



SAVONIA

■ OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

NOUTOPÖYDÄN KANNATTAVUUS JA SEN MITTAAMINEN LIIKEN- NEASEMATOIMINNASSA

TEKIJÄ/T: Anttoni Juntunen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Työn tekijä(t) Anttoni Juntunen	
Työn nimi Noutopöydän kannattavuus ja sen mittaaminen liikenneasematoiminnassa	
Päiväys 10.12.2013	Sivumäärä/Liitteet 50/4
Ohjaaja(t) Kaisa Hämäläinen	
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Toimeksiantajayritys X	
Tiivistelmä <p>Tämän opinnäytetyön päätarkoituksena on selvittää kohdeyrityksen noutopöydän kannattavuus ja antaa yrityksen johdolle riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta hinnoittelun tueksi. Työhön kuuluu myös kannattavuuden mittaamiseen tarvittavien työkalujen, kuten raaka-ainekäytön seurantalomakkeiden, luominen. Samalla tutustutaan kohdeyrityksen liiketoimintaan.</p> <p>Noutopöydän kannattavuuden mittaaminen perustuu katetuottoajatteluun, jonka periaatteet esitellään työssä. Laskelmissa on huomioitu raaka-ainekustannusten lisäksi myös työvoimakustannukset sekä kiinteät kustannukset. Näiden periaatteiden pohjalta toimeksiantajayritykseen on luotu omat seuranta- ja laskentamallit. Työssä tarvittava aineisto on kerätty yrityksessä järjestetyn seurantajakson ja yrityksen johdon kanssa käytyjen keskustelujen avulla. Opinnäytetyö totetuskeino on luonteeltaan lähinnä konstruktivistista menetelmää, sillä yhtenä tavoitteena on luoda yritykselle omat mallit, joiden avulla totetuttaa vastaavanlainen kannattavuuslaskenta milloin tahansa.</p> <p>Opinnäytetyössä keskitytään kannattavuuden laskemiseen ja mittaamiseen. Työn lopuksi annetaan myös joitakin kehitysideoita sekä tutkimuksen toteuttamiseen että kannattavuuden parantamiseen liittyen. Työn tarkoituksen ei kuitenkaan ole kertoa toimeksiantajayrityksen johdolle, kuinka noutopöydän kannattavuutta parannetaan vaan antaa työkalut kannattavuuden mittaamiseen.</p>	
Avainsanat Kannattavuus, noutopöytä, katelaskenta, katetuottoajattelu	

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Anttoni Juntunen			
Title of Thesis Measuring restaurant buffet profitability in the service station business			
Date	10.12.2013.	Pages/Appendices	50/4
Supervisor(s) Kaisa Hämäläinen			
Client Organisation /Partners Company X			
<p>Abstract</p> <p>The primary purpose of this thesis was to calculate the profitability of a buffet in the client company. Another goal was to create tools to measure the profitability. Furthermore, a fundamental idea is that the analysis can be repeated by anyone with the tools created during this thesis process. A review of the whole business is also made during this investigation.</p> <p>The profitability of the buffet is measured by using the principles of a contribution margin. These principles are introduced in this thesis. The two categories of costs that are regarded in the calculations include the variable costs such as the costs of raw materials and labor costs and also fixed costs.</p> <p>The material needed to execute these calculations was collected during a two week long control period. During this period all the material costs were measured. The amount of labor and fixed costs were decided with the management of the client company.</p> <p>The focus of this thesis is on the profitability of the buffet. The purpose of this thesis, however, is not to tell how to improve the profitability of the buffet but rather to give tools and material that the management of the client company can rely on when considering the means to improve the profitability of the buffet.</p>			
Keywords Profitability, buffet, contribution margin, gross margin principle			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
2	TOIMEKSIANTAJAYRITYKSEN JA TOIMIALAN ESITTELY	2
2.1	Toimeksiantajayrityksen esittely	2
2.2	Matkailu- ja ravitsemisalalan erityispiirteet	3
3	SISÄISEN LASKENTATOIMEN TEORIAA	5
3.1	Sisäisen laskentatoimen merkitys	5
3.2	Sisäinen laskentatoimi ravitsemisalalla	6
3.3	Sisäisen laskennan ongelmat ravintola-alalla	10
4	KANNATTAVUUS JA HINNOITTELU RAVITSEMISALALLA	13
4.1	Kannattavuuslaskenta	13
4.1.1	Kannattavuuden tunnusluvut	13
4.1.2	Katetuottolaskennan hyödyntäminen tulossuunnittelussa	16
4.1.3	Tulostekijöiden muutosten vaikutus kannattavuuteen	17
4.1.4	Katetuottolaskennan puutteet	19
4.1.5	Menuanalyysi ja annoskortit	20
4.2	Hinnoittelu	22
4.2.1	Myyntikate ja myyntikatekerroinhinnoittelu	23
4.2.2	Palkkakatekerroinhinnoittelu	24
4.2.3	Alennukset	25
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN	27
5.1	Seurantajakso	27
5.2	Seurantalomakkeiden purkaminen	28
5.3	Raaka-ainekustannusten selvittäminen	29
5.4	Yhteenvetotaulukon luominen	30
5.4.1	Myynti	30
5.4.2	Katetuotto	31
5.4.3	Palkkakate	31
5.4.4	Muut kohdistettavat kustannukset	33
5.4.5	Kriittinen piste ja varmuusmarginaali	35
5.5	Alennusten kustannus	36
6	TULOSTEN ANALYSOINTI	37
6.1	Myynti ja hinta	37

6.2	Katetuotto	38
6.3	Palkkakate.....	41
6.4	Käyttökate.....	43
6.5	Liiketulos.....	44
6.6	Kriittinen piste ja varmuusmarginaali.....	46
6.7	Alennusten kustannus	47
7	PÄÄTELMÄT	48

LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

LIITE 1: RAAKA-AINEKÄYTÖN SEURANTALOMAKE

LIITE 2: ESIMERKKI PÄIVÄKOHTAISESTA RAAKA-AINEKULUTUKSESTA

LIITE 3: YHTEENVETOTAULUKKO

LIITE 4: ALENNUSTEN KUSTANNUS

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on perehtyä erään Pohjois-Savossa sijaitsevan yksityisen liikenneaseman liiketoimintaan sekä tutkia yrityksen ravintolan noutopöydän kannattavuutta. Tutkimuksen tavoitteena on antaa riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta yrittäjän päätöksen tueksi. Opinnäytetyön tulosten toivotaan auttavan yrittäjää sekä hinnoittelussa että työ- ja raaka-ainekustannusten hallitsemisessa.

Aikaisemmin yrityksessä on käytetty katelaskentaa noutopöydän kannattavuuden mittaamisessa. Kyseisissä laskelmissa on huomioitu ainoastaan noutopöydän valmistamisesta johtuvat raaka-ainekustannukset. Laskenta on kuitenkin ollut satunnaista eikä katelaskenta anna riittävää kuvaa noutopöydän kannattavuudesta. Tästä syystä laskelmiin on otettu mukaan myös palkkakustannukset sekä kiinteät kustannukset. Näiden kustannusten kohdistaminen noutopöydälle on tehty yrittäjän toiveiden mukaisesti. Tutkimuksen toisena tavoitteena on antaa yrittäjälle valmiit taulukot, joiden avulla kannattavuutta voidaan mitata tietyin väliajoin suorittamalla tietty seurantajakson sekä syötämällä tiedot taulukoihin.

Opinnäytetyössä käytettävä aineisto on kerätty järjestämällä yrityksessä kahden viikon seurantajakso, jonka aikana kirjattiin ylös kaikki noutopöytäan käytetyt raaka-aineet ja hävikki. Seurantajakson suoritti yrityksen keittiöhenkilökunta. Aineistosta tehtyihin katelaskelmiin on lisätty noutopöytäan kohdistuvat henkilöstökustannukset sekä kiinteät kustannukset. Myyntimäärät sekä keskimääräiset myyntihinnat on saatu suoraan yrityksen kassajärjestelmästä.

Opinnäytetyössä käydään ensin läpi kohdeyrityksen liikeidea. Erityisesti keskitytään siihen, mikä rooli noutopöydällä on yrityksen liiketoiminnassa. Seuraavassa osassa tutustutaan sisäiseen laskentatoimeen yleensä sekä syvennytään ravintola-alan laskentatoimen erityispiirteisiin ja -ongelmiin. Samalla käydään läpi myös hinnoittelua ja kannattavuutta ravintola-alalla. Luku 5 esittelee, kuinka varsinaisen tutkimustyö on toteutettu. Tässä luvussa käydään myös läpi millainen työtä varten kehitetty yhteenvetotaulukko on. Seuraavassa osiossa esitellään tutkimuksen tulokset ja analysoidaan noutopöydän kannattavuutta tulosten perusteella. Lopuksi käydään läpi johtopäätökset.

Tutkimuksessa on huomattavissa piirteitä tapaus- ja toimintatutkimuksesta, mutta suurimmilta osin työn tavoitteet ja menetelmät vastaavat konstruktivisen tutkimuksen määritelmää. Konstruktivistista menetelmää käytetään usein silloin, kun kehittämistehtävänä on luoda jokin konkreettinen asia kuten tässä tapauksessa mitata yrityksen lounaspöydän kannattavuus sekä antaa kehittämissideoita sen parantamiseksi. Konstruktivisen tutkimuksen tuotos on yleensä käytännössä hyödynnettävä ja se antaa ratkaisun aitoon työelämän ongelmaan. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 65-66.) Tässä työssä pyritään antamaan toimeksiantajayritykselle tarvittavat taulukkomallit ja menetelmät, jotta yrittäjä voi tehdä seurantaa jatkossakin.

2 TOIMEKSIANTAJAYRITYKSEN JA TOIMIALAN ESITTELY

2.1 Toimeksiantajayrityksen esittely

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajayritys on eräs liikenneasema Pohjois-Savossa. Yritys sijaitsee valtatie 5:n varressa ja on suosittu pysähtymispaikka sekä matkaajien että ammattiliikenteen kuljettajien keskuudessa. Toimeksiantajayritys on täyden palvelun asema, josta saa henkilökohtaista palvelua 24 tuntia vuorokaudessa vuoden jokaisena päivänä. Palveluissa on pyritty huomioimaan kaikki tielläliikkujan tarpeet korjaamopalveluja lukuun ottamatta.

Yritys tarjoaa polttoaineita sekä voiteluaineita, ravintolapalveluita, kahvilapalveluita ja pienessä myymälässä myytäviä elintarvikkeita. Ravintolapalveluista tärkeimmät ovat noutopöytä, Kotipizza, Scanburger sekä á la carte annokset. Kahvilapalveluista voidaan mainita tuoreen kahvin lisäksi esimerkiksi itse leivotut pullat ja muut leivonnaiset sekä yritykselle tunnusomaiset letut. Myymälän puolelta löytyy peruselintarvikkeita, makeisia, virvoitusjuomia ja jäätelöä sekä liikenneasemille ominaiset tupakat, oluet ja Veikkauksen pelit. Yrityksestä autoilija löytää myös autoiluun liittyviä perustarvikkeita. Yrityksen toimitiloissa toimii myös toinen myymälä, joka myy Marimekon tuotteita sekä lahjatavaroita. (Majala 5.11.2013.)

Alun perin yritys on perustettu jo 1970-luvulla, mutta nykyisen omistajaperheen omistukseen se tuli 1990-luvun alussa. Tässä vaiheessa yrityksessä oli noutopöydän, kahvilatoiminnan ja polttoaineiden myynnin lisäksi hotellitoimintaa. Vuosituhannen vaihteesta lähtien yrityksen ovat omistaneet veljekset, jotka myös työskentelevät yrityksessä. Hotellitoiminta jäi pois hyvin pian vuosituhannen vaihteen jälkeen. Tämän jälkeen toiminta on keskittynyt liikenneaseman pitämiseen. Liiketoimintaa laajennettiin vuonna 1999 kun yritykseen tuli franchising-periaatteella toimiva Kotipizza. Tämän lisäksi vuonna 2005 liikenneaseman toimintaan lisättiin myös samanlaisella periaatteella toimiva Scanburger-ravintola. Yritystoiminta on kehittynyt vuosien varrella ja lisääntyneiden asiakasmäärien vuoksi yrityksessä tehtiin suuri laajennus sekä parkkialueiden uudistus, joka valmistui vuonna 2013. (Majala 5.11.2013.)

Yrityksen liikeideana on olla miellyttävä täyden palvelun taukopaikka kaikille tienkäyttäjille, josta asiakas löytää kaiken mitä tarvitsee tien päällä liikkeessaan. Yrityksen kilpailuetu muihin alalla toimiviin yrityksiin nähden on sen paikallisuus ja tunnettuus mukavana pysähdyspaikkana, josta saa tuoreita itse valmistettuja ruokia sekä kahvilatuotteita. Tarjolla olevan noutopöydän ruuat on tehty siten, että ne muistuttavat hyvin paljon kotiruokaa. Kahvilan tuotteista lähes kaikki on paikanpäällä valmistettuja. Useat asiakkaat kokevat tärkeäksi sen, että yrityksen omistajat itse työskentelevät yrityksessä eikä yritys ole minkään kasvottoman suuryrityksen omistuksessa. Toimipaikka on heti valtatie varressa eikä sinne tarvitse erikseen nousta ramppia pitkin. Esimerkiksi raskaan liikenteen ammattikuljettajat pitävät tätä tärkeänä ja siksi yritys onkin heidän suosima taukopaikka. Yrityksen toimialueella on useita vastaavia palveluja tarjoavia yrityksiä, joten tästä syystä kilpailu on kovaa. (Majala 5.11.2013.)

Tämän opinnäytetyön tutkimuskohteena olevan noutopöydän merkitys yrityksessä on suuri. Noutopöytä on kuulunut yrityksen tuotevalikoimaan alusta asti eikä muiden ravintolapalvelujen mukaan tuominen ole vaikuttanut sen suosioon. Uusien ravintolapalveluiden tarjoaminen on päivittäin lisännyt noutopöydän menekkiä, sillä nykyään asemalta löytyy jokaisen makuun jotakin syötävää. Yrityksen liikevaihto 2013 kesäkuussa päättyneellä tilikaudella oli noin 5,8 miljoonaa euroa. Tästä noutopöydän osuus oli noin 7 %. Kaikkineen ravintolapalveluiden osuus liikevaihdosta oli noin 18 %, joten reilu kolmannes kaikesta ravintolapalveluiden myynnistä tuli noutopöydästä. Loput ravintolapalveluiden liikevaihdosta koostui Kotipizzan, Scanburgerin ja á la carte annosten myynnistä. Huomion arvoista koko yrityksen liikevaihtoa tarkastellessa on se, että jopa 48 % tilikauden liikevaihdosta tuli polttoaineiden myynnistä. Kahvilapalveluiden osuus liikevaihdosta oli noin 12 %. Loput liikevaihdosta koostui myymälän myynnistä eli elintarvikkeista, tupakoista, alkoholista, Veikkausmyynnistä, makeisista, virvoitusjuomista ja voiteluaineista. Alla olevassa taulukossa 1 on esitetty toimeksiantajayrityksen liikevaihdon jakautuminen tilikaudella 2013. (Majala 5.11.2013.)

TAULUKKO 1. Liikevaihdon jakauma toimeksiantajayrityksessä tilikaudella 2013 (Majala 05.11.2013)

		2013
Polttoaineiden myynti	2 784 000,00 €	48 %
Myymäläpalvelut	1 276 000,00 €	22 %
Ravintolapalvelut pl. noutopöytä	638 000,00 €	11 %
Ravintopalvelut, noutopöytä	406 000,00 €	7 %
Kahvilapalvelut	696 000,00 €	12 %
Liikevaihto	5 800 000,00 €	100,00 %

Liikenneaseman myynnin ja kustannusten rakenne poikkeaa puhtaasti ravintola-alan yritysten rakenteesta. Polttoaineiden myyminen tuo paljon liikevaihtoa, mutta siitä yritykselle jäävä kate on hyvin pieni. Tankkaaminen on usein syy miksi tienkäyttäjät pysähtyy, mutta yritys saa katteen muista tuotteista. Toimeksiantajayrityksessä suurin myyntikate syntyykin ruokapalveluiden, kahvilan sekä myymälän tuotteista. Tässä opinnäytetyössä tutkittavalla noutopöydän kannattavuudella onkin suuri merkitys yrityksen lopulliselle kokonaiskannattavuudelle.

2.2 Matkailu- ja ravitsemisalalan erityispiirteet

Kannattavuuden hallinnan näkökulmasta matkailu- ja ravitsemisalalla on monesta muusta alasta poikkeavat erityispiirteensä. Kyseessä on hyvin intensiivisesti kilpailtu ala, sillä markkinoille on jokseenkin helppoa päästä. Alalla on paljon erikokoisia yrityksiä, jolloin hintakilpailu korostuu. Toisena erityispiirteenä voidaan mainita alan alhainen nettotulosprosentti. Alan myyntikateprosentit ovat melko korkeat, mutta tuotekohtainen nettotulos ei yleensä yllä samalla tasolle kuin monella muulla toimialalla. Esimerkiksi vuonna 2006 hotelli- ja ravintolapalveluiden keskimääräinen nettotulosprosentti oli noin 4 %:ia. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kymmenen euron tuotteesta jäi voittoa vain noin 0,40 euroa. Asiakkaiden on usein myös vaikeaa ymmärtää, että huoltoasemalla myytävät elintarvikkeet eivät voi olla samanhintaisia kuin kaupassa. Suuret elintarvikekauppaketjut ostavat suuria määriä tuotteita kerralla, kun taas huoltoasemalle saatetaan tilata jotain tuotetta myytäväksi

vain muutama kappale. Tällöin yksikköhinnat ovat luonnollisesti huomattavasti korkeammat. (Heikkilä & Saranpää 2009, 149-152.)

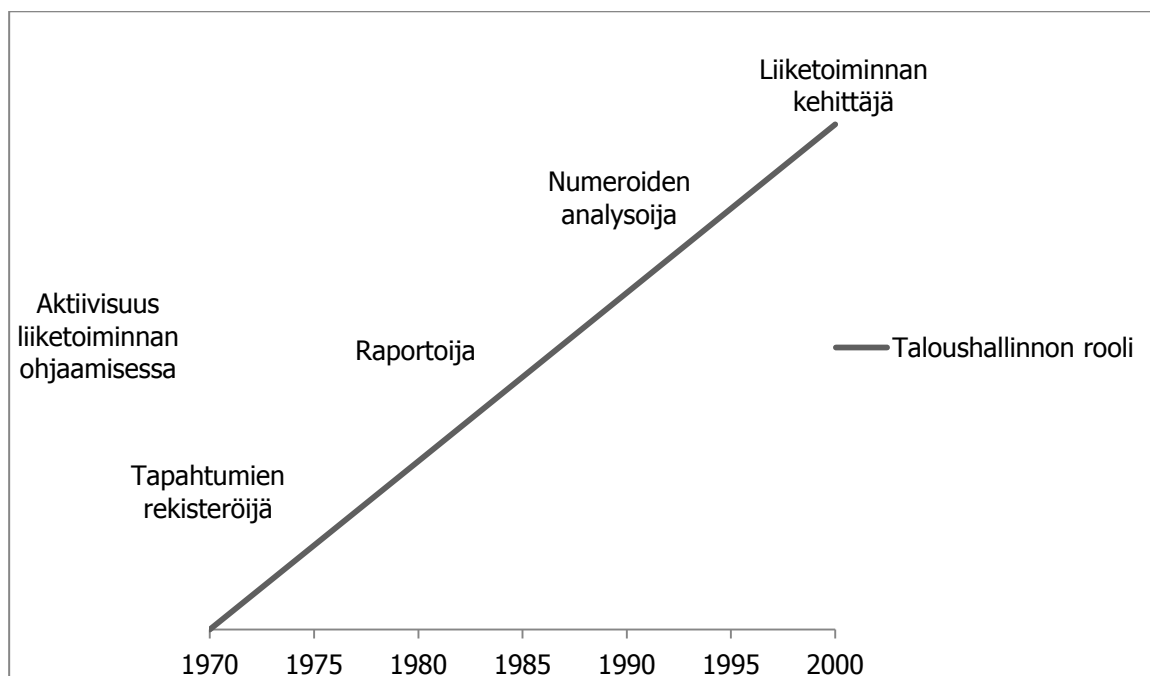
Alalle ominaista ovat myös pitkät aukioloajat, jotka osaltaan lisäävät työvoimakustannuksia voimakkaasti. Tämän lisäksi ala on hyvin sesonkiluonteista, jolloin myyntimäärät vaihtelevat ajankohdasta riippuen huomattavasti. Alalla on keskityttävä myös tarkasti tuotteen laatuun, sillä asiakkaat ovat nykyään erittäin tietoisia monista eettisistä asioista. Tästä syystä esimerkiksi tuotteen kotimaisuus ja paikallisuus ovat tärkeitä asioita, mutta lisäävät myös tuntuvasti tuotteen kustannuksia. Alalla toimivien yritysten on oltava valmiina investoimaan jatkuvasti, jotta toimintaa saadaan kehitettyä. Toimintilojen ja kaluston on oltava hyvässä kunnossa, jotta asiakkaat käyttävät yrityksen palveluja. Esimerkiksi toimeksiantajayrityksessä tehdyn suuren peruskorjaus- ja laajennusremontin jälkeen asiakasmäärät ovat nousseet tasaisesti. Toisaalta on seurattava myös ihmisten kulutustottumusten muutosta. Esimerkiksi tällä hetkellä terveelliset ruuat ovat kuluttajien suosiossa, joten yrityksen on pystyttävä tarjoamaan myös terveellisiä vaihtoehtoja. (Heikkilä & Saranpää 2009, 149-152.)

3 SISÄISEN LASKENTATOIMEN TEORIAA

3.1 Sisäisen laskentatoimen merkitys

Yrityksen perustehtävänä on tuottaa omistajilleen voittoa ja tämän perustana on liiketoiminnan kannattavuus. Kannattavuuden saavuttamiseksi johdolta odotetaan hyvää johtamisjärjestelmää sekä liikemiestaitoa. Sisäinen laskentatoimi on osa yrityksen johtamisjärjestelmää. Sen tuottaman tiedon avulla johto voi tehdä suunnitelmia sekä päätöksiä ja seurata niiden toteutumista. (Alhola & Lauslahti 2003, 10.)

Laskentatoimi jaetaan yleensä sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi on laiskisääteistä ja sen tarkoituksena on antaa informaatiota myös yrityksen ulkoisille sidosryhmille. Aluksi taloushallinnolla on tarkoitettu lähinnä kirjanpidon tekemistä sekä sen perusteella johdettua vuosittaista tilinpäätöstä. 1970-luvulta lähtien yrityksiin palkattiin työntekijöitä, joiden tehtävänä oli tuottaa laskennallista tietoa tehtyjen suunnitelmien pohjaksi. Myöhemmin tekniikan kehittyessä tällaisten työntekijöiden rooliksi tuli analysoida kerättyä tietoa, kun tietokoneet ja automaatio hoitivat tiedon keräämisen. 1990-luvulla tästä työntekijäryhmästä tuli hiljalleen tärkeä osa yrityksen liiketoiminnan johtamista ja kehittämistä. Taloushallinnon rooli yrityksessä onkin muuttunut vuosien varrella pelkästä lukujen kerääjästä tiedon tuottajaksi sekä liiketoiminnan suunnittelijaksi ja toteuttajaksi. Kuvio 1 kuvaa taloushallinnon roolin muuttumista vuosikymmenten aikana. (Alhola & Lauslahti 2003, 11.)



KUVIO 1. Taloushallinnon roolin kehityskaari. (Alhola & Lauslahti 2003, 11)

Toisin kuin sisäisen laskentatoimen ulkoisen laskentatoimen päätehtävä ei ole vuosien varrella juurikaan muuttunut. Sen tarkoitus on yhä tuottaa tietoa yrityksen lisäksi myös sen eri sidosryhmille kuten viranomaisille, asiakkaille ja omistajille. Sisäinen laskentatoimi on luonteeltaan hyvin erilaista kuin ulkoinen laskentatoimi, joka on tarkoin säädelyä. Sisäisen laskentatoimen eli niin sanotun

johdon laskentatoimen tarkoituksena on tuottaa yrityksen johdolle tarpeellista tietoa, oli se mitä tahansa. Sisäisen laskentatoimen voidaan sanoa palvelevan pääasiassa liikkeenjohdon tarpeita.

