

PANIMORAVINTOLA KUKON KUSTANNUSRAKENNE JA TUOTEKUSTANNUKSET

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2019

Tekijä: Fanni Elo
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Antti Rautiainen



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Fanni Elo	
Työn nimi Panimoravintola Kukon kustannusrakenne ja tuotekustannukset	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 28.2.2019	Sivumäärä 74
Tiivistelmä - Abstract	
<p>Tässä Pro gradu -tutkielmassa käsitellään Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan omistaman Panimoravintola Kukon kustannusrakennetta ja tuotekustannuksia kesän 2018 toimintakauteen perustuen. Kustannuslaskenta suoritetaan jälkilaskentana, ja tutkielman tarkoituksena on antaa toimeksiantajalle kustannustietoa tuleviin toimintakausiin liittyvää päätöksentekoa varten. Tutkielmassa selvitetään sekä ravintolan kokonaiskustannusrakenne, että sen kaikkien tuotteiden tuotekustannusrakenne.</p> <p>Tutkielman kustannuslaskennassa käytetään kolmea eri laskentamenetelmää, katetuottolaskentaa, toimintolaskentaa sekä lisäyslaskentaa. Näiden laskentamenetelmien myötä kaikki ravintolatoiminnan kustannukset kohdistetaan tuotetasolle asti. Kustannuslaskennan lisäksi tutkielmassa tarkastellaan sääolosuhteiden ja esiintyjien vaikutusta ravintolan myyntituloihin, ja pohditaan mahdollisia kehittämiskohtia ravintolatoiminnassa ja ravintolan kustannuslaskennassa.</p> <p>Tutkielman myötä saatiin selville, millainen ravintolan kustannusrakenne oli, ja millaiset ravintolan tuotekustannukset ovat. Tutkielman aikana saatiin myös selville, millaisia erityispiirteitä ravintolan kustannuslaskentaan liittyy, ja mitä asioita case-ravintolassa voitaisiin kehittää, jotta kustannustiedosta saataisiin jatkossa tarkempaa. Tutkielman kustannustiedot ovat pääosin salaisia ja case-kohdaisia, mutta esimerkiksi kustannuslaskennan kehittämisideat, kustannusten ja kohdistimien analyysi sekä sääanalyysi voivat soveltua myös muihin ravintola-alan yrityksiin.</p>	
Asiasanat kustannuslaskenta, toimintolaskenta, katetuottolaskenta, lisäyslaskenta, ravintola-ala	
Säilytyspaikka	Jyväskylän yliopiston kirjasto

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Taustaa aiheen valintaan	5
1.2	Tutkimuskysymykset ja aiheen rajausta.....	6
1.3	Tutkimusaineisto ja -metodologia.....	7
1.4	Konstrukttiivinen tutkimus	8
1.5	Case-yrityksen esittely	10
1.6	Tutkielman rakenne	10
2	KUSTANNUSLASKENTA	11
2.1	Kustannuslaskennan kehittyminen ja merkitys organisaatioissa.....	11
2.2	Kustannusten määrittely ja jaottelu	13
2.3	Kustannuslaskennan mahdolliset ongelmat.....	14
2.4	Katetuottolaskenta.....	16
2.4.1	Katetuottolaskennan hyödyt yleisesti ja ravintola-alalla	17
2.4.2	Katetuottolaskennan kritiikki.....	18
2.5	Perinteinen kustannuslaskenta	19
2.5.1	Kustannuslajilaskenta	20
2.5.2	Kustannuspaikkalaskenta	21
2.5.3	Suoritekohtainen laskenta.....	22
2.5.4	Kalkyylityypit	23
2.5.5	Perinteisen kustannuslaskennan kritiikki	24
2.6	Toimintolaskenta	25
2.6.1	Toimintoanalyysi.....	27
2.6.2	Kustannusajurien määrittely ja kustannusten kohdistaminen.	28
2.6.3	Toimintolaskennan hyödyt yleisesti ja ravintola-alalla	29
2.6.4	Toimintolaskennan kritiikki	31
3	KUSTANNUSLASKENTAPROJEKTIN SUUNNITTELU	32
3.1	Case-yrityksen ravintolatoiminnan rakenne	32
3.2	Kustannuslaskentamenetelmän valinta ja laskentaprojektin suunnittelu.....	32
3.3	Toimintoanalyysin suunnittelu	34
4	KATETUOTTOLASKENTAOSUUDEN TOTEUTUS.....	36
4.1	Kustannustiedon kokoaminen.....	36
4.2	Katetuottolaskennan tulokset	36
5	TOIMINTOLASKENTAOSUUDEN TOTEUTUS	37
5.1	Toimintoanalyysin toteutus	37
5.2	Toimintoanalyysin tulokset.....	38
5.3	Resurssi- ja kustannusajureiden määrittely.....	41
5.4	Toimintolaskennan tulokset.....	41

6	LISÄYSLASKENNAN TOTEUTUS.....	43
6.1	Lisäyslaskentaan sisältyvät kustannusryhmät.....	43
6.2	Lisäyslaskennan tulokset.....	43
7	KUSTANNUSLASKENTAPROJEKTIN TULOKSIA.....	45
7.1	Kustannusrakenne yleisesti.....	45
7.2	Tuotekustannusrakenne	46
7.3	Sääolosuhteiden vaikutus myyntiin	46
7.4	Esiintyjien vaikutus myyntituottoihin.....	48
8	YHTEENVETO JA POHDINTA	52
	LÄHTEET	60
	LIITTEET.....	63

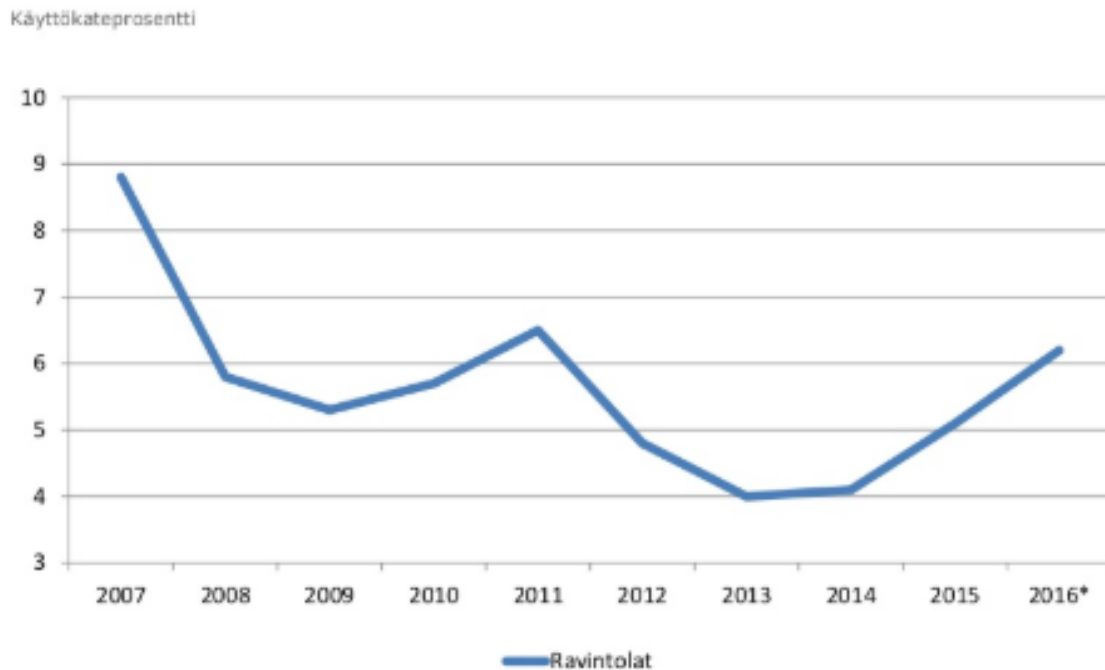
1 JOHDANTO

1.1 Taustaa aiheen valintaan

Liiketoimintaympäristöt muuttuvat tänä päivänä kaikkialla koko ajan. Yritysten on jatkuvasti käytävä läpi erilaisia muutoksia, ja uudistettava toimintaansa vastatakseen markkinoiden kysyntään, ja pysyäkseen mukana muutoksessa. Vapaa ja kiristynyt kilpailu, teknologian kehittyminen, kansainvälistyminen sekä asiakkaiden vaatimusten ja odotusten kasvaminen ovat pakottaneet yritykset sopeutumaan muuttuvaan toimintaympäristöön. (Turney 1994, 28-29.)

Viimeaikaiset muutokset yritysten markkinointistrategioissa, yritysten välisessä kilpailussa ja tuotantoympäristöissä, sekä niistä johtuvat kustannusrakenteiden muutokset ovat aiheuttaneet paineita myös kustannuslaskennan kehitykselle. Suomessa valmistusyritysten liiketoimintaympäristö on muuttunut monin tavoin viime vuosina, ja suurin muutos liittyy kilpailun kiristymiseen. (Lukka & Granlund 1996, 1, 22.) Kilpailun kiristyessä yritysten on pystyttävä tuottamaan yhä kilpailukykyisempiä tuotteita, mikä tarkoittaa halutun laatuisten tuotteiden tuottamista asiakkaille kilpailukykyisin hinnoin ja kustannustehokkaasti. Tuotetut tuotteet tulee myös kyetä myymään siten, että myynnin myötä yritys tekee voittoa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 108.)

Majoitus- ja ravintola-alalla toimivien yritysten kannattavuus on toiseksi heikoimmassa asemassa EU-maissa. Verotuksen kireys, henkilöstökustannusten korkea määrä ja koko ajan lisääntyvä sääntely ovat tekijöitä, jotka heikentävät kannattavuutta näiden alojen yrityksissä. Suomessa myös kilpailu alalla on erittäin tiukkaa, kun sekä kotimaisista että ulkomaalaisista asiakkaista kilpaillaan. (MaRa, 2018.) Kuviossa 1 esitetään Suomen ravintoloiden keskimääräiset käyttökateprosentit vuosilta 2007-2016. Käyttökateprosentti ilmaisee yrityksen varsinaisen liiketoiminnan tuloksen prosentuaalisesti myyntituotoista ennen poistojen, rahoituserien ja verojen huomiointia. Kuviossa vuoden 2016 käyttökateprosentti on arvio.



Kuvio 1. Suomalaisten ravintoloiden keskimääräiset käyttökateprosentit vuosina 2007-2016. (MaRa 11.12.2017)

Kuvio 1 kertoo, että ravintola-alalla Suomessa käyttökateprosentit ovat todella alhaiset. Koska käyttökateen osuus jää toiminnassa todella pieneksi, ravintoloiden toiminnan tuloksellisuuteen vaikuttavat pienetkin yksityiskohdat (Heikkilä & Saranpää 2013, 154). Tämän vuoksi toiminnan kustannukset on pysyttävä pitämään tiukasti hallinnassa, sillä liikkumavaraa ei yleensä juurikaan ole. Raab'n, Shoemaker'n ja Mayer'n (2007, 1) mukaan ravintolateollisuuden suurin haaste 2000-luvulla on ravintolan johtajien kyky löytää tasapaino sopivan tuotehinnoittelun ja asiakkaiden monipuolisten tarpeiden palvelun välillä, joten myös tätä ajatellen tarkka kustannustieto on nykypäivänä tarpeen.

Tässä tutkielmassa case-ravintolana toimii Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan perustama Panimoravintola Kukko. Tutkielmassa käsitellään eri kustannuslaskeentatapoja, niiden ominaisuuksia ja niihin kohdistuvaa kritiikkiä, sekä niiden soveltamista yleisesti ja ravintola-alalla. Tutkielma perustuu case-organisaation toimeksiantoon, jossa huomio halutaan kiinnittää case-ravintolan tuotteiden kustannuksiin ja kokonaiskustannusrakenteeseen. Kuitenkin case-ravintolaan kohdistuva tutkimus ja sen tulokset voivat tukea myös muiden vastaavanlaisten ravintola-alan yritysten ja projektien talousjohtamista.

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millainen case-ravintolan ja sen tuotteiden kustannusrakenteet olivat kesän 2018 aikana. Kustannukset pyritään

selvittämään valittavan kustannuslaskentamenetelmän keinoin annoskohtaisesti, jotta kustannusrakennetta voidaan kokonaisuuden lisäksi tarkastella myös annostasolla. Tutkimuksen alussa ei vielä valita käytettävää kustannuslaskentamenetelmää, vaan teoriaan ja case-ravintolaan tutustumalla päätetään käytettävä kustannuslaskentamenetelmä. Tavoitteena on siis selvittää, miten eri annosten kustannukset muodostuvat, olisiko kustannuksia mahdollista vähentää, ja mikälainen ravintolan kokonaiskustannusrakenne on. Näiden tarkastelujen avulla pyritään siis muodostamaan ravintolan kustannusrakenne, jonka antaman tiedon avulla voidaan pyrkiä kehittämään ravintolan toimintaa tulevia toimintakausia ajatellen.

Kustannusrakenteen selvittämisen lisäksi tässä tutkimuksessa pyritään vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1) Mitä erityispiirteitä liittyy ravintolatoiminnan kustannuslaskentaan?
- 2) Onko kustannusrakenteilla tai olosuhdetekijöillä vaikutusta toiminnan suunnitteluun?
- 3) Miten kustannuslaskentaa voidaan kehittää case-organisaatiossa?

1.3 Tutkimusaineisto ja -metodologia

Pääasiallisena tutkimusaineistona käytetään yrityksen sisäistä materiaalia, joka koostuu lähinnä ostolaskuista, kassajärjestelmän myyntitiedoista ja palkanlaskennasta saatavasta informaatiosta. Tärkeää tutkimusaineistoa ravintolan päivittäisestä toiminnasta kerätään haastattelujen ja kyselylomakkeiden avulla, joihin otetaan osallisiksi ravintolan henkilöstöä. Haastattelujen tarkoituksena on selvittää, miten ravintolan resursseja käytetään, eli mitkä työtoiminnot kuluttavat resursseja ravintolassa. Kysely taas muodostetaan näiden haastattelutulosten avulla. Kyselyn myötä pyritään saamaan tarkempaa tietoa siitä, miten paljon eri työtoiminnot resursseja käyttävät, eli mihin henkilöstön työaika kuluu. Tutkielman tekijä on myös työskennellyt kesän 2018 aikana ravintolassa tarjoilijana hie- man alle sata tuntia, joten tutkielman tekijän tekemät havainnot auttavat myös tutkimuksen tekoa, sillä oma ymmärrys ravintolakokonaisuuden toiminnasta on melko kattava.

