaan liiketoiminnan

tuloksesta ennen veroja ja korkoja jakamalla tulos liikevaihdolla. Pääoman kiertonopeus selviää puolestaan jakamalla taseen loppusumma liikevaihdolla. Kuvio 4 havainnollistaa pääomantuottoasteen laskemisprosessin. (Alhola & Lauslahti 2003, 140-141.) Pääomantuottoastetta voidaan käyttää ongelma-alueiden ja menestyvien osalualueiden paikallistamiseen yrityksessä, kun se lasketaan jokaiselle toiminnolle/osastolle erikseen. Se onkin yksi kansainvälisesti käytetyimmistä kannattavuuden tunnusluvuista. (Harrison & Enz 2005, 249-250.) Yritykselle voidaan lisäksi laskea oman pääoman tuotto prosentti. Tämä tunnusluku kertoo, miten oma pääoma tuottaa tulosta yrittäjälle itselleen. (Selander 2009.)



Kuvio 4 Pääoman tuottoasteen muodostuminen, Dupont-kaavio (Heino 2001, 56)

Yrityksen maksuvalmiuden eli likviditeetin ja vakavaraisuuden määrittelyyn on kehitetty omat tunnuslukunsa. Maksuvalmius ja vakavaraisuus ovat läheisessä yhteydessä yrityksen kannattavuuteen. Vaikka yritystoiminta olisi kuinka kannattava, saattaa lyhytaikainenkin maksuvalmiuskriisi kaataa sen. Tällainen kriisi voidaan välttää nopealla lainanotolla, mutta lainan saaminen edellyttää yleensä vakavaraisuutta. Kannattava liiketoiminta vaatii tiettyä katetta, ja jos kate on liian huono se vaikuttaa myös maksuvalmiuteen. Jos maksuvalmius ei ole kunnossa, joudutaan ottamaan lainaa, mikä vaikuttaa yrityksen vakavaraisuuteen. Nämä kolme asiaa linkittyvätkin toisiinsa tiiviisti. Maksuvalmiuden tunnuslukuja ovat quick ratio, current ratio, nettokäyttöpääomaprosentti sekä rahoitustulosprosentti. Quick ratio ilmaisee, miten yritys selviytyy nopeasti erääntyvistä veloistaan. Current ratio kertoo myös, miten yritys

selviytyy nopeasti erääntyvistä lainoistaan, mutta siinä on otettu huomioon myös vaihto-omaisuuden myynnistä potentiaalisesti syntyvät tulot. Nettokäyttöpääomapro-senttista selviää, miten maksuvalmius on kehittynyt liikevaihtoon nähden. Rahoitustu-loksesta voidaan puolestaan nähdä, miten rahoitustulos riittää menojen kattamiseen. Vakavaraisuuden tunnuslukuja ovat omavaraisuusaste, velkaantumisaste ja gearing-%. Omavaraisuusaste kertoo yritykseen sijoitetun oman pääoman suhteen koko pää-omaan eli paljonko yritykseen on sijoitettu omaa ja vierasta pääomaa. Velkaantu-misaste kertoo, paljonko omaa pääomaa on suhteessa vieraaseen pääomaan. Gea-ring-% saadaan selville yrityksen nettovelkaantumisaste eli tulorahoituksen riittävyys vieraan pääoman maksuvelvoitteiden hoitamiseen. (Alhola & Lauslahti 2003, 147-153.)

Muiden tunnuslukujen lisäksi yrityksen on hyvä seurata pääoman tehokkuutta mittaa-via tunnuslukuja. Tällaisia tunnuslukuja ovat kiertoaikatunnusluvut. Ne kertovat, mis-sä ajassa tulot ja menot keskimäärin kertyvät ja miten pitkään tuotannontekijät seiso-vat varastossa ennen kuin niistä saadaan tuloja. Ajat ilmoitetaan päivinä. Näin ollen niistä saadaan selville muun muassa tulorahoituksen riittävyys ja maksuvalmiuden taustalla olevat syyt. Tärkeitä kiertoaikatunnuslukuja ovat myyntisaamisten kiertoaika, ostovelkojen kiertoaika sekä vaihto-omaisuuden eli varaston kiertoaika. (Alhola & Lauslahti 2003, 155-157.)

2.6 Asiakastyytyväisyyden suhde kannattavuuteen

Ihmiset ovat erilaisia ja heillä on erilaisia tarpeita, jotka vaikuttavat heidän asiakastyy-tyväisyyteensä. Jokainen ravintola pyrkii vastaamaan tietyn tyyppisten asiakkaiden tarpeisiin. Yhteistä asiakasryhmille on se, että ihmiset ovat valmiita maksamaan yli-määräistä paremmasta palvelusta, kulinaarisesta kokemuksesta ja ympäristöstä. Ra-vintolan pitääkin tietää oman asiakaskuntansa toiveet ja tarpeet ja pyrkiä vastaamaan niihin mahdollisimman taloudellisesti. Asiakkaat eivät yleensä tule ravintolaan ainoas-taan syömään vaan odottavat kokemukselta myös muuta. Tämä pitääkin ottaa huo-mioon jo yritystoiminnan suunnittelussa ja budjetoinnissa. Yrityksen johdon tulisi ottaa huomioon hinnoittelussaan kustannusten lisäksi myös asiakkaalle tuotettu muu arvo. Ei olisi myöskään pahitteeksi ottaa tämä muu arvo huomioon myös kirjanpitojärjes-telmissä. (Harris & Mongiello 2006, 240-241.)

Yrityksen on hyvä selvittää perinteisten mitä ja paljonko asiakkaat tuotteita ostavat myös syyt miksi he ostavat juuri sitä mitä ostavat. Tähän voidaan käyttää hyväksi

esimerkiksi Maslowin tarvehierarkiaa. Ihmisillä on perustarpeita kuten fyysiset, sosiaaliset ja älylliset tarpeet. Ravintolassa ruokailu voi täyttää parhaimmillaan kaikki nämä tarpeet. Ruokailu häivyttää nälän tunteen ja ystävien kanssa ruokaillessa myös sosiaalisen yhteenkuuluvuuden tarpeen. Annoksen herkullisuus, miljöö ja viihde vastaavat puolestaan älyllisiin tarpeisiin. Kun ihmisen tarpeet tyydytetään, he ovat valmiita maksamaan laadusta enemmän. (Harris & Mongiello 2006, 241-246.)

Asiakastyytyväisyyden suhdetta kannattavuuteen ja sen tunnuslukuihin on tutkittu melko vähän. Greus ja Mielonen (2006) huomasivat opinnäytetyönään tekemässään tutkimuksessa, että yrityksen kannattavuudella on selkeä suhde asiakastyytyväisyyteen. Tutkimus suoritettiin neljässä saman ravintola-alan yrityksen toimipisteessä vertailemalla yrityksen kannattavuuden tunnuslukuja ja asiakastyytyväisyydestä tuloksia vuosilta 2002-2005. Tutkimus on tehty laajan tutkimusaineiston pohjalta, mutta se on toteutettu opinnäytetyönä, joten tulosten yleistämisessä tulee olla varovainen. Tuloksista saadaan kuitenkin suuntaviivaa asiakastyytyväisyyden ja kannattavuuden yhteyksistä. Greus ja Mielonen (2006) huomasivat asiakastyytyväisyyden vaikuttavan niin liikevaihtoon kuin palkka- ja käyttökateprosentteihin. Myyntikateprosenttiin tyytyväisyydellä ei kuitenkaan ollut juurikaan vaikutusta, sillä annoksesta saatiin tutkimuksen mukaan sama hinta, olivat asiakkaat tyytyväisiä tai eivät.

Mitä tyytyväisempiä asiakkaat olivat palveluun, viihtyvyyteen, tunnelmaan ja siisteyteen sitä suurempi liikevaihto yrityksellä oli. Jos asiakas on tyytyväinen tuotteeseen, mutta ei palveluun, hän ei todennäköisesti palaa yritykseen uudelleen, sillä tuotteilla ei ole niin suuri vaikutus asiakastyytyväisyyteen kuin palvelulla, siisteydellä ja tunnelmalla. Näin ollen itse tuotteilla ei ole niin suuri vaikutus liikevaihtoon kuin asiakkaiden kokemalla laadulla. Liikevaihdon kasvaessa yrityksen kannattavuus paranee, sillä myös yrityksen käyttökateprosentti paranee. Asiakkaiden kokemaa hyvää palvelua ja ympäristön siisteys ja tunnelma vaikuttavat käyttökateprosenttiin positiivisesti. Käyttökateprosentin noustessa palkkakateprosentti kuitenkin laskee, sillä henkilökuntaan käytetään enemmän rahaa. Myös palkkakateprosentilla ja asiakastyytyväisyydellä vastakkainen korrelaatio eli mitä tyytyväisempiä asiakkaat sitä pienempi on yrityksen palkkakateprosentti. Parantunut palvelu vaatii yleensä enemmän henkilökuntaa, mutta tämän panostuksen avulla yrityksen kokonaistulos paranee. Tyytyväisten asiakkaiden kasvattama liikevaihto synnyttää tuloja, jotka kattavat palkkamenot. Tästä voidaan päätellä, että laadun parantuessa yrityksen kokonaiskannattavuus paranee. (Greus & Mielonen 2006, 30-41.)

Asiakastyytyväisyys kannattaa ottaa huomioon hinnoittelussa ja yrityksentoiminnan kannattavuutta mitattaessa, sillä erään tutkimuksen mukaan ihmiset ovat halukkaita maksamaan enemmän kokemuksesta kuin itse ruoasta. Lounasravintoloissa annoksen hinnasta, jonka asiakkaat ovat valmiit maksamaan, 46 % syntyy ruoasta ja loput 54 % palvelusta, kulinaarisesta hienoudesta, ulkonäöstä ja hyvästä seurasta. Päivällisravintolassa ruoan osuus on vielä huomattavasti pienempi eli 15 %. Toisen tutkimuksen mukaan asiakkaiden tärkeimmät syyt valita tietty ravintola ovat ruoan laatu, hinta/laatusuhde, monipuolisuus, palvelun laatu, yleinen ympäristö ja viihtyisyys, pysäköintimahdollisuudet sekä sijainti. Näiden määreiden tärkeysjärjestys riippuu ravintolan tyypistä. Lounasravintolassa tärkeimpiä ovat viihtyisyys, ruoan ja palvelun laatu sekä sijainti. Päivällisravintolassa ruoka jää tärkeysjärjestyksessä taka-alalle ja sosiaaliset tarpeet nousevat enemmän esiin kuin lounasravintoloissa. (Harris & Mongiello 2006, 243-246.)