Sisäinen eli operatiivinen laskentatoimi on nykyään hyvin tärkeää yrityksen johtamiselle. Taloudelliset näkökulmat ovat mukana yrityksen johtamisprosessin jokaisella osa-alueella: suunnittelussa, tarkkailussa ja toteutuksessa. Tärkeimmät asiakokonaisuudet sisäisessä laskentatoimessa ovat kustannuslaskenta, talousohjaus ja investointilaskelmat. Kustannuslaskennassa on useita eri keinoja tuotteen lopullisen kannattavuuden määrittämiseksi. Niistä yksinkertaisin on katetuottolaskenta, jossa tuotteen kustannukset jaetaan kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Toisena esimerkkinä kustannuslaskennasta voidaan mainita toimintolaskenta, jossa kustannukset kohdistetaan ensin yrityksen eri toiminnoille ja sitten tuotteille. Kustannuslaskennan perusteella yritys voi hinnoitella tuotteensa kannattavasti. Talousohjauksen keskeisiä tehtäviä on budjetointi ja seuranta. Tällä tarkoitetaan sitä, että yrityksessä luodaan taloudelliset tavoitteet tietylle ajan jaksolle. Sisäinen laskentatoimi vastaa myös seurannasta, jonka avulla saadaan selville ollaanko tavoitteisiin päästy. Investointilaskelmien avulla yritys voi ennustaa, onko esimerkiksi uuden tuotantokoneen hankkiminen kannattavaa. Laskelmien perusteella yritys voi tehdä päätöksen siitä, mikä laite hankitaan ja millä tavoin hankinta kustannetaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 20,54; Jyrkkiö, Riistama 2008, 175; Tenhunen, M., 2013)

Tässä opinnäytetyössä käsiteltäviä johdon laskentatoimen osa-alueita ovat lähinnä kannattavuus ja hinnoittelu. Työn tarkoituksena on antaa yrittäjälle todenmukainen kuva seurantajakson tuotoista sekä kuluista. Työn tulosten perusteella yrittäjällä tulisi olla riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta päätöksen teon tueksi.

3.2 Sisäinen laskentatoimi ravitsemisalalla

Hotelli- ja ravintola-ala on muuttunut paljon viimeisten vuosikymmenten aikana. Kilpailu alalla on kiristynyt ja osittain myös tämän vuoksi toimialan keskimääräinen kannattavuus on heikentynyt. Muuttuva toimintaympäristö on kuitenkin pakottanut alan suomalaiset yritykset yhä enemmän tiukempaan tulossuunnitteluun ja -seurantaan. Tästä syystä kaikissa yrityksissä tulisi seurata jokaisen liiketoimintayksikön kannattavuutta hyvin tarkasti. (Heikkilä & Saranpää 2009, 9.)

Sisäinen laskentatoimi ravintola-alalla ei peruseriaatteiltaan juuri eroa esimerkiksi tuotantotaloudessa käytettävästä laskentatoimesta, sillä keskeiset menetelmät sekä käsitteet ovat samat. Oikean informaation tuottamiseen tarvitaan perusteiden lisäksi toimiva seurantajärjestelmä, jonka avulla saatu informaatio voidaan saattaa päätöksenteon avuksi. Jotta johdon laskentatoimen tuottama tieto on käyttökelpoista, on sen oltava luotettavasti kerättyä sekä käsiteltyä. Saatu informaatio on toisaalta hyödytöntä, jos sitä tulkitsevalla ihmisellä ei ole tarvittavaa toimialatuntemusta tai riittävän tarkkaa kuvaa yrityksen liiketoiminnan tuloista ja menoista. Ravintola-alan hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmien tärkeimpiä tehtäviä on auttaa hinnoittelussa, varmistaa, että tarvittavat resurssit ovat oikeassa suhteessa myyntihintaan ja näyttää tuotteen lopullinen kannattavuus. (Heikkilä & Saranpää 2009, 9; Selander & Valli 2007, 63.)

Ravintola-alan sisäisessä laskentatoimessa on selkeitä erityispiirteitä muihin aloihin verrattuna. Kannattavuuden mittaaminen perustuu pitkälti katetuottolaskentaan, jonka lähtökohtana on kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuotto saadaan vähentämällä saaduista tuotoista niiden hankkimiseen käytetyt muuttuvat kulut. Katetuotosta saadaan laskettua tulos vähentämällä siitä vielä kiinteät kulut. Katetuottoajattelu perustuu siihen, että kustannukset voidaan jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Muuttuvat kustannukset lisääntyvät valmistusmäärän kasvaessa, kun taas kiinteät kustannukset pysyvät samana. Osa kustannuksista on luonteeltaan puoli kiinteitä kustannuksia. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi sähkökustannukset. Ne muuttuvat tuotannon lisääntyessä, mutta niiden huomioiminen muuttuvina kustannuksina on erittäin hankalaa ja siksi ne käsitellään usein kiinteinä kustannuksina. Tällaisten kustannusten kohdalla jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin tulee tehdä yrityksen omien päätösten perusteella. Tuotteiden hinnoittelu ei saa riippua valmistetusta määrästä vaan tulee olla aina vakio. (Selander & Valli 2007, 61-63; Kotas 1986, 28.)

Kuten muillakin aloilla myös ravintola-alalla yksinkertaisin ja käytetyin kannattavuuden mittari on tuloslaskelma. Tuloslaskelma kertoo, kuinka yrityksellä on mennyt tietyllä seurantajaksolla kuten tilikaudella. Hotelli- ja ravintola-alalla kannattavuuden arviointiin käytetään usein alan yleisen käytännön mukaisia tuloslaskelmamalleja, joista yksi on esitelty kuviossa 2. Nämä tuloslaskelmamallit pohjautuvat edellä esiteltyyn katetuottoajatteluun ja niistä käytetään usein nimitystä sisäinen tulosraportti. Sisäisen tulosraportin tärkeimmät rivit ovat liikevaihto, myyntikate, palkkakate, toimintakate, käyttökate ja liiketulos. Myyntikate esittää, mitä liikevaihdosta jää jäljelle, kun siitä vähennetään aine- ja tarvikekäyttö. Toinen ravintola-alalla paljon käytetty ja seurattu kate on palkkakate. Se kertoo mitä liikevaihdosta on jäljellä kun kaksi suurinta kuluerää, raaka-aineet ja palkat, on siitä vähennetty. Kun palkkakatteesta vähennetään muut tulosityksikköön kuuluvat kuluerät, saadaan toimintakate. Toimintakatteesta vähentämällä kiinteistöön liittyvät kulut saadaan käyttökate, josta vähentämällä poistot saadaan liiketulos. Kun liiketulokseen huomoidaan rahoitustuotot ja kulut, saadaan tulos rahoituserien jälkeen. Huomioimalla muut tuotot ja kulut, tuloksesta rahoituserien jälkeen saadaan tulos ennen veroja ja tilinpäätössiirtoja. Kun tästä vähennetään verot, saadaan tulos ennen tilinpäätössiirtoja. Huomioimalla tilinpäätössiirrot, saadaan lopullinen tulos. (Heikkilä & Saranpää 2009, 25-30; Selander & Valli 2007, 63.)

TULOSRAPORTTIMALLI

Jakauma (%)

Majoitusmyynti
Ravitsemismyynti
Muu myynti

MYYNTITUOTOT

- Myynnin oikaisuerät (Myynnin alv)

LIKEVAIHTO

- Aine- ja tarvikekäyttö

100 %

MYYNTIKATE

- Työvoimakulut

Työajan palkat

Muut kuin työajan
palkat
Henkilösivukulut
(lakisääteiset)
Henkilösivukulut (va-
paaehtoiset)
Työvoiman vuokraus

PALKKAKATE

- Muut toimintakulut

Puhtaanapitokulut
Käyttötarvikekulut
Musiikki- ja viihdekulut
Markkinointikulut
Korjaus- ja kunnossapi-
tokulut
Koneiden ja kaluston lea-
sing- ja vuokratulot
Hallinto- ja muut liiketoi-
minnan kulut

VASTUUKATE/TOIMINTAKATE

- Kiinteistön vuokratulot

- Muut kiinteistökulut

KÄYTTÖKATE

- Poistot suunnitelman mukaan

Rakennuksista ja raken-
nelmista
Koneista ja kalustosta
Aineettomista oikeuk-
sista
Muista pitkävaikutteisista
menoista

LIIKEVOITTO(-TAPPIO)

± Rahoitustuotot ja kulut

+ Korkotuotot
+ Osinkotuotot
+ Muut rahoitustuotot
- Korkokulut
- Muut vieraan pääoman
kulut

Voitto (tappio) rahoituserien jälkeen

± Muut tuotot ja kulut

+ Muut tuotot
- Muut kulut

Voitto (tappio) ennen veroja ja tilinpäätössiirtoja

- Välittömät verot

Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja

KUVIO 2. Suositus hotelli- ja ravitsemisalalan sisäiseksi tulosraportiksi (Heikkilä & Saranpää 2009, 26-27)

Kuviossa kaksi esitetyistä tulosraportin osista käytetyimmät ja tämän opinnäytetyön kannalta tärkeimmät ovat myyntikate, palkkakate ja käyttökate. Myyntikatteen avulla yrityksen johdon on helppo seurata laskentakohteen katetta muuttuvien kustannusten jälkeen. Palkkakate on puolestaan ravitsemisalalla paljon käytetty ja alalle ominainen tunnusluku. Raaka-aine- ja henkilöstökustannukset

ovat suurimmat ja helpoiten kohdistettavat kuluerät alalla. Tästä syystä kannattavuutta on kohtuullisen helppoa ja mielekästä mitata ja seurata ainakin tällä tasolla. Käyttökate kertoo laskentakohteen, esimerkiksi tässä opinnäytetyössä huoltoaseman noutopöydän, lopullisen kannattavuuden ennen poistoja. Jotta yrityksessä voidaan vertailla eri laskentakohteiden välistä kannattavuutta tai jos halutaan verrata koko liiketoiminnan tunnuslukuja alan keskiarvoihin, on tarpeellista suhteuttaa myynti-, palkka- ja käyttökate prosentuaalisesti liikevaihtoon. (Selander & Valli 2007, 63-64.)

Jotta palkkakatetta voidaan seurata yrityksen laskennassa, on selvitettävä aine- ja tarvikekäyttö sekä tuotteen valmistamiseen käytetyt työvoimakustannukset. Työvoimakustannuksia laskettaessa on muistettava, että kustannuksia syntyy muustakin kuin työntekijälle suoraan maksettavasta palkasta. Kustannuksiin on otettava mukaan myös lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, sairaus- ja loma-ajan palkat sekä työvoiman vuokrauksesta aiheutuneet kustannukset. Lakisääteisiä työvoimakustannuksia ovat esimerkiksi työnantajan sosiaaliturvamaksu sekä erilaiset vakuutukset kuten tapaturmavakuutus ja työeläkevakuutus. Vapaaehtoisiin työvoimakustannuksiin voidaan sisäisessä laskennassa ottaa mukaan esimerkiksi työterveyshuoltoon, työasuihin ja henkilökunnan virkistystoimintaan liittyvät kustannukset. (Heikkilä & Saranpää 2009, 43.)

Palkkakatetta laskettaessa on päätettävä, kuinka tarkasti työvoimakustannukset otetaan huomioon. Tuntipalkan lisäksi on tärkeää miettiä, kuinka sivukulut sisällytetään laskelmiin. Keskimääräiset työnantajan maksettavat lakisääteiset maksut kohdeyrityksen kokoisessa yrityksessä vuonna 2013 on esitelty alla olevassa taulukossa 2.

TAULUKKO 2. Keskimääräiset lakisääteiset henkilösivukulut (%) työajan palkasta kohdeyrityksessä (Työnantajamaksut vuonna 2013. Suomen yrittäjät 2013)

Sivukulu	
TyEL-maksu (18-52 vuotiaat)	18,25 %
TyEL-maksu (52-67 vuotiaat)	16,90 %
Työttömyysvakuutusmaksu	0,80 %
Työnantajan sairausvakuutusmaksu	2,04 %
Ryhmähenkivakuutusmaksu	1,00 %
Tapaturmavakuutusmaksu	0,07 %
Yhteensä keskimäärin	21,49 %

Kuten taulukosta 2 ilmenee, työeläkevakuutusmaksujen työnantajan osuuden määrä riippuu työntekijän iästä ja tämä seikka on otettava huomioon myös palkkakatetta laskiessa. Taulukosta ilmenee, että kohdeyrityksen keskimääräiset lakisääteiset henkilösivukustannukset ovat noin 21,5 % työntekijöiden palkoista. Kuten edellä on todettu, lakisääteiset henkilösivukustannukset ovat kuitenkin vain yksi osa kustannuslaskennassa huomioitavista sivukuluista. Loma-ajan palkan ja lomaltapaluurahan osuuden sivukuluista voisi laskea jokaisen työntekijän kohdalta tarkasti, mutta sen ei ajatella olevan yleisesti kovin kannattavaa. Samoin sairausloma-ajan palkan sekä työehtosopimuksessa määrättyjen työajan lyhennyspäivien, eli niin sanottujen JP-päivien, aiheuttamat kustannukset otetaan tavallisesti mukaan laskelmiin tietyn yrityksessä ennalta sovitun määrän mukaisesti. Ravintola-alalla vakiintuneen käytännön mukaan yrityksissä sovellettava työvoimakustannusten sivukuluprosentti on 55–60

% työajan bruttopalkkasummasta. Sivukulut lisätään palkkakustannuksiin yksinkertaisen kertoimen avulla, joka siis tässä tapauksessa on 1,6. Näin saadaan selville työvoimakustannukset. Kuviossa 2 esitellään esimerkki työajan palkan ja sivukulujen jakaantumisesta jos työajan palkka olisi kiinteä 1800 euroa kuukaudessa ja työntekijä olisi toistaiseksi voimassa olevassa työsuhteessa yritykseen. Kuvioista on helposti huomattavissa, että työajan palkka muodostaa vain noin kaksi kolmasosaa työvoimakustannuksista. (Heikkilä & Saranpää 2009, 44.)



KUVIO 3. Esimerkki työvoimakustannusten jakaantumisesta ravintola-alalla (Heikkilä & Saranpää 2009, 44)

3.3 Sisäisen laskennan ongelmat ravintola-alalla

Myyntikatteen ja palkkakatteen laskeminen on melko helppoa. Varsinaiset ongelmat kustannusrakennetta selvittäessä tulevatkin vastaan käyttökattetta laskettaessa. Raaka-ainekustannusten laskenta on melko helposti toteutettavissa yksinkertaisen seurannan avulla, kunhan vain jokainen työntekijä on sitoutunut seurannan toteuttamiseen. Palkkakatteen laskeminen on myös helpohkoa, sillä työvoimakustannukset ovat selvitetävissä tarvittavalla tarkkuudella muutaman päivän seurannan avulla.

Matkailu- ja ravintola-ala on tyyppillisesti jatkuvassa muutoksessa ja toimintaympäristö muuttuu jatkuvasti. Esimerkiksi helposta markkinoille pääsystä johtuen kilpailu on erityisen kovaa ja hintakilpailun merkitys korostuu. Ravitsemisala on myös hyvin sesonkiluonteista. Alan erityispiirteistä johtuen monetkaan perinteiset teollisuusyrityksille luodut sisäisen laskennan mallit eivät suoraan sovellu ravitsemisalan yritysten käyttökattteen laskemiseen. Ravitsemisalan sisäisen laskennan ongelmia ovat esimerkiksi laajuus-, mittaus-, arvostus-, kohdistamis- ja jaksotusongelmat. Samat sisäisen laskennan ongelmat on huomattavissa myös muilla aloilla. Tästä syystä seuraavaksi käydään läpi, kuinka kyseiset ongelmat ilmenevät juuri ravitsemisalalla ja erityisesti toimeksiantajayrityksessä. Kannattavuuslaskentaa tehdään kuitenkin yrityksen sisäisten päämäärien vuoksi, joten yrityksessä on päätettävä, miten ongelmat ratkaistaan. Ongelmien ratkaisuun ei ole yhtä oikeaa vastausta. (Selander & Valli 2007, 31-33; Heikkilä & Saranpää 2009, 148.)

Laajuusongelmalla tarkoitetaan sitä, kun yrityksessä tulee päättää mitä yritysten tuotoista ja kustannuksista otetaan mukaan laskelmiin. Yrityksen johdon tulee päättää sisällytetäänkö laskelmiin esimerkiksi liiketoiminnan muut tuotot tai myös ongelmalliset rahoituskulut sekä poistot. (Selander & Valli 2007, 31; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 41.) Tämän opinnäytetyön laskentakohteen laajuusongelmaksi muodostuivat yrityksen kiinteät kustannukset sekä liiketoiminnan muut tuotot, jotka ovat toimeksiantajayrityksen tapauksessa kiinteistössä toimivan liikkeen maksamia vuokratuloja. Päätösmekin jättää huomiotta varsinaisen liiketoiminnan ulkopuoliset tulot ja menot ja keskittyy ainoastaan liikevaihdossa mukana olevien palvelu- ja tuotemyynnin tuottoihin ja niiden aiheuttamiin kustannuksiin.

Mittaus- tai mittaamisongelma liittyy yrityksessä tai laskentakohteessa käytettävän mittausjärjestelmän tarkkuuteen. Toimeksiantajayrityksen tapauksessa mittaamisongelma ilmeni esimerkiksi työtuntien kohdistamisen suhteen. Päivittäin lounaspöydän ylläpitoon käytettävät työtunnit olivat osittain kiinteät ja riippumattomat asiakkaiden lukumäärästä, mutta myös osittain riippuvaisia asiakasmääristä. Tällaisia volyymista riippuvaisia puolikiinteitä kuluja on melko paljon ravitsemisalalla ja ne vaikeuttavat laskelmien toteuttamista. Toiseksi esimerkiksi mittaamisongelmasta voidaan ottaa energiankulutus. Tarkkaa energiankulutusta on mahdotonta mitata ilman siihen erikseen suunniteltuja laitteita. Tällöin yrityksen johdon on ratkaistava, hankkiiko se mittaamisen tarvittavat laitteet vai määrittääkö se kulutuksen jollain toisella tavoin. (Selander & Valli 2007, 31-32; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 43; Heikkilä & Saranpää 2009, 54.)

Arvostusongelma on myös keskeinen ravitsemisalalla. Ongelma ilmenee erityisesti hankintahintoja tarkastellessa. Toiminta on kausiluonteista ja joidenkin tarvittavien raaka-aineiden hinnat vaihtelevat vuodenaikojen mukaan rajusti. Esimerkiksi joku tarvittava raaka-aine voi olla tutulta toimittajalta loppussa, jolloin joudutaan etsimään raaka-ainetta muilta toimittajilta tai ottamaan tilalle jokin korvaava kalliimpi tuote. Tämä aiheuttaa turhia kustannuksia myös työvoimakustannusten osalta. Arvostusongelmaa ratkaistaessa tulee päättää kuinka raaka-aineen hinta määritellään. Käytetäänkö varsinaista hankintahintaa, uusinta hintaa vai keskimääräistä hintaa arvostaessa varastoa? (Selander & Valli 2007, 32; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 43.) Tässä opinnäytetyössä arvostamisongelma ilmeni juurikin raaka-ainekustannuksia laskeessa ja tuli valita, kuinka raaka-aineet arvostetaan. Koska toimeksiantajayrityksessä ei ole erillisiä varastonhallintajärjestelmiä, yksinkertaisin keino oli arvostaa raaka-aineet niiden hankintahintaan. Toinen arvostamisongelma ilmeni työvoimakustannusten sivukuluissa. Tämän ongelman ratkaistiin alalla vakiintuneen käytännön mukaan, jonka mukaan työvoimakustannusten sivukulut ovat noin 55–60 % palkoista. Tästä syystä kerroimme bruttopalkan 1,6:lla.

Kohdistamisongelmalla tarkoitetaan sitä, kuinka yrityksen tuotot ja erityisesti kustannukset kohdistetaan eri toiminnoille ja tulosyksiköille ja vielä tarkemmin eri tuotteille ja palveluille. Useimmiten ongelmia aiheuttaa esimerkiksi johdon ja markkinoinnin kustannusten kohdistaminen. Laskelmia tehdessä on otettava huomioon, kuinka tällaisia yhteisiä kustannuksia kohdistetaan. Jotta laskelmista saadaan mahdollisimman totuudenmukainen kuva, tulisi soveltaa mahdollisimman paljon aiheuttamisperiaatetta. Aiheuttamisperiaatteella tarkoitetaan sitä, että laskentakohteelle tulisi kohdentaa

kaikki ne kustannukset, jotka se aiheuttaa. (Selander & Valli 2007, 32-33; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 42-43.) Toimeksiantajayrityksen tapauksessa jokaisella toiminnolla on yhteinen johto ja suuri osa markkinoinnista on koko yrityksen markkinointia, ei ainoastaan esimerkiksi Kotipizzan tai muiden yksittäisten hyödykkeiden markkinointia. Itse asiassa lounaspöytään suoraan kohdistuvia markkinointikuluja ei ole juuri ollenkaan, sillä sitä ei mainosteta muualla kuin yrityksen toimitiloissa. Kuitenkin myös lounaspöydälle on kohdistettava osa markkinoinnin ja johdon aiheuttamista kustannuksista. Työkustannusten kohdistaminen on myös hyvin haasteellista ravitsemisalalla. Päivittäin valmistettujen suoritteiden määrä vaihtelee rajusti eri päivien välillä, jolloin kiireisinä päivinä myös lounaspöytä vie enemmän työresursseja. Yksittäinen työntekijä voi tehdä myös montaa eri työtehtävää samanaikaisesti. Aiheuttamisperiaatetta ei aina voida orjallisesti noudattaa, jolloin yrityksessä on keksittävä muita keinoja kustannusten kohdistamiseen. Yhtenä keinona voidaan käyttää esimerkiksi liikeyksiköiden tuottojen suhteuttamista liikevaihtoon, jolloin kustannukset jaetaan samassa suhteessa. Tässä opinnäytetyössä kustannukset kohdistettiin yrityksen johdon toiveiden mukaan.

Jaksotusongelma ilmenee lähinnä pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä kohdistaessa. Yleisesti jokaiselle tuotannontekijälle kuten koneelle on määritelty tietty poisto-aika, jonka kuluessa se aiheuttaa kustannuksia yritykselle poistojen muodossa. Tällainen kustannus ei näy vuosittain yrityksen kassavirrassa, mutta se on silti huomioitava aiheuttamisperiaatteen mukaan koneen koko käyttöajan. Kirjanpitolain määrittelemät poistoajat voivat kuitenkin erota oikeasta poistoajasta, jolloin liikkeen johdon on otettava tämä huomioon kustannuslaskennassaan. (Selander & Valli 2007, 32-33; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 42.) Esimerkkiyrityksen tapauksessa ainoastaan lounaspöydän valmistukseen käytettävien laitteiden poistot otettiin huomioon sellaisenaan laskelmiin. Muista poistoista kuten esimerkiksi rakennuksiin tehtävistä poistoista otettiin huomioon yrityksen johdon kanssa sovittu oletettu osuus.

4 KANNATTAVUUS JA HINNOITTELU RAVITSEMISALALLA

Tässä kappaleessa käydään läpi erilaisia kannattavuuslaskennan keinoja ja tunnuslukuja sekä hinnoittelun periaatteita ravitsemisalalla yleensä. Opinnäytetyön aiheen mukaisesti keskitytään ruuan valmistukseen ja tarjoiluun liittyviin asioihin, ei ravintolatoiminnan muihin osiin kuten baari- ja yökerhotoimintaan. Painopiste on pidetty niiden asioiden esille tuomisessa, joita käytetään myöhemmin työn tulosten analysoinnissa.

4.1 Kannattavuuslaskenta

Kuten millä tahansa alalla myös ravintola-alalla kannattavuuden tutkiminen ja analysointi on yksi tärkeimmistä osatekijöistä kannattavan liiketoiminnan jatkuvuuden varmistamiseksi. Seuraavaksi esitellään alan tärkeimpiä kannattavuuden tunnuslukuja sekä kerrotaan kuinka niitä voidaan käyttää hyväksi yrityksen tulossuunnittelussa. Osaltaan käydään myös läpi niiden puutteita. Esille tuodaan myös ainoastaan ravitsemisalalla esiintyviä kannattavuuden työkaluja.

4.1.1 Kannattavuuden tunnusluvut

Kuten edellisessä luvussa on esitetty kannattavuuslaskenta ravintola-alalla nojaa vahvasti katetuottoajatteluun, joka on tehty tuloslaskelman kulujaon pohjalta. Yksinkertaistettuna tämä tuloslaskelmakaava näyttää seuraavalta:

Liikevaihto

–*muuttuvat kustannukset*

= ***katetuotto***

–*kiinteät kustannukset*

= ***tulos***

Kaavassa huomioidaan ensin liikevaihto, jolla tarkoitetaan yrityksen tai laskentakohteen tietyllä ajankaksella tekemää arvonlisäverotonta myyntiä. Katetuottolaskennassa on tärkeää muistaa, että kannattavuutta laskettaessa on aina käytettävä joko arvonlisäverollisia tai –verottomia hintoja sekä myynnin että kulujen kohdalla. Koska arvonlisäverot ovat yrityksen näkökulmasta vain läpikulkuerä ja niistä koituvat kustannukset jäävät asiakkaan maksettavaksi, on helpointa jättää arvonlisäverot kokonaan huomioimatta. Muuttuvat kustannukset koostuvat yleensä raaka-ainekustannuksista, sillä raaka-aineiden kulutus on riippuvainen myynnin määrästä. Vähentämällä liikevaihdosta muuttuvat kulut saadaan selville yrityksen tai laskentakohteen katetuotto. Tämä kertoo suoraan kuinka paljon yritykselle jää liikevaihdosta jäljelle, kun otetaan huomioon muuttuvat kustannukset. Kiinteillä kustannuksilla tarkoitetaan sellaisia kustannuksia, jotka tulisivat yrityksen maksettavaksi, vaikka myyntiä ei syntyisi lainkaan. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi vuokrat. Useat yrityksille koituvista kustannuseristä on myös näiden kahden kustannustyyppin välimaastoon sattuvia eriä eli puolikiinteitä kuluja. Tällaisia kustannuksia ovat usein esimerkiksi palkat, energia ja vesi. Yrityksen on tehtävä itse päätös kumpaan ryhmään muuttuviin vai kiinteisiin kustannuksiin tällaiset erät laitetaan. Kun kate-

tuotosta vähennetään kiinteät kustannukset, saadaan yrityksen tai laskentakohteen tulos. Kyseinen tulos vastaa tuloslaskelman riviä tulos ennen veroja. Yleensä saadut tulokset suhteutetaan liikevaihtoon, jolloin saadaan prosentuaalinen osuus jokaiselle riville. Tärkein kannattavuuden tarkastelun kannalta on katetuottoprosentti. (Heikkilä & Saranpää 2009, 54-55; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 67-69; Jyrkkiö & Riistama 2008, 15-16.)