Kustannuslaskennan toteuttamisessa tutkielman tekijä hyödyntää aikaisempia tutkimuksia, sekä eri lähteiden antamaa tietoa eri kustannuslaskentata- voista. Myös kustannuslaskentaan liittyvät oppikirjat ovat tukena kustannuslas- kennan toteuttamisessa, sillä tutkielman tekijä ei ole tehnyt vastaavaa kustannus- laskentaprojektia aiemmin opinnoissa vastaan tulleita tehtäviä lukuun ottamatta. Projekti tulee olemaan tekijälleen varsin opettavainen kokemus, ja kokonais- käsitys kustannuslaskennasta tulee paranemaan huomattavasti.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää case-yrityksen ravintolatoiminnan kustannusrakenne, ja löytää ravintolan kustannuslaskentaan sopivia kustannus- laskentamenetelmiä. Tutkimuksen toimeksiantajana toimii case-yritys Laitilan Wirvoitusjuomatehdas Oy, ja tutkimus sisältää sekä kvantitatiivisen että

kvalitatiivisen tutkimuksen ominaisuuksia. Tutkimusote tässä tutkimuksessa sisältää useita konstruktiiivisen tutkimusotteen piirteitä, sillä tutkimuksen tavoitteena on luoda toimiva kustannuslaskentaratkaisu eli konstruktio case-yrityksen ravintolatoiminnalle. Konstruktiiivisen tutkimuksen ydinkäsite on konstruktio, jonka voi tunnistaa siitä, että se on tarkoituksellisesti kehitelty ratkaisu johonkin käytännössä havaittuun merkittävään ongelmaan (Lukka 2001). Tavoitteena on, että case-yritys voisi hyödyntää tutkimuksen tuloksia tulevaisuuden päätöksenteossaan liittyen ravintolatoimintansa tehostamiseen ja sen kannattavuuden parantamiseen sekä yleiseen toiminnan suunnitteluun.

1.4 Konstruktiiivinen tutkimus

Konstruktiiivista tutkimusotetta voidaan käyttää tapaustutkimuksissa, joissa on tarkoitus ratkaista jokin reaali maailmassa havaittu ongelma. Se on kehitetty liiketaloustieteellisellä alueella, mutta sen lisäksi sitä on sovellettu myös esimerkiksi tietojärjestelmätieteen ja lääketieteen aloilla. Konstruktiiivisen tutkimusotteen tärkein käsite on konstruktio, joka on abstrakti käsite, ja jolla on käytännössä loputtomia mahdollisia toteutumia tutkimuksesta riippuen. Esimerkiksi kaikki mallit, diagrammit ja organisaatorakenteet, jotka ihmiset ovat luoneet, voidaan luokitella konstruktioiksi. Konstruktion tunnistaa siitä, että se ei ole löydetty, vaan tarkoituksellisesti keksitty ja kehitetty ratkaisu, jonka avulla voidaan luoda jotain ihan uutta. (Lukka 2001.)

Lukka (2001) määrittelee konstruktiiiviselle tutkimusotteelle viisi ydinpiirrettä, jotka ovat:

1. Tutkimuksessa on kyseessä tosielämän ongelma, joka on tarpeellista ratkaista käytännössä.
2. Tutkimus tuottaa konstruktion, jolla pyritään ratkaisemaan alun perin tunnistettu ongelma. Tähän kuuluu myös konstruktion testaus käytännössä.
3. Tutkija ja käytännön edustajat toimivat läheisessä yhteistyössä, ja siinä tapahtuu kokemusperäistä oppimista.
4. Tutkimus kytkeytyy selkeästi aiempaan teoriaan.
5. Tutkimuksen jälkeen kiinnitetään huomiota siihen, miten tulokset liittyvät teoriaan.

Labron ja Tuomelan (2003, 410) mukaan johdon laskentatoimi on sovellettu tiedettä, jonka ydin on valmistella käytännön tarkoituksiin ratkaisuja, jotka ovat teoreettisesti perusteltuja. Tämän näkemyksen mukaan on esitetty, että konstruktiiivinen tutkimus on johdon laskentatoimen tutkimuksessa toimiva lähestymistapa, koska se aktivoi alan ammattilaisia kehittämään nykyisiä laskentakäytäntöjä yhä paremmiksi. Innovaatioiden etsiminen sekä käytännöstä että teoreettisista menetelmistä, ja intensiivinen pyrkimys tehdä teoreettisia johtopäätöksiä

käytännön työn pohjalta, ovat konstruktiiivisen tutkimuksen kulmakiviä. (Labro & Tuomela 2003, 410.)

Konstruktiiivinen lähestymistapa tarkoittaa siis ongelman ratkaisua mallien, diagrammien tai suunnitelmien avulla. Sitä käytetään Kasasen, Lukan ja Siitosen (1993, 1) mukaan laajasti muun muassa teknisessä tieteessä, matematiikassa ja lääketieteessä, mutta vain harvoin johdon laskentatoimen tutkimuksissa. He väittävät, että konstruktiiivista tutkimusotetta hyödynnetään johdon laskentatoimessa liian vähän. Tämän väittämän he perustavat kolmeen pääasiaan: Ensinnäkin, konstruktioilla tarkoitetaan yleisesti asioita, jotka tuottavat ratkaisuja selkeisiin ongelmiin. Toiseksi, konstruktioita kehittämällä luodaan jotain sellaista, joka selkeästi eroaa kaikesta aiemmin olemassa olleesta, eli niiden myötä syntyy aina jotain uutta. Kolmanneksi, konstruktioihin liittyy aina se ominaisuus, että niiden käytettävyyttä voidaan testata toteuttamalla ratkaisu käytännössä. Näihin perusteisiin viitaten tutkijat väittävät, että konstruktiiivista tutkimusta tulisi soveltaa myös johdon laskentatoimessa enemmän. (Kasanen, Lukka & Siitonen 1993, 2.)

Lukan (2001) määrittelemien, konstruktiiivisen tutkimusotteen ydinpiirteiden lisäksi konstruktiiivisen lähestymistavan luonnehtimiseksi se voidaan jakaa myös tutkimusprosessin vaiheiksi, jolloin sen hahmottaminen on helpompaa. Vaiheiden järjestys voi tietenkin vaihdella tapauksesta riippuen, mutta Kasanen, Lukka ja Siitonen (1993, 3) ovat jakaneet vaiheet seuraavasti:

- 1) Etsi merkityksellinen käytännön ongelma, jolla on myös tutkimuspotentiaalia.
- 2) Hanki aiheesta kattava yleiskäsitys.
- 3) Innovoi, eli esimerkiksi luo ratkaisuidea.
- 4) Osoita, että ratkaisuidea toimii.
- 5) Osoita ratkaisuun liittyvä teoreettinen yhteys ja tutkimuspanostus.
- 6) Tarkastele ratkaisun soveltamismahdollisuuksien laajuutta.

Tässä tutkielmassa käsiteltävä tutkimus etenee juuri edellä mainitussa järjestyksessä. Merkityksellinen käytännön ongelma on se, että case-yrityksen ravintolatoiminnasta ei ole suoritettu kustannuslaskentaa, mutta sen antama tieto on äärimmäisen tärkeää tulevan toiminnan suunnittelun kannalta. Tutkielman tekijä tutustuu ravintola-alaan, siihen liittyvään laskentatoimeen sekä kustannuslaskentamenetelmiin löytääkseen ratkaisuidean ongelmaan. Kun ratkaisuidea on luotu, eli sopiva kustannuslaskentamenetelmä on löydetty, menetelmä viedään käytäntöön ja suoritetaan kesän 2018 kustannuslaskenta kyseisellä menetelmällä. Tämän jälkeen tutkielman tekijä palaa alkuvaiheessa tutustumaansa teoriaan, ja osoittaa toteuttamansa ratkaisun yhteyden siihen. Viimeiseksi tutkielman yhteenvedossa tutkielman tekijä tarkastelee, voisiko käytettyä menetelmää soveltaa laajemmin, ja mitä mahdollisia rajoituksia sillä on. Tässä tutkielmassa kyseessä on kuitenkin kertaluonteinen kustannusrakenteen tarkastelu, eikä tarkoituksena ole luoda jatkuvaan käyttöön tarkoitettua kustannuslaskentajärjestelmää, joten välttämättä selkeää konstruktioita ei voida katsoa syntyvän. Koska kustannuslaskentajärjestelmää ei luoda, voi valitun laskentamenetelmän

soveltamisen arviointikin olla haastavaa, mutta käytettävän menetelmän soveltamismahdollisuuksia pyritään kuitenkin arvioimaan.

1.5 Case-yrityksen esittely

Työn toimeksiantajana toimii Laitilan Wirvoitusjuomatehdas Oy. Laitilan Wirvoitusjuomatehdas on Laitilassa toimiva, Suomen suurin pienpanimo, jossa työskentelee noin kuusikymmentä työntekijää. Tehtaalla on vuodesta 1995 lähtien tuotettu erilaisia juomatuotteita, ja tehtaan yhteydessä on vuodesta 2017 lähtien toiminut myös tehtaanmyymälä. Vuonna 2017 tehtaan kokonaistuotanto oli 19,8 miljoonaa litraa, ja liikevaihto oli 17 858 748 euroa (Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan www-sivut 2018).

Tehtaan piha-alueelle avattiin heinäkuussa 2018 Panimoravintola Kukko, jossa myydään yrityksen omia juomatuotteita, sekä pääosin laitilalaisista raaka-aineista tehtyjä ruoka-annoksia. Lisäksi myytävänä on joitakin juomatuotteita, jotka eivät ole Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan itsensä valmistamia, sekä jäätelöitä. Ravintola on terassiravintola, joka on auki vain kesäaikaan, ja asiakaspaikkoja siinä on noin sata. Idea ravintolan perustamisesta saatiin toimeksiantoyrityksessä vasta saman vuoden toukokuussa, joten ravintolan suunnittelu ja toteutus etenivät melkein pä yhtäaikaaisesti. Ravintolan toimintakausi kesällä 2018 jäi vain parin kuukauden mittaiseksi, mutta kesällä 2019 sen on tarkoitus olla auki pidemmän jakson ajan.

1.6 Tutkielman rakenne

Tutkielma on jaettu kahdeksaan lukuun, joista ensimmäinen on johdanto. Siinä esitellään tutkielman aihealuetta, perusteita aiheen valintaan, tutkimusongelmat ja -metodologia sekä case-yritys. Toisessa luvussa keskitytään kustannuslaskentaan, sen kehitykseen ja eri kustannuslaskentamenetelmiin. Tämän jälkeen kolmannessa luvussa esitellään valittu kustannuslaskentamenetelmä, ja kerrotaan tämän tutkielman laskennan suunnittelusta valitun kustannuslaskentamenetelmän keinoin. Kolmannessa luvussa siirrytään siis teoriasta empiriaan.

Neljännestä luvusta seitsemänteen lukuun on esitelty eri laskentavaiheita, niiden toteutustapoja ja tuloksia. Laskennan tarkkoja tuloksia ei kuitenkaan ole esitelty, sillä toimeksiantaja haluaa pitää tarkat kustannustiedot salassa. Tutkielmassa kuitenkin kerrotaan kustannustietoja prosentuaalisten osuuksien avulla, jotta yleiskuva ravintolan kustannusrakenteesta tulee tutkielmassa ilmi. Lopuksi luvussa kahdeksan on tehty yhteenveto tutkielmasta, ja myös pohdinta ja johtopäätökset on esitetty tässä luvussa.

2 KUSTANNUSLASKENTA

2.1 Kustannuslaskennan kehittyminen ja merkitys organisaatioissa

Kirjallisuudessa laskentatoimi jaetaan kahteen osaan käyttäen termejä sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi, tai yleinen ja operatiivinen laskentatoimi. Näiden käsitteiden laajuuksissa on eroja, mutta ajatus niiden taustalla on yhtenevä. Ulkoisen laskentatoimen päätavoite on antaa yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille, kuten sijoittajille ja viranomaisille, tietoa yrityksen taloudellisesta suoriutumisesta. Sisäinen laskentatoimi taas on yritystä itseään varten, ja sitä käytetään tukemaan yrityksen päätöksentekoa ja auttamaan sen tavoitteiden asettamisessa ja saavuttamisessa. Ulkoista laskentatoimeja sääntelevät eri lait ja asetukset, kuten kirjanpitolaki, mutta sisäistä laskentaa ei ole säännelty, sillä sitä hyödynnetään ainoastaan organisaation sisällä (Vehmanen & Koskinen 1997, 29-30.) Kustannuslaskenta on olennainen osa sisäistä laskentaa, ja tässä tutkielmassa liikutaankin siis sisäisen laskennan alueella tämän jaottelun suhteen.

Sisäinen laskenta ja sen periaatteet kehittyivät noin 200 vuotta sitten teollisen vallankumouksen jälkeen (Alhola 2016, 11). Erityisesti rautatieyhtiöillä oli tarve koordinoida samaan aikaan monia prosesseja, joten kustannuslaskennan kysyntä alkoi sen myötä syntyä. Aluksi kustannuslaskentamenetelmät olivat todella yksinkertaisia, mutta koska niiden avulla kuitenkin saatiin tietoa tuotteiden kustannuksista sekä työntekijöiden tuottavuudesta, ne antoivat mahdollisuuden yleiseen tehokkuuden tarkkailuun. Kun kustannuslaskentamallit kehittyivät, niitä oli mahdollisuus soveltaa yhä suuremmissa ja toimintarakenteeltaan monimutkaisemmissa yrityksissä. Malleja alettiin kehittää ottamalla huomioon, että kustannukset jakaantuivat eri tavalla eri yksiköissä. (Kaplan 1984, 391-393.)

Tieteellisessä liikkeenjohdon suuntauksessa, joka alkoi kehittyä 1900-luvun alussa, oli keskeistä, että prosesseja ja ajankäyttöä analysoitiin. Tämä tarkoitti sitä, että työtä pilkottiin pienempiin osiin, ja muuttuvien kustannusten lisäksi myös kiinteitä kustannuksia ruvettiin kohdistamaan tuotteille. Tähän aikaan lähinnä yritysjohto oli se taho, joka kehitti kustannuslaskentaa yrityksissä, ja vasta myöhemmin kehitystyö on painottunut tutkijoille. Kustannuslaskennan kehitys siis tapahtui yritysten sisällä, ja sen vuoksi erilaisia kustannuslaskentamalleja otettiin nopeasti käyttöön, ja ne myös levisivät nopeasti 1900-luvun alussa. (Kaplan 1984, 393-396.)