3 HINNOITTELU

3.1 Hinnoittelun perusperiaatteet

Hinnoittelussa on monta vaihetta. Ensin tulee selvittää, kuinka paljon tuotteen tai palvelun tuottaminen aiheuttaa kustannuksia. Lisäksi tulee määrittää myyntikatetavoitteet. Sitten täytyy löytää sopiva markkinahinta tuotteelle. Näiden jälkeen voidaan vastata päättää, onko tuotetta tai palvelua kannattavaa lähteä tuottamaan ja markkinoidaan. Hinnoittelun tavoitteena on löytää hinta, joka saavuttaa yrityksen taloudelliset ja muut tavoitteet sekä on kilpailukykyinen markkinoilla. Hinnan määrittäminen voi tapahtua kustannus-, markkina- tai kannattavuusperusteisesti. Kustannusperusteinen hinnoittelu tapahtuu kustannuslaskennan perusteella. Markkinaperusteisessa hinnan määrittämisessä tukeudutaan vallitsevaan markkinatilanteeseen. Kannattavuusperusteinen hinnoittelu tehdään puolestaan kustannuslaskennan ja kannattavuustavoitteiden perusteella. (Neilimo & Uusi-Rauva 2002, 166-167.)

Tuotteiden hinnoittelussa tulee ottaa huomioon hinnan vaikutus kysyntään. Kovasti kilpailluilla aloilla pienikin hinnanmuutos saattaa vaikuttaa kysyntään voimakkaasti. (Lee-Ross & Lashley 2009, 202.) Hinnan ollessa liian korkea kysyntä kääntyy, jos hinta on puolestaan liian matala, mikään kysynnän määrä ei riitä, sillä myyntihinta ei kata tuotteesta syntyviä kustannuksia. Kysyntä määrääkin hinnoittelussa hinnan ylärajan ja kustannukset puolestaan alarajan ja niiden välille jäävä alue on hinnoittelualue. (Tomperi 2010, 69.)

Pelkkien kustannusten ja kysynnän huomioon ottaminen ei kuitenkaan riitä hinnoittelussa. Siinä pitää ottaa huomioon myös kilpailijat ja heidän tuotteensa sekä hinnoittelunsa. Yrityksen hinnoittelun tulee olla samassa linjassa kilpailijoidensa kanssa, sillä asiakkaat valitsevat helposti edullisemman vaihtoehdon. (Tomperi 2010, 69.) Asiakkaat yhdistävät korkeamman hinnan parempaan laatuun ja odottavat rahalleen näin ollen enemmän vastinetta (Lee-Ross & Lashley 2009, 202).

Yritys voi toimia tasaisen hintatason taktiikalla. Sen kannattaa kuitenkin ottaa huomioon, että tarjoushintojen ja markkinoinnin yhdistelmä kasvattaa myyntiä. (Lee-Ross & Lashley 2009, 202.) Yritys voikin yrittää kasvattaa markkinaosuuttaan laskemalla hintojaan, mutta tällöin tulee muistaa ottaa huomioon kustannukset. Ainoita hinnoittelun poikkeustapauksia, joissa yrityksen kannattaa myydä tuotteitaan alle kustannusten määrän, ovat tilanteet, joissa tuotteet ovat vaarassa jäädä myymättä. Tällaisia

tilanteita ovat muun muassa, jos tuote on jäämässä pois muodista tai elintarvikkeissa myyntipäiväykset ovat menossa umpeen. Tällaisissa tilanteissa kannattaa hinnoitella tuote sen mukaan, millä hinnalla asiakkaat ovat sen valmiit ostamaan, sillä muuten siitä ei saada mitään tuottoja. (Tomperi 2010, 69.)

Hinnoittelussa voidaan hyödyntää monenlaisia hinnoittelustrategioita. Strategian valinnassa tulee ottaa huomioon, millaiseen markkina-asemaan yritys pyrkii sekä, mitkä ovat sen katetavoitteet. Eri strategioilla voidaan pyrkiä suurempaan markkina-asemaan, torjumaan kilpailijoiden mahdollisuudet markkinoilla tai hyödyntämään mahdollisuutta korkeaan hinnoitteluun eli kermankuorintahinnoitteluun. Hinnoittelustrategioita ovat muun muassa hintadifferointi eli tietty hinta tietynlaisille asiakkaille, pakettihinnoittelu, monopolihinnoittelu ja psykologiset hinnat kuten 9,99 €. (Neilimo & Uusi-Rauva 2002, 166-167.)

Hinnoittelussa voidaan käyttää apuna katetuottolaskentaa ja hinnoittelukerrointa. Katetuottolaskennassa kustannuksiin lisätään haluttu myyntikate sekä verot ja näin määrittyy myyntihinta. Hinnoittelukerroin on käytössä lähinnä vähittäiskaupassa, jossa jokaiselle tuoteryhmälle on määritetty katetavoite, jonka perusteella sille annetaan hinnoittelukerroin. Hinta määrittyy hinnoittelukertoimen avulla, siten että tuotteen ostohinta kerrotaan hinnoittelukertoimella. (Tomperi 2010, 70-74.) Hinnoittelukerroin on nykyään melko turha hinnoittelukeino, sillä teknologian kehittyessä katetuottoprosentin käyttö on yhtä helppoa, kun apuna käytetään taulukkolaskenta ohjelmaa.

Arvonlisävero tulee ottaa huomioon hinnoittelussa. Se on välillinen kulutusvero, jonka tarkoituksena on tuottaa valtiolle kulutukseen perustuvaa verotuloa. Kaikki, jotka harjoittavat liiketoimintaa, jossa myydään palveluja tai tavaroita, ovat arvonlisäveromaksuvelvollisia. Kuluttajat ovat käytännössä arvonlisäveron maksajia, sillä yrittäjä saa vähentää raaka-aineista maksamansa arvonlisäveron myymiensä tuotteiden arvonlisäverosta. Näin ollen arvonlisäveron maksusta ei tule yrittäjälle itselleen kuluja. Arvonlisäveronmaksua ohjaa arvonlisäverolaki, jonka mukaan määräytyy niin veron määrä kuin tavarán ja palvelun määritelmäkin. (Selander & Valli 2007, 70.) Arvonlisäveron määrä riippuu tuotteesta ja palvelusta esimerkiksi kirjoilla (9 %) ja elintarvikkeilla (13 %) on omat verokantansa. (Verohallinto 2010.)

3.2 Hinnoittelu ravitsemisalalla

Ravitsemisalalla suositaan myyntikateprosentin käyttöä hinnoittelussa. Kateprosenttia käytetään hyödyksi tuotehinnoittelussa. Siinä jokainen tuote hinnoitellaan erikseen sen mukaan, mitä kustannuksia siitä syntyy. Tuotehinnoittelussa kustannuksilla tarkoitetaan muuttuvia kustannuksia, sillä ne ovat suoraan riippuvaisia myynninmäärästä. Hinnan määrittäminen voi tuote hinnoittelussa tapahtua myös markkinahinnan mukaan. Yrityksen onkin aluksi valittava itselleen sopivin hinnoittelupolitiikka eli käyttääkö se hinnoittelussaan pohjana markkinahintoja vai kustannuksia. Jos yritys käyttää hinnoittelunsa perusteena verottomia kustannuksia, se pystyy itse päättämään kateprosenttinsa, sillä kateprosentti toimii hinnoittelun pohjana. Jos yritys taas käyttää markkinahintoja hinnoittelussaan, kateprosentti määräytyy myös hinnan mukaan ja voi jäädä liian pieneksi. Riittävän myyntikateprosentin määrittämiseen vaikuttaa myynninmäärä, esimerkiksi á la carte –annoksilla tulee olla suurempi myyntikateprosentti kuin lounaalla, sillä lounaalla menee enemmän annoksia. Sama koskee valmistamiseen tarvittavien resurssien määrää. Mitä enemmän yksittäisen tuotteen valmistukseen tarvitaan resursseja, sitä suurempi sen myyntikateprosentin tulee olla, jotta sen tuottaminen olisi kannattavaa. (Selander & Valli 2007, 78-81.)

Ravitsemisalalla käytetään joskus rutiinihinnoittelussa hinnoittelukerrointa. Yleisimmin hinnoittelukerroin on käytössä ateriapalvelu yrityksillä. Hinnoittelukerroin perustuu katetuottolaskennan mukaiseen myyntikatteeseen. Hinnoittelukertoimella hinnoittelussa myyntikate kerrotaan hinnoittelukertoimella, jolloin saadaan tuotteen myyntihinta. Kerroin saadaan puolestaan myyntikatteesta jakamalla sata prosenttia sadan prosentin ja myyntikateprosentin erotuksella. Hinnoittelukerrointa käytettäessä on hyvä käyttää ennen arvonlisäveron lisäämistä, sillä arvonlisäverokanta vaihtelee eri tuotteilla ravitsemisalalla. Kerroin perustuu tuotteen hankintahintaan, joten sen käyttö palveluiden hinnoittelussa on hankalaa. Se sopiikin parhaiten nopeaan hinnoitteluun, jos jokin tuote on jäänyt hinnoittelelmatta ja se jää myymättä, jos hinta ei selviä nopeasti. Lisäksi se sopii oheistuotteiden hinnoitteluun. Hinnoittelukerrointa ei suositella käytettäväksi järjestelmällisesti, sillä pelkkä myyntikate ei kerro, onko hinta oikea. (Selander & Valli 2007, 82-83.) Hinnoittelukertoimen käytöstä voi syntyä ongelmia. Kalliista raaka-aineista valmistetun tuotteen hinta muodostuu helposti liian korkeaksi kerrointa käyttämällä. Vaarana on myös, että paljon työpanosta vaativat tuotteet hinnoitellaan tappiollisiksi, sillä hinnoittelukerrointa käytettäessä henkilöstökustannukset jaetaan tasan kaikkien tuotteiden kesken. Hinnoittelukertoimen käyttö on kuitenkin toimivaa, jos yritys ottaa huomioon nämä ongelmat. (Heikkilä & Saranpää 2010, 91.)

Ravitsemisalalla hinnoittelun pohjana voidaan käyttää myös palkkakatekerroin hinnoittelua ja vakiokatehinnoittelua. Palkkakatteeseen perustuvassa hinnoittelussa otetaan raaka-ainekustannusten lisäksi tuotekohtaiset työvoimakustannukset. Tällä hinnoittelu keinolla voidaan eliminoida myyntikatehinnoittelun ongelmia ja sillä saadaan todellisiin henkilöstökustannuksiin perustuva hinta. Palkkakatehinnoittelu on huomattavasti työläämpi toteuttaa. Se onkin liian kömpelö käytettäväksi päivittäisessä työssä. Siinä on myös vaarana, että niin sanottu tuntomaton aika eli tauot ja siivous jäävät ottamatta huomioon. Ne tuleekin jakaa tasaisesti kaikille tuoteryhmille. Vakiokatehinnoittelu perustuu puolestaan siihen ajatukseen, että jokainen asiakas tuo yritykseen saman verran myyntikatetta. Tätä hinnoittelu keinoa käytetään yleisesti viinien hinnoittelussa. Viinit jaetaan neljään hintaluokkaan ja niihin lisätään tietty vakiokate. Tämän hinnoittelutavan ongelmana on, että se nostaa edullisia raaka-aineita sisältävien tuotteiden suhteellista myyntihintaa ja laskee puolestaan kalliita raaka-aineita sisältävien tuotteiden myyntihintaa. (Heikkilä & Saranpää 2010, 92-93.)