Usein ravintola-alalla edellisellä sivulla esitettyä katetuottoajatteluun pohjautuvaa tuloslaskelmakaavaa laajennetaan, jotta sen avulla voidaan huomioida muitakin kustannuksia kuin raaka-ainekustannuksia tarkemmin. Tällöin kaavaan lisätään myös työvoimakustannukset ja niiden jälkeen jäävä palkkakate sekä kiinteiden kustannusten jälkeinen käyttökate. Tämän jälkeen poistot huomioidaan omana eränään ja vasta niiden jälkeen esitetään yrityksen tulos ennen veroja. Tällöin tuloslaskelman kulujaon pohjalta tehty tuloslaskelmakaava näyttää seuraavalta:

Liikevaihto

– *muuttuvat kustannukset*

= ***katetuotto***

– *työvoimakustannukset*

= ***palkkakate***

– *kiinteät kustannukset*

= ***Käyttökate***

– *poistot*

= ***Tulos***

”Katetuottolaskennassa tarkastellaan erityisesti toiminnan volyymin ja kannattavuuden välistä riippuvuutta tilanteessa, jossa volyyymi vaihtelee olemassa olevan kapasiteetin ja kiinteiden kustannusten rajoissa toiminta-asteen normaalilla vaihteluvälillä” (Neilimo & Uusi-Rauva 68.) Jotta tätä periaatetta pystytään noudattamaan, on ajateltava että toiminnan kiinteät kustannukset eivät muutu volyymin muuttuessa. Edellä esitetyn katetuottolaskennan yksinkertaistetun tuloslaskelmakaavan perusteella voidaan laskea muita yrityksen johdolle tärkeitä tunnuslukuja, joiden avulla toiminnon kannattavuutta on helppo analysoida. Tärkein ja helpoin tulkittava näistä on kriittinen piste. Se kertoo sen liikevaihdon, jolla kaikki kulut tulevat katetuksi, jolloin käyttökate ja sitä kautta myös tulos on nolla. Kriittisen pisteen liikevaihto kertoo siis liiketoiminnan kannattavan toiminnan ehdottoman alarajan. Käytännössä se tarkoittaa sitä, että katetuotto on yhtä suuri kuin kiinteät kustannukset. Kriittisen pisteen liikevaihdon kaava on:

$$KRP = \frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuottoprosentti}} * 100$$

Kaavassa KRP tarkoittaa kriittisen pisteen liikevaihtoa. (Heikkilä & Saranpää 2009, 55-56; Selander & Valli 2007, 105; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 68-69.)

Toinen paljon käytetty katetuottolaskennan tunnusluku on varmuusmarginaali, joka kertoo sen pelivaran mikä erottaa toteutuneen ja kriittisen pisteen liikevaihdon. Varmuusmarginaali saadaan kaavasta:

$$\text{Varmuusmarginaali} = \text{toteutunut liikevaihto} - \text{kriittisen pisteen liikevaihto}$$

Kaavasta ilmenee suoraan kuinka paljon liikevaihto saisi pudota ennen kuin liiketoiminnasta tulee tappiollista. Varmuusmarginaali voi olla myös negatiivinen sellaisissa tapauksissa, että toteutunut liikevaihto on pienempi kuin kriittisen pisteen liikevaihto, jolloin liiketoiminta on ainakin kyseisen vertailujakson perusteella tappiollista. Varmuusmarginaali voidaan esittää myös prosentuaalisesti. Varmuusmarginaaliprosentti lasketaan kaavalla:

$$\text{Varmuusmarginaaliprosentti} = \frac{\text{varmuusmarginaali}}{\text{toteutunut liikevaihto}} * 100$$

Varmuusmarginaaliprosentin avulla yrityksen johto voi vertailla omien eri tulosyksiköiden varmuusmarginaalia toisiinsa, sekä vertailla oman yrityksen kannattavuutta muihin alalla toimiviin yrityksiin. (Heikkilä & Saranpää 2009, 56; Selander & Valli 2007, 105; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 69-71.)

Edellä esitellyt tunnusluvut lasketaan jo toteutuneiden lukujen perusteella. Koska yritystoiminnassa pyritään saavuttamaan mahdollisimman paljon voittoa, asetetaan yrityksen ja toimintayksiköiden liikevaihdolle ja tulokselle tavoitteet. Kuten edellä on kerrottu, katetuottolaskennan yksinkertaistetun tuloslaskelmakaavan alimmalla rivillä olevalla tuloksella tarkoitetaan tuloslaskelman riviä tulos ennen veroja. Jotta tulostavoitetta voidaan soveltaa katetuottolaskennan pohjalta, on tulostavoitekin esitettävä samalla tavalla. Tästä syystä tilikauden tai vertailujakson tulostavoite lasketaan seuraavalla kaavalla:

$$\text{Tulostavoite} = \text{voittotavoite} + \text{tuloverot}$$

Tulostavoitteesta saadaan johdettua liikevaihtotavoite, jonka avulla tiedetään, kuinka suuri liikevaihdon tulee olla, että haluttuun tulokseen päästään. Ensin tulee kuitenkin laskea katetuottotavoite, jossa on huomioitu sekä haluttu tulos että kiinteät kustannukset. Katetuottotavoite lasketaan seuraavalla kaavalla:

$$\text{Katetuottotavoite} = \text{Tulostavoite} + \text{kiinteät kulut}$$

Katetuottotavoitteesta saadaankin helposti laskettua tärkein tunnusluku eli vertailujakson liikevaihtotavoite. Liikevaihtotavoitteen kaava on

$$\text{Liikevaihtotavoite} = \frac{\text{katetuottotavoite}}{\text{katetuottoprosentti}} * 100$$

Liikevaihtotavoite kertoo yrityksen johdolle kuinka paljon yrityksen tai yksittäisen toiminnon on saatava liikevaihtoa valitulla ajanjaksolla, että liiketoiminnasta jää tavoiteltu voitto. Myyntitavoite saadaan lisäämällä liikevaihtotavoitteeseen kyseisten tuotteiden arvonlisäveron määrä. Myyntitavoitteen avulla on mahdollista määrittää esimerkiksi päivä- tai kuukausikohtaisia myyntitavoitteita tai tietyllä toiminta-asteella valmistetun tuotteen vähimmäismyyntihinta. (Heikkilä & Saranpää 2009, 58-59.)

4.1.2 Katetuottolaskennan hyödyntäminen tulossuunnittelussa

Yritykset käyttävät katetuottolaskentaa erityisesti tulossuunnittelun ja hinnoittelun työkaluna. Sen avulla voidaan myös asettaa erilaisia tavoitteita kuten esimerkiksi yksikkö- tai asiakastavoitteita. Katetuottolaskennan vahvuuksia on sen helppo sovellettavuus. Yleisimmin tuloksen ajatellaan muodostuvan neljästä eri tekijästä, jotka jokainen vaikuttavat osaltaan tulokseen ja kannattavuuteen. Näitä tekijöitä kutsutaan tulostekijöiksi. Ensimmäinen tulostekijä on tuotteen myyntihinta, joka usein määrittyy markkinoiden perusteella. Jos myyntihintaa saadaan kuitenkin nostettua, esimerkiksi tuotteen poikkeuksellisen imagon tai onnistuneen markkinoinnin takia, tuotteen katetuotto ja tätä kautta myös yrityksen kannattavuus paranee. Toinen tulostekijä on myyntimäärä eli myyntivolyymi. Myynnin kasvu ei kasvata katetuottoa, mutta kasvattaa euromääräistä katetuottoa ja tätä kautta myös lopullista tulosta. Joten myös myyntimäärä on kannattavuuteen vaikuttava tekijä. Toki on otettava huomioon, että jos myyntimäärät kasvavat riittävästi, myös yrityksen kiinteät kustannukset kasvavat. Kolmas tulostekijä on muuttuvat kustannukset, jotka tavallisesti seuraavat myynnin määrän muutoksia. Jos tuotteen muuttuvia yksikkökustannuksia saadaan kuitenkin alennettua, esimerkiksi vaihtamalla halvempiin raaka-aineisiin tai pienentämällä annoskokoja, tuotteen katetuottoa ja tästä syystä myös kannattavuus paranee. Neljäs tulostekijä ovat kiinteät kustannukset, jotka eivät ole verrannollisia tuotteen myyntimäärään. Tästä syystä kannattavuutta voidaan parantaa alentamalla kiinteitä kustannuksia. (Heikkilä & Saranpää 2009, 60-61; Selander & Valli 2007, 115; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

Kun tarkastellaan koko yrityksen kaikkia toimintoja, eikä vain yhtä ainoaa toimintoa, voidaan viidenneksi tulostekijäksi ottaa myynnin jakauma. Myynnin jakauman avulla seurataan, kuinka paljon mitään tuotetta on myyty seurantajakson aikana. Tämän seurannan avulla yrityksen johto voi vertailla, paljonko eri katetuottoa omaavien tuoteryhmien myynnissä on eroa. Yritys on voinut esimerkiksi päästä budjetoimaansa liikevaihtoon, mutta yrityksen tulos ei välttämättä ole halutunlainen jos liikevaihto on kertynyt huonon katetuoton omaavista tuotteista. Tämän opinnäytetyön tavoitteena on kuitenkin laskea ja analysoida vain yhden toiminnon kannattavuutta, joten myynnin jakauman analysointi jätetään pienemmälle huomiolle. (Heikkilä & Saranpää 2009, 61.)

Edellä esiteltyjä tulostekijöistä hyödyntäen yrityksessä voidaan tehdä niin sanottua herkkyys- tai kannattavuusanalyysejä. Tällöin jotakin tulostekijää muutetaan suuntaan tai toiseen ja tutkitaan tämän muutoksen vaikutusta kannattavuuteen. Katetuottoajattelun pohjalta tehtävän herkkyysanalyysin peruseriaatteena usein on, että muutetaan yhtä tulostekijää kerrallaan. Tätä kutsutaan ceteris paribus-olettamukseksi. Käytännössä kyseisen periaatteen noudattaminen ei vastaa todellisuutta, sillä esimerkiksi kiinteät kustannukset nousevat jossain vaiheessa pakosta, jos valmistusmäärää kasva-

tetaan. Tämä kuitenkin antaa yrityksen johdolle mahdollisuuden tarkastella eri tulostekijöiden muutosten vaikutusta tuotteen lopulliseen kannattavuuteen teoreettisella tasolla. Tällaista tulostekijöiden muutosten vaikutusten ennakoimista, selvittämistä ja analysointia kutsutaan tulossuunnitteluksi. Näitä tuloksia voidaan verrata nykyiseen kriittisen pisteen liikevaihtoon tai varmuusmarginaaliin ja tehdä tarvittavia johtopäätöksiä esimerkiksi hinnoittelun suhteen. Tulossuunnittelu on osa yrityksen kokonaissuunnittelua ja tulevan tilikauden tai valitun tarkkailujakson tapahtumia pyritään ennakoimaan herkkyyssanalyysin avulla. Katetuottolaskennalla on myös tärkeä osa jälkikäteisessä tarkkailussa, jolloin sen avulla voidaan selvittää ja analysoida mahdollisia poikkeamia suunnitelmasta. (Heikkilä & Saranpää 2009, 60-61; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

4.1.3 Tulostekijöiden muutosten vaikutus kannattavuuteen

Myyntihinta on yksi merkittävimmistä tulostekijöistä. Sen tehtävä on kattaa kaikki kyseistä toiminnosta tai tuotteesta syntyvät erilliskustannukset eli esimerkiksi raaka-aineet ja henkilöstökustannukset sekä osa yrityksen yleiskustannuksista kuten hallinnon ja markkinoinnin kustannukset. Lisäksi myyntihinta tulee määrittää siten, että tuotteen myynnistä jää edellä mainittujen kustannusten lisäksi yritysjohton haluama voitto. Tuotteen hinta määrittää osaltaan, millaiseksi kuluttajat ajattelevat tuotteen arvon. Esimerkiksi hyvin markkinoidun lounaspöydän hinta voi olla huomattavasti korkeampi kuin huonosti markkinoidun, vaikka lounaspöydän kustannukset ja asiakaskunta pysyisi melko samankaltaisena. Toisaalta osa kuluttajista voi pitää hintaa niin tärkeänä tekijänä, että ovat valmiita tinkimään tuotteen laadusta. Hintaa muuttamalla voidaan saada asiakasmäärät hetkellisesti nousuun, mutta samalla myös myyntimäärien on noustava voimakkaasti, jotta toiminta saadaan pysymään yhtä kannattava kuin kalliimmalla myyntihinnalla. Myös kilpailijat usein reagoivat hintakilpailuun samalla lääkkeellä, jolloin jokaisen kannattavuus laskee. Tämä voi johtaa tilanteeseen, jossa markkinaosuudet pysyvät samoina, mutta kannattavuus laskee. Tärkeintä hinnoittelussa onkin löytää omalle tuotteelle oikea hinta-laatusuhde. Tämä varmistaa sen, että tuotteen kannattavuus on järkevällä tasolla ja tuotteen myyntimäärät pysyvät riittävän suurina. Jos kuitenkin mietitään myyntihinnan nousun merkitystä yritykselle ceteris paribus-olettamuksen toteutuessa, kaikki yrityksen kate- ja tulosluvut paranevat. Tällöin tulee siis olettaa, että myyntimäärä ei ole riippuvainen myyntihinnasta. Euromääräisesti kaikkien eri kateerien tulokset paranevat samalla euromäärällä kuin liikevaihto nousee. Sitä kautta myös yrityksen kate- ja tulosprosentit paranevat. Jos myyntihintaa todella saataisiin nostettua ilman että se heikentäisi myyntimääriä, myös varmuusmarginaali ja tulos paranevat ja kriittisen pisteen liikevaihto laskee. Hintaa voi siis nostaa siihen saakka kunnes myyntimäärä vähennee enemmän suhteessa myyntihinnan korotukseen. Tällöin myyntihinta on yrityksen kannalta kannattava ja tarjoaa asiakkaalle oikeanlaisen hinta-laatusuhteen. (Heikkilä & Saranpää 2009, 61-62; Selander & Valli 2007, 116.)

Myyntimäärien nousun ajatellaan usein olevan kannattavan yrityksen kasvun ja kehityksen pohja. Myyntivolyymien nousu on seurausta kasvaneesta kysynnästä. Myynnin määrän kasvu lisää kuitenkin yrityksen kustannuksia. Yhden tuotteen valmistamiseen kuluu yhtä paljon raaka-aineita kuin ennenkin, joten ceteris paribus-olettamuksen mukaan muuttuvat kustannukset kasvavat samalla tahdilla. Tällöin myyntikateprosentti pysyy samana, mutta euromääräinen myyntikate muuttuu. Koska tuot-

teesta saatava kate pysyy samana, kriittisen pisteen liikevaihto tai kannattavuuden alaraja ei muutu. Toki on mahdollista, että samalla pystytään vaikuttamaan esimerkiksi raaka-aineiden hävikkiin tai niiden yksikköhinta laskee lisääntyneiden tilausmäärien vuoksi. Tällöin myös myyntikateprosentti paranee. Yleisempää on kuitenkin se, että myyntimäärien kasvaessa myös panostukset markkinointiin ovat kasvaneet. Lisäksi volyymin nousun takia voidaan joutua palkkaamaan lisää työntekijöitä, jolla on myös vaikutus kiinteisiin kustannuksiin. Näillä tekijöillä on vaikutus tuotteen lopulliseen kannattavuuteen. Kiinteät kustannukset kuitenkin harvoin kasvavat myyntimäärien nousun takia niin suureksi, että kohentunut kate kuluisi kiinteiden kulujen kattamiseen. Tästä syystä myyntimäärä tulostekijänä on vähintäänkin yhtä tärkeä kuin myyntihinta. Sen liikevaihdon kasvattaminen nimenomaan myyntimäärän avulla tulee olla yksi tärkeimmistä tavoitteista yrityksessä. (Heikkilä & Saranpää 2009, 62-63; Selander & Valli 2007, 116.)

Muuttuvien kustannusten suunnittelu, seuraaminen ja hallinta ovat tärkeitä tulokseen vaikuttavia tekijöitä ravitsemisalalla. Toisin kuin myyntihinnan tai -määrän kasvun kohdalla muuttuvien kustannusten nousu vaikuttaa negatiivisesti yrityksen tulokseen. Muuttuvat kustannukset ravintola-alalla koostuvat yleensä raaka-ainekustannuksista. Raaka-ainekustannusten nousun taustalla on yleensä joko hävikin lisääntyminen, ostohintojen nousu, raaka-aineiden vaihtaminen tai tuotteisiin tehdyt muutokset. Nousseiden muuttuvien kustannusten kompensoimiseksi, jonkun muun tulostekijän kohdalla on saatava aikaiseksi kustannusten nousua vastaavan kokoinen vastakkainen kehitys. Toisin sanoen myyntihintoja tai -määrää on nostettava tai kiinteitä kustannuksia on karsittava. Jos yrityksessä pystytään kuitenkin vähentämään muuttuvia kustannuksia, tuotteen kannattavuus paranee. Näin siis ainoastaan, jos tuotteen myyntimäärät ja hinnat saadaan pysymään raaka-ainekustannusten laskusta huolimatta entisellä tasolla. Muuttuvia kustannuksia voidaan ravitsemisalalla vähentää vain kahdella keinolla, joko hankkimalla halvempia raaka-aineita tai pienentämällä annoskokoja. Jotta tällä olisi positiivinen vaikutus kannattavuuteen, on tuotteen laadun pysyttävä yhä vähintään samalla tasolla kuin ennen. (Heikkilä & Saranpää 2009, 63-64; Selander & Valli 2007, 116.)

Kiinteiden kustannusten muutokset eivät vaikuta tuotteen myyntikatteeseen, mutta niillä on kuitenkin suuri rooli toiminnon tai yrityksen tuloksen muodostumisessa. Kiinteiden kustannusten nousu pienentää yrityksen tulosta, kasvattaa kriittisen pisteen liikevaihtoa sekä vähentää varmuusmarginaalia. Jotta kiinteiden kustannusten nousua saataisiin kompensoitua, on joko myyntihinnan tai -määrän noustava tai muuttuvien kustannusten vähennyttävä. Merkittävin kiinteiden kustannusten erä ravitsemisalalla on henkilöstökustannukset, joista säästäminen onkin usein ensimmäinen keino kun kannattavuutta lähdetään parantamaan. Yksi keino tämän saavuttamiseksi on esimerkiksi jalostetumpien raaka-aineiden käyttö. Esimerkiksi ostamalla valmiiksi kuorittuja perunoita säästetään työvoimakustannuksissa, sillä kenenkään työaikaa ei kulu niiden kuorimiseen. Kuoritut perunat ovat kuitenkin kalliimpia kuin kuorimattomat, joten on syytä laskea, kannattaako tuotteen jalostaminen jättää omien työntekijöiden vastuulle vai ostaa tuote valmiiksi jalostettuna. Usein siis kiinteistä kustannuksista säästäminen voi johtaa muuttuvien kustannusten kasvamiseen tai tuotteen laadun huonotessa jopa myyntimäärien laskuun. (Heikkilä & Saranpää 2009, 64; Selander & Valli 2007, 116.)

4.1.4 Katetuottolaskennan puutteet

Katetuottoajattelu luo hyvän pohjan yrityksen kannattavuuden mittaamiseen ja soveltuu erityisesti yhden tuotteen katteen mittaamiseen. Sen käytössä on kuitenkin otettava huomioon tiettyjä asioita, sillä katetuottolaskennalla on myös omat puutteet ja heikkoutensa. Yksi puutteista ilmenee, kun kustannuksia jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Jakoa tehdessä joudutaan pelkistämään ajattelua ja vain yksinkertaisesti päättämään, onko yksittäinen kustannus kiinteä vai muuttuva. Todellisuudessa monet kustannuserät ovat puolikiinteitä kustannuksia eli ne pysyvät tietyllä tasolla, kunnes tuotantomäärät nousevat tietyn pisteen yli. Tästä hyvänä esimerkkinä voidaan käyttää henkilöstökustannuksia, jotka ovat tiettyyn pisteeseen asti kiinteitä, mutta tuotannon kasvaessa jossain vaiheessa on palkattava lisää henkilöstöä tai tehostettava toimintaa jollain muulla tavalla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

Yritykselle voi olla myös hankalaa selvittää etukäteen, millainen katetaso on riittävä kannattavan liiketoiminnan kannalta tai mikä katetaso kertoo yritykselle sen, että toiminnasta kannattaa luopua. Tämä korostuu myös sen takia, että katetuottolaskenta toimii ainoastaan lyhyellä aikavälillä ja ainoastaan suppean tarkastelun työvälineenä. Esimerkiksi ravintolan kannattavuus voi olla sesonkiaikaan erittäin hyvällä tasolla, mutta kun seurantaa ja katetuottolaskentaa tehdään sesongin ulkopuolella, saatetaan hyvinkin huomata, ettei liiketoiminta ole lainkaan kannattavaa. Tällaisessa tilanteessa sesongin aikana saatu tulos menee sesongin ulkopuolisen ajan tappioiden kattamiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 74.)

Kun katetuottolaskennassa lähdetään liikkeelle liikevaihdosta, usein huomioimatta jäävät myynnin oikaisuerät kuten luottotappiot ja alennukset. Osa yrityksistä myös ravitsemisalalla myyvät tuotteitaan ja palveluitaan velaksi, jolloin käytännössä aina jossain vaiheessa syntyy luottotappioita. Esimerkiksi ravintola voi toimia sopimusruokalana jollekin lähellä sijaitsevalle yritykselle. Konkurssitilanteessa ravintola ei olisi ensimmäisten joukossa saamassa saamisiaan pois, jolloin olisi täysin mahdollista, että syntyisi luottotappio. Tätä ei kuitenkaan huomioida katetuottolaskennassa, sillä laskentaa lähdetään suorittamaan liikevaihdon avulla, jolloin luottotappiot eivät ole laskennassa mukana. Ravitsemisalalla tuotteiden hinnoittelu nojaa usein katetuottoajatteluun eli on voitu etukäteen päättää, että tietyistä tuotteista tulee saada tietty katetuotto. Tällöin unohdetaan usein ottaa huomioon erilaiset alennukset, jolloin tuotteesta saatava lopullinen kate ei jääkään niin suureksi kuin on alun perin suunniteltu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

Yksi katetuottolaskennan suurimmista puutteista on sen toisaalta sen suurin vahvuus eli sen muunneltavuus ja käytännön läheisyys. Siinä missä laskentamallin muuttelu mieleiseksi toimii hyvin yrityksen sisäisessä laskennassa, se vaikeuttaa yritysten välisen vertailun suorittamista. Katteiden laskemisen perusteet voivat olla kahdessa eri yrityksessä hyvinkin toisistaan poikkeavat, koska käsitteitä saatetaan tulkita toisin tai laskelmien sisältö on määritelty eri tavoin. Esimerkiksi henkilöstökustannukset voidaan toisessa yrityksessä käsitellä osittain muuttuvina kustannuksina ja toisessa kiinteinä kustannuksina. Tällaisessa tapauksessa ensin mainitun yrityksen katetuotto on huonompi kuin toisena mainitun yrityksen, vaikka lopullisessa tuloksessa ei välttämättä ole ollenkaan eroa. Tästä

syystä vertailua tehdessä on syytä ottaa huomioon erilaiset laskentaperiaatteet ja keskittyä kokonaisuuteen eikä ainoastaan yhteen ainoaan kategoriaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

4.1.5 Menuanalyysi ja annoskortit

Menuanalyysillä tarkoitetaan sitä, kun tuotekohtaista kannattavuutta arvioidaan niin sanottua Bostonin matriisia hyödyntäen. Bostonin matriisin loi Boston Consulting Groupin Bruce Henderson. Bostonin matriisin pohjalta tehdyssä menuanalyysissä kaikki tuotteet jaotellaan tuotekohtaisen myyntikatteen ja myyntimäärän perusteella neljään eri luokkaan. Niin kutsuttuja tähtituotteita ovat ne, jotka keskimääräiset myyntikatteet ja -määrät ovat keskiarvoa paremmat. Lypsylehmiksi kutsutaan sellaisia tuotteita, jotka myyvät paljon, mutta keskimääräistä huonommalla myyntikatteella. Niin sanottuja rakkikoiria ovat tuotteet, jotka myyvät vähän ja joiden tuotekohtainen myyntikate on huono. Yleisesti tällaista vertailua käytetään eri listaruokien vertailussa, mutta ajattelutapa on sovellettavissa myös opinnäytetyön tavoitteiden mukaisesti lounaspöydän eri ruokalajien vertailuun. Koska lounaspöydän hinta ei ole riippuvainen siellä tarjottavista ruuista, eri ruokien kannattavuuserot syntyvät puhtaasti niiden tuottamasta katetuotosta eikä niiden hinnasta. Jos lounaspöydässä tarjottavista ruuista on selkeästi eroteltavissa edellä mainitut neljä luokkaa, voidaan tätä tietoa käyttää hyväksi ruokalistojen suunnittelussa. Esimerkiksi sellaista ruokaa, jonka katetuotto on huono, mutta se myy hyvin, voidaan myydä sellaisina päivinä, joina asiakasmäärät ovat alhaiset. Tällöin voidaan saada aikaiseksi enemmän myyntiä. Toisaalta sellaista ruokaa, joka myy päivänä kuin päivänä hyvin, ei ole välttämättä kannattavaa tarjota sellaisena päivänä, kun myyntimäärät ovat muutenkin jo suuret. Tällaisessa ajattelussa piilee kuitenkin suuri riski, sillä asiakastyytyväisyys ja sitä kautta myynti voi laskea, jos tarjolla on huonompilaatuista ruokaa. Tärkeintä onkin löytää sellaiset ruuat, jotka myyvät hyvin, mutta tarjoavat talon haluaman katetuoton. Alla olevassa kuviossa 4 on esitetty pelkistetty esimerkkikuvio siitä, kuinka tuotteet jakautuvat neljään eri luokkaan myyntimäärien ja myyntikatteen perusteella. (Heikkilä & Saranpää 2009, 82-84; QuickMBA, BCG Growth-Share Matrix.)