Toisen maailmansodan jälkeen useissa maissa, muun muassa Iso-Britanniassa, Saksassa ja USA:ssa, yritettiin kehittää käytössä olevia kustannuslaskentamenetelmiä paremmiksi. 1960-, 1970- ja 1980-luvuilla kustannusten kohdistamisen parantaminen oli todella suurena keskustelunaiheena. (Cooper & Kaplan 1988a, 96.) Erityisesti 1980-luvun puolivälissä kustannuslaskennan kehittäminen oli ajankohtainen aihe, sillä Miller ja Vollman (1985, 148) todistivat, että tuotantoyritysten kustannusrakenteet olivat muuttuneet, ja osoittivat, että

tuotantomäärä ei enää ollut hyvä kohdistusperuste kaikille yleiskustannuksille tämän muutoksen johdosta. He (1985, 143) väittivät, että yleiskustannusten kohdistamistekijät liittyivät volyymin sijaan organisaation tapahtumiin, ja näin he muodostivat perustan toimintoperusteiselle kustannuslaskennalle.

Kustannusrakenteen muuttumiseen yrityksissä ovat johtaneet useat muutokset niiden toiminnassa. Esimerkiksi valmistustuotannossa teknologian kehitys on aiheuttanut sen, että välittömän työvoiman tarve on laskenut, ja samaan aikaan yleiskustannukset ovat kasvaneet suuremmaksi osaksi kokonaiskustannuksia. Automaatio on lisääntynyt, ja näin ollen työvoimaa tarvitaan enemmän tuotantoon liittyviin hallinnollisiin tehtäviin sekä välillisiin tukitoimintoihin liittyviin tehtäviin. (Järvenpää 2007, 100-101.) Myös kilpailu kaikilla toimialoilla on kiristynyt, koska teknologia on mahdollistanut ajankohtaisemman ja monipuolisemman tiedon saannin, jonka perusteella yrityksissä on voitu tehdä nopeastikin ratkaisuja oman kilpailuaseman parantamiseksi. Tästä johtuen myös markkinoinnin ja tuotekehityksen merkitys on kasvanut, ja niihin panostaminen on osaltaan kasvattanut yleiskustannuksia organisaatioissa. (Ostrenga, Ozan, McIlhattan & Harwood 1992, 6-7.) Lukan ja Granlundin (1996, 23) mukaan Suomessa tärkein muutostarve kustannuslaskennassa liittyi kustannustietojen tarkempaan keräämiseen, laskentamallien kehittämiseen uusia laskentatapoja vastaaviksi, sekä yleisesti laskentatoimen kasvaneeseen rooliin organisaatioiden päätöksentekoprosesseissa.

Valmistusyritysten lisäksi myös palveluyritykset ovat kokeneet isoja muutoksia kilpailun kiristymisen johdosta. Asiakkaat vaativat ja odottavat palveluilta yhä enemmän, joten yrityksiä on parannettava palveluiden laatua ja palvelutoimintaa, mutta samalla yrityksiä on pyrittävä pienentämään niistä syntyviä kustannuksia. (Vehmanen & Koskinen 1997, 18.) Tämä toimintaympäristön muuttuminen kohdistaa muutostarpeen myös laskentatoimeen, sillä myös laskentatoimen on pysyttävä nopean muutoksen mukana. Kun yritykset haluavat koko ajan saada lisää tietoa tuotteista, jakelukanavista, toiminnoista, laadusta ja asiakkaista, on laskentatoimen pitänyt kehittyä, jotta tällaista tietoa voitaisiin saada siinä määrin, kun yritys sitä haluaa ja kokee tarvitsevansa. (Laitinen 2003, 21, 24-25.) Näistä syistä myös laskentatoimi on ollut kehityskohteena, ja perinteisten kustannuslaskentamenetelmien rinnalle on kehitetty uusia laskentamenetelmiä. Tällä hetkellä ehkä keskeisimpänä, uudehkona kustannuslaskentamenetelmänä voidaan nähdä toimintolaskenta, jota on sen 1980-luvun kehittymisen jälkeen sovellettu useilla aloilla.

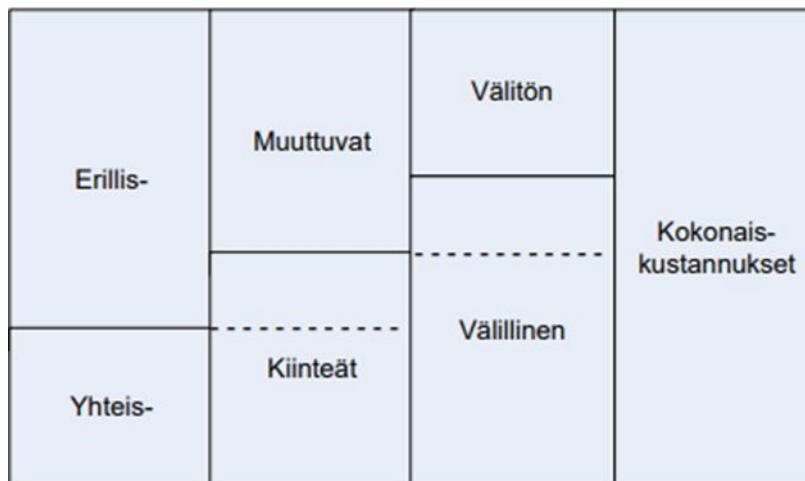
Teknologia on antanut myös ravintola-alalla toimiville johtajille mahdollisuuden entistä tehokkaampaan toiminnan ohjaamiseen ja seurantaan. Jotta ravintola-alan johtajat voisivat käyttää kustannuslaskentaa apuvälineenään, tulee muun muassa kunkin tuotteen myyntihinnan, ruokakustannusten ja myytyjen tuotemäärien olla tiedossa. Tämä tietojenkeruuprosessi olisi todella raskas ilman järjestelmiä, kuten kassajärjestelmää, joka tallentaa myyntitiedon automaattisesti myyntihetkellä. Näin ollen myös teknologian kehittyminen ja digitalisaatio ovat edesauttaneet kustannuslaskennan kehittymistä. (LeBruto, Ashley & Quain 1997, 161.)

Kustannuslaskennan antama informaatio on erittäin merkittävää yrityksen johdon tehdessä päätöksiä toiminnan muutoksista. Lukan ja Granlundin (1996, 11) tekemän analyysin mukaan tunnistettiin kuusi merkittävää asiaa, johon kustannuslaskentatietoa yrityksessä käytetään: markkinointipäätöksiin, tuotantopäätöksiin, suorituskyvyn hallintaan, tuotevalikoimapäätöksiin, siirtohinnoitteluun sekä tuotteiden hinnoitteluun. Ilman kustannustietoa ei voida johtaa liiketoimintaa tehokkaasti, joten tästä syystä yrityksissä on myös harkittava tarkasti, millä menetelmin kustannustietoja lasketaan. Kustannuslaskennassa perinteisesti tärkeimpänä laskentakohdeena on ollut tuote tai palvelu, mutta näiden lisäksi mielenkiinto on jatkuvasti kohdistunut enemmän myös esimerkiksi asiakaskohtaisiin kustannuksiin. (Vehmanen & Koskinen 1997, 85.) Tämän tutkimuksen mielenkiinnon kohteena on kuitenkin tuotekohtainen kustannuslaskenta.

2.2 Kustannusten määrittely ja jaottelu

Kustannus kuvastaa suoritteen vaatimaa uhrausta, ja se voidaan määritellä tuotantontekijöiden käyttönä tai kulutuksena tuotantoprosessissa. Usein kulutusta mitataan ja kuvataan rahamääräisenä. (Vehmanen & Koskinen 1997, 23.)

Kun toiminnan kokonaiskustannuksia selvitetään, eri tuotantontekijäryhmistä, kuten työsuoritukset, aineet, sekä lyhyt- ja pitkävaikutteiset tuotantovälineet, voidaan muodostaa kustannuslajeja (Vehmanen & Koskinen 1997, 87). Yksi tapa jaotella näitä kustannuslajeja eri ryhmiin on erottaa muuttuvat ja kiinteät kustannukset toisistaan. Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin riippuu siitä, miten eri kustannukset reagoivat, kun yrityksen tuotantomäärä kasvaa tai pienenee. Kiinteiden kustannusten oletetaan pysyvän tällaisessa tilanteessa muuttumattomana eli kiinteinä, kun taas muuttuvien kustannusten oletetaan muuttuvan tuotantomäärän muutoksen mukana. Esimerkiksi raaka-ainekustannukset ovat selkeästi tuotantomäärästä riippuvia, muuttuvia kustannuksia. Tavallisia kiinteitä kustannuksia taas ovat esimerkiksi hallintokustannukset ja tilavuokrat, joihin tuotantomäärän muutokset eivät siis vaikuta. Kuitenkin joidenkin kustannusten osalta jaottelua muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin voidaan pitää osittain tulkinnanvaraisena, sillä tarkasteluajavälin kasvaessa jotkin kustannukset nähdään muuttuviksi kustannuksiksi, vaikka ne lyhyemmällä tarkastelujaksolla nähtäisiinkin kiinteiksi kustannuksiksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 56-57.)



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

Kustannuksia yleisesti jaotellaan myös välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset ovat kustannuksia, joiden aiheutuminen suoritteesta on yksiselitteistä, ja usein nämä kustannukset ovat myös muuttuvia kustannuksia. Välittömien kustannusten kohdistaminen tuotteille voidaan tehdä suoraan, ja näitä kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-aineet ja tarvikkeet sekä valmistuksen suorat palkat. Välillisillä kustannuksilla taas ei ole selkeää yhteyttä tuotteisiin, eikä niitä voida kohdistaa tuotteille suoraan, kuten välittömät kustannukset kohdistetaan. Välillisten kustannusten kohdistamisessa on käytettävä erilaisia kohdistusmenetelmiä ja kustannusten käsittelytapoja. Yleensä yrityksen kiinteät kustannukset ovat välillisiä kustannuksia, mutta myös joitakin muuttuvia kustannuksia voidaan käsitellä välillisinä, koska aina niidenkään kohdistaminen suoraan tuotteille ei ole yksiselitteistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 58.)

Näiden jaottelutapojen lisäksi kustannukset voidaan luokitella vielä silläkin perusteella, kuuluvatko ne erillis- vai yhteiskustannuksiin. Erilliskustannuksiin kuuluvat ne kustannukset, joita ei siinä tapauksessa synny, jos jokin hanke tai projekti jätetään toteuttamatta. Ne ovat siis selkeästi jollekin tuotteelle tai projektille kohdistettavissa olevia kustannuksia, joihin sisältyvät kyseisen laskentakohteen välittömät kustannukset sekä mahdolliset olemassa olevat muuttuvat välilliset kustannukset. Yhteiskustannuksia taas ei voi kohdistaa yksittäiselle tuotteelle tai projektille, vaan ne ovat useammalle laskentakohteelle yhteisiä kustannuksia. Melko usein voidaan rinnastaa muuttuvat kustannukset erilliskustannuksiin, sekä kiinteät kustannukset yhteiskustannuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 59.)

2.3 Kustannuslaskennan mahdolliset ongelmat

Kustannuslaskentaan liittyy usein tyypillisiä laskentatoimen ongelmia, joiden pääluokat ovat laajuus-, arvostus-, jakamis- ja mittaamisongelma. Ongelmat

ilmenevät usein välillisten kustannusten kanssa, joita kutsutaan myös yleiskustannuksiksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005. 41-42, 115.)

Laajuusongelma kustannuslaskennassa liittyy siihen, mitkä kustannukset ja tuotot tulisi sisällyttää laskelmiin. Halutaanko esimerkiksi laskelmiin mukaan ainoastaan liiketoiminnan tuotot, eikä satunnaisia tuottoja huomioida laskelmissa lainkaan? Jos näin tehdään, myös satunnaiset kustannukset tulee jättää huomiotta laskelmissa, jotta sama linja kustannusten ja tuottojen osalta säilyy. Vaihtoehtoisesti voidaan ottaa laskelmiin mukaan kaikki toiminnan tuotot ja kustannukset. Laajuusongelmaan liittyvät ratkaisut vaikuttavat laskentatuloksiin, joten vaihtoehtoja on harkittava tarkasti, ja tiedostettava valitun laskentatavan vaikutukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.)

Tässä kustannuslaskentaprojektissa päädyttiin sellaiseen laajuusongelmaan liittyvään ratkaisuun, että yrityksen hallintokustannuksia ei kohdisteta ravintolan kustannuksiksi ollenkaan. Tämä päätös syntyi toimeksiantajan taholla perustuen siihen, että esimerkiksi ravintolaan liittyvä kirjanpito ja palkanlaskenta eivät ole aiheuttaneet lisäresurssien tarpeita, vaan nämä toimet on kyetty hoitamaan jo aiemmin toteutuneiden työaikojen puitteissa olemassa olevan työvoiman toimesta. Toinen asiaan vaikuttanut seikka oli se, että esimerkiksi johdon panosta ravintolatoiminnan aloittamiseen ja kehittämiseen on vaikea mitata, eli ei ole tietoa siitä, paljonko aikaa ravintolaprojektiin on käytetty. Mikäli nämä kustannukset siis otettaisiin laskentaprojektissa huomioon, olisi niiden määrittely melko mielivaltaista, eikä se näin ollen tuottaisi lisäarvoa kustannuslaskentaan.

Arvostusongelma tulee vastaan, kun mietitään, mitä arvoja laskennassa käytetään. Hankintahintaan perustuva arvostaminen on todella yleistä, mutta myös esimerkiksi jälleenhankintahintaan perustuva arvostaminen on mahdollista. Eri arvostusperiaatteet voivat johtaa hyvin erilaisiin laskentatuloksiin, joten myös arvostusperiaatteisiin on syytä kiinnittää huomiota. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42.)

Case-ravintolan kustannuslaskennassa arvostaminen perustuu hankintahintaan. Laskenta suoritetaan lyhyen aikavälin puitteissa, joten hankintahinta nähdään oikean kuvan antavana hintana, sillä hankintahinnan ja laskentahetkellä arvioidun jälleenhankintahinnan välillä tuskin olisi suuria eroavaisuuksia. Raaka-ainekustannusten arvostamisessa laskettiin kullekin raaka-aineelle toimintakauden keskihinta, eli tarkasteltiin, millä hinnalla raaka-aineita on toimintakauden aikana hankittu, ja laskettiin niistä kullekin raaka-aineelle hinnan keskiarvo.