Juomien hinnoittelu tapahtuu yleensä kateprosentin avulla. Niiden hinnoittelussa tarvitsee selvittää ainoastaan myyntikate, sillä juoma-annoksien valmistukseen kuluu vain muutama minuutti ja näin ollen henkilöstökulujen kohdistaminen on turhaa. Myyntikatteen määrään juomien hinnoittelussa vaikuttaa myynninmäärä. Niin sanottujen kaatojuomien eli suuri menekkisten juomien kateen ei tarvitse olla niin suuri kuin kalliimpien juomien. Viinien hinnoittelussa voidaan lisäksi käyttää samaa euromääräistä katetta pullon hinnasta riippumatta. Tällöin asiakkaalle annetaan parempi mahdollisuus valita viinin laatu, sillä hinta ei nouse niin korkeaksi kuin se nousisi myyntikateprosentin mukaan hinnoitellessa. (Selander & Valli 2007, 84.)

Annoskortti on tärkeä apuväline ruokien hinnoittelussa. Siitä selviävät tarkat raaka-ainekustannukset. Ihanteellinen annoskortti sisältää niin hinnoittelussa apuna käytetyn version yritysjohdolle sekä reseptin ja valmistusohjeen sisältävän version keittiöhenkilökunnalle. Annoskortin on hyvä sisältää vain yksi ruokaohje ja esimerkiksi lisäkkeet ja kastikkeet tulisi sijoittaa omiin annoskortteihinsa tai lisäketaulukoon sen ruoan annoskorttiin, johon se kuuluu. Ravintolaruokien hinnoittelussa ei riitä, että ottaa huomioon vain raaka-ainekustannukset ja myyntikatteen. Ruokien hinnoittelussa kannattaa käyttää palkkakatetta, sillä ruokien valmistaminen vaatii myös paljon henkilöstöresursseja. Ruokien valmistamiseen kuluva aika tulee siis ottaa huomioon. Palkkakate kertoo ruoka-annoksen kateen, kun siitä on poistettu raaka-ainekustannukset ja valmistukseen käytetyt palkat. Hinnoittelussa voidaan ottaa huomioon joko pelkkä valmistusaika tai siinä voidaan lisäksi huomioida tarjoiluun kuluva aika. Hinnoittelun pohjana ei tarvitse käyttää tarkkoja työaikoja. Riittää, että annokset jaetaan esimer-

kiksi kolmeen eri aika kategoriaan arvioitujen työaikojen mukaan. (Selander & Valli 2007, 85.)

Hinnoittelussa voidaan käyttää pakettihinnoittelua, jossa kaikki tuotteen osat on yhdistetty yhdeksi paketiksi. Tuotepaketin hinta ilmoitetaan asiakkaalle kokonaisuutena eikä paketin sisältämien tuotteiden hintoja kerrota erillisinä. (Heikkilä & Saranpää 2010, 95.) Tuotepakettien hinnoittelu poikkeaa yksittäisten tuotteiden kuten ruokien ja juomien hinnoittelusta ja se kannattaakin tehdä jonkin atk-ohjelman avulla. Tuotepakettia hinnoitellessa tulee ottaa huomioon niin muuttuvat kuin kiinteätkin kustannukset sekä palkkakustannukset. Paketin eri osat kannattaa hinnoitella erikseen ja niistä muodostuu lopuksi paketin kokonaiskokonaishinta. Näin paketin hintaa voidaan helposti muokata eri asiakasmäärien mukaan. Kaikkien paketin osien katteen ei tarvitse olla hyvä, sillä ainoastaan kokonaishinnan kate vaikuttaa tuotepaketin kannattavuuteen. Tuotepaketin voi myös hinnoitella käyttämällä omakustannushinnoittelua, jossa kustannuksia ei välttämättä tarvitse jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Tässä hinnoittelutavassa selvitetään tuotepaketin tuottamisesta syntyneet kustannukset eli omakustannushinta ja lopuksi siihen lisätään yrityksen määrittelemä katetavoite. Omakustannushinnoittelussa itse tuotteet jäävät vähäiseen osaan, sillä siinä keskitytään kokonaiskustannuksiin ja paketin eri osia ei hinnoitella erikseen. Tuotepaketti voi ravitsemisalalla olla esimerkiksi useamman ruokalajin menu. Menu-paketti voi sisältää esimerkiksi kolme ruokalajia ja alkoholipitoiset juomat. (Selander & Valli 2007, 92-95.) Pakettihinnoittelulla pyritään yleensä laadukkaaseen ja kalliiseen mielikuvaan. Pakettihinnoittelulla helpotetaan lisäksi asiakkaan päätöstä, sillä tämä joutuu tekemään vain yhden päätöksen useamman sijasta. (Heikkilä & Saranpää 2010, 95.)

Juhlapalvelutoiminnassa käytetään yleensä pakettihinnoittelua, sillä yritys järjestää kokonaisen tilaisuuden ja jokainen tilaisuus on erilainen, joten ne koostuvat eri komponenteista. Juhlapalveluyritysten hinnoittelussa on erityisen tärkeää ottaa huomioon tilaisuuden järjestämiseen kuluvat työtunnit. Juhlien järjestäminen on kuitenkin arvaamatonta ja työaika saattaa kulua aiottua enemmän, siksi onkin hyvä ottaa mahdolliset lisätunnit huomioon hinnoittelussa. (Selander & Valli 2007, 143-145.)

Ravitsemisalan arvonnäkövero eroaa muiden alojen vastaavasta. Ravintola- ja ateriapalvelujen arvonnäköverokanta on 13 %. Lisäksi ravitsemisalan käyttämien raaka-aineiden eli elintarvikkeiden verokanta on samaiset 13 %. Tämä eroaa selkeästi yleisestä verokannasta, joka on 23 %. Osassa ravitsemisalan toimintaa sovelletaan kuitenkin yhä yleistä verokantaa. Tällaisia ovat esimerkiksi tilojen ja astioiden vuokraus sekä alkoholijuomien myynti. (Verohallinto 2010.)

4 LOUNASRAVINTOLA PITOKAMMARI OY

Lounasravintola Pitokammari Oy on Kuopiossa Puijonlaaksossa sijaitseva ravintola. Se on perustettu loppukesästä 2009 ja sen omistavat äiti-tytär-tiimi Pirjo ja Emmi Kokkonen. Pirjolla on vuosikymmenten kokemus ravintola-alalta takana, ja hän kaipasi vaihtelua, ja kun Emmi valmistui ravintolakokiksi keväällä 2009, syntyi ajatus yhteisen yrityksen perustamisesta. Pitokammari ei ole ainoastaan lounasravintola, vaan siellä tarjotaan lisäksi aamiaista ja kahvilatuotteita. Lisäksi yrityksen toimenkuvaan kuuluvat myös tilausravintola ja pitopalvelu toiminta. Pitokammarissa työskentelee yrittäjien lisäksi kaksi vakituista työntekijää, sekä kaksi tarvittaessa töihin kutsuttavaa työntekijää. Heidän lisäksi Pitokammarissa on lähes koko ajan harjoittelijoita ammattikoulusta ja ammattikorkeakoulusta.

Pitokammari on arkisin auki aamu kuudesta kolmeen iltapäivällä ja lauantaisin yhdestätoista kolmeen. Arkiaamu alkaa aamiaisella, jota tarjoillaan kuudesta yhdeksään. Aamiaisen jälkeen ravintola toimii hetken aikaa pelkkänä kahvilana kunnes lounaan tarjoilu alkaa puoli yhdeltätoista. Lounas on katettu aina puoli kolmeen, jolloin ravintola muuttuu taas pelkäksi kahvilaksi viimeisen puolen tunnin ajaksi. Lauantaisin tarjoillaan koko aukioloajan ajan perhelounasta. Pitokammari toimii koko aukiolonsa aikana kahvilana. Tämän lisäksi ravintola on auki tarvittaessa illalla ja sunnuntaisin esimerkiksi yksityistilaisuuksien ajan. Tällaisia yksityistilaisuuksia ovat tyypillisimmin häät, syntymäpäivät, pikkujoulut ja muut vastaavat juhlatilaisuudet. Pitopalvelutoiminta pyritään tekemään pääosin normaalien aukiolojen puitteissa, mutta asiakkaan niin toivossa siihenkin tehdään poikkeuksia.

Pitokammarissa tarjottava lounasruoka on maukasta, perinteistä kotiruokaa ravintolaympäristöön sopivaksi muokattuna. Lisäksi lounaslistaa on monipuolistettu lisäämällä sinne perinteisiä ruokia myös ulkomailta, kuten Unkarista ja Venäjältä. Ruokat pyritään tekemään alusta loppuun itse ja puolivalmisteita käytetään hyvin vähän. Kaikki salaatista ja leivistä jälkiruokaan tehdään paikanpäällä tuoreista raaka-aineista aina kun se on mahdollista. Sama pätee myös kahvilatuotteisiin, pitopalvelu- ja tilausravintolaruokiin ja leivonnaisiin sekä aamiaiseen.

Pitokammarin asiakaskunta on kirjava. Arkisin lounaalla käy pääosin lähellä työssä käyviä ihmisiä, kuten KYS:n henkilökuntaa ja työmiehiä, sekä lähistöllä asuvia henkilöitä. Kahvilla käy paljon ohikulkijoita ja nuoria. Viikonloppuisin asiakaskunta on puolestaan perheitä ja eläkeläisiä. Pitopalvelun ja tilausravintolatoiminnan asiakkaina on kaiken tyyppisiä henkilöitä, joilla on esimerkiksi isot juhlat järjestettävänä. Pitokam-

marilla on paljon kanta-asiakkaita, jotka käyvät syömässä useita kertoja viikossa tai tilaavat ruoat juhliinsa usein juuri Pitokammarista. Tämä kertookin siitä, että jokainen asiakas on yrittäjille tärkeä ja asiakkaiden odotukset pyritään aina ylittämään.

4.1 Hinnoittelu Lounasravintola Pitokammarissa

Lounasravintola Pitokammarin hinnoittelu perustuu kustannuslaskentaan ja myyntikateprosentin käyttöön. Hinnoittelussa otetaan huomioon raaka-ainehinnat, henkilöstökustannukset sekä muut kustannukset. Tämän jälkeen kustannuksiin lisätään myyntikateprosentti, joka on yleensä 65-70 %. Lopuksi saatuun hintaan lisätään vielä arvonlisävero 13 %. Näistä osa-alueista syntyy siten myyntihinta. Eri tuoteryhmät hinnoitellaan kuitenkin eri kateprosenttia käyttäen, kuten taulukosta 3 voidaan nähdä.

Tuoteryhmä	Keskimääräiset kustannukset €	Myyntikate-%
Lounas	3,70-4,00	45-55
Perhelounas	3,50	70
Aamupala	2,20	50
Tilausruoat/Pitopalvelu	Riippuu tilauksesta	70
Ruokien keskikate		65
Täytekakku	1,00	75
Pulla	0,30	83
Täytetty sämpylä	0,50	86
Kahvi	0,20	87
Alkoholi	Riippuu juomasta	70

TAULUKKO 3 Lounasravintola Pitokammarin myyntikateprosentit ja keskimääräiset kustannukset (Kokkonen 17.3.2011.)