		Myyntikateen keskiarvo	
		Pieni	Suuri
Keskimääräinen myyntimäärä	Suuri	Lypsylehmät	Tähtituotteet
	Pieni	Rakkikoirat	Kysymysmerkit

KUVIO 4. Esimerkki menuanalyysin taulukosta (Heikkilä & Saranpää 2009, 84.)

Annoskortit ovat ravintoloissa usein käytetty ruokatuotteiden hinnoittelun ja valmistusohjeiden työkalu. Siihen kerätään tietoa tiettyyn ruokaan tai annokseen käytettävistä raaka-aineista ja usein myös annoksen valmistusohje. Tällöin annoksen raaka-ainekustannukset pysyvät aina samoina, oli valmistaja kuka tahansa. Se takaa myös annoksen jatkuvan laadun, sillä tuotteen maku ja koko eivät ole riippuvaisia valmistajasta. Tämä helpottaa yrityksen johtoa kannattavuuden mittaamisessa, sillä silloin tuotteen katetuotto voidaan määrittää jo etukäteen. Jos jokainen ruuan valmistaja saa käyttää itse haluamiaan raaka-aineita tietyn ruuan valmistamiseen, on mahdotonta ennakoida ruuan kannattavuutta etukäteen, sillä raaka-ainekustannukset vaihtelevat. Tästä syystä tuotteen hinnoittelu voi olla vaikeaa, sillä samalla tuotenimikkeellä myytävän ruuan raaka-ainekustannukset vaihtelevat valmistajan mukaan. Myös noutopöydän ruokien valmistamisessa annoskorttien käyttäminen on suotavaa, jotta tulossuunnittelua voidaan tehdä tarkasti ja huolellisesti. (Selander & Valli 2007, 85.)

Alla olevassa kuviossa 5 on esimerkki ravitsemisalalla käytettävästä annoskortista. Kyseisessä annoskortissa on laskettu lihakeiton myyntihinta kuvitteellisilla raaka-ainehinnoilla sekä oletetulla myyntikateprosentilla. Painohäviöllä tarkoitetaan sitä, kun raaka-aineista joudutaan poistamaan jotain, jotta niistä saadaan käyttökelpoisia. Esimerkiksi perunat joudutaan kuorimaan ennen käyttöä, jolloin niiden varsinainen käytettävä määrä eli käyttöpaino laskee. Verottoman ostohinnan ollessa tiedossa, näillä tiedoilla saadaan laskettua varsinainen käyttöhintaa, joka kertoo paljonko käytettävälle raaka-aineelle jää kustannuksia. Ainehinta kertoo kyseiseen ruokaan käytettyjen raaka-aineiden kustannukset. Kun tiedossa on annoskoko, saadaan laskettua, montako annosta tästä ruokamäärästä saa valmistettua. Tästä voidaan laskea annoksen verollinen myyntihinta. (Selander & Valli 2007, 206; Miettinen & Santala 2003, 164-165.)

Annoskortti		LIHAKEITTO				
Ainekustannus/annos	0,44 €				Alv %	14 %
					Veroton myyntihinta	1,46 €
Myyntikateprosentti	70 %				Verollinen myyntihinta	1,66 €
Ostopaino	Painohäviö%	Käyttöpaino	Raaka-aine	Veroton ostohinta	Käyttöhintaa	Ainehinta
0,941	15 %	0,800	Possu	3,50 €	4,12 €	3,29 €
0,667	10 %	0,600	Nauta	4,20 €	4,67 €	2,80 €
2,625	20 %	2,100	Peruna	0,70 €	0,88 €	1,84 €
0,400		0,400	Porkkana	1,20 €	1,20 €	0,48 €
0,250	20 %	0,200	Lanttu	1,10 €	1,38 €	0,28 €
0,010		0,010	Mausteet	5,00 €	5,00 €	0,05 €
4,000		4,000	Vesi			
	Yht.	8,11			Yht.	8,74 €
	Annoskoko	0,4			Annosmäärä	20

KUVIO 5. Esimerkki annoskortista. (Selander & Valli 2007, 206)

4.2 Hinnoittelu

Kuten edellä on jo kerrottu, tuotteiden oikea hinnoittelu on yhtä tärkeä osa kannattavaa liiketoimintaa kuin muuttuvien ja kiinteiden kustannusten hallinta. Tuotteiden hinta määrittää usein, kuinka paljon tuotetta myydään, joten jo senkin takia hinnoittelun tulee olla yksi tärkeimmistä osa-alueista yritysjohdon päätöksenteossa. Hinnoittelun lähtökohtana tulee aina olla tuotteen kustannusten selvittäminen, jotta tuotteesta saadaan yritykselle kannattava. Tuotteen myyntihinta on se hinta, jonka asiakas maksaa tuotteesta. Katetuottoajatteluun pohjautuvassa hinnoittelulaskelmissa käytetään yleensä arvonlisäverottomia arvoja, jolloin tuotteen myyntihintaan on lisättävä arvonlisävero. Arvonlisäveroa ei oteta huomioon laskelmissa sen takia, koska se ne ovat yritykselle vähennyskelpoisia eivätkä siksi varsinaisesti tuo yritykselle kustannuksia. Edellä kuvailtu kustannuspohjainen hinnoittelu perustuu siis tuotteen omakustannushintaan eli se huomioi kaikki tuotteet valmistukseen liittyvät kustannukset. Kustannuspohjaisen hinnoittelun kaava on yksinkertaistetusti seuraavanlainen:

$$\text{Myyntihinta} = \text{omakustannushinta} + \text{voittotavoite} + \text{arvonlisävero}$$

(Heikkilä & Saranpää 2009, 88; Selander & Valli 2007, 78-79.)

Toinen hinnoittelussa paljon käytetty keino on markkinalähtöinen hinnoittelu. Tällöin tuote hinnoitellaan sen mukaan, miten alalla toimivat kilpailijat ovat tuotteen hinnoitelleet. Tällöin tulee arvioida, onko omassa tuotteessa jotain sellaista, mitä kilpailijoiden vastaavista tuotteista puuttuu. Myös yrityksen oma liikeidea ja yrityksen sijainti on otettava markkinalähtöisessä hinnoittelussa huomioon. Tuote voi olla esimerkiksi yrityksen liikeidean kannalta luonteeltaan sellainen, ettei yritys tavoittelekaan sen avulla suurta voittoa vaan se on osa palvelua joka tuo lisää asiakkaita yritykseen. Esimerkiksi tämän työn toimeksiantajayritys myy polttoaineita lähinnä sen takia, että se houkuttelee tiellä liikkuvaa asiakaskuntaa vierailemaan ja käyttämään yrityksen palveluita. Tällöin, kun asiakas joutuu joka tapauksessa pysähtymään ja tankkaamaan, on todennäköistä, että hän käyttää myös katteeltaan yritykselle parempia palveluita hyväkseen. Kun kyseessä on niinkin voimakkaasti kilpailtu ala kuin ravintola-ala, hinnoittelu on useimmiten markkinalähtöistä. Esimerkiksi toimeksiantajayrityksen tapauksessa on turha yrittää myydä tuotetta kalliimmalla kuin muilla liikenneasemilla, sillä lähellä on useita kilpailijoita, joiden palveluita asiakkaat voisivat tällöin käyttää. Tällaista hinnoittelutilannetta kutsutaan kilpailusuuntautuneeksi hinnoitteluksi eli kilpailua yritysten välillä käydään pääsääntöisesti hinnan avulla. Tällöin yrityksen johdon on seurattava kilpailijoiden hinnoittelua ja omassa hinnoittelussaan mukauduttava alalla yleisesti vallitsevaan hinnoittelun tasoon. Yritys voi itse hinnoittelussaan valita, seurataanko yleistä hintaa vai myydäänkö tuotetta halvemmalla vai kalliimmalla kuin kilpailijat. Niin sanotulla laatu hinnoittelulla tarkoitetaan sellaista tilannetta, kun yritys hinnoittelee tuotteen kalliimmaksi kuin kilpailijat, jolloin tuotteesta pyritään antamaan mahdollisimman laadukas kuva. Tällöin tuotteen on oltava sellainen, että asiakkaat ovat valmiita maksamaan kalliimman hinnan laadukkaasta tuotteesta. Penetraatiohinnoittelulla tarkoitetaan sellaista hinnoittelukäyttäytymistä, kun tuote hinnoitellaan halvaksi ja laadun sijasta tavoitellaan suurta volyymia. (Heikkilä & Saranpää 2009, 88,94; Selander & Valli 2007, 78-79.)

Ravintola-alalla hinnoittelu perustuu yleensä kustannuspohjaisen ja markkinalähtöisen hinnoittelukeinon yhdistelmään. ”Normaalissa hinnoittelutilanteessa yritys lähtee kustannuksistaan liikkeelle – koko ajan markkinoiden odotukset ja vaatimukset tiedostaen – ja päätyy myyntihintaa, jossa sekä kustannusten merkitys että markkinoilla vallitsevan kilpailu- ja kysyntätilanteen vaikutus on pyritty ottamaan huomioon” (Heikkilä & Saranpää 2009, 94). Tällä tavoin yritys pystyy kilpailemaan muiden alalla toimivien yritysten kanssa, mutta ei kuitenkaan joudu tinkimään liikaa tuotteen kannattavuudesta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että jos yritys ei kykene myymään tuotetta markkinoilla määrättyyn hintaan kannattavasti, on usein parempi luopua koko tuotteesta.

Seuraavaksi esitellään ravintola-alalla usein käytetyt kustannuspohjaiset hinnoittelukeinot. Ne perustuvat puhtaasti edellä esitettyyn katetuottoajatteluun, ja niissä on myös käytetty ravintola-alalle ominaisia keinoja kuten palkkakatetta.

4.2.1 Myyntikate ja myyntikatekerroin hinnoittelu

Myyntikatehinnoittelu perustuu siihen, että tietylle tuotteelle tai tuoteryhmälle määritellään ennalta haluttu katetuotto prosentti eli myyntikateprosentti. Myös näissä laskemissa käytetään arvonlisäverotonta hintaa sekä halutun hinnan että raaka-ainekustannusten osalta. Tämän ajattelumallin pohjalta tuotteen arvonlisäveroton saadaan laskettua kaavalla:

$$\text{Arvonlisäveroton myyntihinta} = \frac{\text{raaka} - \text{ainekustannukset}}{100 - \text{myyntikateprosentti}} * 100$$

Kyseistä kaavasta saadaan arvonlisäveroton myyntihinta, jolloin hintaa on lisättävä vielä tuotteen arvonlisäkannan mukainen arvonlisävero. Ravintolatuotteilla arvonlisävero on tutkimusta toteutettaessa 14 %:ia, joten arvonlisäverokerroin on silloin 1,14. Arvonlisäverollinen myyntihinta saadaan kaavasta:

$$\text{Arvonlisäverollinen myyntihinta} = 1,14 * \text{arvonlisäveroton myyntihinta}$$

Usein edellä esitettyä hinnoittelukaavaa yksinkertaistetaan niin sanotun kerroin hinnoittelun avulla. Tällöin halutulle myyntikateprosentille lasketaan tietty kerroin, jonka avulla saadaan selvitettyä tuotteen arvonlisäveroton myyntihinta. Hinnoittelukertoimen kaava on:

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

Hinnoittelukertoimen avulla saadaan laskettua arvonlisäveroton myyntihinta kaavalla

$$\begin{aligned} &\text{Arvonlisäveroton myyntihinta} \\ &= \text{hinnoittelukerroin} * \text{arvonlisäverottomat raaka} - \text{ainekustannukset} \end{aligned}$$

Myös hinnoittelukerointa käyttäessä arvonlisäverollinen myyntihinta saadaan selville samasta kaavasta kuin myyntikatehinnoittelussakin. Hinnoittelukertoimien käyttö tekee hinnoittelusta helpompaa

ja vaivattomampaa, sillä samalla tavoitekatteella myytävien tuotteiden hinnoittelussa voidaan käyttää samaa hinnoittelukerrointa. (Heikkilä & Saranpää 2009, 90.)

Edellä esitettyihin hinnoittelukeinoihin liittyy myös muutamia ongelmia. Kannattavan hinnoittelun aikaan saamiseksi on osattava ennustaa tuotteen myynti melko tarkasti. Kun tuotteen menekki on tiedossa, voidaan sille määrittää sellainen myyntikate, että tuote on kannattava yritykselle. Tämä menetelmä ei myöskään ota huomioon, kuinka paljon työtä tuotteen valmistaminen vaatii. Esimerkiksi kaksi erillistä ravintola-annosta voivat olla raaka-ainekustannuksiltaan yhtä kalliita, mutta toisen valmistaminen vie huomattavasti enemmän aikaa. Myyntikatehinnoittelun mukaan molemmat ruuat ovat kuitenkin yhtä kannattavia. Paljon työpanosta vaativat ruuat voivat tästä syystä olla loppujen lopuksi tappiollisia. Toisaalta tuotteen raaka-ainekustannukset voivat olla kalliit, mutta sen vaativa työpanos on pieni. Vakiokerroihinnoittelua käytettäessä tällainen tuote voi vaikuttaa kannattamattomalta, kun todellisuudessa tuote voi hyvinkin kannattava. Kyseiset tekijät on siis syytä ottaa huomioon myyntikate- ja myyntikatekerroihinnoittelua käytettäessä. (Heikkilä & Saranpää 2009, 90-91.)

4.2.2 Palkkakatekerroihinnoittelu

Kuten edellisessä kappaleessa mainittiin, myyntikatehinnoittelu ei aina ole sopivin vaihtoehto tuotteen hinnoittelemiseksi. Luvussa kolme on kerrottu, raaka-ainekustannusten ohella myös henkilöstökustannukset ovat suuri kuluerä ravintola-alan yrityksessä. Tästä syystä onkin järkevää ottaa myös ne mukaan hinnoittelua mietittäessä. Palkkakatekerroihinnoittelu ottaa huomioon tuotteen valmistamiseen käytetyn työajan ja on tästä syystä usein ravintola-alalle parempi hinnoittelun keino kuin myyntikatehinnoittelu. (Heikkilä & Saranpää 2009, 92.)

Laskentatapa palkkakatehinnoittelukertoimelle on hyvin samankaltainen kuin myyntikatehinnoittelun hinnoittelukertoimessa. Se määritetään palkkakateprosentin pohjalta seuraavalla kaavalla:

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

Palkkakatehinnoittelukertoimen avulla saadaan laskettua tuotteen arvonlisäveroton myyntihinta käyttämällä kaavaa:

Arvonlisäveroton myyntihinta

$$= \text{palkkakatehinnoittelukerroin} * (\text{ainekustannukset} + \text{työvoimakustannukset})$$

Kaavasta saadaan laskettua tuotteen myyntihinta samalla tavalla kuin myyntikatekerroin hinnoittelussakin. (Heikkilä & Saranpää 2009, 90-91.)

Vaikka palkkakatehinnoittelun avulla saadaan suljettua pois osa myyntikatehinnoittelun ongelmista, on tässäkin hinnoittelukeinossa omat puutteensa. Se on huomattavasti kömpelömpi hinnoittelukeino

kuin myyntikatehinnoittelu, sillä se vaatii tuotteen työvoimakustannusten selvittämisen. Tästä voi koitua ongelmia esimerkiksi silloin, kun aletaan tuottaa täysin uutta tuotetta, jonka työvoimakustannukset eivät ole yritykselle selvillä. Alkuvaiheessa tuotteen työvoimakustannukset voivat olla huomattavasti suuremmat kuin myöhemmin, kun henkilöstö on oppinut valmistamaan tuotetta tehokkaasti. Jos palkkakatehinnoittelua käytetään tällaisessa tilanteessa, on mahdollista, että heti tuotteen lanseeraamisen jälkeen palkkakatehinnoittelun avulla laskettu tuotteen hinta on liian korkea. Jos yrityksessä valmistetaan useita samankaltaisia tuotteita, joiden valmistusaika ja -kustannukset ovat melko lähellä toisiaan, silloin voidaan käyttää yhtä ja samaa palkkakatehinnoittelukerrointa. Tilanne on kuitenkin harvoin tällainen, joten jokaiselle tuotteelle tulisi laskea oma kertoimensa. (Heikkilä & Saranpää 2009, 93.)

Palkkakatekerroin hinnoittelu on siis tarkempi hinnoittelun väline, sillä se ottaa huomioon myös tuotteen valmistamiseen käytetyn työvoiman kustannukset. On kuitenkin muistettava, että niin sanotun tuottamattoman ajan kuten esimerkiksi taukojen ja siivoukseen käytetyn ajan kustannukset on myös kohdistettava eri tuotteille. Muutoin nämä kustannukset eivät näy ollenkaan tuotteiden hinnoissa ja huonontavat niiden kannattavuutta. Palkkakatehinnoittelu sopii erinomaisesti sellaisten palvelujen ja tuotteiden hinnoitteluun, joiden raaka-aine- ja työvoimakustannukset ovat helposti selvitettävissä. Esimerkkiyrityksen tapauksessa tällaisia tilanteita voisivat olla ennalta tilatut ruokailut, joita tarjotaan esimerkiksi urheilujoukkueille. Tällaisten ruokailuiden kustannukset on helposti määritettävissä, sillä yrityksellä on paljon kokemusta siitä, kuinka paljon tällainen ruokailu vaatii raaka-aineita ja työaikaa. (Heikkilä & Saranpää 2009, 93.)

Edellä esitettyjä kaavoja muuntelemalla voidaan toki johtaa omat hinnoittelukaavat jopa käyttökatteesta ja liiketuloksesta. Niiden käyttäminen olisi kuitenkin vaikeaa, epätarkkaa ja virheellistä.

4.2.3 Alennukset

Tuotteista annetut alennukset laskevat suoraan tuotteesta saatavaa katetuottoa ja tätä kautta tietenkin myös muita kateveikkejä sekä tuotteen ja yrityksen lopullista tulosta ja kannattavuutta. Pienikin alennus heikentää tuotteen katetta niin paljon, että myyntimäärien on noustava todella paljon, jotta menetetty euromääräinen kate saadaan takaisin. Alennusten tarkoituksena on lisätä asiakasmääriä ja asiakasuskollisuutta, mutta yrityksen on tärkeä huolehtia myös siitä, ettei alennuksilla ole liian negatiivinen vaikutus katteeseen. On laskettava tarkoin, toiko annettu alennus riittävästi asiakkaita, jotta laskenut katetuotto saadaan kompensoitua. Seuraavalla sivulla olevassa kuviossa 6 on käyty läpi, kuinka alennukset vaikuttavat tuotteen katteeseen ja myyntiin.

Alennusprosentti	Myyntikateprosentti					
	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %	40 %
1,0 %						
2,0 %	11	7	5	4	3	3
3,0 %	25	15	11	9	7	5
5,0 %	43	25	18	14	11	8
7,5 %	100	50	33	25	20	14
10,0 %		200	100	67	50	33
15,0 %			300	150	100	60

KUVIO 6. Alennusten vaikutus myyntiin (mukailten, Karjalainen, Hinnoittelu - kannattavuuden perusta.)

Kuviossa 6 alennusprosentti kuvaa sitä prosentuaalista alennusta, joka tuotteesta annetaan. Myyntikateprosentti kertoo tuotteen myyntikatteen ennen alennuksia. Kuvioista nähdään kuinka paljon tuotteen myynnin on kasvettava, jotta päästään samaan euromääräiseen katteeseen kuin ilman alennuksia. Esimerkiksi tuotteen, jonka myyntikateprosentti on 30 %:ia myynnin on nouseva 20 %:ia jos siitä annetaan 7,5 % alennus. Myöhemmin tässä työssä esitellään tuloksia ja esimerkkilaskelmia siitä, onko esimerkkiyrityksessä annetut alennukset oikeasti kannattavia.

5 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

5.1 Seurantajakso

Tutkimus suoritettiin kohdeyrityksessä kevään 2013 aikana. 14 vuorokauden mittainen seurantajakso järjestettiin 14.3.–27.3.2013. Seurantajakson ajankohtaan ei juurikaan kiinnitetty huomiota, sillä lopullinen ajankohta valikoitui lähinnä opinnäytetyön tekijän ja kohdeyrityksen johdon aikataulujen mukaan. Kyseinen ajankohta asettui juuri kahden kevättalven tärkeimmän sesongin, talvilomien ja pääsiäisen väliin. Tämä on kuitenkin laskentojen kannalta hyvä asia, koska se antaa mahdollisuuden tarkastella nimenomaan sellaista ajanjaksoa, jolloin kannattavuuden kanssa on enemmän ongelmia. Seurantajaksoon mahtui kuitenkin myös myynnillisesti hyviä päiviä ja näiden päivien avulla on mahdollista tutkailla myös riittävällä tarkkuudella esimerkiksi sesonkiajan kannattavuutta.

Seuranta päätettiin aloittaa torstaina, joka on viikonpäivänä yleensä myynnillisesti heikompi kuin esimerkiksi lauantai tai sunnuntai. Tästä syystä keittiöhenkilökunnalla oli enemmän aikaa omaksua käytettävä seurantalomake. Toisaalta tarkoituksena oli myös saada keittiöhenkilökunnalta rakentavaa kritiikkiä seurantalomakkeeseen liittyen, jotta sitä voitaisiin parantaa yhä käytännöllisempään suuntaan. Seurantajakson ensimmäisenä päivänä henkilökunnalla oli mahdollisuus kysyä aiheesta ja kommentoida seurantalomaketta opinnäytetyöntekijälle, joka vietti koko päivän keittiössä seuraten seurantalomakkeen käyttöönoton onnistumista. Kuitenkin opinnäytetyön yhtenä tarkoituksena oli antaa yritykselle sellaiset taulukot ja lomakkeet, joita voitaisiin käyttää sellaisenaan tutkimuksen uudelleen tekemiseen.

Noutopöydän raaka-ainekäytön seurantalomake tehtiin Excel-taulukkoon. Seurantaan tuli osallistua jokaisen työntekijän, joka on tekemisissä lounaspöytään menevien raaka-aineiden kanssa. Lähinnä tämä tarkoitti yövuoroa, joka tekee lounaspöydän salaattit, kokkia, joka tekee itse lounaan sekä ilta-vuoron keittiötyöntekijää, joka huolehtii lounaspöydästä kokin lähdettyä. Lomakkeessa oli eriteltyä jokaiselle kolmelle eri ruokalajille oma sarakkeensa, johon ruokaa valmistavan työntekijän tuli merkitä päivän aikana käyttämänsä raaka-aineet. Myös salaateille, lisukkeille, leiville, juomille, kahville ja jälkiruualle oli omat sarakkeensa. Jotta päivittäinen hävikki kyettäisiin mittaamaan, jokaisesta valmistetusta ruuasta tuli myös merkitä, kuinka paljon valmista ruokaa tuli. Lomakkeen alalaidassa oli omat sarakkeensa hävikille sekä seuraavana päivänä käytettävälle ruualle. Jotta päivittäinen kannattavuus saatiin laskettua tarkasti, oli myös nämä asiat otettava huomioon. Esimerkiksi tiettyinä seurantajakson hiljaisina päivinä tehtyjä ruokia jäi käytettäväksi seuraavana päivänä, jolloin kannattavuuden laskemisen kannalta oli tärkeää saada siirrettyä myös valmistuskustannus seuraavan päivän lomakkeelle. Lomakkeen pahimmaksi ongelmakohdaksi muodostui se, ettei paperista lomaketta voinut muokata päiväkohtaisesti, vaan joka päivälle oli samanlainen lomake. Tämä tuotti vaikeuksia esimerkiksi silloin, kun ruokalajeja olikin enemmän kuin yleensä. Ongelmia kohdattiin myös silloin kun ruokaa jouduttiin tekemään kesken päivän lisää. Joissakin tapauksissa käytettiin esimerkiksi erilaisia raaka-aineita kuin alkuperäisessä ruuassa, jolloin hävikin ja seuraavana päivänä käytettävien ruokien arvon laskeminen vaikeutui tai muuttui mahdottomaksi. Ongelmat huomattiin jo ensimmäi-

senä päivänä, mutta niiden ainoana korjauskeinona olisi ollut muokattavan seurantalomakkeen luominen. Tämä olisi edellyttänyt sitä, että raaka-aineseuranta olisi kirjattu esimerkiksi tietokoneelle Excel-taulukkoon. Raaka-ainekäytön seurantalomake on esitelty liitteessä 1.