Jakamisongelmaan liittyy kaksi erillistä osaongelmaa, jaksotusongelma ja kohdistusongelma. Jaksotusongelma tulee vastaan erityisesti silloin, kun halutaan jaksottaa pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden (esim. rakennukset, koneet ja kalusto) poistot eri vuosille. Tämän ongelman ratkaisemiseksi on tiedostettava näiden hyödykkeiden käyttöaika, jonka perusteella poistoaika usein määritellään. Kohdistusongelma taas liittyy tuottojen ja kustannusten kohdistamiseen toiminnoille, tuotteille tai muille laskentakohteille. Jos esimerkiksi yrityksellä on pääliiketoimintansa ohessa muuta sivuliiketoimintaa, on kohdistusongelmassa

ratkaistava, miten näille liiketoiminnoille jaetaan niiden yhteiset kustannukset. Yleisenä periaatteena näiden, kuten kaikkien muidenkin kustannusten, kohdistamisessa yritetään noudattaa aiheuttamisperiaatetta, eli kohdistaa kustannukset sinne, mistä ne todellisuudessa aiheutuvatkin. Jos kuitenkin aiheuttamisperiaatetta ei pystytä soveltamaan, on yrityksessä kehitettävä muita kohdistamisperiaatteita. Näiden tulisi kuitenkin olla aina mahdollisimman käyttökelpoisia, luotettavia ja hyväksyttäviä kohdistamisratkaisuja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42-43.)

Jaksotusongelman ratkaisemiseksi case-ravintolan kustannuslaskennassa käytetään samaa periaatetta, kuin case-yritys käyttää pääliiketoiminnassaan. Tämä tarkoittaa sitä, että rakennusten, koneiden ja kaluston poisto lasketaan 15%:n menojäännöspoiston mukaisesti. Ravintolaan on myös hankittu tarvikkeita, joiden käyttöajaksi on arvioitu kolme vuotta, ja niiden poisto suoritetaan tasapoistoina kolmen vuoden ajan. Kohdistusongelmaan on sovellettu eri kustannusryhmien osalta erilaisia ratkaisuja, jotka selviävät myöhemmin tässä tutkielmassa.

Mittaamisongelma liittyy siihen, onko yrityksen laskentatoimen rekisteröintijärjestelmä riittävän tarkka. Onko esimerkiksi jokaisella yrityksen tulosityksiköllä oma energiatili energiakustannusten jaottelemiseksi, vai rekisteröidäänkö nämä kustannukset yhdelle tilille? Tämän tilitarkkuuden lisäksi myös resurssikäyttöön liittyvä mittaamisongelma on huomion arvoinen. Pystytäänkö esimerkiksi raaka-aineiden kulutusta yhdelle tuotteelle seuraamaan tarkasti, ja onko se dokumentoitu luotettavasti vai arvionvaraisesti? (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 43.)

Mittaamisongelma on case-ravintolan haastavin ongelma edellä mainituista. Kirjanpito ei jaottele kustannuksia tarpeeksi tarkasti, joten tutkielman tekijän on kerättävä kustannustiedot ostolaskuista, ja jaoteltava ne kirjanpitoa tarkemmin eri kustannusryhmiin. Tämä on aikaa vievä osa projektia, mutta välttämätön kustannuslaskennan kannalta. Tästä ei kuitenkaan ratkaise mittaamisongelmaa täysin, sillä esimerkiksi energia- ja vesikustannuksia ei pystytä erottelamaan ravintolatoiminnan ja tehtaan toiminnan välillä, vaan näiden resurssien kulutuksesta on laskettava arvio ravintolan kustannuslaskentaan. Myös resurssikäyttöön liittyvä mittaamisongelma on ravintola-alalla yleinen, sillä vaikka esimerkiksi ruoka-annoksille on tässäkin case-ravintolassa tehty reseptit, joissa kunkin aineen käyttömäärä on määritelty, voi annoksia valmistettaessa kulua eri määrä raaka-aineita riippuen annoksen valmistajasta ja huolellisuudesta. Mittaamisongelmaan liittyviä asioita on syytä kehittää yrityksessä seuraavaa toimintakautta ajatellen, jotta kustannuslaskennan toteuttaminen on jatkossa helpompaa ja tarkempaa.

2.4 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskennan ideana on, että yrityksen kannattavuuden arvioimiseksi ja hallitsemiseksi keskitytään muuttuvien kustannusten ja liiketoiminnan

volyymiin suhteen tarkasteluun. Katetuottolaskennan olennainen tunnusluku, katetuotto, saadaan, kun myyntituotoista vähennetään muuttuvat kustannukset. Katetuotto ei ole sama asia kuin voitto, sillä kiinteitä kustannuksia ja oman pääoman tuottotavoitetta ei ole vielä sitä laskiessa otettu huomioon. Katetuotto onkin nimenomaan se osuus myyntituotoista, joka jää kattamaan näitä eriä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2017, 101.)

Katetuottolaskennassa siis sovelletaan toiminnan muuttuvia kustannuksia ja niiden tuotekohtaista vaihtelevuutta tuotteiden kannattavuuden mittaamiseen. Se ei huomioi kiinteitä kustannuksia, vaan ainoastaan ne kustannukset huomioidaan, jotka ovat välittömästi tuotteesta aiheutuvia. Kuitenkin katetuottolaskennassa tulee ottaa kokonaisuutta tarkastellessa huomioon myös kiinteät kustannukset, sillä tuotteiden hinnoittelu on suunniteltava niin, että myös kiinteät kustannukset tulevat katetuiksi. Myös tuotteiden myyntimäärää pitää katetuottolaskentaan pohjautuvaa hinnoittelua suoritettaessa arvioida, sillä myyntimäärän on saavutettava tietty taso, jotta sillä pystytään kattamaan kaikki kulut. (Trifan & Anton 2011, 207.)

Katetuottolaskennassa keskeisiä käsitteitä ovat myös kriittinen piste ja varmuusmarginaali. Liiketoiminta saavuttaa kriittisen pisteen, kun sen kokonaistuotot ovat yhtä suuret kuin kokonaiskustannukset. Yrityksessä on hyvä olla tietoisia sen toiminnan kriittisestä pisteestä, jotta osataan asettaa tarpeeksi korkea myyntitavoite kriittisen pisteen saavuttamiseksi ja sen ylittämiseksi, jotta voidaan tehdä toiminnalla myös voittoa. (Harris 2011, 83.) Kriittisen pisteen käsitteeseen liittyy myös varmuusmarginaalin tarkastelu. Varmuusmarginaalilla tarkoitetaan tämän hetkisen myyntimäärän ja kriittisen pisteen myyntimäärän välistä eroa. Varmuusmarginaali siis kertoo sen, paljonko tuotot nykyisestä toiminnasta ylittävät tai alittavat kriittisen pisteen. (Järvenpää ym. 2017, 102.)

2.4.1 Katetuottolaskennan hyödyt yleisesti ja ravintola-alalla

Katetuottolaskenta on hyödyllinen erityisesti silloin, kun halutaan tehdä valinta vaihtoehtoisista toimintatavoista. Sen avulla voidaan esimerkiksi selvittää, mikä on se tuotteelta vaadittava myyntimäärä, joka tietyn tuottotason saavuttamiseen tarvitaan, ja mikä on tuottavuuden kannalta kaikkein kannattavin tuote tai tuoteyhdistelmä. Näiden analyysien avulla voidaan tehdä esimerkiksi muutoksia tuotevalikoimaan ja hinnoitteluun, sekä keskittyä kannattavimpien tuotteiden myyntiin ja markkinointiin. Tällaisissa tilanteissa katetuottolaskenta on varsin käyttökelpoinen työkalu johdon päätöksenteon tueksi. (Jaedicke & Robichek 1964, 917.)

Katetuottolaskenta on hyödyllinen varsinkin lyhyen aikavälin päätöksenteossa. Esimerkkinä katetuottolaskennan hyödyntämisestä on tilanne, jossa mietitään, miten hinnoitellaan jotain erityistä tai harvinaista tarjousta. Jos ravintola on esimerkiksi kutsuttu johonkin tilaisuuteen tarjoamaan illallista ja muita palveluita ihmisryhmälle, kuinka alhaisen tarjouksen ravintola voi tehdä? Tarjouksen on katettava muuttuvat kustannukset, ja sen tietysti halutaan tuottavan myös katetta. Tarjousta ei voida kuitenkaan asettaa liian korkealle, koska siinä tapauksessa jokin kilpaileva yritys saattaa voittaa tarjouskilpailun. Myöskään alle

muuttuvien kustannusten tarjousta ei tietenkään voi tehdä, joten tieto tästä alhaisimmasta mahdollisesta tarjouksen hinnasta on tärkeä. (Bayou & Bennett 1992, 54.)

Katetuottolaskenta tuo selkeästi esiin kustannukset, jotka muodostuvat joka kerta, kun tuote tai palvelu tuotetaan. Kun välillisiä kustannuksia ei kohdisteta tuotteille, voidaan välttää myös sellaisia päätöksentekoon liittyviä virheitä, jotka voisivat johtua siitä, että päätöksentekijä ei ymmärtäisi perusteita, joilla välilliset kustannukset on kohdistettu tuotteille. Kun käytetään katetuottolaskentaa, se kiinnittää huomion välittömästi muuttuviin tuottoihin ja kustannuksiin, jotka päätöksenteosta seuraa. (Pellinen 2003, 179-180.)

Katetuottolaskentaa käytetään yleisesti ravintoloissa menun kustannusten selvittämiseksi (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 2). Ravintola-alalla muuttuvat kustannukset ja niiden suunnitteleminen, hallinta ja seuraaminen ovat merkittäviä tekijöitä, jotka vaikuttavat ravintolan tulokseen. Muuttuvat kustannukset muodostuvat ravintola-alalla usein raaka-ainekustannuksista, joiden kasvamisen syitä voivat olla esimerkiksi lisääntynyt hävikki, nousu ostohinnoissa, käytettävien raaka-aineiden vaihtuminen ja muut tuotteissa tehtävät muutokset. Jos muuttuvat kustannukset nousevat, on löydettävä jokin keino, jolla kasvattaa tuottoja samassa suhteessa. Tämä käytännössä tarkoittaa myyntihintojen tai -määrien kasvattamista tai kiinteiden kustannusten karsimista jollakin keinolla. Jos taas muuttuvat kustannukset alenevat, tuotteiden kannattavuus parantuu, mikäli tuotteiden myyntimäärissä ja -hinnoissa ei tapahdu muutosta. Käytännössä ravintola-alalla muuttuvia kustannuksia voidaan vähentää hankkimalla raaka-aineet halvemmalla ja pienentämällä annoskokoja. (Heikkilä & Saranpää 2013, 63-64.) Kuitenkin raaka-aineiden käsittäessä suuren osan ravintolatoiminnan kustannuksista, on muuttuvien kustannusten kontrollointi ravintoloille erittäin tärkeää, jonka vuoksi katetuottolaskenta on tästä näkökulmasta erittäin hyödyllinen kustannuslaskentamenetelmä ravintoloissa.

2.4.2 Katetuottolaskennan kritiikki

Kuten kaikissa laskentamenetelmissä, myös katetuottolaskennassa on havaittu heikkouksia ja puutteita. Esimerkiksi katetuottolaskentaan liittyvä kustannusten jaottelu muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin on yksi katetuottolaskennan ongelmakohta. Usein kaikkia kustannuksia ei voi yksiselitteisesti jaotella täysin muuttuviksi tai kiinteiksi kustannuksiksi, vaan on myös monia puolikiinteitä kustannuseriä, joiden määrä muuttuu, kun tuotantomäärä nousee tietyn rajan yli. Esimerkiksi henkilöstökustannukset käyttäytyvät usein siten, että ne ovat kiinteitä johonkin tuotantomäärään asti, mutta kun tuotantoa kasvatetaan tämän tuotantomäärän ylittäväksi, joudutaan palkkaamaan lisää henkilöstöä tai teettämään ylitöitä, jolloin henkilöstökustannukset kasvavat, eivätkä ne tällöin ole enää kiinteitä. Katetuottolaskennassa on kuitenkin yksinkertaistettava ajattelu siten, että kustannukset luokitellaan joko muuttuviksi tai kiinteiksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 72.)

Myös tarvittavan katetason selvittäminen saattaa olla hankalaa erityisesti silloin, kun jaottelussa kiinteiksi kustannuksiksi määritellyt kustannukset ovat iso osa yrityksen kokonaiskustannuksista (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 74). Varsinkin palvelualoilla tämä on yleistä, sillä välittömät muuttuvat kustannukset ovat yleensä huomattavasti pienempi osa kokonaiskustannuksista, kuin kiinteät kustannukset. Näin ollen katetuottolaskennalla on rajoitettu kapasiteetti tuotteiden tai palveluiden kannattavuuden selittämiseen. (Harris & Mongiello 2006, 178.)

Suuri katetuottolaskentaan liittyvä puute on se, että kiinteitä kustannuksia ei kohdisteta katetuottolaskennassa tuotteille tai palveluille ollenkaan. Muun muassa Miller ja Vollman (1985, 148) ovat todistaneet, että erityisesti tuotantoyrityksissä kustannusrakenteet ovat selkeästi muuttuneet siihen suuntaan, että välittömien muuttuvien kustannusten osuus on vähentynyt, ja kiinteiden yleiskustannusten osuus on kasvanut. Koska kustannusrakenne on muuttunut, myös yritysten toimintatavat ovat muuttuneet (Järvenpää 2007, 100). Keskeyttäessä ravintola-alaan, merkittävin erä kiinteissä kustannuksissa on henkilöstökustannukset, ja ne usein ovat melko saman suuruiset raaka-ainekustannusten kanssa. Näin ollen myös henkilöstökustannusten hallinta on raaka-ainekustannusten lisäksi tärkeää ravintolan toiminnan tehokkuuden ja tuottavuuden kehittämiseksi, ja henkilöstökustannuksista pyritäänkin usein ravintola-alalla ensimmäiseksi säästämään. Myös muilla kiinteillä kustannuksilla on suuri vaikutus yrityksen tuloksen muodostumiseen, ja esimerkiksi kiinteiden kustannusten karsiminen saattaa johtaa siihen, että muuttuvat kustannukset kasvavat, joten myös kiinteisiin kustannuksiin pitäisi pureutua kustannuslaskennassa tarkemmin. Tästä näkökulmasta katetuottolaskenta ei anna tarpeeksi tietoa yrityksen kustannusrakenteesta ja eri tuotteiden resurssikulutuksesta, koska se ei huomioi ollenkaan kiinteitä kustannuksia tuotetasolla. (Heikkilä & Saranpää 2013, 64.)