Pitokammarissa otetaan hinnoittelussa huomioon tuoteryhmän lisäksi monta muutaakin seikkaa. Erityisesti yksityistilaisuuksien järjestämisessä tulee ottaa jokaiselle tilaisuudelle yksilölliset tarpeet huomioon. Yksi näistä seikoista on myynnin määrä, sillä se vaikuttaa myyntikateprosenttiin. Mitä pienempi on esimerkiksi järjestettävä kahvistilaisuus, sitä suurempi on tilaisuuden hinnoittelussa käytetty kate. Lisäksi hinnoitteluun vaikuttaa tilauksen sisältö sekä henkilöstönlisätarve. (Kokkonen 17.3.2011.)

Lounasravintola Pitokammari ei käytä pakettihinnoittelua pitopalvelussa, vaan kaikki asiakkaalta veloittavat osa-alueet eritellään. Näin pyritään läpinäkyvään hinnoitteluun ja asiakas voi jättää pois osa-alueet, jotka tämä tuntee tarpeettomiksi. Otetaan esimerkiksi Pitokammarin menu 50 henkilölle asiakkaan tiloissa järjestettynä. Itse ruoasta eli kolmesta alkusalaatista, porsaanpaistista, lohesta, keitetyistä perunoista, kotileivistä ja –juomista, kahvista ja täytekakusta veloitetaan 25 €/henkilö. Lisäksi asiakas voi vuokrata Pitokammarilta astiat (3,5 €/henkilö) ja liinat (5 €/kpl). Tarjoilusta asiakkaalta veloitetaan 30 €/tunti/tarjoilija. Ruoat voidaan kuljettaa paikanpäälle hintaan 0,50 €/km. Näiden lisäksi Pitokammarin kautta voi saada koristelun, jonka hinnasta sovitaan jokaisen asiakkaan kanssa erikseen. Tilaisuuden voi järjestää myös paikanpäällä ravintolassa, jolloin astia- ja liinavuokrat ja kuljetuskustannukset jäävät pois. Jos ruokailijoita on kuitenkin alle 30, menun hinta nousee 5 €/henkilö, jotta se kattaa tilavuokran. (Kokkonen 17.3.2011.)

4.2 Kannattavuuden tunnusluvut Lounasravintola Pitokammarissa

Lounasravintola Pitokammarin tunnusluvut poikkeavat ravintola-alan keskimääräisistä luvuista niin hyvässä kuin pahassa. Taulukossa 4 kootaan yhteen toimialan keskimääräiset tunnusluvut vuosilta 2007-2009 ja Pitokammarin toteutuneet tunnusluvut ensimmäiseltä tilikaudelta eli vuodelta 2010. Pitokammarin liikevaihto on lähes kaksinkertainen keskimääräiseen verrattuna ja sama pätee myös yksittäisen henkilöstön jäsenen tuottamaan liikevaihtoon. Itse taloudelliset tulokset kuten liike- ja nettotulos sekä käyttökateprosentti, rahoitustulosprosentti, kokonaispääoman tuotto prosentti ja omavaraisuusaste ovat selkeästi keskivertoa huonommat. Näitä lukuja tarkasteltaessa tulee kuitenkin ottaa huomioon, että yrityksen täytyy tehdä ensimmäisenä toimintavuotensa paljon alkuinvestointeja, jotka huonontavat sen taloudellista tulosta. Pitokammarin kyky selviytyä veloistaan eli current ratio on vain hieman huonompi kuin keskiporto ravintolalla, joten yrityksellä ei sen perusteella pitäisi olla hätää muihin toimialan yrityksiin verrattuna. Myös myyntisaamisten ja ostovelkojen kiertoaika on keskimääräisellä tasolla.

	Keskiarvo	Keskiarvo	Keskiarvo	Pitokammari
Tilinpäätös vuosi	2007	2008	2009	2010
Liikevaihto, 1000 €	189	206	205	398
Henkilöstö	3	3	3	4
Liikevaihto/henkilö 1000 €	64	68	68	100
Liiketulos, €	6 433	5 386	4 304	-24 034,27
Nettotulos, €	-1 169	-410	-4 926	-29 385,65
Käyttökate-%	4,8	4,4	4,5	-0,3
Rahoitustulos-%	2,4	2,2	2,6	-4,5
Kokonaispääoman tuotto-%	2,7	3,1	3,0	-38,7
Omavaraisuusaste, %	-5,4	-7,5	-6,2	-30,2
Current ratio	0,8	0,7	0,8	0,6
Myyntisaamisten kiertäminen, pv	7	6	7	8
Ostovelkojen kiertäminen, pv	25	25	25	26

TAULUKKO 4 Toimialan keskiarvon ja Pitokammarin kannattavuuden tunnuslukujen vertailua (Finnvera 2010)

Pitokammarin kannattavuuden tunnusluvut näyttävät pahalta. Käytin tunnuslukujen laskemiseen liitteen 1 kaavoja. Ensimmäisen tilikauden jälkeen toiminta on tappiollista, kuten liitteestä 2 voidaan nähdä. Tilikausi oli kokonaisuutena katsottuna tappiollinen. Myös Pitokammarin liiketulos oli tappiollinen. Tämän lisäksi myynti-, palkka- ja käyttökatteet ovat heikot. Myös yrityksen kannattavuuskuvio, liikevaihdon ja pääomantuotto prosentit sekä moni muu tunnusluku näyttävät siltä, että ravintolalla menee huonosti. Nämä tunnusluvut eivät kuitenkaan kerro koko totuutta, sillä tällaisten tulosten voi katsoa olevan melko tyypillistä ensimmäistä vuotta pyörivälle yritykselle, koska yrityksen perustamiseen joudutaan yleensä käyttämään paljon vierasta pääomaa. Tämän lisäksi yritykseen on sijoitettu vain vähän omaa pääomaa (2500 euroa), minkä vuoksi oma pääoma menee helposti miinukselle. Liikevaihtoon nähden Pitokammarin tekemä tappio ei ole suuri, mutta se näyttää ikävältä omaa pääomaa tarkasteltaessa. Liiketoiminnan pyörimään saaminen saattaa kestää oman aikansa, samoin kuin se, että asiakkaat löytävät uuden ravintolan. Nämä tekijät saattavatkin selittää osan Pitokammarin tekemästä tappiosta. Kuluva tilikautta tarkasteltaessa saadaan kuitenkin aivan erilainen kuva Pitokammarin kannattavuudesta.

Jotta saisin kattavamman ja ajantasaisemman kuvan Pitokammarin taloudellisesta tilanteesta, laskin koko tilikauden tunnuslukujen lisäksi myös lokakuun 2009 ja 2010

kuukausikohtaiset katteet ja tuloksen (liite 2). Molempien kuukausien tulokset olivat voitollisia. Toiminnan kannattavuus oli selkeästi parantunut vuonna 2010 vuoteen 2009 verrattuna. Liikevaihto oli kasvanut 26,9 %. Myös katteet olivat parantuneet. Myyntikate oli kasvanut 38,2 %, palkkakate 64,9 % ja käyttökate 86 %. Toiminnan tuottama voitto oli yli kaksinkertaistunut lokakuussa 2010 verrattuna vuoden takaiseen. Tästä voidaan päätellä, että Pitokammarin toiminnalla on potentiaalia olla tulevaisuudessa tuottavaa myös vuositasolla.

Lokakuiden lisäksi laskin myös joulukuiden 2009 ja 2010, tammikuiden 2010 ja 2011 sekä helmikuiden 2010 ja 2011 myynti-, palkka- ja käyttökateet ja kannattavuuskuvion. Noususuhdanne liiketoiminnan tuloksissa jatkuu pääasiallisesti myös näiden kuukausien osalta (liite 2). Liiketoiminnan kannattavuuden kasvu ei ole kuitenkaan joka kuukausi aivan niin voimakasta kuin se oli lokakuussa. Joulukuun 2010 tulokset ovat selkeästi heikoimmat. Joulukuun tulos on itse asiassa huonontunut vuotta aikaisemmasta, mutta pysynyt silti voitollisena. Joulukuun 2010 käyttökate on muun muassa laskenut noin 9 %-yksikköä. Sitä vastoin tammikuu ja helmikuu 2011 ovat selkeästi edellistä vuotta parempia. Tammikuun käyttökate on noussut 30 %-yksikköä ja helmikuun 17 %-yksikköä. Katteet ja tulos ovatkin nousseet niin paljon edellisestä vuodesta, että ensimmäisen tilikauden tappio kuittaantui helmikuun 2011 taseessa, joten tästä eteenpäin Pitokammari tekee voittoa.

Lounasravintola Pitokammarin omaisuus- ja rahoitusrakenne ovat tyypillisiä toimialalle, kuten taulukkoon 5 kerätyistä taseen tiedoista voidaan nähdä. Luvut ovat jonkin verran pienempiä kuin keskiverto ravintola-alan yrityksellä, mutta suhteet ovat suunnilleen samat. Pitokammarilla on suhteessa enemmän kiinteää omaisuutta sekä rahaa ja pankkisaamisia kuin toimialan muilla yrityksillä. Ainoa selkeä negatiivinen poikkeus on oman pääoman määrässä. Tämä johtuu ensimmäisen tilikauden tuottaman tappion määrästä. Pitokammariin on sijoitettu vain vähän omaa pääomaa ja ensimmäisen vuoden toiminta on rahoitettu suurelta osin vieraalla pääomalla. Oman pääoman ja vieraan pääoman suhde korjaantuneen, kun toiminta on alkanut tuottamaan voittoa ja velkoja saadaan maksettua pois tulorahoituksella. Tähän kuluu tällä toiminnan taloudellisen kehityksen vauhdilla muutama vuosi.