Pian lomakkeen käyttöönoton jälkeen päädyttiin kuitenkin siihen, ettei keittiöhenkilökunnan tarvinnut merkitä joka päivä raaka-aineita, joiden kustannus pysyi jotakuinkin samana. Näiden tuotteiden kohdalla päätettiin, että niiden käyttöä seurataan muutaman päivän ajan ja lasketaan näiden tulosten perusteella käytettävä keskiarvo. Näin toimittiin esimerkiksi kahvin, leipien ja juomien kohdalla. Yrityksen johdon ja keittiöhenkilökunnan kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta tultiin siihen tulokseen, että näiden kustannusten tarkka määrittäminen veisi turhan paljon resursseja eikä tuottaisi tarpeellista kustannusinformaatiota tämän tutkimuksen suorittamiseksi. Näin henkilökunnan seurattavaksi jäivät lopulta vain salaattit, pääruuat, lisukkeet, hävikki ja seuraavana päivänä käyttökelpoiset ruuat.

5.2 Seurantalomakkeiden purkaminen

Kun kahden viikon seurantajakso oli päättynyt, täytyi lomakkeilla oleva tieto siirtää tietokoneelle seuraavaa työvaihetta varten. Jokaisen päivän lomake oli käytävä yksitellen kohta kohdalta läpi. Jokaisen päivän raaka-ainekäyttö kirjoitettiin puhtaaksi yhteen Excel-tiedostoon, jossa jokaiselle päivälle oli oma välilehtensä. Työ osoittautui luultua hankalammaksi, sillä päivittäinen raaka-ainekäyttö ei ollutkaan aina seurantalomakkeella vaan täyttäjistä riippuen jopa kolmella erillisellä paperilla. Pahimmillaan yövuoro oli merkinnyt salaattien raaka-ainekäytön oikeaoppisesti seurantalomakkeelle, mutta kokki olikin käyttänyt erillistä paperia, jolta raaka-ainekäyttö löytyi. Tämän lisäksi iltavuoro oli saattanut merkitä hävikin vielä erilliselle paperille.

Seurantalomakkeita purettaessa ilmeni myös toinen niihin liittyvä ongelma. Kaikilta päiviltä ei ollut tarjolla kaikkea mahdollista tietoa kuten esimerkiksi salaattien raaka-aineita tai käytettyjen lisukkeiden määrää. Tämä ongelma ratkaistiin käyttämällä laskelmissa niiden päivien keskiarvoa, joka seurantalomakkeista oli poimittavissa. Salaattien raaka-ainekustannukset oli saatavilla 12 päivältä, joten vain kahden päivän kustannukset jäivät ottamatta huomioon. Suurimman ja pienimmän päivittäisen raaka-ainekustannuksen erotus oli vain 25 euroa eli salaattipöydän päivittäisessä kustannuksessa ei ollut suurempia eroja. Koska laskelmiin saatiin kuitenkin useamman päivän tulokset, voidaan keskiarvoa pitää luotettavana indikaattorina salaattien raaka-aineiden päiväkohtaisesti kulutuksesta.

Samalla tavoin toimittiin myös lisukkeiden kanssa, joiden päivittäiskulutus oli saatavilla 9 päivältä. Lisukkeissa kustannushajonta oli suurempi kuin salaateissa, lähes 50 euroa. Tästä huolimatta päädyttiin siihen tulokseen, että saadun informaation perusteella voidaan tehdä luotettavia laskelmia. Lisukkeille laskettu keskimääräishinta vastasi kuitenkin vain alle viittä prosenttia normaalin päivän raaka-aineiden kokonaiskustannuksesta.

Muutamista epäkohdista huolimatta päivittäinen raaka-ainekulutus saatiin kuitenkin mitattua riittäväällä tarkkuudella. Suurimman osan kustannuksista aiheuttavista pääruokien raaka-aineista oli saa-

tavilla tarkat määrät jokaiselle seurantajakson päivälle. Esimerkki päiväkohtaisesta raaka-aine kulu-
tuksesta on nähtävillä liitteessä 2.

5.3 Raaka-ainekustannusten selvittäminen

Seuraava työvaihe oli päivittäisten raaka-ainekustannusten selvittäminen. Kyseinen osio osoittautui
työläemmäksi kuin osattiin alun perin olettaa. Raaka-ainekustannukset selvittäminen aloitettiin ke-
räämällä kaikki tarpeellinen saapunut laskutusaineisto sekä lähetyslistat kyseiseltä seurantajaksolta.
Tätä aineistoa kertyi lopulta noin 50 sivua ja eri laskuttajia oli noin kymmenen. Raaka-
ainekustannuksissa käytettiin arvonlisäverottomia hintoja, koska arvonlisävero on yritykselle vain lä-
pikulkuera ja jää kuluttajan maksettavaksi.

Ainoa keino selvittää päivittäinen raaka-ainekulutus oli käydä jokainen Excel-taulukkoon siirretty päi-
väkohtainen seurantalomake kohta kohdalta läpi. Jokaiselle raaka-aineelle tuli ensin etsiä oikea yk-
sikköhinta laskuista tai lähetyslistoista, jonka jälkeen pystyttiin laskemaan kokonaiskustannus yksit-
täiselle raaka-aineelle ja sitä kautta yhdelle ruualle. Näin saatiin muodostettua koko päivän lounas-
pöydälle kokonaiskustannus. Työvaihe oli todella työläs, koska päiväkohtainen raaka-ainekäyttö
vaihteli niin paljon, että jo kertaalleen etsitty kustannus oli harvoin käyttökelpoinen muiden päivien
kohdalla. Tähän vaikutti osaltaan raaka-aineiden hinnan vaihtelut, jotka pyrittiin ottamaan mahdolli-
suuksien mukaan huomioon. Esimerkiksi lihojen kilohinnoissa oli paljon eroja riippuen erilaisista tar-
jouksista ja paljousalennuksista.

Toinen hintojen selvittämistä vaikeuttava seikka oli se, että laskuttajia oli useita. Samaa tuotetta oli
tarjolla usealla eri toimittajalla, jolloin oli selvitettävä keneltä kyseinen tuote oli tilattu. Keittiöhenki-
lökunta oli kuitenkin useimmiten merkinnyt käytetyn raaka-aineen toimittajan seurantalomakkee-
seen, joka helpotti huomattavasti tutkimuksen tekijän työtä. Näin ei tarvinnut käydä läpi jokaista
toimittajaa ja laskua, vaan pystyi kohdentamaan etsinnän vain tiettyihin laskuihin. Useimmiten tuot-
teet oli ryhmitelty laskulla niiden tilausjärjestyksessä, jonka vuoksi laskun jokainen rivi oli käytävä
läpi oikean hinnan löytämiseksi. Muutamalla laskuttajalla tuotteet oli kuitenkin eritelty tuoteryhmit-
täin, joka taas nopeutti hintojen etsimistä.

Joidenkin raaka-aineiden kohdalla pystyttiin kuitenkin käyttämään joka päivä samoja hintoja. Esi-
merkiksi salaattien raaka-aineiden ja perunoiden hinnat pysyivät koko seurantajakson samoina. Tä-
mä helpotti paljon käytännön työtä, sillä yksikköhinta pystyttiin kopiomaan edelliseltä päivältä. Tiet-
tyjen raaka-aineiden kuten suolan ja muiden mausteiden kustannuksen merkitsemisestä luovuttiin
kokonaan. Tällaisten kustannusten kokonaisarvo koko seurantajaksolla jäisi kuitenkin niin pieneksi,
että niiden huomiointi ei vaikuttaisi lounaspöydän lopulliseen kannattavuuteen käytännössä ollen-
kaan.

Hävikin arvon laskeminen jäi monelta päivältä laskematta käytännön syiden vuoksi. Kaikkien ruokien
kohdalla tarkan hävikin laskeminen on mahdotonta. Otetaan esimerkiksi vaikka lihakastike, joka
koostuu itse kastikkeesta ja lihasta. Jos alun perin valmistettu määrä mitataan esimerkiksi litroina tai

kiloina, tulisi hävikkiin jäävä osakin laskea samaa mittayksikköä käyttäen, jotta voidaan määrittää hävikin arvo. Lihakastikkeesta hävikkiin menevässä osassa on kuitenkin enimmäkseen nestettä, sillä suurin osa lihasta on kuitenkin käytetty. Saataisiin väärä lopputulos jos hävikin arvon määrittämisessä käytettäisiin apuna joko painoa tai tilavuutta, sillä liha on raaka-aineena huomattavasti kalliimpi kuin kastike. Hävikin ja seuraavana päivänä käytettävän ruuan arvo pystyttiin parhaimmillaankin laskemaan vain suurpiirteisesti. Tutkimusta tehdessä päädyttiin kuitenkin siihen, että myös suurpiirteinen informaatio hävikin ja seuraavana päivänä käytettävästä ruuan määrästä ja arvosta on parempi kuin se, ettei informaatiota otettaisi laskelmissa ollenkaan huomioon.

5.4 Yhteenvetotaulukon luominen

Koska päiväkohtaiset kustannukset olivat nyt selvillä, oli ne syytä laittaa selkeyden ja vertailtavuuden vuoksi yhteen taulukkoon. Jokaisen päivän tiedot laitettiin yhteenvetotaulukkoon, jonka pystysarakkeina olivat jokainen päivä erillään ja vaakariveinä erilaista tarvittavaa informaatiota. Taulukko on sovellettu katelaskennan yleisistä periaatteista, mutta sisältää myös muuta tarpeelliseksi katsottua informaatiota. Taulukon kolme viimeistä saraketta kuvaavat otsikointiensä mukaisesti seurantajakson keskiarvo, mediaania ja summaa. Keskiarvot kertovat koko seurantajakson tulosten pohjalta lasketut keskiarvot. Mediaanin avulla voidaan tutkia päiväkohtaisten tulosten vaihteluväliä. Summasarakkeesta on nähtävillä koko seurantajakson kokonaislukemat. Yhteenvetotaulukko on esitelty liitteessä 3.

5.4.1 Myynti

Kuten katelaskennassa on tapana, on ensin selvitettävä myynti. Lounaan hinta arkisin on 9,30 € ja viikonloppuisin sekä arkipyhinä 10,30 €. Hinnoittelussa on kuitenkin otettu huomioon erilaiset kohderyhmät kuten Rahtarit ry:n jäsenet ja sopimusruokailijat. Myös lapsille ja salaattilounaalle on omat hintansa. Tutkimushetkellä rahtarilounaan sai euron alennuksella viikon jokaisena päivänä näyttämällä Rahtarit ry:n jäsenyyden osoittavaa Rahtari-korttia. Sopimusruokailijoilla taas tarkoitetaan sellaisia ruokailijoita, joiden työnantajat ovat sopineet toimeksiantajayrityksen kanssa keskinäisellä sopimuksella lounaalle jonkun tietyn hinnan, joka on alempi kuin listahinta. Normaalisti tällaiset ateriat maksavat noin saman verran kuin rahtarilounas tai jonkun verran vähemmän. Hinnoittelu voi perustua esimerkiksi verottajan säännöksiin ravintoedusta. Tällaiset edut eivät ole kuitenkaan voimassa muulloin kuin arkipäivinä. Lasten lounaan hinta seurantajakson aikana oli 5 €. Lapsella tarkoitetaan 5-12 vuotiasta lasta. Tätä nuoremmat lapset syövät maksutta mikäli myös vanhemmat ottavat lounaan, kun taas vanhemmat lapset maksavat saman hinnan kuin aikuiset. Salaattilounaan hinta oli 6,8 € ja se sisälsi salaattipöydän lisäksi myös juomat, leivät ja jälkiruuan. Toimeksiantajayrityksessä on käytössä myös niin sanottu leimakortti. Keräämällä siihen kymmenen leimaa asiakas saa yhden nentoista aterian ilmaiseksi. Leimoja kertyy lähestulkoon kaikista myytävistä aterioista ja sen voi käyttää muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta mihin tahansa ateriaan.

Tutkimuksessa käytettiin hyväksi yrityksen omaa kassajärjestelmää, josta saatiin päivittäinen myynti euroina ja kappaleina. Myynti kirjattiin yhteenvetotaulukkoon arvonlisäverottomana taulukon ylim-

mälle riville. Seuraavalle riville syötettiin myytyjen lounaiden kappalemäärä. Koska samalla tuotteelle on kohderyhmästä riippuen useampi eri hinta, oli oleellista laskea myös tuotteen päiväkohtainen keskihinta. Keskihinnat kirjattiin taulukon seuraaville riveille sekä arvonlisäverottomana että – verollisena. Taulukon kolmanneksi viimeinen sarake osoittaa koko seuranta-ajan keskimyynnin sekä euroina että kappaleina ja verollisen ja verottoman keskihinnan. Tuotteiden keskihinnat laskettiin taulukkoon lähinnä sen takia, että liikkeenjohdon olisi helpompi kiinnittää hinnoittelussaan huomiota siihen, kuinka paljon erilaiset alennukset vaikuttavat tuotteista kertyvään myyntiin. Taulukon toiseksi viimeisessä sarakkeessa on kerrottu kunkin rivin mediaani, jonka avulla voidaan tehdä päätöksiä päiväkohtaisten tulosten vaihteluvälistä. Mediaanilla tarkoitetaan sitä lukuarvoa, jonka alle puolet seurantajakson tuloksista jäi ja toisaalta, jota parempia puolet seurantajakson päiväkohtaisista tuloksista oli. Varsinaisessa kustannuslaskennassa käytössä oli ainoastaan päiväkohtainen ja koko seurantajakson kokonaisymyynti, koska annoskohtaista katetta on lähes mahdoton laskea, kun kyseessä on noutopöytä.

5.4.2 Katetuotto

Kun päivittäinen myynti oli selvitetty, seuraavaksi yhteenvetotaulukkoon oli siirrettävä päiväkohtaiset tiedot raaka-ainekulutuksesta. Ensin yhteenvetotaulukkoon siirrettiin jokaisen päivän kohdalle kyseisen päivän pääruokien kustannukset, sillä ne muodostivat suurimman kustannuserän. Alun perin myös salaattien ja lisukkeiden kohdalla oli tarkoitus toimia samalla tavalla ja siirtää tarkat päivittäinen kulutus yhteenvetotaulukkoon, mutta kuten jo aikaisemmin mainittiin, tarpeellisten tietojen puuttuessa tyydyttiin käyttämään keskiarvoja. Kuitenkin informaatiota oli myös näiden tuotteiden osalta sen verran, että keskiarvojen käyttäminen ei juuri vaikuta työn tuloksiin. Leipien, voin, juomien, kahvin ja jälkiruuan kohdalla tarkoitus oli alun perinkin laskea keskimääräinen kustannus jokaiselle tuoteryhmälle muutaman päivän seurannan perusteella ja käyttää tuloksia yhteenvetotaulukossa. Nämä tuoteryhmät on eritelty taulukkoon heti pääruokien, salaattien ja lisukkeiden alapuolelle. Kaikki raaka-ainekustannukset on ilmoitettu arvonlisäverottomina.

Tässä vaiheessa yhteenvetotaulukosta on helposti nähtävillä myyntiin ja raaka-ainekustannuksiin liittyvät tiedot. Näiden tietojen pohjalta voidaan laskea katetuottoajattelun mukaiset katetuotto ja katetuotto prosentti. Päiväkohtainen katetuotto on laskettu jakamalla päiväkohtainen kokonaisraaka-ainekustannus kyseisen päivän myynnillä. Katetuotto kertoo, kuinka paljon kyseisen päivän myyntituloista jää käytettäväksi muihin kustannuksiin, kun siitä on vähennetty raaka-ainekustannukset. Jotta eri päivien vertailu olisi helpompaa, on taulukkoon laitettu myös päiväkohtainen katetuotto prosentti sekä koko seurantajakson katetuotto ja katetuotto prosentti. Tämä helpottaa taulukon tulkittamista, sillä lukijan ei tarvitse välittää volyymin vaihteluista taulukkoa tulkittaessaan. Lisäksi taulukkoon on laitettu mediaani, jonka avulla voidaan tarkastella päiväkohtaisten tulosten vaihteluväliä.

5.4.3 Palkkakate

Kuten luvussa kolme on kerrottu, ravitsemisalalan sisäisessä laskennassa otetaan usein huomioon myös tuotteelle kohdistuneet työvoimakustannukset. Tässä tutkimuksessa päiväkohtainen työvoima-

kustannus selvitettiin yhteistyössä yrityksen johdon ja keittiöhenkilökunnan kanssa. Käytyjen keskustelujen perusteella löydettiin tietyt tekijät, joiden perusteella työvoimakustannuksia osattiin kohdistaa oikeassa suhteessa lounaspöytään. Ilmeisin työvoimakustannusten aiheuttaja on tietenkin kokki, joka valmistaa lounaspöytään tulevat ruuat. Tämän niin sanotun aamukokin työvuoro koostuu täysin lounaspöytään liittyvistä tehtävistä, joten tästä aiheutuvat työvoimakustannukset on kohdistettava kokonaisuudessaan lounaspöydälle. Tämä on otettu huomioon työvoimakustannuksissa kertomalla työpäivän pituus aamukokkeina toimivien työntekijöiden keskituntipalkalla. Aamukokkeina toimivien työntekijöiden palkka on suurempi kuin muissa työtehtävissä toimivien palkka johtuen heidän pitkää urastaan kyseisessä yrityksessä. Yrityksessä on kuitenkin paljon muitakin työntekijöitä, jotka ovat tekemisissä lounaspöydän kanssa. Esimerkiksi yövuorossa tehdään lounaspöydän salaattit ja iltakokki hoitaa lounaspöydän pois keräämisen ja muun ylläpitämisen aamukokin vuoron päätyttyä. Myös toimistotyöntekijän työaika on kohdistettava lounaspöydälle, sillä kaikki raaka-ainetilaukset tehdään keskitetyksi hänen toimestaan.

Samoin ruokalistojen tekeminen ja esillepano on hänen tehtävänsä. Myös kassatyöntekijän työajasta voidaan kohdistaa osa lounaspöydälle, sillä jokainen asiakas maksaa ostoksensa kassalla ja lisäksi kassatyöntekijän tehtäviin kuuluu huolehtia, että lounaspöydässä on riittävästi kahvia. Myös tiskaimiseen ja pöytien siistimiseen kuluva ajasta osa on kohdistettava lounaspöydälle. Keskustelujen perusteella päädyttiin siihen, että tällaisia aamukokille kuulumattomia tehtäviä kohdistetaan lounaspöydälle 12 tuntia päivässä. Kertoimena näissä työvoimakustannuksissa käytettiin työehtosopimuksessa määriteltyä yli kahden vuoden kokemuksen omaavan työntekijän tuntipalkkaa, sillä suurin osa työntekijöistä saa kyseistä tuntipalkkaa.

Kuten luvussa 3 on esitetty, nämä keskimääräiset päiväkohtaiset palkkakustannukset kerrottiin vielä 1,6:lla, jotta laskelmiin saataisiin otettua huomioon myös muut yritykselle työvoimasta aiheutuvat kustannukset kuten sairauslomat ja työnantajan eläkemaksut. Kyseistä arvoa käytettiin jokaisen arkipäivän kohdalla, sillä lounaspöytään käytettävä työaika ei juuri seuraa asiakasmäärien muutosta vaan työtä on tehtävä asiakasmäärästä riippumatta yhtä paljon. Ainoan poikkeuksen päivittäisiin työvoimakustannuksiin toivat seurantajaksoille osuneet sunnuntait, jolloin työntekijöille maksetaan työehtosopimuksen mukaisesti kaksinkertainen palkka. Yhteenvetolomakkeella tämä otettiin huomioon kaksinkertaistuneina työvoimakustannuksina.

Nyt kun tiedossa oli myös toteutuneet työvoimakustannukset, seuraavaksi yhteenvetotaulukkoon tuli laskea palkkakate ja palkkakateprosentti. Palkkakate on yksi tärkeimmistä ravitsemisalalan kustannuslaskennan tunnusluvuista, koska se kertoo myynnistä jäävän tulon kahden suurimman menoerän, raaka-ainekustannusten ja työvoimakustannusten, jälkeen. Palkkakate laskettiin vähentämällä päiväkohtaisesta katetuotosta kyseisen päivän työvoimakustannukset. Myös palkkakatteesta laskettiin sen prosentuaalinen osuus päivän myynnistä, jotta eri päivien vertaileminen olisi helpompaa. Kuten katetuotto ja katetuottoprosentti myös koko seurantajakson palkkakate ja palkkakateprosentti ovat helposti löydettävissä taulukosta. Lisäksi myös palkkakatteesta ja palkkakateprosentista on laskettu mediaani.

5.4.4 Muut kohdistettavat kustannukset

Palkkakate kertoo yrityksen johdolle tuotteen kustannuksista paljon ja auttaa vertailussa muihin tuoteryhmiin nähden. Tästä huolimatta sekä opinnäytetyön tekijälle että yrityksen johdolle oli selvää, että lounaspöydän kustannusrakennetta ja lopullista kannattavuutta olisi hyvä tarkastella vielä tarkemmin. Tästä syystä lounaspöydälle haluttiin kohdistaa myös muita kustannuksia, olivatpa ne välillisiä tai välittömiä. Lounaspöydälle kohdistettavat kustannukset valittiin yhdessä yrityksen johdon kanssa. Tutkimme yrityksen maaliskuun tuloslaskelmaa, josta poimimme merkittävimmät kustannuserät ja mietimme, onko olemassa perusteita kohdistaa niitä lounaspöydälle. Nämä kustannukset olivat joko kiinteitä tai niin sanottuja puolikiinteitä kustannuksia. Esimerkiksi vedenkulutuksen ajatellaan usein olevan kiinteä kustannus, mutta tosiasiasa sen muuttuu volyymien muuttuessa. Tästä syystä sitä voidaan pitää myös puolikiinteänä kustannuksena. Nämä kiinteät ja puolikiinteät kustannukset esitettiin yhteenvetotaulukon seuraavassa osassa. (Heikkilä & Saranpää 2009, 54.)

Kohdistamisongelman lisäksi kustannusten arvioinnissa oli huomattavissa selkeä mittaamisongelma. Esimerkiksi sähkönkulutuksesta aiheutuvat kustannukset ovat ravintola-alalla yleisesti melko suuret johtuen esimerkiksi uunien ja lämpöhauteiden suuresta sähkönkulutuksesta. Näiden kustannusten tarkka mittaaminen ilman siihen soveltuva, usein melko kallista, laitteistoa on mahdotonta. Siitä huolimatta halusimme kohdistaa mahdollisimman paljon lounaspöydälle kuuluvia kustannuksia, jotta työn tulokset olisivat mahdollisimman lähellä totuutta. Periaatteena kustannusten kohdistamisessa oli, että lounaspöydälle kohdistettaisiin mieluummin vähän enemmän kustannuksia kun sinne oikeasti kuuluisi. Tällöin työn tulokset eivät olisi ainakaan liian optimistisia. Kiinteiden kustannusten tarkka kohdistaminen olisi vaatinut koko yrityksen kaikkien prosessien tarkkaa seuranta, jota ei tämän opinnäytetyön puitteissa ollut mahdollista tehdä. Lounaspöytä muodostaa kuitenkin niin pienen osan yrityksen liikevaihdosta, ettei kiinteiden kustannusten selvittäminen vain tämän laskentakohteen kannattavuuden mittaamiseksi ole välttämättä edes kannattavaa. Jos yrityksessä aiotaan joskus paneutua myös muihin liiketoiminnan yksiköiden toimintaan ja kannattavuuteen, on silloin aiheellista selvittää ja kohdentaa jokaiselle toiminnolle kuuluvat kustannukset tarkasti. Kustannusten kohdistaminen tapahtuikin lähinnä yritysjohdon kokemuksen perusteella. Osittain kustannusten kohdistamisessa käytettiin myös sitä periaatetta, että lounaspöydälle kohdistetaan samassa suhteessa kustannuksia kuin se tuo yritykselle myyntituloja. Tätä ei voida kuitenkaan suoraan soveltaa, koska noin puolet yrityksen myynnistä tulee polttoaineiden myynnistä.