2.5 Perinteinen kustannuslaskenta

Perinteisen kustannuslaskennan metodologiat katsotaan syntyneen jo 1920-luvulla. Silloin tuotantoyritykset tuottivat vain muutamia tuotteita tai palveluita, eikä yleiskustannusten osuus kokonaiskustannuksista ollut merkittävä. (Cooper & Kaplan 1988a, 96.)

Perinteinen kustannuslaskenta etenee yleensä siten, että kokonaiskustannukset määritellään ensin kustannuslajeittain välittömiksi ja välillisiksi kustannuksiksi, mitä kutsutaan kustannuslajilaskennaksi. Jaottelun jälkeen toiminnan välilliset kustannukset kohdistetaan ensin kustannuspaikoille, mitä kutsutaan kustannuspaikkalaskennaksi, ja siitä edelleen ne kohdistetaan kustannuspaikoilta suoritteille valittujen jakoperusteiden mukaisesti, ja välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille suoraan, mitä taas kutsutaan suoritekohtaiseksi laskennaksi. (Alhola 2016, 11.) Tässä kappaleessa esitellään nämä perinteisen kustannuslaskennan vaiheet tarkemmin.

2.5.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta on perinteisen kustannuslaskennan ensimmäinen vaihe, jonka perusta on kustannuslajikohtainen tapahtumien rekisteröinti. Kustannukset jaetaan kustannuslajeihin sen mukaan, miten eri tuotteet käyttävät eri tuotannon tekijöitä, kuten raaka-aineita ja työvoimaa. Myös toimitilojen ja koneiden käyttö otetaan huomioon kustannuslajilaskennassa. (Jyrkkiö & Riistama 1993, 88.)

Kustannuslajien määrä yrityksessä riippuu pitkälti siitä, miten tarkkaan yrityksen kuluja pyritään seuraamaan. Kustannuslajeja muodostetaan siten, että tuotannon tekijöitä ryhmitellään, ja muodostetuista ryhmistä muodostetaan edelleen kustannuslajeja pohjautuen kirjanpitoon ja sen vaatimukseen. Halutun tarkkuuden lisäksi myös yrityksen käyttämä teknologia ja sen organisaatorakenne vaikuttavat siihen, mitä kululajeja yrityksen on merkityksellistä tarkastella. (Vehmanen & Koskinen 1997, 87.) Seuraavassa taulukossa on asian havainnollistamisen vuoksi esitetty, miten eri kustannusten ryhmät voidaan Vehmanen ja Koskinen (1997, 87) mukaan jaotella kustannuslajeiksi.

Tuotannon tekijöiden ryhmät	Vastaavat kustannusten ryhmät
Työsuoritukset	Palkkakustannukset Lakisääteiset henkilösivukustannukset Vapaaehtoiset henkilösivukustannukset
Aineet	Ainekustannukset
Lyhytaikaiset tuotantovälineet	Tarvikekustannukset Vuokratkustannukset Valaistus- ja energiakustannukset Kuljetus- ym. palvelukustannukset
Pitkävaikutteiset tuotantovälineet	Poistokustannukset Korkokustannukset Vakuutuskustannukset

Taulukko 1. Kustannusten ryhmittely kustannuslajeittain (Vehmanen & Koskinen 1997, 87).

Esimerkiksi työsuoritusten kustannuslaji muodostuu palkoista ja henkilösivukustannuksista, joihin kuuluvat työttömyysvakuutus-, sosiaaliturva- ja sairausvakuutusmaksut, sekä mahdollisesti vapaaehtoisia henkilösivukustannuksia, kuten henkilöstön työvaatteet, jotka työnantaja maksaa. Työkustannusten määrä saadaan selville palkanlaskennan avulla. (Pellinen 2003, 96.)

Ainekustannukset saadaan selville varastokirjanpidon avulla. Niitä selvittäessä tarvitaan siis tieto aineiden määristä ja yksikkökustannuksista. Ainekustannukset ovatkin usein suurin kustannuserä valmistusalalla, kun taas palvelualalla ainekustannukset voivat olla huomattavasti pienempi kustannuserä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 89.)

Lyhytvaikutteisiin tuotantovälineisiin kuuluvat esimerkiksi energia- ja vesikustannukset, tietoliikennekustannukset, rakennusten, koneiden ja kaluston vuokrat sekä leasing-vuokrat. Näiden tekijöiden arvostus on yleensä melko ongelmatonta, sillä ne käytetään usein sitä mukaan, kun niitä hankitaan. (Vehmanen & Koskinen 1997, 90.)

Pitkävaikutteiset tuotantovälinekustannukset eli pääomakustannukset muodostuvat pitkävaikutteisten tuotantotekijöiden hankkimisesta, lyhyt- ja pitkävaikutteisten tuotantotekijöiden hallussapidosta, sekä lyhyt- tai pitkävaikutteisten tuotantotekijöiden hallussapitoon liittyvästä riskin eliminoinnista tai vähentämisestä. Poistot ovat esimerkki pitkävaikutteisten tuotantotekijöiden hankkimisesta johtuvasta kustannuksesta, ja poistokustannus riippuu aina yrityksen tekemästä poistosuunnitelmasta. Korkokulut käyttöomaisuudesta ja käyttöpääomasta ovat taas esimerkki tuotantotekijöiden hallussapitokustannuksista. Korkokulut voivat olla hyvinkin erisuuruiset riippuen siitä, onko tuotantotekijät rahoitettu yrityksen omalla pääomalla vai vieraalla pääomalla. Riskin eliminointiin ja vähentämiseen liittyviä kustannuksia ovat eri vakuutukset, kuten palovakuutus, vastuuvakuutus ja varastojen vakuutukset. (Vehmanen & Koskinen 1997, 91.)

2.5.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskenta on perinteisen kustannuslaskennan toinen vaihe, ja sen päätavoite on auttaa laskemaan suoritekohtaiset kustannukset, ja selvittää vastuualuekohtaiset kustannukset, jotta yrityksen toiminnan kannattavuustarkkailua voitaisiin suorittaa. Kustannuspaikaksi voidaan määritellä yrityksen pienin toimintayksikkö tai vastuualue, josta on seurattu ja rekisteröity kustannukset erikseen muista toimintayksiköistä tai vastuualueista. Tämä erittely mahdollistaa, että eri vastuualueiden kustannustarkkailua voidaan suorittaa ajanjaksoittain erikseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 121.) Erittely kustannuspaikkoihin voidaan tehdä kahdesta lähtökohdasta: tekemisen mukaan, jolloin organisaation vastuualuejaot eivät vaikuta erittelyyn, tai sitten juuri näiden vastuualueiden mukaan. Tekemisen mukaan perustuva kustannuspaikkajako on toimintokohtaisessa kustannuslaskennassa noudatettava tapa, kun taas perinteisessä laskennassa kustannuspaikkajako tehdään vastuualueiden mukaan. (Vehmanen & Koskinen 1997, 92-93.)

Kustannuspaikkalaskenta on apukeino siihen ongelmaan, että välillisten kustannusten kohdistaminen suoraan tuotteille on usein mahdotonta. Näin ollen kustannuspaikkalaskentaa voidaan pitää välivaiheena ennen suoritekohtaista kustannuslaskentaa. Perinteisessä suoritekohtaisessa laskennassa otetaan huomioon vain tuotteiden valmistamisesta johtuvat kustannukset, mutta jotta kustannuslaskennasta saataisiin parempaa tukea päätöksentekoon, tulisi siinä ottaa huomioon myös myynti-, markkinointi-, hallinto ja tuotekehityskustannukset, jotka voidaan jäljittää suoritteista johtuviksi. (Vehmanen & Koskinen 1997, 92.)

Kustannusten kohdistaminen kustannuspaikoille tehdään aina mahdollisimman pitkälle aiheuttamisperiaatteen mukaan. Näin ollen kustannusten kohdistaminen eri kustannuspaikoille on melko suoraviivaista, kun suoritteiden

käyttämistä kustannuksista on olemassa välitöntä mittaustulosinformaatiota. Kuitenkaan aina ei ole mahdollista tai taloudellisesta näkökulmasta järkevää noudattaa aiheuttamisperiaatetta, jolloin käytetään aiheuttamisperiaatetta vastaavia sijaismittoja. Tarkastelemalla korrelaatiota kohdistusperusteen ja kohdistettavien kustannusten välillä voidaan mitata kohdistusperustetta. Kun tämä korrelaatio on korkea, se kertoo, että kohdistaminen toimii aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, mutta jos korrelaatio on pieni, se kertoo, että kohdistamisperuste ei toimi aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, vaan on ikään kuin mielivaltainen. Tällöin ei puhuta kustannusten jäljittamisestä, vaan sopimiseen perustuvasta kustannusten jakamisesta. Esimerkiksi hallintoon liittyvät kustannukset on vaikea kohdistaa kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, joten ne jaetaan useimmiten sopimiseen perustuen. (Vehmanen & Koskinen 1997, 94-95.)

Kustannuslaskennasta yrityksessä haluttava tieto vaikuttaa siihen, halutaanko laskelmiin sisällyttää pelkästään aiheuttamisperiaatteella jäljitetyt kustannukset, vai sisällytetäänkö myös jakamista vaativat kustannukset laskelmiin. Jos ajatellaan asiaa kustannustarkkailun näkökulmasta, ovat aiheuttamisperiaatteen mukaan jäljitetyt kustannukset riittäviä. Kuitenkin suoritekohtaisen laskennan myötä laskelmiin kohdistetaan muitakin, kuin kustannuspaikkaan liittyviä erilliskustannuksia. Tämä auttaa hahmottamaan, mitä kustannuksia kustannuspaikan on toiminnallaan katettava. (Vehmanen & Koskinen 1997, 95-96.)

2.5.3 Suoritekohtainen laskenta

Kolmas vaihe perinteisessä kustannuslaskennassa on suoritekohtainen kustannuslaskenta. Sitä voidaan toteuttaa monin eri tavoin riippuen yrityksen tarpeista ja tuotantotyyppistä. Perinteisiä suoritekohtaisia kustannuslaskentamenetelmiä ovat lisäys- ja jakolaskenta. Kun päätetään, käytetäänkö laskennassa jako- vai lisäyslaskentaa, on ymmärrettävä niiden laskentaperiaatteet ja soveltuvuus yritykseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 117.)

Jakolaskennan idea on, että tietyn tarkasteluvälin puitteissa syntyneet kustannukset jaetaan saman tarkasteluvälin tuotantomäärällä. Näin toimiessa kustannukset kohdistuvat jokaiselle suoritteelle samansuuruisena, joten käytännössä tuotannossa olisi oltava vain yhtä tuotetta tai palvelua, jotta kustannustieto olisi paikkansapitävää. Yleensä jakolaskenta tehdään täyskatteellisena, eli tuotteille jaetaan niin muuttuvat kuin kiinteätkin kustannukset. Kuitenkin jakolaskentaa voidaan toteuttaa myös katetuottolaskennan periaattein, eli sisällyttäen vain muuttuvat kustannukset laskentaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 117-119.)

Jakolaskenta ei siis sovi monimutkaisiin tuotantoyrityksiin eikä erilaisia palveluita tuottaviin yrityksiin. Tällaisissa yrityksissä voidaan tuotekustannusten selvittämiseksi soveltaa lisäyslaskentaa. Sen ideana on, että jokaiselle tuotteelle tai tuote-erälle kohdistetaan erikseen kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 121-122.) Kustannukset jaetaan lisäyslaskennassa välittömiin kustannuksiin, joita ovat esimerkiksi aine- ja jotkin työkustannukset, ja välillisiin kustannuksiin, joita taas ovat esimerkiksi markkinointi- ja hallintokustannukset. Välittömien kustannusten kohdistamisessa tuotteille käytetään aiheuttamisperiaatetta, kun taas välillisten kustannusten kohdistamisessa käytetään

yleiskustannuslisiä. Yleiskustannuslisiä lasketaan perinteisesti jakamalla kauden välilliset kustannukset saman kauden suoritemäärällä. Sen ideana siis on kohdistaa välillisiä kustannuksia tuotteille pyrkien mukailemaan niiden aiheuttamisperiaatetta. Käytännössä tämä kohdistamistapa tarkoittaa yleensä sitä, että välillisten kustannusten kohdistamisperiaatteena käytetään välittömien kustannusten suhteellista osuutta eri tuotteilla. (Vehmanen 1997, 94, 106-107.) Kuitenkin tämän perusteella muodostetun yleiskustannuslisan kohdalla on aina kiinnitettävä huomiota siihen, tuottaako tämä vai jokin muu kohdistusperiaate parhaiten aiheuttamisperiaatetta noudattavaa informaatiota, jota tietysti aina tavoitellaan (Wallin & Etelälahti 1995, 28).

Perinteisen kustannuslaskennan kirjallisuudessa usein väitetään, että tuotekustannuslaskennan pitäisi perustua tuotteiden muuttuviin kustannuksiin, koska se tarjoaa käytettävämpää ja joustavampaa tietoa päätöksentekoon, kuin kokonaiskustannuslaskenta. Tämä väittäjä perustuu usein siihen oletukseen, että muuttuvien kustannusten tunnistaminen ja määrittäminen on hyödyllistä johdolle, ja se noudattaa myös merkityksellisen kustannustiedon periaatetta. Perinteisen kustannuslaskennan kirjallisuudessa oletetaan myös, että perinteinen kustannuslaskenta tarjoaa merkityksellistä tietoa erityisesti lyhytaikaisiin päätöksiin. (Lukka & Granlund 1996, 6.)

2.5.4 Kalkyylytyypit

Suoritekohtaisessa laskennassa kustannusten kohdistamiseksi laskentakohteille voidaan käyttää kahta eri lähestymistapaa, katetuottolaskentaa tai täyskatteellista laskentaa. Molempiin lähestymistapoihin liittyy kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, mutta erona näissä lähestymistavoissa on se, miten kiinteitä kustannuksia käsitellään laskennassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 116.)