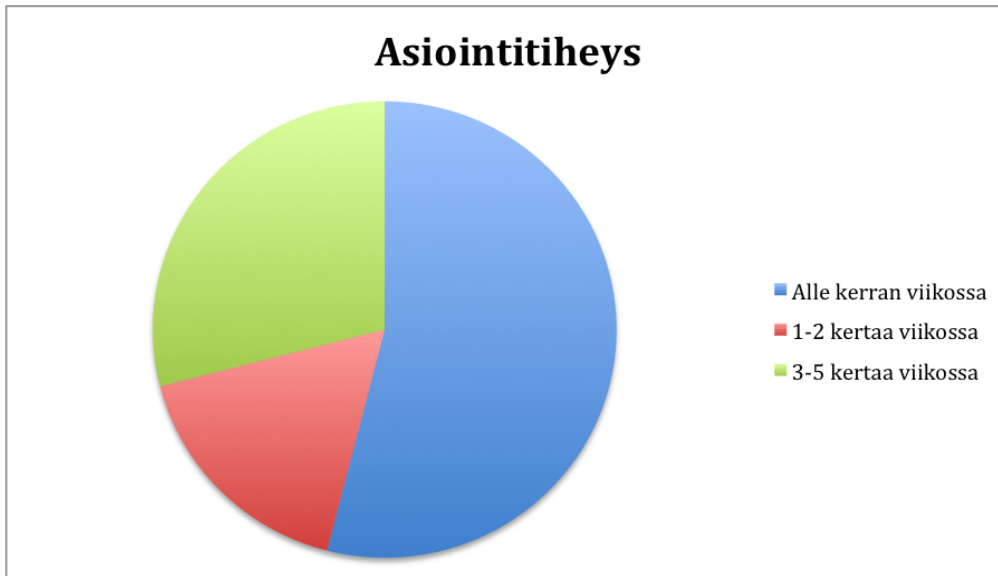
	Keskiarvo	Keskiarvo	Keskiarvo	Pitokammari
Tilinpäätös vuosi	2007	2008	2009	2010
Pysyvät vas- taavat	53 211	52 423	46 805	34 980
Vaihto- omaisuus	7 181	7 707	8 151	4 125
Lyhytaikaiset saamiset	13 946	17 791	18 497	9 033
Rahat ja pank- kisaamiset	16 237	16 668	16 443	13 999
Vastaavaa	135 850	140 626	134 949	62 138
Oma pääoma	14 504	15 627	11 014	-26 886
Pitkäaikainen vieras pääoma	63 162	65 670	68 075	45 731
Lyhytaikainen vieras pääoma	55 158	56 343	52 745	43 273
Vastattavaa	135 914	140 621	135 017	62 138

TAULUKKO 5 Toimialan keskiarvon ja Pitokammarin omaisuus- ja rahoitusrakenteen vertailua (Finnvera 2010)

4.3 Asiakastyytyväisyyden suhde kannattavuuteen Lounasravintola Pitokammarissa

Lounasravintola Pitokammarissa suoritettiin alkusyksystä 2010 asiakastyytyväisyyskysely, jossa otettiin huomioon teoriaviitekehyksessä käsitellyssä tutkimuksessa mainitut asiakkaan ravintolan valintaa vaikuttavat tärkeimmät syyt. Asiakastyytyväisyys-tutkimuksessa selvitettiin ruoan hinnan, hinta/laatu suhteen, monipuolisuuden, palvelun laadun, ympäristön ja viihtyisyyden, pysäköintimahdollisuuksien sekä ravintolan sijainnin tärkeyttä lounasravintolan valinnassa juuri heidän omalle asiakaskunnalleen. Lisäksi kyselyssä tiedusteltiin, mistä asiakas oli kuullut ravintolasta, kuinka usein hän asioi ravintolassa, miten ravintolan valikoima vastaa asiakkaan odotuksia, suosittelisiko asiakas ravintolan palveluja ystävilleen sekä onko asiakas käyttänyt ravintolan pitopalvelu- ja tilausravintolapalveluja. Näillä kysymyksillä on pyritty saamaan selkeä näkemys siitä, mitä ravintola tekee oikein ja missä olisi vielä kehitettävää asiakkaiden mielestä.

Asiakastyytyväisyyskyselyyn saatiin 87 vastausta, joista 46 % saatiin vakioasiakkailta, jotka asioivat ravintolassa vähintään kerran viikossa (kuvio 5). Loput 54 % asioivat Pitokammarissa alle kerran viikossa, mutta moni heistä oli käyttänyt ravintolan palveluita enemmän kuin kerran. Asiakastyytyväisyyskyselyn tulokset ovat yleisesti ottaen hyvin positiiviset. Asiakkaat ovat tyytyväisiä ravintolassa saamaansa ruokaan ja palveluun, ja 99 % vastaajista suosittelisikin Lounasravintola Pitokammaria ystävilleen ainakin todennäköisesti, ellei varmasti. (Asiakastyytyväisyyskysely 2010.)



Kuvio 5 Asiakastyytyväisyyskyselyyn vastanneiden asiointitiheys Pitokammarissa

Edellä mainittu asiakkaiden halu maksaa kokemuksesta ylimääräistä pitää paikkansa myös Pitokammarin asiakkaiden keskuudessa. Itse lounaan hinnalla ei ole niin suurta vaikutusta kuin ympäristöllä, palvelulla ja sijainnilla (liite 3). Hintaa lounasravintolan valinnassa piti tärkeänä valinta perusteena vain 24 %, kun taas viihtyisyyttä piti erittäin tärkeänä 51 %, palvelua 60 % ja sijaintia 52 %. Itse ruokaan liittyvä erittäin tärkeä valintaperuste Pitokammarin asiakkaille on lounaan monipuolisuus, jota erittäin tärkeänä valinta perusteena piti 58 % kyselyyn vastanneista. (Asiakastyytyväisyyskysely 2010.) Tästä voidaankin päätellä, ettei hinta ja ruoan laatu ole ainoita asioita, joihin asiakkaat kiinnittävät huomiota ravintolaa valitessaan. Pitokammari voisikin mielestäni nostaa hieman hintojaan saadakseen kannattavuutensa paremmaksi. Tätä tukee myös se, että yli 90 % kyselyyn vastanneista piti hinta/laatu suhdetta sopivana. Laatu tuotteissa on selkeästi kohdallaan, sillä lähes kaikki asiakkaat suosittelisivat Pitokammarin palveluja tuttavilleen. Tähän mielipiteeseen tuskin vaikuttaisi merkittävästi se, että lounaan hintaa nostettaisiin esimerkiksi 0,20 € ja näin nostettaisiin katteita hieman.

Asiakastyytyväisyyskyselystä käy selvästi ilmi, että Pitokammarin asiakkaille tärkein ravintolan toiminnan osa-alue on lounas. 99 % vastanneista oli pääasiallisesti lounasasiakkaita. Osa käyttää myös ravintolan aamiais-, kahvila-, pitopalvelu- sekä tilausravintolapalveluja. Lounasasiakkaista 46 % oli käynyt ravintolassa myös aamiaisella ja 60 % oli puolestaan käyttänyt kahvilapalveluja. Pitopalvelu- ja tilausravintolapalveluja oli käyttänyt 17 % asiakkaista. (Asiakastyytyväisyyskysely 2010.) Pitokammarin toiminta perustuu lounaan tarjoamiseen, vaikka lounaan katteet eivät ole niin hyvät kuin muilla tuotteilla ja palveluilla, sillä lounaan kautta yritys saa asiakkaita myös muuhun toimintaansa.

4.4 Lounasravintola Pitokammarin kokonaiskannattavuus

Lounas ja pitopalvelutoiminta tuottavat Pitokammarille eniten liikevaihtoa ja samalla myös tuottoja (taulukko 6). Jos Pitokammarin tuotteille tehdään ABC-analyysin, olisi helppo määritellä, mitkä tuotteet kuuluisivat mihinkin luokkaan. Pitopalvelu on taloudellisesti kannattavin Pitokammarin toiminnan osa-alue eli se on A-tuote. Siinä on suurimmat katteet myyntimääriin nähden ja sitä voidaan tehdä lounaan ja muiden toimintojen kanssa rintarinnan. Lounas ei tuota niin paljon voittoa, mutta sen avulla Pitokammari on saanut luotua itselleen laajan asiakaskunnan pitopalveluakin ajatellen eli se on B-tuote. Lounas ja pitopalvelu ovatkin selkeästi yrityksen tärkeimmät toiminnot ja muut toiminnot on luotu vain tukemaan niitä ja tuottamaan liikevaihtoa lounasajan ulkopuolelle. Myyntilukuja ja katteita tarkastellessani aamiainen on selkeästi heikoin toiminto ja sen kannattavuutta kannattaisi harkita tarkasti. Sama pätee myös perhelounaaseen siitäkin huolimatta, että siinä on todella hyvä kate. Perhelounas on kannattavaa oikeastaan vain, kun viikonlopulle on pitopalvelutilaus, jota voidaan valmistella perhelounaan kanssa samaan aikaan. Näistä syistä aamiainen ja perhelounas ovat C-tuotteita, joista olisi kannattavaa hankkiutua eroon tai kehittää jotenkin.

Tuote	Myynti/ päivä kpl/€	Myynti/ Viikko kpl/€	Myynti/ kuukausi kpl/€	Myynti/ vuosi kpl/€
Lounas	71 kpl/ 553,80 €	335 kpl/ 2 769,00 €	2189 kpl/ 17 074,20 €	28 808 kpl/ 224 702,40 €
Kevytlounas	5 kpl/ 36,00 €	25 kpl/ 180,00 €	64 kpl/ 460,80 €	888 kpl/ 6 393,60 €
Salaatti/keittolounas	4 kpl/ 26,00 €	20 kpl/ 130,00 €	88 kpl/ 572,00 €	1524 kpl/ 9 906,00 €
Perhelounas		18 kpl/ 225 €	72 kpl/ 900,00 €	1096 kpl/ 13 700,00 €
Pitopalvelu	12 kpl/ 239,13 €	72 kpl/ 1 434,78 €	369 kpl/ 7 374,97 €	5872 kpl/ 111 126,08 €
Aamiainen	9 kpl/ 45,00 €	45 kpl/ 225 €	215 kpl/ 1 075,00 €	3488 kpl/ 17 440,00 €
Kahvileipä	28 kpl/ 50,40 €	168 kpl/ 302,40 €	542 kpl/ 975,60 €	9508 kpl/ 14 114,40 €
Kahvi/tee/kaakao	51 kpl/ 76,50 €	306 kpl/ 459,00 €	1000 kpl/ 1 500,00 €	15 536 kpl/ 23 304,00 €
Alkoholi	2 kpl/ 8,00 €	10 kpl/ 48,00 €	40 kpl/ 160,00 €	628 kpl/ 2512,00 €

TAULUKKO 6 Pitokammarin keskimääräiset myyntiluvut (Kassaraportit 2011.)

Aamiaisen pois jättäminen olisi yksi tapa parantaa kannattavuutta ja tehokkuuden tunnuslukuja. Tällä hetkellä päivän keskimääräinen myynti (taulukko 6) on kassaraportteista laskettuna 1034,83 €. Sen perusteella laskettuna ravintolan myynti on 98,56 €/työtunti, 114,98 €/aukiolotunti, 258,71 €/työntekijä ja 10,35 €/asiakaspaiikka. Jos aamiaisen jättäisi pois, voisi aukioloaikoja lyhentää kolmella tunnilla aamusta, jolloin myynti laskisi hieman kassaraporttien mukaan 959,13 euroon päivässä. Aamusta kuitenkin säästettäisiin yhdeltä työntekijältä 4 työtuntia eli puolikkaan työpäivän, sillä kenenkään ei tarvitsisi tulla viiteen aamulla. Riittäisi kun keittiöön tultaisiin seitsemältä ja salille aukaisuaikaan yhdeksältä. Näillä aukioloajoilla ja myynneillä tehokkuuden luvut olisivat myynti/työtunti 127,88 €, myynti/aukiolotunti 159,86 €, myynti/työntekijä 274,04 € ja myynti/asiakaspaiikka 9,59 €. Vain myynti/asiakaspaiikka laskisi, sillä aukioloaikojen lyhentäminen ja työntekijöiden tekemien työtuntien vähentäminen ei vaikuta siihen. Aamiaisen pois jättäminen saattaisi kuitenkin vaikuttaa muuhunkin myyntiin, sillä noin puolet lounasasiakkaista käyttää myös aamiaispalveluja ajoittain. En-

nen aamiaisen poistamista Pitokammarin tarjoamista tuotteista, tulisikin vielä selvittää erikseen, kuinka tärkeänä yrityksen asiakkaat sen olemassa oloa pitävät.