Ensimmäisenä tuloslaskelmasta valikoitui kohdistettavaksi toimitilakulut. Kustannusten kohdistamiseen lounaspöydälle oli löydettävissä selkeä peruste, sillä lounaspöytä valmistetaan ja myydään yrityksen toimitiloissa. Toimitilakulut koostuvat tässä tapauksessa esimerkiksi maa-aluevuokrasta, sähkö- ja vesikustannuksista, siivouskuluista, jätehuollosta, kiinteistöveroista, vartiointikuluista ja muista näiden kaltaisista kuluista. Koska lounaspöydälle kohdistettavaa toimitilakulujen tarkkaa määrää ei ollut tiedossa, päädyttiin yrityksen johdon kanssa käytyjen keskustelujen perusteella kohdistamaan 20 % koko yrityksen toimitilakuluista lounaspöydälle. Tähän päädyttiin sen takia, koska suuri osa yrityksen toimitiloista kuten keittiö ja ruokasali, on lähestulkoon ainoastaan lounaspöydän käytössä. Samoissa tiloissa toimii kuitenkin myös Scanbuger ja Kotipizza, joten olisi kohtuutonta kohdistaa

kaikki kustannukset lounaspöydälle. Osan kustannuksista on myös ajateltava johtuvan kahvilatoiminnasta. Toisena esimerkkinä vaikeasti kohdistettavista toimitilakuluista voidaan ottaa sähkökulut. Esimerkiksi paljon sähköä vievät pakastinhuoneet ovat jokaisen liiketoimintayksikön yhteisessä käytössä. Tästä syystä on lähestulkoon mahdotonta sanoa, paljonko kyseisten laitteiden sähkökustannuksista tulisi kohdistaa lounaspöydälle. Kuitenkin voidaan sanoa, että lounaspöydälle kohdennettu 20 % toimitilakuluista on melko realistinen arvio.

Seuraavaksi käsittelyyn otettiin irtaimistokulut. Kyseinen kuluerä koostuu esimerkiksi oletetulta käyttäjältään alle kolmen vuoden kalustosta ja koneiden ja laitteiden vuokrista sekä leasing-maksuista. Tällaisia tarvikkeita lounaspöydän käytössä melko paljon, joskin esimerkiksi ruokasalin irtaimisto on myös muiden kuin lounaspöydän asiakkaiden käytössä. Lounaspöydän valmistuksessa käytettävä laitteisto on kuitenkin suurimmaksi osaksi sellaisia koneita, joiden oletettu käyttöikä on yli kolme vuotta. Tästä syystä ne eivät ole tässä kuluerässä mukana vaan niiden laskennallinen poisto otetaan huomioon muissa kuluerissä. Yritysjohdon kanssa käytyjen keskustelujen perusteella myös tämän kuluerän osalta päädyttiin kohdistamaan 20 % kuluista lounaspöydälle.

Seuraavana kulueränä olivat markkinointikustannukset. Markkinointikustannuksiin lukeutuu esimerkiksi mainonnan eri muodot, sponsorointikustannukset ja asiakasviihde. Toimeksiantajayritys myy Neste-Oilin polttoaineita, joten suuri osa markkinoinnista tapahtuu Neste Markkinointi Oy:n kautta. Tämä markkinointi kohdistuu kuitenkin lähinnä vain polttoaineiden mainontaan, joten on kohtuutonta kohdistaa tästä aiheutuvia kustannuksia suuremmissa määrin lounaspöydälle. Yrityksen itsensä käyttämiä markkinointikeinoja ovat esimerkiksi tienvarsimainokset, joita on pystytetty valtatie 5:n varteen sekä pohjoisesta että etelästä saapuvaan liikenteen nähtäväksi. Yritys mainostaa myös paikallisissa tapahtumissa, mutta ei juuri mainosta suoranaisesti itseään muuten. Markkinointikustannuksista suuri osa onkin Kotipizzalle ja Scanburgerille maksettuja franchising-korvauksia ja tästä syystä niitä ei ole aiheellista kohdistaa lounaspöydälle. Varsinaista lounaspöytää ei tuotteena mainosteta missään muualla kuin toimitiloissa löytyvissä valotauluissa. Nämä perusteet huomioiden lounaspöydälle päätettiin kohdistaa 10 % markkinointikustannuksista.

Osa lounaspöydälle kohdistettavista kiinteistä kustannuksista päätettiin laittaa hallinnollisten ja muiden kulujen ryhmään. Nämä kustannukset olivat sellaisia, etteivät ne sopineet mihinkään muuhun ryhmään ja ne eivät yksinään aiheuttaneet niin paljon kustannuksia, että ne olisi ollut järkevää laittaa jokainen omaan ryhmäänsä. Tähän ryhmään sisällytettiin esimerkiksi hallinnon kulut, kirjanpito- ja tilintarkastajan palkkiot. Myös tästä kuluerästä lounaspöydälle kohdistettiin 20 %. Nämä kustannukset olivat luonteeltaan sellaisia, että kaikki tulosyksiköt käyttivät niitä suurin piirtein yhtä paljon. Esimerkiksi tilintarkastajan palkkioiden ei voida ajatella aiheutuvan vain esimerkiksi lounaspöydästä vaan kustannuksia on kohdistettava tasaisesti koko yritykselle. Tässä tapauksessa päädyttiin laskemaan kuinka suuren osuuden seurantajakson liikevaihdosta oli lounaspöydän myyntiä ja kohdistamaan kustannuksia siinä suhteessa. Huomioon oli kuitenkin otettava se, että suuri osa liikevaihdosta tulee polttoaineista, mutta ne aiheuttavat hyvin vähän muita kuluja kuin raaka-ainekustannuksia. Voidaan kuitenkin sanoa, että lounaspöydälle kohdistettiin myös liiketoiminnan muista kustannuksista sopiva määrä.

Näiden kustannusten jälkeen oli mahdollista laskea noutopöydän käyttökate. Käyttökateen avulla saadaan selville varsinaisen toiminnan jälkeinen tulos eli niin sanottu operatiivisen liiketoiminnan tulos (Heikkilä & Saranpää 2009, 30). Siihen ei ole otettu huomioon esimerkiksi poistoja, jotka eivät ole varsinaisesti yritykselle suoranainen kuluerä vaan laskennallinen menojen jaksotusta palveleva kuluerä. Myös käyttökatteesta laskettiin käyttökateprosentti, jonka avulla saadaan selville käyttökateen osuus myynnistä.

Viimeisenä eränä lounaspöydälle kohdistettiin vielä poistot. Suurin osa lounaspöydän valmistukseen käytettävistä koneista kuten uuneista ja lämpöhauteista oli jo poistettu edellisillä tilikausilla, joten kohdistettavaksi jäivät vain rakennusten poistot. Johdon kanssa käytyjen keskustelujen perusteella myös poistojen kohdalla päädyttiin siihen ratkaisuun, että niistä kohdistetaan 20 % lounaspöydälle.

Nyt kun tiedossa olivat kaikki kiinteät ja puolikiinteät kustannukset, pystyttiin tietojen perusteella laskemaan lounaspöydälle liike-tulos. Liiketulos laskettiin vähentämällä käyttökatteesta edellä mainitut poistot. Liiketulos kertoo, mikä on yritykselle lounaspöydästä jäävä voitto, kun siitä on vähennetty liiketoiminnan varsinaiset kulut. Siihen ei oteta huomioon rahoituskuluja, muita tuottoja ja kuluja eikä veroja. Euromääräisen liike-tuloksen lisäksi taulukkoon kirjattiin myös liike-tulosprosentti, joka kertoo, mikä oli liike-tuloksen prosentuaalinen osuus päivän myynnistä. Kuten muidenkin tunnuslukujen kohdalla myös näistä tunnusluvuista laskettiin keskiarvo, mediaani ja koko seurantajakson arvot ja esitettiin ne taulukossa. Annettujen tietojen perusteella olisi voitu laskea myös toimintakate, mutta sen erittelyä ei katsottu tarpeelliseksi, sillä opinnäytetyön tarkoitus oli kertoa lounaspöydän myynti-, palkka- ja käyttökate sekä liike-tulos. Nämä neljä tekijää ovat ravitsemisalalan tärkeimmät tunnusluvut ja antavat yrityksen johdolle tarpeellisen informaation lounaspöydän kannattavuudesta. Kyseiset tunnusluvut mahdollistavat myös vertailun muihin alan toimijoihin.

5.4.5 Kriittinen piste ja varmuusmarginaali

Taulukosta haluttiin saada sellainen, että se tarjoaa mahdollisimman paljon informaatiota. Tästä syystä taulukkoon lisättiin myös päiväkohtainen kappalemääräinen kriittinen piste, joka kertoo kuinka monta ateriaa kyseisenä päivänä oli myytävä, että lounaspöydän valmistuksesta koituneet kustannukset saatiin maksettua. Kappalemääräinen kriittinen piste laskettiin siten, että lounaspöydän valmistuksesta koituneet raaka-aine- ja työvoimakustannukset sekä kiinteät kustannukset laskettiin yhteen ja jaettiin se päiväkohtaisella verottomalla keskihinnalla. Myös tästä tunnusluvusta laskettiin keskiarvo, joka kertoo mikä oli koko seurantajakson keskimääräinen kappalemääräinen kriittinen piste.

Jotta päiväkohtaista myyntiä olisi helppo verrata, laskettiin myös kriittisen pisteen myynti euroina. Tästä nähtiin kuinka paljon tuotetta olisi myytävä, että se kattaisi siitä aiheutuneet kustannukset. Taulukon viimeiseen sarakkeeseen laskettiin myös koko seurantajakson kriittisen pisteen myynti, jotta sitä voitaisiin verrata toteutuneeseen seurantajakson myyntiin.

Viimeisinä taulukkoon lisättiin vielä varmuusmarginaali sekä kappaleina että euroina. Varmuusmarginaali kappaleina kertoo, monenko kappaleen verran myynti olisi voinut laskea ja päivä olisi yhä pysynyt voitollisena. Vaihtoehtoisesti sellaisina päivinä, kun myynti ei ollut voitollista, varmuusmarginaali kappaleina kertoo, kuinka monta ateriaa enemmän olisi pitänyt myydä, jotta päivästä olisi tullut voitollinen. Euromääräinen varmuusmarginaali antaa saman informaation euroina. Se siis kertoo, kuinka paljon myynti olisi saanut laskea, jotta päivä olisi ollut voitollinen tai vaihtoehtoisesti sen, kuinka paljon myynnin olisi noustava, jotta päivä olisi voitollinen.

5.5 Alennusten kustannus

Kun yhteenvetotaulukko oli jo valmis, opinnäytetyön tekijälle tuli mieleen vielä yksi tutkittava asia, joka olisi hyvä ottaa mukaan tutkimukseen. Yrityksessä myydään samaa tuotetta eli lounaspöytä, usealla eri hinnalla ja kuten edellä jo mainittiin, tietyin edellytyksin sen voi saada maksutta. Tästä syystä halusin myös tutkia sitä, kuinka paljon yritys itse asiassa menettää sillä, että se antaa erilaisia alennuksia tuotteesta. Tämä toteutettiin yksinkertaisesti siten, että laskettiin jokaiselle päivälle veroton hinta listahinnasta eli hinta jonka yritys olisi saanut jokaisesta aterialta, jos se ei antaisi minikäänlaisia alennuksia. Tämä hinta vähennettiin päiväkohtaisesta keskimääräisestä myyntihinnasta. Tämä kertoo sen, kuinka paljon erilaiset alennukset keskimäärin laskivat yhdestä aterialta saatavaa hintaa.

Toki on otettava huomioon se, että tällaiset alennukset tuovat yritykselle pitkäaikaisempia asiakassuhteita, koska asiakkaan on kannattavampaa käydä syömässä samassa lounaspaikassa. Kuitenkin se kertoo myös yritykselle sen, kuinka paljon erilaiset alennukset alentavat tuotteesta saatavaa keskihintaa. Tämän avulla yrittäjä voi miettiä erilaisten alennusten kannattavuutta. Tunnuksluvun avulla yrittäjä voi myös vertailla, käytetäänkö annettuja alennuksia joinakin viikonpäivinä enemmän kuin toisina. Myös tästä tunnuksluvusta laskettiin seurantajakson keskiarvo, jonka avulla päiväkohtainen vertailu on helpompaa. Tämän lisäksi taulukkoon lisättiin vielä päivittäinen myynti, jonka avulla laskettiin alennusten tuoma keskimääräinen päiväkohtainen tappio. Tästä luvusta annettiin myös vertailun helpottamiseksi koko seurantajakson keskiarvo sekä kokonaismäärä. Kyseinen taulukko on nähtävillä liitteessä 4.

6 TULOSTEN ANALYSOINTI

Tässä kappaleessa käydään läpi ja analysoidaan liitteessä 3 esitetyn yhteenvetotaulukon tarjoamaa informaatiota. Analysointi perustuu kolmannessa ja neljännessä kappaleessa esitettyyn teoriapohjaan, jossa tarkastellaan ravitsemisalan yleisiä kannattavuuslaskennan ja hinnoittelun keinoja. Lisäksi käytetään mahdollisuuksien mukaan erilaisia tilastoja, jotka tarjoavat mahdollisuuden vertailla toimekiantajayrityksen noutopöydän kannattavuutta muihin alalla toimiviin yrityksiin. Kun tämän työn tuloksia vertaillaan toimialatilastosta laskettuihin ja poimittuihin tunnuslukuihin, on huomioitava, että tämän oppinäytetyön laskentakohteena on ainoastaan yksi osa yrityksen liiketoimintaa. Toimialatilasto koostuu kaikista ravitsemistoimintaa harjoittavista yrityksistä, joiden liiketoiminta voi olla hyvinkin erilaista kuin noutopöydän tarjoaminen. Tästä syystä tunnusluvut eivät ole aina täysin vertailtavissa toisiinsa, mutta toimialan tunnusluvut on haluttu tuoda työssä esille, jotta yrityksen noutopöydän kannattavuutta voidaan verrata johonkin.

6.1 Myynti ja hinta

Yhteenvetotaulukon ensimmäisellä vaakarivillä on nähtävillä lounaspöydän päiväkohtainen myynti. Lisäksi myynnin numeroista taulukkoon lisättiin kappalemääräinen myynti, keskihinta sekä arvonnollinen keskihinta. Päiväkohtaisista luvuista on laskettu keskiarvot ja mediaanit, jotka ovatkin keskeisessä osassa tuloksia analysoidessa. Vihreällä korostetut solut ovat arvoltaan korkeampia kuin seurantajakson keskiarvo, ja punaiset puolestaan alhaisempia kuin seurantajakson keskiarvo. Tämän avulla taulukosta on helposti nähtävissä, mitkä seurantajakson päivät ovat olleet keskimääräistä parempia ja mitkä huonompia. Taulukosta on heti huomattavissa, että vain kolmena päivänä euromääräinen myynti oli suurempi kuin koko seurantajakson keskiarvo. Kun lukuja tarkastellaan tarkemmin, huomataan että näinä päivinä myynti oli euromääräisesti huomattavasti suurempaa kuin muina päivinä. Myös seurantajakson ensimmäinen päivä pääsee lähestulkoon keskiarvoon. Huonoimpiin päiviin verrattaessa huomataan, että parhaimpina päivinä myyntiä tuli jopa kaksi kertaa enemmän kuin huonoimpana päivänä. Tämä on huomattavissa myös mediaania tarkastellessa, sillä seurantajakson mediaani on lähestulkoon 100 euroa pienempi kuin keskiarvo. Myös tästä voidaan päätellä, että päiväkohtaisten tulosten vaihteluväli on hyvin suuri. Myynnillisesti parhaiden kolmen päivän selvästi suurempi myynti myös nostaa seurantajakson keskiarvoa selvästi, ja tästä syystä useat muut päivät eivät yllä lähellekään keskiarvoa. Näistä kolmesta parhaiten myyvistä päivästä kaksi osui lauantaille ja yksi perjantaille. Tästä syystä onkin helppo sanoa, että mitkä ovat tämän seurannan perusteella lounaspöydän kannalta myynnillisesti parhaat päivät. Huomion arvoista on myös se, että vaikka sunnuntait ovat yrityksessä usein erityisen kiireisiä päiviä, ei se juurikaan kasvata lounaspöydän myyntiä. Tämä johtunee siitä, että asiakkaat syövät mielellään muita, ehkä mielestään hienompia ja erikoisempia ruokia sunnuntaisin.

Kun euromääräinen myynti on korkealla, luonnollisesti myös kappalemääräinen myynti on silloin keskimääräistä korkeammalla. Tästä syystä vihreät solut löytyvät samojen päivien kohdalta kuin euromääräisen myynninkin kohdalla. Joukkoon mahtuu kuitenkin yksi poikkeus, sillä seurannan ensimmäisenä päivänä myytyjä lounaita on kappalemääräisesti enemmän kuin seurantajakson keskiar-

vo, mutta päivän euromääräinen myynti ei kuitenkaan ylitä keskiarvoa. Yleisesti ottaen tämän kaltaiset tavallisesta poikkeavat suuremmat kävijämäärät johtuvat siitä, että joku suurempi porukka on päättänyt ruokailla yrityksessä, yleensä sattumalta. Tästä syystä ei kannata vetää aiheettomia johdopäätöksiä esimerkiksi siitä, että kyseisenä päivänä olisi tarjottu jotain erityisen haluttua ruokaa. Kappalemääräistä myyntiä tutkimalla on kuitenkin nopeasti huomattavissa, että erityisesti lauantaisin on käynyt erityisen paljon lounasasiakkaita. Näinä päivinä kappalemääräinen myynti on lähestulkoon kaksinkertainen huonoimpiin päiviin verrattuna.

Edellä esitettyjen mittarien kanssa samaa trendiä jatkaa myös keskihinta, sekä arvonlisäverollinen että arvonlisäveroton. Tämä johtuu lähinnä siitä, että arkena lounaiden myyntihinnat ovat alhaisemmat kuin viikonloppuisin. Lisäksi usein arkena ruokailee paljon sopimusruokailijoita sekä rahtareita, jolle annetut alennukset alentavat keskihintaa tuntuvasti. Kuitenkin keskiarvoa suurempi keskihinta on löydettävissä viikonloppujen lisäksi myös seurantajakson ensimmäiseltä perjantailta. Tästä voisi päätellä, että kyseisenä perjantaina asiakkaina ei ole ollut paljon sopimusruokailijoita tai rahtareita, sillä keskihinta on saatu pysymään niin korkeana. Sama trendi on huomattavissa myös seurantajakson toisena perjantaina, jolloin keskihinta jää juuri alle keskiarvon. Jos seurantaa tehtäisiin pidemmällä aikajänteellä, toki keskihinnan nousuun voitaisiin löytää muitakin tekijöitä. Esimerkiksi joku työntekijöistä saattaa antaa alennuksia myös sellaisille asiakkaille, jolle se ei kuuluisi. Myös täyden niin sanotun leimalapun käyttäminen vaikuttaa suuresti keskihintaan. Tällöin asiakas saa aterian veloituksetta, mutta kassajärjestelmään silti kirjataan yksi myyty lounas, jonka hintana on nolla euroa. Taulukosta huomaa, että perjantait ovat viikonloppujen ohella sellaisia päiviä, jolloin tuotteiden keskihinta pysyy hyvällä tasolla. Tällä on myös positiivinen vaikutus katetuottoon, jota tarkastellaan seuraavassa kappaleessa.

Tämän opinnäytetyön ja yrityksen kateseurannan kannalta olisi ollut hyvä, jos yrityksessä käytettävään kassajärjestelmään olisi erikseen ohjelmoitu eri hinnoilla myytävät lounaat (Cote 2002, 237). Tällöin yritysjohdolla olisi myös faktaa, jonka avulla mieltä alennusten ja leimalappujen kannattavuutta. Nyt esimerkiksi rahtarhintainen lounas tulee näkyviin samaan myyntiraporttiin normaalihintaisten lounaiden kanssa, jolloin lounaiden keskihinta luonnollisesti laskee. Olisi ollut mielenkiintoista nähdä, kuinka alemmalla hinnalla lounaansa saavat asiakkaat asioivat, keskittykö heidän asiointinsa ainoastaan arkipäiville. Tätä olisi voitu käyttää apuna hinnoittelussa ja laskea erilliset kateprosentit eri hintaryhmille.

6.2 Katetuotto

Nyt kun yrityksen myynti on tiedossa, on katetuottoajattelun mukaan selvitettävä lounaspöydän raaka-ainekustannukset. Näillä tiedoilla saadaan laskettua katetuotto ja katetuottoprosentti, jotka ovat tärkeitä tunnuslukuja tuotteen kannattavuutta tarkastellessa.

Kuten luvussa viisi kerrottiin, salaattipöydälle, juomille, leipäpöydälle, levitteille, kahville ja jälkiruualle laskettiin päivittäiset arviokustannukset eri perusteita käyttäen. Tästä syystä ainoastaan pääruokien kustannukset vaihtelevat päivittäin. Pääruuista aiheutuneet kustannukset vastasivat päivästä

riippuen 60–80 %:ia koko päivän raaka-ainekustannuksista. Myös pääruokien sekä raaka-ainekulutuksen yhteismäärän osoittavista luvuista on laskettu keskiarvo, joka esitetään taulukon kolmanneksi viimeisessä sarakkeessa. Sellaiset päivät jolloin pääruuan sekä yhteisraaka-ainekustannukset ovat pysyneet alle keskiarvon, on merkattu vihreällä solulla. Sellaiset päivät, jolloin kustannukset olivat yli keskiarvon, on merkitty punaisella solulla.

Seurantajaksolla olevista 14 päivästä puolet alittivat keskimääräiset raaka-ainekustannukset, kun taas toinen puolisko ylitti keskikustannukset. Taulukon perusteella on kuitenkin hankala löytää yhteistä tekijää sille, mikä aiheutti päiväkohtaiset erot raaka-ainekustannuksissa. Esimerkiksi viikonpäivällä ei näyttäisi taulukon perusteella olevan mitään merkitystä siihen, alittuvatko kyseisenä päivänä seuranta-ajan keskiraaka-ainekustannukset vai eivät. Ainoastaan sunnuntait näyttävät olevan sellaisia päiviä, että raaka-ainekustannukset ylittävät keskiarvon. Koska päiväkohtaisessa seurannassa on pääruokien kustannuksia lukuun ottamatta käytetty samoja arvoja, raaka-aineiden kokonaiskustannusten erot syntyvät pääruuista. Jotta päiväkohtaisia eroja voidaan analysoida, on myös tutkittava päiväkohtaisten seurantalomakkeiden tarjoamaa tietoa.

Kuten olettaa saattaa, kustannuksiltaan kallein raaka-aine on liha. Tästä syystä sellaiset ruuat, jotka sisältävät esimerkiksi naudanlihaa ovat huomattavasti kalliimpia kuin esimerkiksi kinkkusuikaleita tai meetvurstirouhetta sisältävät ruuat. Sunnuntaiden kalliit ruuat selittyvät sillä, että silloin ruuat pyritään tietoisesti valmistamaan hieman paremmista raaka-aineista. Tähän on päädytty siksi, että sunnuntaisin lounaspöydän menekki on yleensä suuri sekä hinta on arkipäivää korkeampi. Muiden päivien kohdalla on yleistä, että kokki itse päättää mitä valmistaa. Tästä syystä myös kokit tekevät tilaukset, jolloin tilausten hintoja ei yrityksen johdon toimesta seurata kovin tarkasti. Koska kokit luontaisesti pyrkivät tekemään mahdollisimman hyvää ruokaa, myös raaka-ainekustannukset kohoavat helposti.

Jotta raaka-ainekustannukset saataisiin yrityksessä kuriin, olisi tarkasti selvitettävä mitä ruuat ovat yritykselle kannattavimmat. Tämä onnistuisi järjestämällä tämän seurantajakson kaltainen seuranta, jossa seurattaisiin eri yrityksessä valmistettavien ruokalajien raaka-ainekustannuksia. Yksi keino hyödyntää tällaisen seurannan tuloksia, olisi pisteyttää jokainen ruokalaji sen vaatimien raaka-ainekustannusten mukaan. Halvemmat ruokalajit saisivat vähemmän pisteitä ja kalliimmat enemmän. Jokaiselle kokille voitaisiin antaa tietty määrä pisteitä käytettäväksi esimerkiksi kuukautta kohden, jolloin hän voi valita milloin tekee kalliimpaa ja milloin halvempaa ruokaa. Tämänkaltaisen toiminnan avulla kuukausittaiset raaka-ainekustannukset voitaisiin ennustaa tehokkaasti jo etukäteen. Yksi tehokas keino raaka-ainekustannusten hillitsemiseen olisi myös tehdä esimerkiksi kuuden viikon kiertävä ruokalista, jolloin jokainen kokki voisi katsoa listasta mitä tulee valmistaa. Myös raaka-aineiden tilaaminen helpottuisi, ja siihen käytettävä aika vähenisi tätä keinoa käyttäen. Tällöin myös tarvittavien raaka-aineiden kustannukset olisi helppo ennustaa etukäteen.

Sekä katetuoton että katetuottoprosentin vertailtavuutta on helpotettu samalla tavoin edellä. Kate- tuotto saadaan myynnin ja raaka-ainekustannusten erotuksesta. Tästä syystä keskimääräistä parempaan katetuottoon yltäneet päivät olivat joko myynnillisesti hyviä tai niiden raaka-

ainekustannukset pysyivät alhaisina. Taulukosta on helposti huomattavissa, että myynnillisesti parhaina päivinä katetuottokin on aivan erilaisilla lukemilla. Parhaimmillaan katetuotto on yli neljä kertaa suurempi kuin huonoimpana päivänä. Toisaalta taulukosta on huomattavissa, että vaikka jonain päivänä olisi käytetty erityisen halpoja raaka-aineita, katetuotto voi silti jäädä hyvin alhaiseksi vähävien myyntimäärien vuoksi. Huomion arvoista on, että vaikka raaka-ainekustannusten keskimääräinen määrä ja mediaani ovat lähestulkoon euromääräisesti samanlaiset, katetuoton kohdalla näiden välillä on jo yli 100 euroa eroa.