Kalkyylytyyppejä ovat minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli, joista minimikalkyyli liittyy katetuottolaskentaan, ja keskimääräis- sekä normaalikalkyyli liittyvät täyskatteelliseen laskentaan. Minimikalkyyli huomioi vain muuttuvat kustannukset, eikä kiinteitä kustannuksia oteta ollenkaan laskentaan, koska niiden ajatellaan muodostuvan, vaikkei tuotetta valmistettaisikaan. Näin ollen minimikalkyyli perustuu katetuottoajattelun periaatteeseen. Kuitenkin tuotetta hinnoiteltaessa katetuottohinnoittelun periaatteita noudattaen, on muuttuvien kustannusten lisäksi huomioitava sellainen kate, joka kattaa tavoitellun voiton lisäksi myös kiinteät kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 116-117, 119.)

Keskimääräiskalkyylin periaatteiden mukaan suoritteelle kohdistetaan niin laskentakauden muuttuvat kuin kiinteätkin kustannukset, eli myös kiinteät kustannukset nähdään aiheutuvan suoritteista. Keskimääräiskalkyyliin perustuva laskenta voi antaa erityisesti pitkän aikavälin laskennassa realistista tietoa kustannusten kohdistumisesta. Kuitenkin laskennassa huomattavaa on se, että suoritekohtaiset kustannukset muuttuvat aina, kun toimintasuhde muuttuu. Kun esimerkiksi kapasiteetin käyttöaste laskee, keskimääräiskalkyyliin perustuva kustannusarvo nousee, minkä tulisi taas johtaa myyntihinnan nostamiseen. Näin

ollen keskimääräiskalkyyliä laskettaessa on aina ymmärrettävä ja huomioitava erikseen toiminta-asteen vaikutus laskenta-arvoon. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 117-118.)

Normaalikalkyyli on kehitetty keskimääräiskalkyyliä esiintyvän toimintasuhteen vaihtelun vaikutuksen eliminoimiseksi. Siinä huomioidaan kiinteät kustannukset, mutta ne kohdistetaan suoritteille vain normaalia toiminta-astetta vastaavana määränä. Perusajatuksena normaalikalkyyliä on, että kiinteät kustannukset johtuvat suoritteiden valmistamisesta, mutta toimintasuhteen vaihtelun ei haluta vaikuttavan siihen, mikä määrä kiinteitä kustannuksia suoritteille kohdistetaan. Normaalikalkyyliä näin ollen on isossa roolissa päätös siitä, mikä yrityksen normaali toiminta-asteeksi määritellään. Normaaliksi toiminta-asteeksi voidaan asettaa esimerkiksi käytettävissä oleva kapasiteetti tai se toiminta-aste, jolle tuotanto on suunniteltu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 118-119.)

2.5.5 Perinteisen kustannuslaskennan kritiikki

Kuten aiemmin tässä tutkielmassa on mainittu, ravintola-alalla esimerkiksi henkilöstökustannukset ovat usein korkeat. Koska niiden osuus kokonaiskustannuksista on yleensä suuri, olisi niiden kohdistaminen tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan tärkeää, jotta niiden kohdistumisesta eri tuotteille saataisiin luotettavaa tietoa. Kuitenkaan perinteisen kustannuslaskennan menetelmät eivät anna keinoja henkilöstökustannusten kohdistamiseen tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan, mikä voidaan nähdä melko suurena puutteena perinteisessä kustannuslaskennassa.

Horngrenin, Datarin ja Fosterin (2011, 143) mukaan perinteisen kustannuslaskennan ongelmat ovat nousseet esiin liiketoimintaympäristön muuttumisen myötä. Asiakkaat vaativat yhä enemmän ja monipuolisempia tuotteita, jotka ovat räätälöity juuri heidän tarpeitaan vastaaviksi. Näin ollen tuotteet ovat yhä moniulotteisempia, ja niistä on saatava kustannustietoa tarkemmin selville, kuin perinteinen kustannuslaskenta voi antaa. Myös teknologian kehitys on antanut kustannuslaskentajärjestelmille mahdollisuuden käyttää yhä tarkempaa kustannustietoa, jota perinteinen kustannuslaskenta ei hyödynnä. Myös automaation kasvu erityisesti valmistusyrityksissä on ollut huomattavaa, ja sen myötä yleiskustannukset ovat kasvaneet, ja ne tulisi kohdistaa tuotteille aiheuttamisperusteen mukaan, mikä ei ole helppoa perinteisen kustannuslaskennan keinoin. (Horngren, Datar & Foster 2011, 143.)

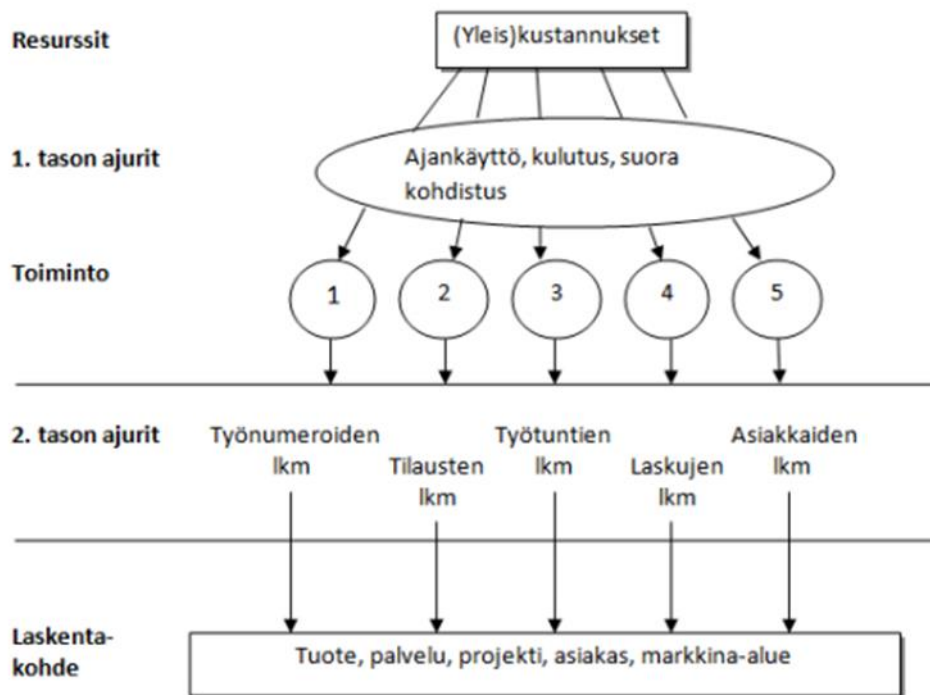
Perinteisessä kustannuslaskennassa on Kaplanin ja Cooperin (1997, 17) mukaan myös se ongelma, ettei sillä ole kannustavaa vaikutusta yritysten jatkuvaan toiminnan kehittämiseen ja uusien, tehokkaampien toimintatapojen oppimiseen. He (1997, 17) väittävät, että kilpailukyvyyn säilyttäminen koko ajan muutosta kekeillä kilpailumarkkinoilla on elintärkeä tavoite, eikä muuttuvilla markkinoilla voida kehittyä ja viedä toimintaa tehokkaampaan suuntaan, jos kustannuslaskentatieto ei ole tarpeeksi tarkkaa, mitä perinteisen kustannuslaskennan avulla ei heidän mukaansa ole saatavilla.

2.6 Toimintolaskenta

Kun yritykset keskittyivät vain muutamien tuotteiden tuottamiseen, perinteinen kustannuslaskenta oli niille sopiva kustannuslaskentamenetelmä. Kuitenkaan perinteisen kustannuslaskennan keinot eivät enää riittäneet, kun yritysten tarpeet muuttuivat, eli välillisten kustannusten osuus yrityksissä kasvoi, ja niitä haluttiin kohdistaa tuotteille tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Cooper & Kaplan 1988b, 20.) Toimintolaskennan kehittäminen Cooperin & Kaplanin toimesta mahdollisti uudenlaisen tavan laskea ja kohdistaa liiketoiminnan kustannuksia. Toimintolaskennassa ei enää perinteisen kustannuslaskennan tavoin jaeta välillisiä kustannuksia kustannuspaikkakohtaisesti, vaan välillisiä kustannuksia kohdistetaan kustannusobjekteille käyttämällä kohdistamisen perusteena toimintoja. Tarkoituksena on, että välillisten kustannusten kohdistaminen laskentakohteille seuraisi aiheuttamisperiaatetta paremmin, jolloin kustannustietokin olisi oikeampaa. (Cooper & Kaplan 1988b, 20.)

Vuonna 1983 julkaistussa Kaplanin artikkelissa (1983, 686) hän kertoo kustannuslaskennan merkityksestä, kun tuotannon tehokkuutta halutaan mitata. Hänen (1983, 686) mukaansa kustannusrakenne yrityksissä on muuttunut selkeästi siitä, kun tuotannossa keskityttiin vain harvoihin tuotteisiin, sillä yritysten tuotanto on kokonaisuudessaan monipuolistunut. Hän antoi kovaa kritiikkiä perinteiseen kustannuslaskentaan ja sen antamaan epätarkkaan kustannusinformaatioon liittyen, ja väitti, että johdon laskentatoimi tarvitsisi uudistusta. (Kaplan 1983, 686.) Tästä hieman myöhemmin, vuonna 1988, Kaplan julkaisi yhdessä Cooperin kanssa artikkelin (1988b), jossa he erittelivät tarkemmin ongelmia liittyen perinteiseen kustannuslaskentaan. Artikkelin painottui erityisesti kiinteiden kustannusten kohdistamisen ongelmiin, kun käytettiin perinteistä kustannuslaskentaa.

Toimintolaskennan perusajatus siis on, että laskentakohteet (esimerkiksi yrityksen tuottamat tuotteet tai palvelut) tarvitsevat erilaisia toimintoja, ja nämä toiminnot kuluttavat yrityksen käytössä olevia resursseja. Yrityksen resursseja voivat olla esimerkiksi henkilöstö, materiaalit ja koneet, eli ne ovat yrityksen käytössä olevia voimavaroja. Resursseilla on olemassa omat kustannuksensa, ja nämä kohdistetaan ensin resursseja kuluttaville toiminnoille, joilta kustannukset kohdistetaan edelleen toimintoja vaativille laskentakohteille. Toiminnolla tarkoitetaan yksilöityä tehtävää tai tapahtumaa, jolla on selkeä tarkoitus. Esimerkiksi laskun käsittely voidaan katsoa yhdeksi toiminnoksi. Toimintolaskennassa korostuu siis se, että yrityksen resurssit kuluvat yrityksen toimintoja toteutettaessa, joita laskentakohteet vaativat. (Cooper & Kaplan 1988a, 97-98; Miller 1996, 50). Toimintolaskennan jokaisessa vaiheessa huomioidaan kustannusten aiheuttamisperiaate (Tenhunen 2013).



Kuvio 3. Toimintolaskentamalli (Lumijärvi ym. 1995. 53).

Toimintolaskenta voidaan jakaa kahteen ulottuvuuteen, kohdistamisulottuvuuteen ja kustannusten prosessiulottuvuuteen, joista kohdistamisulottuvuus liittyy kustannuslaskennan näkökulmaan. Toimintolaskennassa käytetään kaksi-vaiheista kohdistamismenetelmää, jossa ensin kohdistetaan yrityksen resurssit erilaisille toiminnoille resurssiajureiden avulla, ja toiminnoilta kohdistus laskentakohteille tapahtuu toimintoajureiden avulla. Prosessiulottuvuus liittyy enemmän kustannusten hallintaan ja toimintojohtamiseen. Toimintolaskennan avulla saadaan tietoa yrityksen toiminnoista, niiden luonteesta ja tehokkuudesta, ja niitä voidaan seurata erilaisten suoritusmittareiden avulla. Prosessiulottuvuudessa ensisijaisena mielenkiinnon kohteena ovat yrityksen toiminnot ja niiden kehittäminen tehokkaammiksi, sekä uusien toimintamallien kehittäminen. (Turney 1994, 83-84.)

Toimintolaskenta on otettu onnistuneesti käyttöön useilla toimialoilla parin viime vuosikymmenen aikana (Raab, Shoemaker & Mayer, 2007, 1). Toimintolaskennan yleistyminen on seurausta siitä, että perinteisen, volyyymiin perustuvan tuotekustannuslaskennan riittämättömyys on korostunut viime vuosina kilpailun lisääntymisen, tuotevalikoiman laajentumisen, ja lisääntyneen valmistukseen liittyvän automaation seurauksena. Toimintolaskenta on kehitetty pois perinteisen kustannuslaskennan ajattelutavasta, ja siitä on muodostunut järjestelmä, joka pyrkii tunnistamaan, mittaamaan, yhdistämään ja viestimään tuotannon toimintojen kokonaiskustannuksista paremmin. (Harsh 1993, 1.)