Tarkemmista tuotelaskelmista (liite 4) näkee selkeämmin, mistä Pitokammarin ensimmäisen tilikauden kannattavuus ongelmat johtuvat. Myyntikatteet ovat tuotteilla hyvät, mutta henkilöstökustannukset ovat niin keskimääräisen päivän kuin keskiverto kuukaudenkin myyntiin nähden liian suuret siitä huolimatta, että kuukauden myyntimäärät ovat suhteessa hieman paremmat yksittäiseen päivään verrattuna. Lisäksi vuokran osuus kaikista kustannuksista on kohtuuttoman iso (taulukko 7). Esimerkkinä oleva Pitokammarin menu sitä vastoin on hyvin kannattava. Siinä henkilöstö kustannukset pysyvät kurissa, sillä itse ruoan laittaminen voidaan tehdä muun työn ohessa, joten työtuntien pitopalveluun kohdistettava määrä jää pieneksi. Lisäksi tarjoiluun kuluva työaika laskutetaan asiakkaalta erikseen. Pitokammarin toiminnasta saataisiin kannattavampaa, kun henkilöstökustannuksia pienennettäisiin, tilavuokra saataisiin pienennettyä ja pitopalvelutoimintaa laajennettua entisestään.

	€	%
Myyntituotot	1174	113,0
- Alv.	135	13,0
Liikevaihto	1039	100,0
- Muuttuvat kustannukset	429	
Myyntikate	611	58,8
- Henkilöstökustannukset	432	41,6
Palkkakate	179	17,2
- Kiinteät kustannukset yht.	211	
- Vuokra	153 €	15,0
- Energia	18 €	2,0
- Markkinointi	26 €	3,0
- Hallinto	14 €	1,0
- Sekalaiset		
Käyttökate	-32	-3,1

TAULUKKO 7 Keskimääräisen päivän sisäinen tuloslaskelma

Ensimmäisen tilikauden jälkeen Lounasravintola Pitokammarin kannattavuus ei näytä hyvältä. Ensimmäinen toimintavuosi on kuitenkin suurelle osalle yrityksistä vaikea ja harva pääsee heti voitolliseen tulokseen. Pitokammarin toiminnassa on kuitenkin laskelmieni tulosten perusteella potentiaalia. Hieman toimintaansa kehittämällä yrityksellä on hyvät mahdollisuudet menestyä. Tätä kehitystä on jo tehty vähentämällä joka arkipäivältä puoli tuntia turhaa työaikaa pois sulkemalla ravintola tuntia aikaisemmin ja nostamalla aamiaisen hintaa 20 sentillä. Näiden toimien hyödyllisyydestä nähdään

jo viitteitä kuluvan tilikauden tuloksissa. Ensimmäisen tilikauden tappiot on saatu kuittattua helmikuussa ja Pitokammarille jää vielä viisi kuukautta tehdä voittoa tälle tilikaudelle. Onkin siis hyvin epätodennäköistä, että yritys tekisi toisen tappiollisen tuloksen peräkkäin etenkin, jos se tehostaa ja kehittää toimintaansa jatkossakin esimerkiksi nostamalla hieman lounaan hintaa tai poistamalla aamiaisen tarjonnastaan. Jos yrittäjät kuitenkin haluavat pitää aamiaisen tarjonnassaan, kannattaisi aamiaisen myyntilukuja tarkastella tuntikohtaisesti, ja miettiä kannattaisiko sen tarjoaminen aloittaa esimerkiksi vasta tuntia nykyistä myöhemmin.

5 POHDINTA

Työni antaa mielestäni tarkan kuvan Lounasravintola Pitokammarin tämän hetken kannattavuudesta. Siinä on tarkasteltu ravintolan taloudellista tilannetta laajasti, ottamalla huomioon niin ensimmäinen tilikausi kuin tuoreemmatkin taloudelliset tulokset. Tulosten luotettavuuteen vaikuttaa se, etten ole pystynyt vertaamaan useampaa tilikautta toisiinsa, joten kannattavuuden parantumisesta ei voi tehdä pitkän aikavälin päätelmiä. Olen kuitenkin voinut verrata työssäni neljän kuukauden tuloksia edellisen vuoden saman kuukauden tuloksiin ja näin ollen saanut viitteitä siitä, miten Pitokammarin kannattavuus on kehittynyt kuluvana tilikautena edelliseen tilikauteen verrattuna. Uusimmissa tuloslaskelmissa, jotka eivät työhöni ehtineet, toiminnan kannattavuus jatkuu nousujohteisena ja voitollisena. Otin työssäni lisäksi huomioon asiakastytyvyyden, joka yleensä sivuutetaan kannattavuutta tarkasteltaessa. Tekemieni päätelmien perusteella Pitokammari voi kehittää kannattavuuttaan entisestään vaarantamatta oleellisesti asiakastytyvyyttään. Toivonkin, että tästä työstä on konkreettista hyötyä toimeksiantajalleni niin tulevaisuuden suunnittelussa kuin toiminnan kehittämisessä.

Työni tulokset eivät välttämättä ole mullistavia tai yllättäviä, mutta uskon, että niistä on hyötyä toimeksiantajalleni. Tekemästäni analyysistä Pitokammari saa yhteenvedon toiminnastaan ja asiakastytyvyydestään kannattavuuden kannalta. Työni antaa myös varmistuksen toimeksiantajalleni jo olleeseen niin sanottuun mututuntumaan siitä, miten asiat yrityksessä oikeasti ovat ja mitkä toiminnot vaatisivat kriittistä seuranta. Liitteenä olevien laskelmien avulla he voivat halutessaan seurata myös tulevaisuudessa toimintansa kannattavuutta sijoittamalla sen hetkiset luvut valmiisiin laskukaavoihin.

Työni käsittelee vain yhtä yritystä, joten sen tuloksia ei voida suoraan yleistää koskemaan koko ravitsemisalaa tai edes kaikkia vasta perustettuja lounasravintoloita. Siitä saadaan kuitenkin viitteitä siitä, miltä kannattavuuden tunnusluvut näyttävät alle kaksi vuotta toimineessa ravitsemisalan yrityksessä. Työni tulokset eivät ole suoraan verrannollia pitempään toimineisiin yrityksiin, jotka ovat saaneet jo taloutensa tasapainoon, sillä yrityksen perustamiseen joutuu yleensä ottamaan paljon velkaa toiminnan pyörimään saamiseksi. Työni tuloksista voikin havaita, että yrityksen alkutaival voi olla vaikea, mutta siitä voidaan päästä yli melko nopeasti, kuten Pitokammari on tehnyt. Puolentoista vuoden aikana se on saanut toimintansa kannattavaksi, mihin kaikki yritykset eivät pysty.

Vaikka työni ei ole laajuutensa puolesta yleistettävissä, uskon että voin käyttää työtäni hyväksi tulevaisuudessa erityisesti, jos päätän ryhtyä yrittäjäksi. Työstäni näkee uuden yrityksen talouden realiteetit. Toiminta ei ole aluksi kannattavaa, vaan vaatii töitä tullakseen kannattavaksi. Pelkkiä lukuja ei kannata tuijottaa, sillä ne saattavat pelästyttää. Luvut eivät myöskään kerro koko totuutta, vaan myös asiakastyytyväisyys vaikuttaa kokonaiskannattavuuteen. Kun asiakkaat ovat tyytyväisiä, he todennäköisesti myös pysyvät yrityksen asiakkaina jatkossakin ja tuovat mukanaan lisää asiakkaita ja näin ollen tuottoja. Vaikka yrityksen toiminta saattaa näyttää konkurssikypsältä ensimmäisen tilikauden jälkeen, tilanne voi korjaantua hyvinkin nopeaan tahtiin, kuten se on Pitokammarin kohdalla tehnyt asiakkaiden löytäessä ravintola. Työni on myös opettanut minua ymmärtämään paremmin taloudellisuuden käsitteet ja tehneet talouden hallinnasta paljon lähestyttävämmän aiheen. Kannattavuuden tunnusluvut eivät tunnu minusta enää niin kaukaisilta kuin ennen, sillä ymmärrän nyt paremmin, mistä ne syntyvät. Tämä on tärkeää esimiehen työssä, vaikka en yrittäjänä toimisi-kaan.

LÄHTEET

Julkaistut lähteet

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: WSOY.

Greus, H. & Mielonen, P. 2006. Asiakastyytyväisyyden suhde kannattavuuteen ravintolatoimialalla. Kuopio: Savonia-ammattikorkeakoulu.

Harris, P. & Mongiello, M. 2006. Accounting and financial management in the international hospitality industry. Oxford: Butterford-Heinemann.

Harrison, J. & Enz, C. 2005. Hospitality – strategic management – concepts and cases. Hoboken, New Jersey: Wiley.

Hallamaa, T., Karhu, H. & Viljanen, R. 1997. Yritystoiminta hotelli-, ravintola- ja matkailualalla. Porvoo: WSOY.

Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2010. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Vantaa: Restamark.

Heino, M. 2001. Matkailu-, majoitus- ja ravitsemisalan kustannus- ja kannattavuuslaskennan harjoituksia. Saarijärvi: Gummerus kirjapaino Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Isokangas, J. & Kinkki, S. 2009. Yrityksen perustoiminnot. Helsinki: WSOY.

Kotro, M. 2007. Yrityksen kannattavuus ja rahoitus. Helsinki: Edita.

Lee-Ross, D. & Lashley, C. 2009. Entrepreneurship & Small Business Management in the hospitality industry. Hungary: Butterford-Heinemann.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2002. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Mäkinen, I. & Södeström, T. 2002 Optio: talous ja kannattavuus. Porvoo; Helsinki;

Vantaa: WSOY.

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

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

Stenbacka, J., Mäkinen, I. & Södeström, T. 2007. Kannattavuuden avaimet. Helsinki: WSOY.

Tomperi, S. 2010. Yrityksen taloushallinto 3, Kannattavuus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Edita.

Sähköiset lähteet

Finnvera. 2010. Toimialatilastot ravitsemistoiminta 2000-2009. [verkkojulkaisu]. Helsinki: Finnvera. [viitattu 20.12.2010]. Saatavissa: <http://www.finnvera.fi/fin/Kehittaaminen-ja-kasvu/Hae-tietoja-ja-kaeytae-tyoekaluja/Vertaile-toimialojen-tunnuslukuja>.

Verohallinto. 2010. Arvonlisäverokantojen muutos 1.7.2010. [verkkojulkaisu]. Verohallinto. [viitattu 17.1.2011]. Saatavissa: http://www.vero.fi/?article=9188&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN.

Julkaisemattomat lähteet

Asiakastyytyväisyyskysely 2010. Lounasravintola Pitokammari Oy.

Kassaraportit 2011. Lounasravintola Pitokammari Oy.