Katetuottoprosentit seuraavat yhtä poikkeusta lukuun ottamatta samaa trendiä kuin euromääräinen katetuotto. Seurantajakson viimeisenä tiistaina katetuottoprosentti on keskimääräistä parempi, vaikka euromääräinen katetuotto jääkin keskiarvon alle. Koko seurantajakson päiväkohtaisista katetuottoprosenteista laskettu mediaani oli noin 55 %:ia. Parhaimmillaan päiväkohtainen katetuottoprosentti oli noin 75 %:ia, kun taas huonoimmillaan se jäi vain 30 %:iin. Seurantalomakkeen viimeisestä sarakkeesta nähdään koko seurantajakson katetuotto ja siitä laskettu katetuottoprosentti, joka on noin 58 %:ia. Yritysten katetuottoa ei tilastoida erikseen Tilastokeskuksen toimialatilastoissa, vaikka tunnusluvun ajatellaan olevan yksi tärkeimpiä kannattavuutta mittaavia tunnuslukuja kyseisellä alalla. Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstietojen pohjalta voidaan kuitenkin laskea suuntaa antava katetuottoprosentti, jotta vertailua muihin alalla toimiviin yrityksiin voidaan tehdä. Alla esitettyyn taulukoon 3 on toimialatilastosta poimittu vuosien 2011 ja 2010 kaikkien ravitsemistoiminnassa toimivien yritysten liikevaihto sekä raaka-ainekustannukset. Näiden tietojen pohjalta taulukkoon on laskettu sekä katetuotto euroina että katetuottoprosentti.

TAULUKKO 3. Katetuotto ja katetuottoprosentti ravitsemistoiminnassa (Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstiedot 2011 (TOL 2008). Tilastokeskus 2013)

Tunnusluku	2011	2010
Liikevaihto	4 347 016,00 €	4 041 149,00 €
Aine- ja tarvikkeikäyttö	1 642 696,26 €	1 533 662,74 €
Katetuotto	2 704 319,74 €	2 507 486,26 €
Katetuottoprosentti	62,21 %	62,05 %

Taulukosta ilmenee, että sekä vuonna 2011 että 2010 toimialan yleinen katetuottoprosentti on ollut noin 62 %:ia. Toimeksiantajayrityksessä päästiin yli alan keskiarvon vain neljänä päivänä koko seurantajaksona. Seurantajakson päiväkohtaisista katetuottoprosenteista laskettu mediaani oli noin 7 prosenttiyksikköä huonompi kuin alalla keskimäärin. Koko seurantajakson toteutunut katetuottoprosentti oli noin 4 prosenttiyksikköä alhaisempi kuin alalla yleensä. Lopullisen kannattavuuden kannalta tämä on jokseenkin huolestuttavaa, sillä eroa muihin alalla toimiviin yrityksiin tulee jo pelkkien raaka-ainekustannusten jälkeen melko paljon. Toki on huomioitava, että seurantajakson asettui sesongin ulkopuolelle. Suuremmilla myyntimäärillä myös katetuottoa saataisiin paremmaksi, sillä lisääntynyt menekki näkyy vahvimmin halpojen raaka-aineiden, kuten perunoiden ja muiden lisukkeiden, kulutuksen lisääntymisenä. Toimialatilastosta laskettu katetuottoprosentti ei ole täysin luotettava toimeksiantajayrityksen noutopöydän kannattavuuden vertailuun, sillä se sisältää myös esimerkiksi alkoholia tarjoilevien yritysten tilinpäätöstiedot. Näissä yrityksissä katteet ovat erilaiset kuin

valmistavassa yrityksessä. Tilastojen perusteella voidaan kuitenkin tehdä suuntaa antavaa vertailua muihin alan yrityksiin nähden. On myös huomioitava, että tässä opinnäytetyössä käydään läpi ainoastaan kohdeyrityksen noutopöydän kannattavuutta, eikä oteta kantaa muiden liiketoiminta-alueiden kannattavuuteen.

Katetuoton parantamiseksi helpoin keino on raaka-ainekustannusten karsiminen. Raaka-ainekustannuksia saadaan parhaiten karsittua hankkimalla halvempia raaka-aineita, mutta on otettava huomioon että tämä heijastuu myös suoraan tuotteen laatuun. Esimerkiksi uunimakkara on halpa ruokalaji, mutta jos sitä on tarjolla jatkuvasti, asiakkaiden kiinnostus lounaspöytää kohtaan heikkenee. Paras tapa karsia kuluissa ilman että myynti siitä kärsii, olisi etsiä kalliille tuotteille korvaavia halvempia tuotteita. Olisiko esimerkiksi mahdollista, että lihakastikkeen sijasta tarjoiltaisiin joskus nakkikastiketta? Kuluttajien ostokäyttäytymistä on vaikea ennustaa, joten ainoa keino on kokeilla eri ruokalajeja ja seurata onko niillä vaikutusta myyntiin. Toinen katetuottoon vaikuttava tekijä on tuotteen hinta. Yrityksessä olisikin hyvä miettiä, onko tuotteen hinnoittelu oikea. Kuten edellä on sanottu, tuotteiden keskihinnat ovat alemmalla tasolla kuin listahintojen perusteella voi olettaa. Voisiko esimerkiksi sopimusruokailijoiden sekä rahtareiden hinnoittelua miettiä uudelleen? Tulisi myös selvittää onko leimalappu tarpeellinen, vai käyttäisivätkö asiakkaat yrityksen palveluja myös ilman kyseistä kanta-asiakasetua.

6.3 Palkkakate

Kuten edellä on esitetty, palkkakate on yksi tärkeimmistä kannattavuuden tunnusluvuista ravitsemisalalla. Palkkakatteen selvittämiseksi tarvitaan katetuotto sekä toteutuneet työvoimakustannukset. Koska laskelmissa on käytetty arvioitua keskimääräistä työvoimakustannusta, ei työvoimakustannuksissa ole päiväkohtaisia eroja. Ainoan poikkeuksen tekevät seurantajaksolle sattuneet pyhäpäivät, jolloin työntekijöille maksetaan kaksinkertainen palkka. Keskimäärin työvoimakustannukset olivat noin 410 euroa päivässä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että keskimäärin 40 %:ia päivän myynnistä saatavista tuloista menee työvoimakustannusten kattamiseen. Keskimääräiset raaka-ainekustannukset ovat hieman suuremmat kuin työvoimakustannukset, mutta niiden välillä ei ole huomattavaa eroa.

Yhteenvetotaulukkoon on kirjattu sekä euromääräinen palkkakate että palkkakateprosentti. Palkkakate pysyy keskimääräistä parempana samoina päivinä kun katetuotto on yli keskiarvon. Huomattavaa kuitenkin on, että useana päivänä palkkakate on selvästi negatiivinen, eli noutopöydän myynnistä saadut tuotot eivät kata sen valmistamiseen käytettyjen raaka-aineiden ja työvoiman kustannuksia. Tämä on jokseenkin huolestuttavaa, sillä yrityksen on katettava myyntituloillaan myös muuttuvien kustannusten lisäksi kiinteät kustannukset. Toisaalta seurantajakson parhaimpina päivinä lounaspöydän palkkakate on hyvinkin suuri, ja ylittää jopa huonoimpien päivien myynnin.

Seurantajakson päiväkohtaisista palkkakateprosentteista laskettu mediaani on noin 11,2 %:ia. Tämä tarkoittaa siis sitä, että puolessa seurantajakson päivistä palkkakateprosentti jäi alle 11,2 %:n ja puolessa päästiin sen yli. Koko seurantajakson palkkakateprosentti on noin 17,2 %:ia. Käytännössä

tämä tarkoittaa sitä, että myyntituloista jää muuttuvien kustannusten jälkeen alle viidesosa. Tällä tulisi kattaa yrityksen kiinteät kustannukset. Parhaimmillaan päiväkohtainen palkkakateprosentti on yli 51 %:ia, mutta huonoimpina päivinä palkkakate on reilusti negatiivinen. Vaikka palkkakate on ravitsemisalalla tärkeä tunnusluku, ei sitä tilastoida suoraan Tilastokeskuksen toimialatilastoon. Yrityksen kannattavuuden mittaamisen kannalta on tärkeää verrata tunnuslukuja muihin alalla toimiviin yrityksiin. Jotta vertailua voidaan tehdä, on toimialatilastosta poimittu tarvittavat tiedot palkkakatteen laskemiseksi. On kuitenkin huomioitava, että toimialatilaston pohjalta laskettu palkkakate ei ole täysin vertailukelpoinen tässä työssä lasketun palkkakatteen kanssa, sillä toimialatilastossa työvoimakustannuksia ei jaotella muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Tästä huolimatta toimialatilastosta laskettu palkkakateprosentti halutaan tuoda vertailun vuoksi esille. Alla olevassa taulukossa 4 on esitetty alalla toimivien yritysten liikevaihto, katetuotto ja työvoimakustannukset, sekä niiden pohjalta laskettu palkkakate ja palkkakateprosentti.

TAULUKKO 4. Palkkakate ja palkkakateprosentti ravitsemistoiminnassa (Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstiedot 2011 (TOL 2008). Tilastokeskus 2013)

Tunnusluku	2011	2010
Liikevaihto	4 347 016,00 €	4 041 149,00 €
Katetuotto	2 704 319,74 €	2 507 486,26 €
Palkat ja henkilösivukulut yhteensä	1 222 639,00 €	1 157 684,00 €
Palkkakate	1 481 680,74 €	1 349 802,26 €
Palkkakateprosentti	34,09 %	33,40 %

Kuten taulukosta 4 on nähtävissä, alan keskimääräinen palkkakate vuosina 2011 ja 2010 on ollut noin 33-34 %:ia. Toimeksiantajayrityksessä tämän keskiarvon yli päästään vain kolmena päivänä koko seurantajakson aikana. Seurantajakson palkkakatteen mediaani on yli 20 prosenttiyksikköä huonompi kuin alalla keskimäärin. Koko seurantajakson palkkakate on vain noin puolet toimialatilastosta lasketusta palkkakatteesta. Jo tämän perusteella pystytään vetämään johtopäätöksiä noutopöydän lopullisesta kannattavuudesta, sillä palkkakatteessa on huomioituna vasta muuttuvat kustannukset. Palkkakatteen perusteella noutopöydän pitäminen kyseisellä hinnalla, volyymilla ja kustannusrakenteella ei näyttäisi olevan erityisen kannattavaa. Jälleen on kuitenkin huomioitava, että seurantajakso järjestettiin sesongin ulkopuolella, jolloin asiakasmäärät ovat huomattavasti alhaisemmat kuin sesongin aikaan. On myös otettava huomioon, että toimialatilastossa on mukana kaikenlainen ravitsemistoiminta, ei ainoastaan noutopöytiä pitävien yritysten tilinpäätöstiedot. Tästä syystä toimialatilastosta laskettu palkkakateprosentti ei ole täysin vertailukelpoinen toimeksiantajayrityksen noutopöydän palkkakateprosenttiin, mutta se antaa hyvän vertailukohtan muihin yrityksiin nähden. On jälleen myös huomioitava, että toimeksiantajayrityksessä on paljon muutakin liike-toimintaa kuin ravintolatuotteet, joten koko yrityksen palkkakate eroaa tässä opinnäytetyössä lasketusta tuloksesta.

Palkkakatteen parantamiseksi voidaan parantaa joko katetuottoa tai vähentää työvoimakustannuksia. Työvoimakustannusten alentaminen on vaikeaa, sillä jo nyt ainoastaan yksi työntekijä keskittyy noutopöydän valmistamiseen. Muiden työntekijöiden noutopöytänsä kohdistama panos tapahtuu

muiden työtehtävien ohessa. Esimerkiksi yövuoron tehtävä on pääsääntöisesti hoitaa liikeaseman myynti yöaikaan, mutta hän tekee myös esivalmisteluja noutopöytää varten. Palkkakatteen parantamiseksi yrityksen on saatava katetuottoa paremmaksi, sillä noutopöytänsä käytetty työaika on nyt jo minimissään. Toki on huomioitava, että tässä työssä on yrityksen johdon toiveesta kohdistettu tietoisesti noutopöytänsä melko paljon työvoimakustannuksia.

6.4 Käyttökate

Kuten edellisissä luvuissa on esitetty, palkkakatteesta saadaan laskettua käyttökate kun siitä vähennetään laskentakohteelle kohdistetut kiinteät kustannukset poistoja lukuun ottamatta. Käyttökate kertoo siis laskentakohteen toiminnallisen eli operatiivisen liiketoiminnan tuloksen. Käyttökate on hyvin käytetty kannattavuuden tunnusluku myös muilla aloilla, ja sitä tilastoidaan esimerkiksi Tilastokeskuksen toimialatilastoissa. Käyttökate on vertailukelpoisempi tunnusluku kuin katetuotto tai palkkakate, sillä se ottaa huomioon liiketoiminnan kaikki kustannukset. Tällöin ei ole merkitystä onko yrityksessä jaettu jokin tietty kuluerä muuttuviin vai kiinteisiin kustannuksiin, sillä käyttökate lasketaan vasta näiden molempien kuluerien jälkeen.

Toimeksiantajayrityksessä käyttökate jää positiiviseksi vain viitenä päivänä koko seurannan aikana. Seurantajakson keskimääräinen päiväkohtainen käyttökate on vain noin 20 euroa. Käyttökatteen vaihteluväli on erittäin suuri, sillä parhaana päivänä käyttökate on lähes 650 euroa kun huonoimpana päivänä yli 460 euroa tappiollinen. Tämän huomaa myös mediaaniin, joka on noin 55 euroa tappiollinen, verrattaessa. Vaikka euromääräinen käyttökate pysyy positiivisena, päiväkohtaisen käyttökateprosentin mediaani on noin 6 %:ia negatiivinen. Koko seurantajaksole laskettu käyttökateprosentti on kuitenkin 2 %:ia, eli kun ajatellaan koko seurantajaksoa, noutopöydän liiketoiminta on juuri ja juuri ollut käyttökatteella mitaten kannattavaa. Päiväkohtaisen käyttökateprosentin mediaani jää negatiiviseksi, koska jotkut seurannan päivistä ovat erityisen tappiollisia käyttökateprosentilla mitaten. Vertailun vuoksi seuraavassa taulukossa 5 on esitetty ravitsemisalalan toimialatilastosta poimitut käyttökateprosentit sekä vuodelle 2011 että 2010.

TAULUKKO 5. Käyttökate ja käyttökateprosentti ravitsemistoiminnassa (Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstiedot 2011 (TOL 2008). Tilastokeskus 2013)

Tunnusluku	2011	2010
Liikevaihto	4 347 016,00 €	4 041 149,00 €
Käyttökate	270 131,34 €	207 249,39 €
Käyttökateprosentti	6,09 %	5,03 %

Kuten taulukosta 5 on nähtävissä, alan yleinen käyttökateprosentti tarkasteluvuosina on ollut noin 5-6 %:in luokkaa. Toimeksiantajayrityksen lukuja tarkkaillessa huomion arvoista on se, että silloin kun asiakasmäärät ovat suuria, myös käyttökateprosentti on erittäin hyvällä tasolla. Parhaimmillaan seurantajaksole käyttökateprosentti on yli 40 %:ia, joka on huomattavasti enemmän kuin toimialan keskiarvo. Seurantajakson päiväkohtaisten käyttökateprosenttien mediaani on negatiivinen, joten toimeksiantajayrityksessä ei puolissakaan seurantajakson päivistä päästä alan keskiarvoon. Koko

seurantajakson käyttökate on noin 2 %:ia, joka ei kuitenkaan jää hyvin paljon alan keskiarvosta kun ottaa huomioon kuinka suuret erot olivat katetuottoa ja palkkakatetta tarkastellessa.

Käyttökate tarkastellessa ja vertaillessa alan käyttökateprosenttiin, on huomioitava, että tässä työssä mitataan vain noutopöydän kannattavuutta. Toimialatilastossa on kaikkien alalla toimivien yritysten tilinpäätöksistä laskettu käyttökateprosentti. Tässä työssä kiinteiden kustannusten kohdistaminen tehtiin yhteistyössä yrityksen johdon kanssa. Kiinteitä kustannuksia kohdistettiin edellä esitellyllä tavalla noutopöydälle. Tämä aiheuttaa sen, että käyttökateprosentti ei ole täysin vertailukelpoinen toimialan käyttökateprosentin kanssa. Tästä huolimatta myös käyttökateprosenttia on vertailtu toimialan tunnuslukuun, jotta yrityksen kannattavuutta voidaan verrata muihin alalla toimiviin yrityksiin.

Jotta käyttökate saataisiin paremmaksi, on kyettävä karsimaan muuttuvista tai kiinteistä kustannuksista. Kiinteiden kustannusten hallinta on hankalampaa kuin muuttuvien kustannusten, joten käyttökateen parantaminen onnistuu helpoiten joko kasvattamalla katetuottoa tai palkkakatetta. Tämä tarkoittaa sitä, että joko raaka-aine- tai työvoimakustannuksia on saatava pienemmiksi. Kiinteät kustannukset ovat viety yrityksessä jo melko minimiin, sillä esimerkiksi uusia tarvikkehankintoja ei ole tehty. Suurin kuluerä kiinteissä kuluissa tulee toimitilojen ylläpidosta. Tämänkaltaisia kustannuksia on vaikea karsia, sillä esimerkiksi sähkön hinta tulee toimittajalta, eikä kulutusta saada noin vain vähennettyä. Noutopöydän käyttökate voitaisiin saada paremmaksi tarkentamalla kiinteiden kustannusten kohdistamisperiaatteita. Tämä onnistuisi, jos koko yrityksen toimintoja tarkasteltaisiin tarkemmin esimerkiksi toimintolaskennan avulla. Toisaalta tämä voisi yhtäläillä kasvattaa noutopöydälle kohdistettavien kiinteiden kustannusten määrää.

6.5 Liiketulos

Kuten edellisissä luvuissa on kerrottu, käyttökatteesta saadaan laskettua liiketulos vähentämällä siitä pitkävaikutteisista tuotannontekijöistä koituvat poistot. Poistoilla pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden, kuten esimerkiksi rakennusten hankintameno, kirjataan kuluiksi tuotannontekijän taloudellisen pitoajan aikana. Tällöin kulut jakaantuvat usealle vuodelle, eikä vaan sille vuodelle kun varsinainen hankinta tehdään. Liiketulos siis kertoo siis varsinaisen liiketoiminnan tuloksen, eli siihen ei ole huomioitu rahoituseriä tai veroja. Liiketulos on virallisen tuloslaskelman ensimmäinen välitulos, ja tästä syystä hyvin helposti vertailtavissa muihin alan yrityksiin nähden. Tätä vertailua on helpoin tehdä liiketulosprosentin avulla, joka saadaan kun liiketulos suhteutetaan liikevaihtoon. Liiketulosprosentti siis kertoo kuinka paljon liikevaihdosta jäi kattamaan veroja ja rahoituseriä.

Näissä laskelmissa noutopöydälle kohdistettiin edellisessä luvussa kerrotuin perustein noin 23 euroa poistoja päivää kohti. Kun poistot on otettu huomioon, saadaan tietoon varsinainen liiketulos. Seurantajakson aikana liiketulos jää positiiviseksi vain viitenä päivänä. Seurantajakson keskimääräinen liiketulos on noin 3,30 euroa tappiollinen. Liiketuloksen vaihteluväli on hyvin suuri, sillä parhaimpana päivänä liiketulos on yli 600 euroa, kun taloudellisesti kannattamattomin päivä jää lähes 500 euroa tappiolliseksi. Vaihteluvälin suuruuden huomaa myös mediaaniin verrattaessa, sillä mediaani koko

seurantajaksoilta on noin 79 euroa tappiollinen. Koko seurantajakson aikana noutopöytä on ollut noin kokonaisuudessaan noin 46 euroa tappiollinen.

Päiväkohtainen liikeulosprosentti vaihtelee noin 40 %:sta huonoimmillaan lähes -60 %:iin. Seurantajakson päiväkohtaisten liikeulosprosenttien mediaani jää negatiiviseksi, ollen noin -9 %:ia. Koko seurantajaksoille laskettu liikeulosprosentti on -0,33 %:ia, eli liiketoiminta oli lähestulkoon kannattava liikeulosprosentilla mitaten. Keskimääräistä päiväkohtaista liikeulosprosenttia huonontaa liikeulosprosentin suuri vaihteluväli, sillä parhaimpina päivinä liikeulosprosentti on erittäin hyvällä tasolla. Taulukossa 6 on vertailun vuoksi esitetty ravitsemistoiminnan toimialatilastosta lasketut liikeulosprosentit vuosina 2010 ja 2011.

TAULUKKO 6. Liikeulos ja liikeulosprosentti ravitsemistoiminnassa (Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstiedot 2011 (TOL 2008). Tilastokeskus 2013)

Tunnusluku	2011	2010
Liikevaihto	4 347 016,00 €	4 041 149,00 €
Liikeulos	140 651,20 €	80 439,31 €
Liikeulosprosentti	3,24 %	1,99 %

Kuten taulukosta 6 on nähtävissä, ravitsemistoiminnan liikeulosprosentti on tarkasteluvuosina noin 2-3 %:ia. Toimeksiantajayrityksen liikeulosprosentti on erittäin hyvällä tasolla toimialaan nähden silloin, kun asiakasmäärät pysyvät suurina. Liikeulosprosentin mediaani sekä koko seurantajakson liikeulosprosentti ovat kuitenkin selvästi huonompia kuin toimialalla keskimäärin. Tämä johtuu siitä, että seurantajakson asiakasmäärät, ja siitä johtuen liikeulos, ovat useana seurantajakson päivänä erittäin alhaisia. Toimialan keskimääräinen liikeulosprosentti kertoo siitä, että kustannukset alalla ovat hyvin suuria. Tämä huomioon ottaen ei ole yllättävää, että sesongin ulkopuolella tehdyn seurannan tulokset eivät yllä toimialan keskimääräisiin liikeulosprosentteihin.

Myös liikeulosprosentteja vertaillessa on huomioitava, että ravitsemistoiminnan toimialatilastossa on erilaisia yrityksiä. On otettava myös huomioon, että toimeksiantajayrityksessä noutopöytä on vain pieni osa liiketoimintaa, eikä vertailusta voi vetää johtopäätöksiä koko yrityksen kannattavuuteen. Kuten muut kiinteät kustannukset myös poistoista noutopöydälle kohdistettava osuus on arvioitu yhdessä yrityksen johdon kanssa, ja eivät tästä syystä välttämättä ole täysin oikein.

Liikeulosta ja liikeulosprosenttia saadaan paremmaksi vähentämällä kiinteitä kustannuksia ja poistoja tai kasvattamalla volyymia. Kuten taulukosta huomaa, liikeulosprosentti pysyy erittäin hyvällä tasolla silloin kun asiakasmäärät ovat suuria. Myös liikeuloksen tarkkuutta saataisiin parannettua ottamalla käyttöön toimintolaskenta koko yrityksessä. Katelaskennan avulla saatujen tulosten perusteella paras keino liikeuloksen parantamiseksi on asiakasmäärien kasvattaminen.

6.6 Kriittinen piste ja varmuusmarginaali

Kriittisen pisteen avulla voidaan laskea toiminnolle tai tuotteelle tietty raja, jolloin liiketoiminnasta saatavat tuotot kattavat sen kustannukset. Kriittinen piste voidaan esittää sekä euroina että kappalemääränä. Tässä työssä yhteenvetotaulukkoon on laskettu jokaiselle päivälle oma kriittinen piste sekä kappaleina että euroina. Myös koko seurantajakson päiväkohtaisten kriittisten pisteiden keskiarvo on taulukossa. Myös koko seurantajakson yhteislukemien perusteella on laskettu koko seurantajaksolle oma kriittinen pisteensä.

Päiväkohtainen kriittinen piste oli seurantajaksolla keskimäärin 127 kappaletta. Tämä tarkoittaa siis sitä, että joka päivä olisi tullut myydä kyseinen kappalemäärä lounaita, jotta koko seurantajaksolla yllettäisiin nollatulokseen. Kriittisen pisteen päiväkohtainen vaihteluväli on melko suuri, sillä parhaimpina päivinä vain 107 myytyä lounasta riittivät nollatulokseen kun huonoimpana päivänä siihen olisi vaadittu 157 myytyä lounasta. Päiväkohtaisten kriittisten pisteiden vaihtelu johtuu sekä päiväkohtaisesta kustannusten vaihtelusta että osittain myös päiväkohtaisesta keskihinnan vaihtelusta. Eryityisesti kriittinen piste nousee sunnuntaisin, jolloin henkilöstölle maksetaan pyhäkorvauksen mukaista kaksinkertaista palkkaa. Keskimääräinen päiväkohtainen kriittinen piste ylittyi viitenä seurannan päivänä.

Kriittisen pisteen myynnin päiväkohtainen keskiarvo seurantajaksolla oli noin 1003 euroa. Tämä tarkoittaa siis sitä, että noutopöydän myynnin tulisi olla keskimäärin vähintään 1003 euroa päivittäin, jotta noutopöydän pitäminen on yritykselle kannattavaa liiketoimintaa. Seurantajakson keskimääräinen päiväkohtainen myynti jäi noin 1000 euroon, joten toiminta näyttäisi olevan lähestulkoon kannattavaa.