2.6.1 Toimintoanalyysi

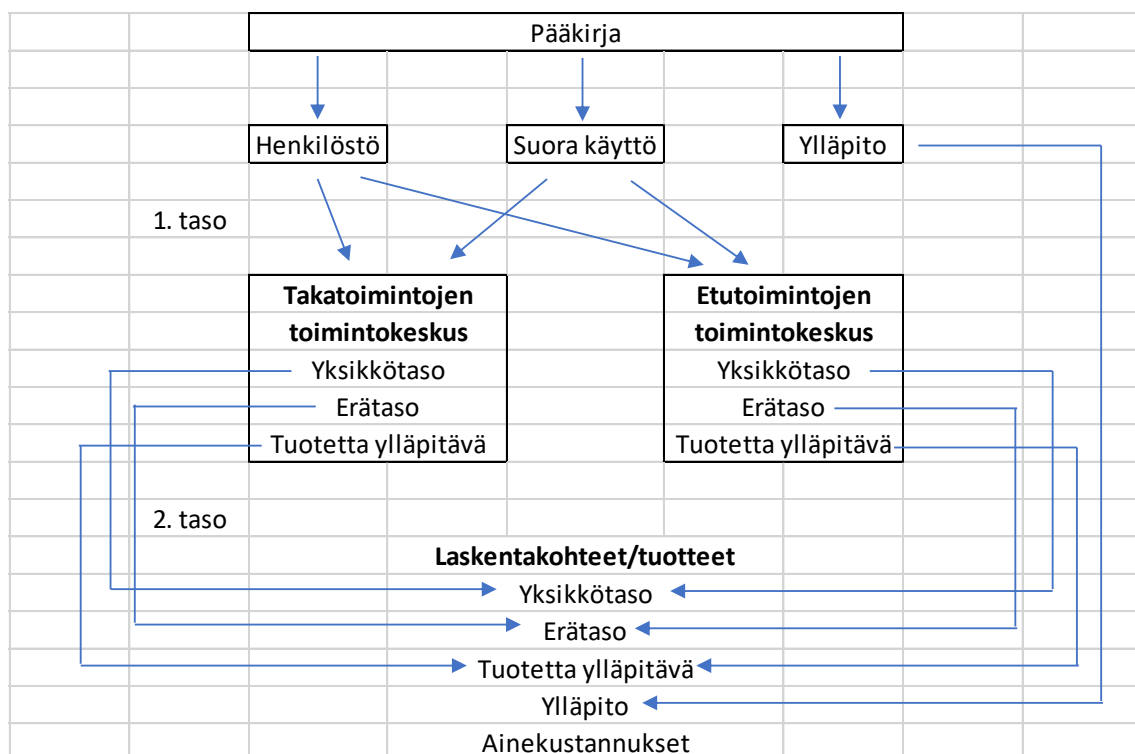
Toimintolaskennassa ensimmäinen vaihe on toimintoanalyysi, jossa määritellään yrityksen liiketoiminnan toiminnot ja tarkastellaan niiden välisiä suhteita. Toimintoja ovat kaikki yrityksessä tehtävät asiat, jotka voidaan selkeästi erottaa toisistaan, ja niiden määrittelytarkkuutta voidaan miettiä aina yrityksen tarpeen mukaan. (Tenhunen 2013.) Tärkeimpiä ravintola-alan toimintoja voivat olla esimerkiksi ruoan valmistelu-, kokkaus-, siivous-, tilausten vastaanottamis-, ruokien ja juomien tarjoilu- ja pöytien ylläpitotoiminnot (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 6). Toimintojen määrittelytarkkuus riippuu toimintolaskennan käyttövaatimuksista yrityksessä. Jos toimintolaskennan avulla on tarkoitus kehittää toimintaa, esimerkiksi yrityksen prosessitehokkuutta, on syytä määritellä toiminnot tarkasti ja yksityiskohtaisesti. Jos taas toimintolaskennan avulla on tarkoitus tehdä strateginen päätös esimerkiksi jonkin toiminnon ulkoistamiseen liittyen, voidaan toiminnot tällöin määritellä yleisluonteisemmin ja enemmänkin ydintekemiseen keskittyen. Toimintoanalyysin yhteydessä toimintolaskennassa määritellään myös resurssit. Resursseja ovat esimerkiksi työvoima, materiaalit ja laitteet, ja kaikki sellaiset tuotannon tekijät, joita toiminnot edellyttävät. (Tenhunen 2013; Järvenpää ym. 2017, 156-157.)

Toimintoanalyysissä on siis tarkoitus ottaa selvää siitä, mihin yrityksen resursseja käytetään, ja ovatko käyttökohteet tärkeitä ja liiketoiminnan kannalta oikeita (Järvenpää ym. 2017, 158). Toimintojen kartoittaminen tapahtuu useimmiten haastatteleamalla niitä henkilöitä, jotka ovat avainasemassa omassa toimintoketjussaan tai osastollaan. Yksittäisten toimintojen laajuus tulisi mukaila yrityksen tarpeita, ja toiminnot tulisi määritellä siten, että ne voidaan selkeästi rajata erikseen muista toiminnoista, eivätkä toiminnot olisi keskenään päällekkäisiä. Kun toiminnot on kartoitettu, niistä voidaan luoda toimintolistaus, jonka kaikki eri toimintoketjujen jäsenet saavat käsiinsä. Sen myötä henkilöitä voidaan pyytää merkitsemään eri toimintoihin käyttämänsä ajan (esimerkiksi vuositasolla) toimintolistaukseen, jolloin saadaan tietoa siitä, miten henkilöstöresursseja kuluu eri toiminnoille. Toimintoketjuja kuvataan toimintojen avulla siten, että samaan prosessiin liittyvät toiminnot ovat samassa ketjussa. Niiden määrittely aloitetaan usein yrityksen ydinprosesseista, joihin kuuluvat esimerkiksi tilaus, tuotanto ja toimitus. (Alhola 2016, 106-107.)

Toimintolaskennan teorian mukaan kaikille toiminnoille voidaan määritellä hierarkia, ja kustannusajurit mahdollistavat toimintojen ryhmittelyn eri hierarkiatasoille (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 8). Kustannukset käyttäytyvät eri hierarkiatasoilla eri tavoin, minkä vuoksi toimintojen väliset hierarkkiset suhteet on usein hyödyllistä määrittää. Hierarkiatasoja voivat olla esimerkiksi yritys-, tuote-, erä- ja yksikkötaso. Yritystason toiminnot viittaavat toimintoihin, jotka aiheutuvat yritystoiminnan ylläpidosta, johtamisesta ja ohjauksesta. Esimerkiksi yleisjohton toimet voivat kuulua tähän toimintotasoon. Tuotetason toimintoihin kuuluvat sellaiset toiminnot, jotka liittyvät selkeästi tiettyyn tuotteeseen, esimerkiksi jonkin tuotteen tuotekehitystoiminnot, tai ravintolatoiminnan näkökulmasta esimerkiksi uuden reseptin testaus. Erätason toimintoja tarkastellessa

tarkastellaan sellaisia toimintoja, jotka liittyvät tuote-eriin ja niiden lukumäärään sekä valmistamisen keston. Esimerkiksi tuote-erittäin suoritettava laaduntarkkailu on selkeä erätason toiminto, tai ravintolassa raaka-aineiden hankinta on tällainen toiminto. Yksikkötason toimintoja käytetään kaikissa valmistettavissa tuoteyksiköissä, ja ne voivat liittyä esimerkiksi tuotteen kokoonpanoon tai valmiin tuotteen pakkaamiseen. Ne ovat siis suoraan verrannollisia toiminta-asteeseen. Näiden hierarkiatasojen avulla ymmärretään eri toimintojen kustannusten käyttäytymistä, ja kustannusten kohdistaminen seuraaville hierarkiatasoille on sen avulla helpompaa. (Järvenpää ym. 2017, 159-162; Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 8.)

Ravintola-alalla toiminnot on Raab'n, Shoemaker'n ja Mayer'n (2007, 6) mukaan tarkoituksenmukaista jaotella etu- ja takatoimintoihin. Etutoimintoihin kuuluvat toiminnot, jotka tapahtuvat ravintolassa asiakkaiden nähtävänä, kuten kommunikointi asiakkaiden kanssa, asiakastilojen siivous, astioiden ja pöytien valmistelu ja asiakaspalvelu. Takatoiminnot eivät taas näy asiakkaalle, ja niihin kuuluvat esimerkiksi keittiössä tapahtuva siivous ja tiskaus, raaka-aineiden esivalmistelu, ruokien kokkaus sekä raaka-aineiden hankinta ja vastaanotto. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 7-8.) Kuviossa 4 on kuvattu Raab'n, Shoemaker'n ja Mayer'n (2007, 6) esittämä toimintolaskentamalli.



Kuvio 4. Ravintolan toimintolaskentamalli (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 6).

2.6.2 Kustannusajurien määrittely ja kustannusten kohdistaminen

Toimintolaskennassa resurssien kohdistaminen toimintoanalyysissä määritellyille toimintoille, ja toimintoilta kustannusten kohdistaminen laskentakohteille

tapahtuu kustannusajurien avulla. Kustannusajurit edustavat toimintojen aiheuttamaa kysyntää eri resursseille, sekä laskentakohteiden aiheuttamaa kysyntää eri toiminnoille. Esimerkiksi koneen asetustoiminnon kustannusajurina voidaan käyttää asetusten lukumäärää tai niihin käytettyä työtuntimäärää, kun taas tilausten käsittelytoiminnon kustannusajuri voi olla ostotilausten määrä. Kustannusajurit voivat yksikkökohtaisten (kuten kone- tai työaika) lisäksi olla myös esimerkiksi eräkohtaisia. (Cooper & Kaplan 1992, 4.)

Kustannusajureita valittaessa on aina pyrittävä siihen, että valitut ajurit noudattavat kustannusten aiheuttamisperiaatteita mahdollisimman hyvin. Kuitenkin huomioon on otettava myös se, että joidenkin kustannusajurien selvittäminen voi olla liian työlästä niistä saataviin hyötyihin nähden. Kustannusajurien selvittäminen vaatii resursseja ja näin ollen myös siitä syntyy kustannuksia, joten on löydettävä tasapaino kustannustiedon tarkkuuden ja sen hankkimisesta aiheutuvien kustannusten välillä. Kustannuslaskennasta saatavat hyödyt pitää aina olla korkeammat kuin siitä aiheutuvat kustannukset. Esimerkiksi tuotteiden lähettämistoiminnon kustannusajurina käytetty aika olisi todella tarkka kohdistamisperiaate, mutta sen selvittäminen saattaa olla todella haasteellista, jolloin voidaan käyttää esimerkiksi tilausrivien lukumäärää kohdistusperiaatteena, jos sen todetaan olevan tarpeeksi tarkka kohdistamisperiaate. (Järvenpää ym. 2017, 163.)

Kun kustannusajurit eri resursseille ja toiminnoille on määriteltä, on määriteltävä kustannusajureille yksikköhinnat. Tämä edellyttää sitä, että ajuriin liittyvät kokonaiskustannukset tiedetään, sekä ajurien lukumäärä tiedetään. Jos yrityksessä esimerkiksi tiedetään, että valmistuksen kokonaiskustannukset ovat 500 000 €, ja kustannusajurina käytetään koneaikaa, jota on laskentakaudella kulunut yhteensä 5000 h, tulee yhden konetunnin eli kustannusajurin yksikköhinnaksi $500\,000\text{ €} / 5000\text{ h} = 100\text{ €}$. Samalla periaatteella selvitetään kaikkien kustannusajurien yksikköhinnat. (Järvenpää ym. 2017, 162.)

Kun kustannusajureiden yksikköhinnat on selvitetty, voidaan niiden avulla kohdistaa toimintojen kustannukset laskentakohteille. Yksittäisen laskentakohteen kustannusten laskemiseksi on vielä selvitettävä, paljonko kyseinen tuote tai palvelu vaatii toimintoja sen tuottamisessa. Kun tämäkin tiedetään, voidaan jokaisen toiminnon suoritusmäärällä kertoa vastaava kustannusajurin yksikköhinta, ja nämä yhteen laskemalla saadaan yhden laskentakohteen kokonaiskustannus. (Järvenpää ym. 2017, 168-169.)

2.6.3 Toimintolaskennan hyödyt yleisesti ja ravintola-alalla

Toimintolaskennan avulla yrityksessä voidaan seurata resurssien kulutusta ja kustannusten muodostumista tarkemmin ja luotettavammin kuin perinteisen kustannuslaskennan menetelmin. Myös toimintolaskennassa käytettävät laskentaperiaatteet ovat organisaation henkilöstön kannalta ymmärrettävämpiä, koska kaikki laskenta seuraa aiheuttamisperiaatetta, eikä siinä käytetä sopimisen varaisia kohdistustapoja. Toimintolaskennassa voidaan myös ottaa huomioon eri yritysten erilaiset laskentatarpeet, ja soveltaa laskentaa sen mukaisesti. (Tenhunen 2013.)

Ravintola-alan liiketoiminta on tavallisesti hyvin riskipitoista, sillä alalla yleisiä ovat pienet katteet ja suuret mahdollisuudet epäonnistua (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3). American Expressin tutkimuksen (2003) mukaan jopa yhdeksän kymmenestä toimintansa aloittavasta ravintolasta menee konkurssiin ensimmäisen toimintavuotensa aikana. Ravintoloiden epäonnistumismäärää voidaan pitää siis erittäin korkeana tämän tutkimuksen perusteella. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3.) Englishin (1996) tutkimuksessa tunnistetaan kaksi yleistä ongelmaa, jotka aiheuttavat ravintolabisneksen epäonnistumisen: Tehoton taloudellinen kontrollointi ja heikko markkinointistrategia. Toimintolaskennan avulla taloudellista kontrollointia voidaan perinteiseen kustannuslaskentaan nähden tehostaa, minkä avulla toiminnan tehokkuutta voidaan parantaa ja epäonnistumisen riskiä pienentää.

Toimintolaskennan implementointi mahdollistaa, että yleiskustannukset, jotka ovat tavallisesti ravintola-alalla korkeat, voidaan kohdistaa luotettavasti yksittäisille tuotteille, mistä on hyötyä useistakin syistä. Ensinnäkin ravintola-alalla kiinnitetään tavallisesti hyvin vähän huomiota yleiskustannuksiin, kun hinnoittelua suunnitellaan ja toteutetaan. Yleinen tapa määritellä ravintolatuotteiden hinnat on laskea myytyjen tuotteiden kustannukset, johon lisätään haluttu kateprosentti. Kuitenkaan nämä tuotekustannukset eivät usein sisällä välillisiä kustannuksia, kuten työ- ja yleiskustannuksia tai kiinteitä kustannuksia. Viime vuosina juuri nämä kustannukset ovat kasvaneet yhä merkittävämmäksi osaksi ravintoloiden kokonaiskustannuksia, joten ravintola-alalla ei voida enää hinnoitella tuotteita pelkkien tuotteiden muuttuvien kustannusten perusteella. Koska tuottomarginaalit ovat pienet ja kilpailu alalla on kovaa, on saatava tarkempaa tietoa siitä, mitä kustannuksia tuotteen tuottaminen todellisuudessa aiheuttaa. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3.)

Toiseksi toimintolaskennassa tehtävän toimintoanalyysin avulla tarkastellaan kaikkia liiketoiminnan päätoimintoja, ja näin ollen voidaan myös tunnistaa ne toiminnot, jotka aiheuttavat enemmän kustannuksia kuin tuottavat arvoa. Näitä toimintoja voidaan pyrkiä eliminoimaan, ulkoistamaan, tai tekemään tehokkaammin. Kun toimintoanalyysi tehdään tämältyyppisesti, se auttaa toiminnan tehostamisessa ja sitä kautta kustannusten alentamisessa. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3.)