Kokkonen, Pirjo 2011. Lounasravintola Pitokammari Oy:n omistaja. Kuopio 17.3.2011. Haastattelu.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tase ja tuloslaskelma erittelyineen ensimmäiseltä tilikaudelta.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tase toiselta tilikaudelta helmikuulle 2011 asti.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tuloslaskelmavertailu helmikuulta 2010 ja 2011.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tuloslaskelmavertailu joulukuulta 2009 ja 2010.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tuloslaskelmavertailu lokakuulta 2009 ja 2010.

Lounasravintola Pitokammari Oy:n tuloslaskelmavertailu tammikuulta 2010 ja 2011.

Selander, K. 2009. Taloushallinnon ja rahoituksen kurssi. Kurssimateriaali. Savonia ammattikorkeakoulu. Moodle. Kuopio.

KANNATTAVUUDEN TUNNUSLUKUJEN LASKENTAKAAVAT**Kriittinen piste eli KRP**

$(\text{Kiinteät kustannukset} \times 100) / \text{Myyntikate} \%$

Varmuusmarginaali eli VM

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

Varmuusmarginaaliprosentti eli VM-%

$\text{VM} / (\text{Liikevaihto} \times 100 \%)$

Liikevaihdon tuottoprosentti

$(\text{Tulos ennen korkoja ja veroja} / \text{Liikevaihto}) \times 100$

Pääoman kiertonopeus

$\text{Liikevaihto} / \text{Taseen loppusumma}$

Pääomantuottoaste eli ROI

$100 \times (\text{Tulos ennen korkoja ja veroja} / \text{Taseen loppusumma})$

Oman pääoman tuottoaste

$(\text{Tulos ennen satunnaisia eriä} - \text{verot}) / \text{Oma pääoma} \times 100$

Quick ratio

$\text{Rahoitusomaisuus} / \text{Lyhytaikainen vieras pääoma}$

Current ratio

$(\text{Rahoitusomaisuus} + \text{vaihto-omaisuus}) / \text{Lyhytaikainen vieraspääoma}$

Nettokäyttöpääoma-%

$(\text{Nettokäyttöpääoma} / \text{Liikevaihto}) \times 100$

Rahoitustulos-%

$(\text{Rahoitustulos} / \text{Liikevaihto}) \times 100$

Omavaraisuusaste (%)

$(\text{Omapääoma} / \text{Koko pääoma}) \times 100$

Velkaantumisaste

Korollinen vieras pääoman / Oma pääoma

Gearing-%

$(\text{Nettovelat} / \text{Oma pääoma}) \times 100$

Alle 100 % = Hyvä

Myyntisaamisten kiertoaika

$\text{Myyntisaamiset} / \text{Liikevaihto (12kk)} \times 365$

Ostovelkojen kiertoaika

$\text{Ostovelat} / \text{Ostot (12kk)} \times 365$

Vaihto-omaisuuden kiertoaika

$\text{Vaihto-omaisuus} / \text{Liikevaihto (hankintahintaan)} \times 365$

LOUNASRAVINTOLA PITOKAMMARI OY:N KANNATTAVUUDEN TUNNUSLUVUT

Lounasravintola Pitokammari Oy			
Ensimmäinen tilikausi			
Liikevaihto	398 062,79€		
Myyntikate	258 116,45€	Myyntikate-%	64,84 %
Palkkakate	124 274,38€	Palkkakate-%	31,22 %
Käyttökate	-1 024,45€	Käyttökate-%	-0,26 %
Liikevoitto/-Tappio	-24 034,27€		
Tilikauden voitto/tappio	-29 385,65€		
Kriittinen piste (KRP)			
259 140,90€ / 64,84 % x 100 % =			399 662,09€
Varmuusmarginaali			
398 062,79€ - 399 622,09€ =			-1 599,30€
Varmuusmarginaaliprosentti			
- 1599,30€ / 398 062,79€ x 100 % =			-0,40 %
Liikevaihdon tuotto prosentti			
-24034,27€ / 398 062,79€ x 100 % =			-6,04 %
Pääoman kiertonopeus			
398 06279€ / 62 138,31€ =			6,41
Pääoman tuottoaste (ROI)			
100% x (-24 034,45€ / 62 138,31€) =			-38,68 %
Oman pääoman tuottoaste			
-29 385,65€ / -26 885,65€ x 100% =			109,30 %
Quick ratio			
23 032,94€ - 43 272,69€ =			0,53
Current ratio			
27 157,98€ - 43 272,69€ =			0,63

Nettokäyttöpääomaprosentti	
$(27\,157,98\text{€} - 43\,272,69\text{€}) / 398\,062,79\text{€} \times 100 \% =$	-4,05 %
Rahoitustulosprosentti	
$(-29\,385,65\text{€} + 11\,504,91\text{€}) / 398\,062,79\text{€} \times 100 \% =$	-4,49 %
Omavaraisuusaste	
$-26\,885,65\text{€} / 89\,023,96\text{€} \times 100 \% =$	-30,20 %
Velkaantumisaste	
$89\,023,96\text{€} / -26\,885,65\text{€} =$	-3,31
Gearing-%	
$(89\,023,96\text{€} - 13\,998,95\text{€}) / -26\,885,65\text{€} \times 100 \% =$	-279,05 %
Myyntisaamisten kiertoaika	
$8\,520,17\text{€} / 398\,062,79\text{€} \times 365 =$	7,81
Ostovelkojen kiertoaika	
$9\,613,65\text{€} / 135\,934,55\text{€} \times 365 =$	25,81
Vaihto-omaisuuden kiertoaika	
$4\,125,04\text{€} / 398\,062,79\text{€} \times 365 =$	3,78

Lokakuu	2009		
Liikevaihto	23 256,79€		
Myyntikate	17 422,82€	Myyntikate-%	74,91 %
Palkkakate	8 462,65€	Palkkakate-%	36,39 %
Käyttökate	3 636,90€	Käyttökate-%	15,64 %
Liikevoitto/-Tappio	3 636,90€		
Tilikauden voitto/tappio	3 107,46€		
Kriittinen piste (KRP)			
13 785,92€ / 74,91 % x 100 % =		18 403,31€	
Varmuusmarginaali			
23 256,79€ - 18 403,31€ =		4 853,48€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
4 853,48€ / 23 256,79€ x 100 % =		20,87 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
3 636,90€ / 23 256,79€ x 100 % =		15,64 %	
Lokakuu	2010		
Liikevaihto	29 515,65€		
Myyntikate	24 079,63€	Myyntikate-%	81,58 %
Palkkakate	13 954,00€	Palkkakate-%	47,28 %
Käyttökate	6 765,22€	Käyttökate-%	22,92 %
Liikevoitto/-Tappio	6 765,22€		
Tilikauden voitto/tappio	6 469,29€		
Kriittinen piste (KRP)			
17 314,41€ / 81,58 % x 100 % =		21 223,84€	
Varmuusmarginaali			
29 515,65€ - 21 223,84€ =		8 291,81€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
8 291,81€ / 29 515,65€ x 100 % =		28,09 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
6 765,22€ / 29 515,65€ x 100 % =		22,92 %	

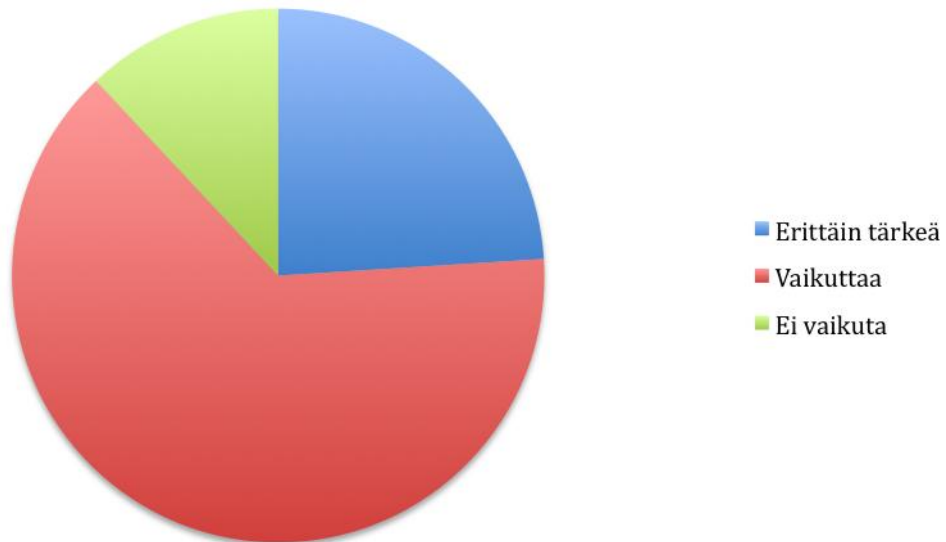
Joulukuu	2009		
Liikevaihto	31 965,81€		
Myyntikate	22 295,36€	Myyntikate-%	69,75 %
Palkkakate	12 971,71€	Palkkakate-%	40,58 %
Käyttökate	3 213,31€	Käyttökate-%	10,05 %
Liikevoitto/-Tappio	3 213,31€		
Tilikauden voitto/tappio	2 185,13€		
Kriittinen piste (KRP)			
19 082,05€ / 69,75 % x 100 % =		27 357,78€	
Varmuusmarginaali			
31 965,81€ - 27 357,78€ =		4 608,03€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
4 608,03€ / 31 965,81€ x 100 % =		14,42 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
3 213,31€ / 31 965,81€ x 100 % =		10,05 %	
Joulukuu	2010		
Liikevaihto	37 255,34€		
Myyntikate	21 796,39€	Myyntikate-%	58,51 %
Palkkakate	13 316,08€	Palkkakate-%	35,74 %
Käyttökate	494,72€	Käyttökate-%	1,33 %
Liikevoitto/-Tappio	494,72€		
Tilikauden voitto/tappio	308,79€		
Kriittinen piste (KRP)			
21 301,67€ / 58,51 % x 100 % =		36 406,89€	
Varmuusmarginaali			
37 255,34€ - 36 406,89€ =		848,45€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
848,45€ / 37 255,34€ x 100 % =		2,28 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
494,72€ / 37 255,34€ x 100 % =		1,33 %	

Tammikuu	2010		
Liikevaihto	23 583,76€		
Myyntikate	16 236,56€	Myyntikate-%	68,85 %
Palkkakate	6 024,21€	Palkkakate-%	25,54 %
Käyttökate	-2 351,55€	Käyttökate-%	-9,97 %
Liikevoitto/-Tappio	-2 351,55€		
Tilikauden voitto/tappio	-2 763,88€		
Kriittinen piste (KRP)			
18 588,11€ / 68,85 % x 100 % =		26 997,98€	
Varmuusmarginaali			
23 583,76€ - 26 997,98€ =		-3 414,22€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
-3 414,22€ / 23 583,76€ x 100 % =		-14,48 %	
Liikevaihdon tuottoprosentti			
-2 351,55€ / 23 583,76€ x 100 % =		-9,97 %	
Tammikuu	2011		
Liikevaihto	33 408,90€		
Myyntikate	25 172,94€	Myyntikate-%	75,35 %
Palkkakate	14 792,61€	Palkkakate-%	44,28 %
Käyttökate	6 513,73€	Käyttökate-%	19,50 %
Liikevoitto/-Tappio	6 513,73€		
Tilikauden voitto/tappio	6 103,18€		
Kriittinen piste (KRP)			
18 660,21€ / 75,35 % x 100 % =		24 764,71€	
Varmuusmarginaali			
33 408,90€ - 24 764,71€ =		8 644,19€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
8 644,19€ / 33 408,90€ x 100 % =		25,87 %	
Liikevaihdon tuottoprosentti			
6 513,73€ / 33 408,90€ x 100 % =		19,50 %	