Koko seurantajakson lukujen perusteella laskettu kappalemääräinen kriittinen piste on 1768. Kun tätä lukua verrataan toteutuneeseen myyntimäärään, voidaan todeta, että koko seurantajaksolla olisi pitänyt myydä kuusi lounasta enemmän, jotta nollatulokseen olisi päästy. Euromääräisesti koko seurantajakson kriittisen pisteen myynti on noin 14 042. Koko seurantajakson toteutunut myynti jää vain noin 50 euroa tästä nollatulokseen vaadittavasta myynnistä.

Jälleen kriittisen pisteen tuloksia tarkastellessa on otettava huomioon, että seurantajakso on toteutettu sesongin ulkopuolella. Kappalemääräinen kriittinen piste asettuu niin pienelle tasolle, että sesongin aikana myynti ylittää varmasti kriittisen pisteen. Kriittistä pistettä saadaan paremmaksi samalla keinoin kuin tulostakin, karsimalla kuluista tai nostamalla keskihintaa. Yhteenvetotaulukosta olisikin hyvä poimia sellaiset päivät, jolloin kriittinen piste on mahdollisimman alhaalla, ja tutkia kyseisen päivän ruokalista ja miettiä voiko kyseisiä ruokia tai kustannuksiltaan samanlaisia ruokia tarjota useammin.

Yhteenvetotaulukkoon laskettiin myös kappalemääräinen varmuusmarginaali. Tämä avulla kyetään seuraamaan sitä, kuinka paljon myynti olisi saanut laskea ilman, jotta se olisi tehnyt toiminnasta kannattamatonta. Tappiollisina päivinä se kertoo sen, kuinka monta noutopöytää enemmän olisi

myytävä, jotta päästäisi nollatulokseen. Koko seurantajakson keskimääräinen varmuusmarginaali oli yksi. Tämä kertoo meille, että keskimäärin joka päivä olisi tullut myydä yksi noutopöytä enemmän, jotta toiminta olisi ollut kannattavaa. Huonoimpana päivänä noutopöytiä olisi ollut myytävä lähes 60 kappaletta enemmän, jotta kyseinen päivä olisi ollut noutopöydän osalta kannattava. Toisaalta parhaana päivänä nollatuloksen saamiseksi olisi riittänyt noin 70 kappaletta toteutunutta alhaisempi myynti. Koko seurantajaksoa tarkastellessa nollatulokseen olisi riittänyt kuudella kappaleella kohonnut myynti.

6.7 Alennusten kustannus

Alennuksista johtuvaa myynnin vähenemistä on tarkasteltu liitteessä 4, johon on laskettu kuinka paljon päivän aikana annetut alennukset ovat keskimäärin laskeneet yhden noutopöydän myynnistä saatavaa hintaa verrattuna listahintaan. Taulukosta on myös nähtävillä kuinka paljon annetut alennukset vähensivät päiväkohtaista myyntiä. Näistä luvuista on myös laskettu keskiarvot sekä koko seurantajakson alennusten aiheuttama myynnin väheneminen.

Keskimäärin alennukset aiheuttivat päivittäin noin 62 euron myynnin vähenemisen. Pahimmillaan alennusten antaminen johti jopa yli 90 euron myynnin laskun. Kun tätä lukua verrataan seurantajakson keskimääräiseen myyntiin, joka oli noin 1000 euroa päivässä, huomataan että annetut alennukset olivat lähemmäksi 10 %:ia päivän myynnistä. Koko seurantajakson aikana alennuksista johtuva myynnin aleneminen oli noin 870 euroa. Toisin sanoen kahden viikon aikana annetut alennukset vastasivat jopa pahimmillaan kokonaisen päivän myyntiä.

Alla olevassa kuviossa 7 on myös esitetty esimerkilaskelma siitä, kuinka monta rahtarihintaista lounasta tulee myydä, jotta niiden myynnillä ylletään samaan euromääräiseen katetuottoon kuin kymmenellä myydylä normaalihintaisella lounaalla. Annetut alennukset vaikuttavat erittäin tuhoisasti tuotteen katetuottoon, sillä rahtarihintaisia lounaita on myytävä 12,4 kappaletta, jotta ylletään samaan katteeseen kuin kymmenellä normaalihintaisella lounaalla. Prosenteiksi muunnettuna tämä on lähes 24 %:ia, joka on erittäin paljon. Tuotteita hinnoitellessa on tärkeää ottaa huomioon annetut alennukset ja niiden vaikutus tuotteiden katteeseen.

	Rahtarihinnoin	Normaalihinnoin
Hinta	8,30 €	9,30 €
Arvonlisäveroton hinta	7,28 €	8,16 €
Myyntikate	50,1 %	55,3 %
Euromääräinen kate	3,64 €	4,51 €
10 lounaan myyntikate	36,45 €	45,13 €
Jotta saadaan sama euromääräinen kate kuin normaalihinnoilla, on myytävä 12,4 rahtarihintaista ateriaa.		
Eli myynnin on noustava	23,8 % .	

KUVIO 7. Alennusten vaikutus myyntikatteeseen

7 PÄÄTELMÄT

Työn tarkoituksena oli perehtyä toimeksiantajayrityksen liiketoimintaan ja tutkia noutopöydän kannattavuutta. Kannattavuutta mitattiin katetuotoajattelun pohjalta syntyneen kannattavuuslaskennan mukaan. Työn tulosten avulla toimeksiantajayrityksen johdolla tulisi olla riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta ja riittävästi informaatiota hinnoittelun tueksi. Yrityksen johdolle oli myös tarkoitus antaa työkalut, joiden avulla tämä tutkimus voitaisiin suorittaa uudelleen milloin tahansa yrityksen johdon toimesta. Työn aluksi käytiin läpi aiheeseen liittyvä teoriapohja sellaisella tarkkuudella, että myös kannattavuuslaskennassa kokemattomampi lukija voi sisäistää mistä työssä on kyse.

Kun luodaan uutta työkalua, jonka avulla yritys voi laskea kannattavuuttaan, tulee vastaan välillä ongelmatilanteita. Työssä vastaan tulleet ongelmat selvitettiin yhdessä yrityksen johdon kanssa, eivät ratkaisut aina olleet opinnäytetyön tekijän mielipiteen mukaisia. Tässä työssä ongelmia ilmeni esimerkiksi seurantalomakkeen kanssa, joka ei ollut tarpeeksi muuntautumiskelpoinen eri päivien välillä. Joinakin päivinä valmistettavia ruokalajeja oli niin useita, etteivät kaikki raaka-aineet mahtuneet seurantalomakkeelle. Tärkeintä kuitenkin on, että keittiöhenkilökunta huolehti raaka-ainesurannasta erilliselle paperille. Toinen ongelma esiintyi hävikin laskemisessa, joka ei ollut joka päivä mahdollista. Seurantajaksolla olisi tullut mitata tarkoin jokapäiväinen hävikin määrä, jotta tarkka hävikki olisi voitu laskea. Koska hävikistä ei saatu riittävästi tietoa, on sen käsitteleminen tässä opinnäytetyössä jätetty hyvin vähälle. Oman ongelman loivat myös kiinteiden kustannusten kohdistamisperiaatteet. Kiinteät kustannukset kohdistettiin yrityksen johdon kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Opinnäytetyöntekijä oli halunnut kohdistaa kustannukset vielä tarkemmin kuin tässä työssä tehtiin.

Yksi ongelma kannattavuuden määrittämisessä oli myös se, että eri hinnoilla myytyjen lounaiden määrää ei ollut eritelty kassaraporteissa. Yrityksessä tulisi miettiä, kannattaisiko jokainen eri hinnalla myytävä tuote laittaa kassajärjestelmään omana tuotteenaan, jolloin niiden kappalemääristä myyntiä voitaisiin seurata. Nyt esimerkiksi rahtarilounaiden myynti vähentää tuotteiden keskihintaa, muttei näy myynneissä omana eränään. Tämän avulla yrityksessä voitaisiin miettiä myös hinnoittelun kannattavuutta. Jos alennettuun hintaan syöviä asiakkaita on paljon, tulisi myös alennusperusteita miettiä uudelleen. Kuten työn analysointi osiossa on kerrottu, alennusten aiheuttaman katteen takaisin saamiseksi on myytävä huomattavasti enemmän tuotteita.

Työn tulokset vastaavat työn tavoitteita, sillä noutopöydän kannattavuus saatiin selvitettyä. Nyt toimeksiantajayrityksen johdolla on riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta, jotta he voivat tehdä siihen liittyviä päätöksiä hinnoittelun sekä kannattavuuden suunnittelun ja seurannan suhteen. Seurannan päiväkohtaisten tulosten avulla voidaan seurata, mitkä ruokalajit ovat olleet kannattavimpia. Yrityksen johto voi käyttää tätä tietoa avuksi raaka-ainekustannusten hallinnassa sekä ruokalistan suunnittelussa. Prosessin ohessa luotiin mallit ja työkalut, joiden avulla tutkimus voidaan toistaa kenen tahansa toimesta. Yrityksessä olisi syytä tehdä kannattavuusseuranta säännöllisin väliajoin, esimerkiksi kaksi kertaa vuodessa. Tällöin raaka-ainekustannusten muutokset eivät

jää huomaamatta yrityksen johdolta ja noutopöydän kannattavuus pysyy halutulla tasolla. Raaka-ainekustannusten vakiinnuttamiseksi yrityksessä kannattaa harkita annoskorttien käyttöönottamista. Tällöin sama ruokalaji tuo yhtä aina paljon raaka-ainekustannuksia eikä valmiiden ruokien laatu vaihtelee ruuan valmistajasta riippuen. Tämä myös helpottaa tuotteen kannattavuuden mittaamista ja hinnoittelua, sillä tuotteen raaka-ainekustannukset ovat aina tiedossa. Seurantajakson päiväkohtaisten tulosten perusteella yrityksen johto voi miettiä, olisiko jokin ruokalaji syytä korvata toisella. Aiheuttaako joku ruokalaji erityisen paljon kustannuksia, jotka eivät kuitenkaan kompensoidu lisääntyneillä asiakasmäärillä? Yrityksissä kannattaa keskittyä menuanalyysissä mainittujen niin sanottujen tähtituotteiden eli niiden ruokalajien tarjontaan, joissa on hyvä kate ja jotka myyvät paljon.

Yrityksessä tulisi miettiä myös toimintolaskentaan siirtymistä. Tämä tutkimus kertoo ainoastaan noutopöydän kannattavuuden, joka muodostaa ainoastaan 7 %:ia koko yrityksen liikevaihdosta. Toimintolaskennan avulla yrityksen kaikkien eri toimintojen kannattavuutta voitaisiin mitata tarkasti ja tässä työssä ongelmaksi muodostunut kiinteiden kustannusten kohdistaminen olisi helpompaa.

Yrityksessä toteutetun seurantajakson ja tämän työn tulosten tarkastelun jälkeen yrityksessä on tehty muutoksia noutopöydän tarjontaan. Noutopöydässä tarjoillaan nykyisin myös keittolounasta, jolla pyritään vastaamaan kevyiden ruokien kasvaneeseen kysyntää. Keittolounaan katetuotto on myös normaalia noutopöytää parempi, joten sen avulla saadaan parannettua koko noutopöydän kannattavuutta. Keittolounaan hinta on 7 €, joka sisältää keiton lisäksi salaatit, leivät, juomat sekä jälkiruuan.

Tässä tutkimuksessa tuotetut kannattavuuden mittaamisen tarkoitetut mallit ja työkalut on työn tavoitteiden mukaan tarkoitettu ainoastaan kyseisen yrityksen noutopöydän kannattavuuden mittaamiseen. Alalle ominaiset katetuotto ja palkkakate on eritelty laskelmissa, minkä lisäksi ne sisältävät sekä käyttökateen että liiketuloksen. Tästä syystä ne eivät ole suoraan sovellettavissa mihin tahansa yritykseen, mutta mallien periaatteiden avulla voidaan tehdä jokaiselle yritykselle sopivat mallit. Työssä luotuja malleja ja työkaluja voidaan käyttää myös jonkun toisen yrityksen noutopöydän kannattavuuden mittaamiseen, mutta silloin kiinteiden kustannusten kohdistusperiaatteet täytyy miettiä uudelleen tapauskohtaisesti.

Vaikka tutkimuksen edetessä oli tehtävä joitain kompromisseja, voi tutkimuksen sanoa olevan luotettava. Tämä tutkimus on tehty toimeksijantajayrityksen ohjeiden mukaan, jolloin on ymmärrettävää, että tutkimuksen tekijän ja toimeksiantajan välillä on joitain näkemuseroja. Tulosten tarkkuutta ja luotettavuutta olisi voitu lisätä suorittamalla erillinen tarkempi laskelma kiinteitä kustannuksia kohdistettaessa. Työn yhtenä tavoitteena oli antaa riittävän tarkka kuva noutopöydän kannattavuudesta, joka auttaisi yrittäjää hinnoittelussa ja työ- ja raaka-ainekustannusten hallinnassa. Tähän tavoitteesen päästiin, sillä kannattavuus on mitattu yrittäjän toiveiden ja ohjeiden mukaan.

Työn tuloksia tarkastellessa on syytä pitää mielessä, että seurantajakso toteutettiin sesongin ulkopuolella. Seurantajakson aikana tienkäyttäjii oli hyvin vähän, sillä talvilomat olivat ohi ja pääsiäinen oli vasta tulossa. Tästä syystä noutopöydän kokonaiskannattavuudesta ei kannata olla huolissaan, sillä sesongin aikaan noutopöydän asiakasmäärät ovat huonoimmillaan samalla tasolla kuin seuran-

tajakson parhaimpina päivinä. Tämän tutkimuksen tulokset ja asiakasmäärien vähyys huomioon ottaen voidaan sanoa, että kun tarkastelussa on kokonainen vuosi, noutopöytä on mitä todennäköisimmin yritykselle varsin kannattavaa liiketoimintaa.

LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

Alhola, K. & Lauslahti, L. 2000. *Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta*. Helsinki: WSOY.

Cote, R., 2002. *Basic hotel and restaurant accounting*. Lansing: Educational Institute of the American Hotel & Lodging association.

Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2008. *Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi*. Vantaa: Restamark.

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

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. Helsinki: WSOYPro Oy.

Karjalainen, L. Hinnoittelu – kannattavuuden perusta [verkkójulkaisu]. Simulo Oy [viitattu 18.11.2013]. Saatavissa: <https://portal.mtt.fi/portal/page/portal/ProAgria/ProAgriaKymenlaakso/Koulutus/9DFE4DA13125BE95E040A8C0023C1E40>

Kotas, R., 1986. *Management Accounting for hotels and restaurants*. Glasgow: Blackie Academic & Professional.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Edita Prima Oy.

Majala, Jouni 2013. Toimitusjohtaja. Toimeksiantajayritys. Pohjois-Savo 05.11.2013. Haastattelu.

Miettinen, P. & Santala, H. 2003. *Tuloksen tekijät*. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Ojasalo, K., Moilanen T. & Ritalahti J. 2009. *Kehittämistyön menetelmät*. Helsinki: WSOYpro Oy. QuickMBA. BCG Growth-Share Matrix [verkkójulkaisu]. Internet center for Management and Business Administration [viitattu 19.11.2013]. Saatavissa: <http://www.quickmba.com/strategy/matrix/bcg/>

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

Suomen virallinen tilasto (SVT): Majoitus- ja ravitsemistoiminnan tilinpäätöstilasto [verkkójulkaisu]. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 31.10.2013]. Saatavissa: <http://tilastokeskus.fi/til/matipa/index.html>

Suomen Yrittäjät 2013. Tärkeitä lukuja 2013 [verkkajulkaisu]. Suomen Yrittäjät [viitattu 20.05.2013]. Saatavissa:

<http://www.yrittajat.fi/fi-FI/tyonantajanabc/tyonantajamaksut/tarkeitalukuja/>.

Tenhunen, M. Johdonlaskentatoimi eri laskentatilanteissa [verkkajulkaisu]. Tilisanomat [viitattu 19.11.2013]. Saatavissa: <http://www.tilisanomat.fi/node/2064>

LIITE 2: ESIMERKKI PÄIVÄKOHTAISESTA RAAKA-AINEKULUTUKSESTA

Raaka-ainekäyttö 14.3.2013									
Salaatti 1			Yks. hinta	Yhteensä	Ruokalaji 2		Perunasoselaatikko	Yks.hinta	Yhteensä
Tomaatti	3,2 kg		2,45 €	7,84 €	Sipuli		1 kg	0,65 €	0,65 €
Kurkku	2,4 kg		1,18 €	2,83 €	Pizzasuikale		2,5 kg	3,65 €	9,13 €
Feta	1,25 kg			- €	Maizena		0,3 kg	3,78 €	1,13 €
Jääsalaatti	4,1 kg		1,41 €	5,78 €	Peruna(eilinen muussi)				- €
Kiinankaali	2,3 kg		1,40 €	3,22 €	Yhteensä		1,5 pakkia		10,91 €
Yhteensä	13,25 kg			19,67 €					
Salaatti 2			Yks.hinta	Yhteensä	Ruokalaji 3		Kala	Yks.hinta	Yhteensä
Kurkkukuutio	2,1 kg		1,92 €	4,03 €	Findus koljan sisäfilee		10 kg	9,60 €	96,00 €
Punasipuli	0,5 kg		0,83 €	0,42 €	Menu kerma		3 l	1,55 €	4,65 €
Valkosipulimajoneesi	0,9 kg			- €	Pizzajuusto		1 ps	15,10 €	15,10 €
Keitetty makaroni	6 kg		0,86 €	5,16 €	Valio kuhafilee nahaton		2,5 kg	22,02 €	55,05 €
Yhteensä	1 pakki			9,61 €					170,80 €
Ruokalaji 1		Stroganoff	Yks. hinta	Yhteensä	Perunat			Yks. hinta	Yhteensä
Kastikepohja	1,25 kg		14,60 €	18,25 €	Soseperuna		35 kg	1,10 €	38,38 €
Possun liha	9,57 kg		4,90 €	46,89 €	Voi		0,7 kg	3,04 €	2,13 €
Menu kurkkukuutio	1,4 kg		1,92 €	2,69 €	Lakt. Maito		4 l	1,30 €	5,20 €
Yhteensä	13 litraa			67,83 €	Suola		0,24 kg	1,10 €	0,26 €
					Yhteensä		5 pakkia		45,97 €
Lisukkeet			Yks.hinta	Yhteensä	Jälkkäri		Kiisseli	Yks. hinta	Yhteensä
Salaattikastike	3,7 kg			- €	Kevyt maito		5,5 l	1,30 €	7,15 €
Cocktail kurkku	3,7 kg		3,40 €	12,58 €	Perunajauho		0,5 kg	2,16 €	1,08 €
Ananas	5,2 kg		1,37 €	7,12 €	Sokeri		0,75 kg	1,08 €	0,81 €
Yhteensä				- €	Vaniljasokeri		0,03 kg	15,65 €	0,47 €
				19,70 €	Vattuhillo		2 kg	0,61 €	1,22 €
									10,73 €
HÄVIKKI			Arvo		Yhteensä		344,50 €		
Peruna	3 kg		3,29 €		Ilman salaatteja ja lisukkeita		295,51 €		
Kinkkusoselaatikko	0,5 pakkia		3,64 €		Erotus		48,98 €		
Stroganoff	1,5 l		7,83 €		Kun huomioon otetaan seur.pvä		340,36 €		
			14,75 €		Erotus		4,14 €		
SEURAAVALLE PÄIVÄLLE									
Vihreä salaatti	2,1 kg		1,41 €						
Ananasmurska	1,5 kg		0,40 €						
Pastasalaatti	2,3 kg		2,33 €						

LIITE 3: YHTEENVETOTAULUKKO

	Torstai	Perjantai	Lauantai	Sunnuntai	Maanantai	Tiistai	Keskiviikko	Torstai	Perjantai	Lauantai	Sunnuntai	Maanantai	Tiistai	Keskiviikko	Keskisarvo	Mediaani	Yhteensä
	14.3.2013	15.3.2013	16.3.2013	17.3.2013	18.3.2013	19.3.2013	20.3.2013	21.3.2013	22.3.2013	23.3.2013	24.3.2013	25.3.2013	26.3.2013	27.3.2013			
MYYNТИ(ei alv.)	989,72 €	830,18 €	1 548,07 €	843,77 €	920,09 €	733,84 €	824,37 €	823,33 €	1 492,72 €	1 504,39 €	913,16 €	757,11 €	895,00 €	920,70 €	999,75 €	904,08 €	13 996,45 €
Myynti kpl	131	105	179	98	123	98	107	107	189	177	108	101	118	121	126	113	1762
Keskihinta(ei alv.)	7,56 €	7,91 €	8,65 €	8,61 €	7,48 €	7,49 €	7,70 €	7,69 €	7,90 €	8,50 €	8,46 €	7,50 €	7,58 €	7,61 €	7,94 €	7,70 €	
Keskihinta verollinen	8,61 €	9,01 €	9,86 €	9,82 €	8,53 €	8,54 €	8,78 €	8,77 €	9,00 €	9,69 €	9,64 €	8,55 €	8,65 €	8,67 €	9,06 €	8,78 €	
Pääruuat	291,38 €	279,67 €	284,28 €	337,04 €	198,77 €	353,12 €	289,30 €	262,29 €	329,80 €	366,61 €	330,73 €	423,45 €	284,71 €	362,84 €	313,86 €	310,59 €	4 393,99 €
Salaatipöytä	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €	30,29 €			
Juomat	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €	20,94 €			
Leipäpöytä	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €	17,14 €			
Voit	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €	9,75 €			
Kahvi	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €	8,84 €			
Jälkiruoka	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €	18,92 €			
Raaka-aineet yht	397,26 €	385,55 €	390,15 €	442,92 €	304,65 €	459,00 €	395,17 €	368,16 €	435,68 €	472,49 €	436,61 €	529,33 €	390,59 €	468,72 €	419,73 €	416,47 €	5 876,29 €
Katetuotto	592,46 €	444,63 €	1 157,92 €	400,85 €	615,44 €	274,84 €	429,20 €	455,17 €	1 057,04 €	1 031,90 €	476,55 €	227,78 €	504,41 €	451,98 €	580,01 €	465,86 €	8 120,16 €
Katetuotto%	59,9 %	53,6 %	74,8 %	47,5 %	66,9 %	37,5 %	52,1 %	55,3 %	70,8 %	68,6 %	52,2 %	30,1 %	56,4 %	49,1 %		54,4 %	58,0 %
Työkustannus	357,06 €	357,06 €	357,06 €	714,11 €	357,06 €	357,06 €	357,06 €	357,06 €	357,06 €	357,06 €	714,11 €	357,06 €	357,06 €	357,06 €	408,06 €		5 712,90 €
Palkkakate	235,41 €	87,57 €	800,86 €	- 313,26 €	258,38 €	- 82,21 €	72,14 €	98,11 €	699,98 €	674,85 €	- 237,56 €	- 129,28 €	147,35 €	94,92 €	171,95 €	96,52 €	2 407,27 €
Palkkakate%	23,8 %	10,5 %	51,7 %	-37,1 %	28,1 %	-11,2 %	8,8 %	11,9 %	46,9 %	44,9 %	-26,0 %	-17,1 %	16,5 %		11,2 %	17,2 %	
Toimitilakulut	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €	95,45 €			
Irtaimistokulut	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €	15,21 €			
Markkinointi	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €	5,22 €			
Hallinnolliset ja muut kulut	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €	35,84 €			
Kikut yhteensä	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €	151,73 €		2 124,22 €
Käyttökate	83,68 €	- 64,16 €	649,13 €	- 464,99 €	106,65 €	- 233,94 €	- 79,59 €	- 53,62 €	548,25 €	523,12 €	- 389,29 €	- 281,01 €	- 4,38 €	- 56,81 €	20,22 €	- 55,21 €	283,04 €
Käyttökate%	8,5 %	-7,7 %	41,9 %	-55,1 %	11,6 %	-31,9 %	-9,7 %	-6,5 %	36,7 %	34,8 %	-42,6 %	-37,1 %	-0,5 %	-6,2 %		-6,3 %	2,0 %
Poistot	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €	23,49 €		328,83 €
Liiketulos	60,19 €	- 87,64 €	625,64 €	- 488,48 €	83,16 €	- 257,43 €	- 103,08 €	- 77,11 €	524,77 €	499,63 €	- 412,78 €	- 304,49 €	- 27,87 €	- 80,30 €	- 3,27 €	- 78,70 €	- 45,79 €
Liiketulos%	6,1 %	-10,6 %	40,4 %	-57,9 %	9,0 %	-35,1 %	-12,5 %	-9,4 %	35,2 %	33,2 %	-45,2 %	-40,2 %	-3,1 %	-8,7 %		-9,0 %	-0,33 %
Kriittinen piste kappaleina	123	116	107	155	112	132	120	117	123	118	157	142	122	132	127		1768
Kriittisen pisteen myynti	929,53	917,82	922,43	1332,25	836,93	991,27	927,45	900,44	967,95	1004,76	1325,94	1061,60	922,87	1001,00	1003,02		14 042,24 €
Varmuusmarginaali kappaleina	8	-11	72	-57	11	-34	-13	-10	66	59	-49	-41	-4	-11	-1		-6
Varmuusmarginaali euroina	60,19 €	- 87,64 €	625,64 €	- 488,48 €	83,16 €	- 257,43 €	- 103,08 €	- 77,11 €	524,77 €	499,63 €	- 412,78 €	- 304,49 €	- 27,87 €	- 80,30 €	- 3,27 €		