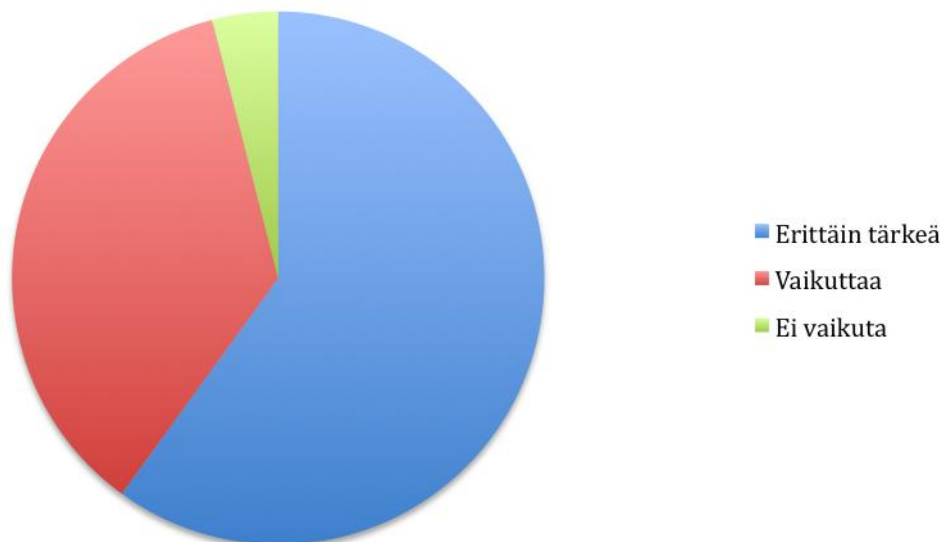
Helmikuu	2010		
Liikevaihto	26 006,85€		
Myyntikate	17 926,63€	Myyntikate-%	68,93 %
Palkkakate	10 066,67€	Palkkakate-%	38,71 %
Käyttökate	341,32€	Käyttökate-%	1,31 %
Liikevoitto/-Tappio	341,32€		
Tilikauden voitto/tappio	178,69€		
Kriittinen piste (KRP)			
17 585,31€ / 68,93 % x 100 % =		25 511,84€	
Varmuusmarginaali			
26 006,85€ - 25 511,84€ =		495,01€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
495,01€ / 26 006,85€ x 100 % =		1,90 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
3 636,90€ / 23 256,79€ x 100 % =		1,31 %	
Helmikuu	2011		
		8 956,60	5 664,48
Liikevaihto	29 272,20€		
Myyntikate	23 261,73€	Myyntikate-%	79,47 %
Palkkakate	14 305,13€	Palkkakate-%	48,87 %
Käyttökate	5 664,48€	Käyttökate-%	19,35 %
Liikevoitto/-Tappio	5 664,48€		
Tilikauden voitto/tappio	5 516,66€		
Kriittinen piste (KRP)			
17 597,25€ / 79,47 % x 100 % =		22 143,26€	
Varmuusmarginaali			
29 272,20€ - 22 143,26€ =		7 128,94€	
Varmuusmarginaaliprosentti			
7 128,94€ / 29 272,20€ x 100 % =		24,35 %	
Liikevaihdon tuotto-%			
6 765,22€ / 29 515,65€ x 100 % =		19,35 %	

**LOUNASRAVINTOLAN VALINTAPERUSTEET PITOKAMMARIN ASIAKATYYTYVÄISYYS-
TUTKIMUKSEN MUKAAN**

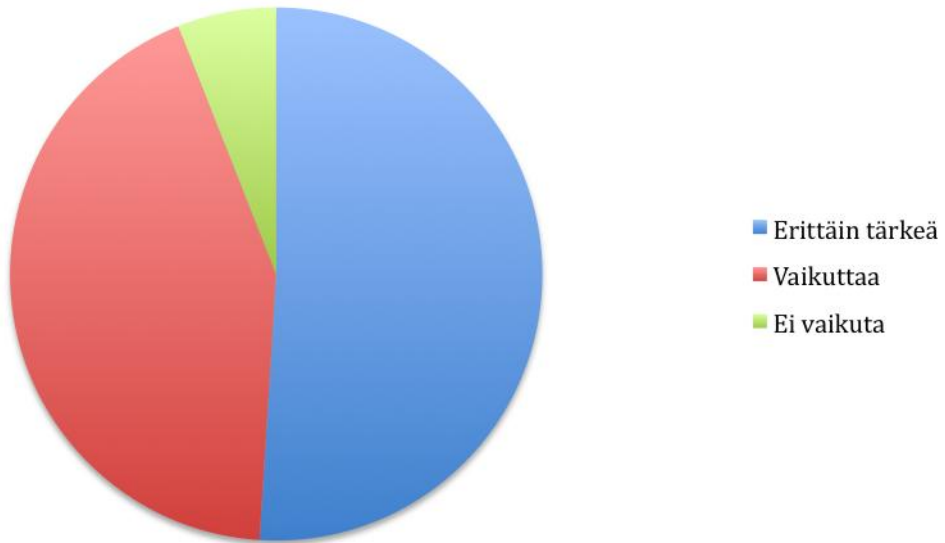
Hinta



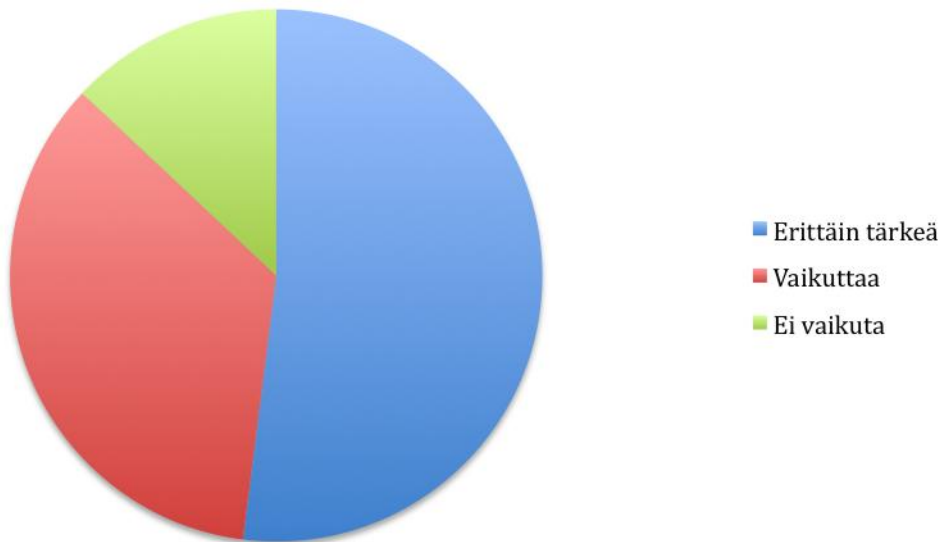
Palvelu



Viihtyisyys



Sijainti



Lounaan monipuolisuus



TUOTELASKELMAT

Tuotelaskelma, Lounasravintola Pitokammari Oy, päivä

Tuote-ryhmä	Myynti-hinta	Alv %	Veroton hinta	Muuttuvat kulut	Myynti-kate	Myynti-kate%	Kpl-määrä	Myynti veroll.
Lounas	7,80	13	6,90	3,70	3,20	46,4	80	624
Aamiainen	5,00	13	4,42	2,20	2,22	50,3	9	45
Perhelounas	12,50	13	11,06	3,50	7,56	68,4	3	38
Kahvileipä	3,50	13	3,10	0,50	2,60	83,9	28	98
Kahvi	1,50	13	1,33	0,20	1,13	84,9	51	77
Pitopalvelu	24,45	13	21,64	6,50	15,14	70,0	12	293
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
Yht/ ka	54,75		48,45	16,60			183	1174,4

Kannattavuuslaskelma

	€	%
Myyntituotot	1 174	113,0 %
-Alv	135	13,0 %
Liikevaihto	1 039	100 %
- Muuttuvat kulut	429	
Myyntikate	611	58,8 %
- Henkilöstökulut	432	41,6 %
Palkkakate	179	17,2 %
-Kiinteät kulut yhteensä	211	20 %
Vuokra	153	15 %
Energia	18	2 %
Markkinointi	26	3 %
Hallinto	14	1 %
Sekalaiset Poistot		
Käyttökate	-32	-3,1 %

Työkustannukset:

Tuntipalkka **18** €/h

sis.sotu

Tunnit

Esivalmistus		h
Valmistus:		h
Pakkaus:		h
Tarjoilu:		h
Majoitus		h
		h
	24	h
		h
		h
		h
		h
		h
Yht	24,0	h

Esivalmistus		h
Valmistus:		h
Pakkaus:		h
Tarjoilu:		h
Majoitus		h
		h
	642	h
		h
		h
		h
		h
		h
Yht	642,0	h

Tuotelaskelma, Lounasravintola Pitokammari Oy, Pitokammarin menu 50 hlö

Tuote-ryhmä	Myynti-hinta	Alv %	Veroton hinta	Muuttuvat kulut	Myynti-kate	Myynti-kate%	Kpl-määrä	Myynti veroll.
Pitokammarin menu	25,00	13	22,12	6,60	15,52	70,2	50	1 250
Tarjoilu	30,00	23	24,39	18,00	6,39	26,2	8	240
Astia vuokra	3,50	23	2,85	0,80	2,05	71,9	50	175
Pöytäliina vuokra	1,00	23	0,81	0,20	0,61	75,4	50	50
Kuljetus, km	0,50	23	0,41	0,20	0,21	50,8	100	50
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
		22	0,00		0,00			0
Yht/ ka	60,00		50,58	25,80			258	1765

Kannattavuuslaskelma

	€	%
Myyntituotot	1 765	115,7 %
-Alv	240	15,7 %
Liikevaihto	1 525	100 %
- Muuttuvat kulut	544	
Myyntikate	981	64,3 %
- Henkilöstökulut	333	21,8 %
Palkkakate	648	42,5 %
-Kiinteät kulut yhteensä	211	14 %
Vuokra	153	10 %
Energia	18	1 %
Markkinointi	26	2 %
Hallinto	14	1 %
Sekalaiset Poistot		
Käyttökate	437	28,6 %

Työkustannukset:

Tuntipalkka **18** €/h

sis.sotu

	Tunnit	
Esivalmistus	2	h
Valmistus:	6	h
Pakkaus:	1	h
Tarjoilu:	8	h
Majoitus		h
	1,5	h
		h
		h
		h
		h
		h
		h
Yht	18,5	h

www.savonia.fi