Kolmanneksi kun toimintolaskenta on otettu yrityksessä käyttöön, voidaan esimerkiksi ravintoloissa soveltaa toimintolaskentapohjaista hinnoittelumenetelmää, ja tutkia tämän hetkisen menun kannattavuutta. Toimintolaskennan tulosten avulla voidaan selvittää, mitkä ovat eri ravintolatuotteiden todelliset kustannukset, ja mitä jää tuotteiden todelliseksi katteeksi nykyisellä hinnoittelulla. Hinnoitteluun voidaan tämän jälkeen perustellusti tehdä muutoksia, mikäli nykyinen hinnoittelu ei kata tuotteista aiheutuvia kustannuksia. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3.)

Voidaan siis todeta, että toimintolaskennasta on merkittävää hyötyä myös ravintola-alalla. Myös Cardinaels, Roodhooft ja Warlop (2004, 139) osoittavat tutkimuksessaan, että kun toimintoanalyysiä käytetään hinnoittelun apuna tiukasti

kilpailluilla markkinoilla, kuten ravintola-alalla, se voi aiheuttaa merkittäviä positiivisia vaikutuksia koko markkinasegmentille.

2.6.4 Toimintolaskennan kritiikki

Toimintolaskennan yhtenä suurimpana ongelmana pidetään sen käyttöönoton työläyttä. Toimintolaskenta vaatii sen käyttöönottoon osallistuvilta tahoilta kyseisen yrityksen liiketoiminnan vahvan tuntemuksen, joten sen toteuttaminen on aikaa vievää, ja juuri tämä implementointiin sitoutuva työaika nähdään toimintolaskennan käyttöönottoprosessin yhtenä pääongelmana. Lisäksi ongelmina nähdään riittämättömät tietotekniset resurssit, sekä kustannusajurien onnistuneen valinnan vaikeus. (Lukka & Granlund 1996, 20.) Innesin, Mitchellin & Sinclairin (2000, 349) tutkimuksen mukaan joissakin yrityksissä on myös epäilty, että toimintokohtainen kustannuslaskenta saattaa olla vain eräänlainen kustannuslaskennan muoti-ilmiö, jota suositaan tällä hetkellä melko vahvasti, mutta mikä ei oikeasti tuota aitoa hyötyä yrityksille. Kuitenkin tätä ajatusta puoltavat yritykset ovat pääasiassa niitä, jotka eivät ole ottaneet toimintolaskentaa käyttöönsä, joten tämä näkökulma voidaan nähdä sen puolesta melko kyseenalaisena (Innes, Mitchell & Sinclair 2000, 349).

Lukan ja Granlundin (1996, 20) mukaan yrityksissä, joissa toimintolaskenta on ollut käytössä vuoden, merkittävimmät ongelmat liittyvät järjestelmän ylläpidon työläyteen ja tiedon keruuseen kustannusajureista ja toiminnoista yli osastorajojen. Ongelmia liittyy myös riittävän yksityiskohtaisten tietojen puuttumiseen, ja haluttomuuteen muuttaa perinteisiä kustannuslaskentatapoja. Yrityksissä myös saatetaan nähdä, että toimintolaskennan antamat hyödyt ovat liian vähäisiä verrattuna tällä hetkellä käytössä olevan kustannuslaskentajärjestelmän hyötyihin, ja että resurssit toimintolaskennan toteuttamiseen puuttuvat. (Lukka & Granlund 1996, 20-21.)

Toimintolaskennan ongelmiin liittyy myös mahdolliset mittauksesta, laajuudesta ja määrittelyistä aiheutuvat virheet. Koska laskenta perustuu toimintojen analysointiin, voi laskenta antaa virheellisiä tuloksia, mikäli toimintoja on mitattu, arvioitu tai määriteltä virheellisesti tai puutteellisesti. Ongelmaksi muodostuu myös se, jos yrityksellä on käyttämätöntä kapasiteettia, sillä se ja sen aiheuttamat kustannukset olisi hyvä määrittellä laskelmissa erikseen, mikä ei aina ole helppoa. (Tenhunen 2013.)

Toimintolaskentaan on siis kohdistunut paljonkin kritiikkiä. Monissa toimintolaskennan käyttöön ottaneissa yrityksissä laskentajärjestelmät ovat paisuneet niin laajoiksi, että niiden käyttäminen on lopetettu työläyden takia. (Vehmanen & Koskinen 1997, 140.) Toisaalta kritiikin lisäksi toimintolaskenta on nähty parhaiten aiheuttamisperiaatetta noudattavaksi yleiskustannusten kohdistamisperusteeksi, kun sen soveltaminen tehdään oikein, joten suuren kritiikkimäärän lisäksi siinä nähdään olevan paljon etuja verrattuna aiempiin laskentamenetelmiin. Erityisesti toimintoanalyysi on nähty yrityksille hyödylliseksi vaiheeksi toimintolaskentaa, sillä sen myötä voidaan tunnistaa ongelmalliset ja tehottomat toiminnot yrityksissä, jolloin näihin osataan kiinnittää huomiota. (Geri & Ronen 2005, 135.)

3 KUSTANNUSLASKENTAPROJEKTIN SUUNNITTELU

3.1 Case-yrityksen ravintolatoiminnan rakenne

Ravintolassa työskenteli kesän aikana kaksi kokkia täyspäiväisesti ja kaksi kokkia kiireapulaisina. Tarjoilijoita ravintolassa työskenteli kesän aikana kymmenen, osa täyspäiväisesti ja osa kiireapulaisina. Lisäksi raaka-aineiden esivalmistelutoimissa työskenteli kiireapulaisina kaksi työntekijää. Kyseessä on terassiravintola, jossa on asiakaspaikkoja hieman alle sata, ja ravintolan keittiönä sekä myyntipisteinä toimii ravintolakontti. Ravintola oli kesällä 2018 auki 13.7.-8.9. siten, että maanantaista torstaihin aukioloajat olivat klo 11-20, perjantaisin ja lauantaisin aukioloajat olivat klo 11-23, ja sunnuntaisin ravintola oli suljettu. Aukioloaikoihin liittyi kuitenkin säävaraus, mutta aurinkoisesta kesästä johtuen ravintola oli kesän aikana vain muutaman suunnitellun aukiolopäivän suljettuna.

Ravintolalle hankittiin oma pienehkö, kylmä varastokontti ravintolakontin yhteyteen, mutta suurin osa ravintolan varastoinnista tapahtui tehtaan varastotiloissa. Varastointi tehtaan tiloissa tapahtui jo aiemmin olemassa olleen kapasiteetin puitteissa, ja hankittu kylmäkontti toimi välivarastona, josta raaka-aineita ja tuotteita voitiin nopeasti hakea ravintolakonttiin. Myös ravintolan raaka-aineiden esivalmistelupiste sijaitsi tehtaan varastotiloissa. Pelkän ravintolan käytössä olevat tilat, ravintola- ja kylmäkontti, ovat todella kompakteja tiloja, eikä esivalmistelua ja läheskään kaikkea varastointia ollut mahdollista suorittaa niissä tiloissa. Kaikki ravintolaan liittyvät rakennukset ja laitteet ovat Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan omistuksessa.

Ravintolan suosio oli moninkertaisesti odotettua suurempi, mistä johtuen erityisesti tarjoilijoita oli palkattava lyhytaikaisiinkin työsuhteisiin, kunhan akuutti työvoimapula saatiin nopeasti hallintaan. Tästä johtuen ravintolassa työskenteli kesän aikana melko suuri määrä tarjoilijoita, ja ensi vuonna on tarkoitus järjestää rekrytointi pienemmän henkilöstön kokonaismäärän puitteissa. Tässä tutkielmassa henkilöstökustannukset ovatkin mielenkiintoisena tutkimuskohteena.

3.2 Kustannuslaskentamenetelmän valinta ja laskentaprojektin suunnittelu

Lukan ja Granlundin (1996, 10) mukaan suomalaisissa valmistusalan yrityksissä käytetään useita erilaisia kustannuslaskentamenetelmiä, eikä yhtä suosituinta kustannuslaskentatapaa ole tunnustettu. Kustannuslaskentamenetelmä tulee aina valita yrityksessä sen omien tarpeiden ja laskentamenetelmien soveltuvuuden mukaan. Teoriakatsauksen jälkeen tutkielman tekijä tuli siihen tulokseen,

että tässä tutkimuksessa sovelletaan kolmea laskentamenetelmää: katetuottolaskentaa, toimintolaskentaa sekä perinteisen kustannuslaskennan lisäyslaskentaa.

Teoriaviitekehyksen mukaan katetuottolaskentaa käytetään paljon ravintoloissa annoskustannusten selvittämiseksi (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 2), ja se on hyvä tapa tutkia, mitkä tuotteet ovat tuottavuuden kannalta kannattavimpia, sekä sen avulla voidaan myös tehdä muutoksia hinnoitteluun ja tuotevalikoimaan (Jaedicke & Robichek 1964, 917). Se antaa päätöksentekijöille selkeää informaatiota siitä, mitä kustannuksia muodostuu joka kerta, kun jokin tuote tuotetaan, eikä kohdistamisperiaatteissa ole spekulatiivisuutta (Pellinen 2003, 179). Katetuottolaskentaa sovellettaessa case-ravintolan kustannuslaskennassa voidaan siis ainakin tarkastella sitä, onko joidenkin tuotteiden katetuotot niin alhaiset, että tuotteita ei kannata tulevana toimintakautena valmistaa, tai jos valmistetaan, niin niiden hinnoittelua pitää muuttaa. Myös parhaimpien katteiden tuotteet tunnistetaan katetuottolaskennan avulla, jolloin niiden tuotteiden myyntiin voidaan panostaa muita enemmän. Lisäksi katetuottolaskenta nähdään hyvänä päätöksentekovälineenä lyhyellä aikavälillä (Bayou & Bennett 1992, 54), ja koska case-ravintola on toiminnassa vain kesäisin, toimintaa voidaan suunnitella kesä kerrallaan. Kustannusrakennetta ja toiminnan tehokkuutta voidaan siis tarkastella aina toimintakauden jälkeen uudestaan, ja tehdä sitä myötä ratkaisuja seuraavaa kesää ajatellen. Päätöksiä voidaan siis tehdä lyhyeksi ajanjaksoksi kerrallaan, jolloin katetuottolaskennan hyödyt tulevat esiin.

Kuitenkin tämän tutkimuksen laskennassa halutaan katetuottolaskennan lisäksi soveltaa myös toimintolaskentaa henkilöstökustannusten kohdistamiseksi tuotteille. Myös tätä voidaan perustella teoriaviitekehyksen avulla. Yleiskustannukset, ja niistä erityisesti työvoimakustannukset, ovat viime vuosina kasvaneet merkittäväksi osaksi ravintola-alalla toimivien yritysten kokonaiskustannuksia, eikä tuotteita siten voida hinnoitella pelkän katetuottolaskennan perusteella (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3). Myös kilpailu alalla on kasvanut merkittävästi ja tuotevalikoimat ovat laajentuneet, joten katetuottolaskentaa tarkempaa kustannusinformaatiota tarvitaan (Harsh 1993, 1). Toimintolaskennasta saadaan myös tärkeää tietoa yrityksen toiminnoista jo pelkän toimintoanalyysin avulla. Kun yrityksen toiminnot tunnistetaan, voidaan myös perehtyä siihen, mitkä toiminnot tuottavat arvoa enemmän kuin toiset, ja mitkä toiminnot taas aiheuttavat kustannuksia enemmän kuin toiset, ja tämän tiedon avulla voidaan myös pyrkiä vaikuttamaan yrityksen toimintoihin, kustannuksiin ja toimintatehokkuuteen. (Raab, Shoemaker & Mayer 2007, 3.)

Katetuottolaskennan ja toimintolaskennan lisäksi joihinkin yleiskustannuserien kohdistamisiin käytetään perinteisen kustannuslaskennan menetelmää lisäyslaskentaa. Tämä perustuu siihen, että ravintolalla on paljon yleiskustannuksia, joille ei löydy toimintolaskennan perusteella sopivaa kohdistamisajuria. Esimerkiksi ravintolan energiakustannuksia ei ole mahdollista jaotella erikseen eri ravintolan osien välillä (ravintolakontti, kylmäkontti, valmistelupiste, varasto) eikä edes ravintolan ja tehtaan välillä, joten niiden kohdistumista eri toiminnoille ei voida perustella. Lisäksi esimerkiksi ravintolassa vierailleiden esiintyjien kustannuksia on mahdotonta jaotella toimintolaskennan perusteella tuotteille, joten

muun muassa näiden kahden kustannusryhmän kohdistamiseksi lisäyslaskenta on paras kohdistamiskeino.

Näin ollen katetuottolaskenta, toimintolaskenta ja perinteisen kustannuslaskennan lisäyslaskenta muodostavat tämän ravintolatoiminnan kustannuslaskentaan sopivan yhdistelmän, jolla kustannuslaskenta siis toteutetaan. Käytännössä tämä kolmen laskentatavan käyttäminen tarkoittaa sitä, että case-ravintolan tuotekustannukset lasketaan ensin katetuottolaskennan menetelmällä, jolloin saadaan tieto siitä, mitä kustannuksia syntyy joka kerta, kun kyseisiä tuotteita tehdään. Tässä vaiheessa tuotteille kohdistetaan siis pelkät raaka-ainekustannukset ja kertakäyttöastiakustannukset, ja tämä tulos, minimivalmistusarvo, raportoidaan yhtenä tutkimustuloksena jokaisen tuotteen osalta. Minimivalmistusarvojen avulla saadaan tieto siitä, mitkä ovat eri tuotteiden erillisvaikutukset ravintolan kokonaiskatetuottoon, ja minkä tuotteiden raaka-ainekustannuksiin pitäisi pyrkiä vaikuttamaan. Tämän jälkeen hyödynnetään toimintolaskentaa henkilöstökustannusten kohdistamiseksi, sillä henkilöstökustannukset ovat suuri osa ravintolan kustannuksista. Näin saadaan tuotteille valmistusarvo, joka on toinen raportoitava tutkimustulos kaikista eri tuotteista. Toimintolaskennan avulla halutaan myös tarkastella ravintolan toimintoja, sillä toiminnan suunnittelulle ennen ravintolan ensimmäistä toimintakautta jäi todella vähän aikaa, ja nyt halutaankin tunnistaa erityisesti aikaa vievät ja kustannuksia aiheuttavat toiminnot.

Kun henkilöstökustannukset on toimintolaskennan keinoin kohdistettu tuotteille, siirrytään muiden kustannusten kohdistamiseen lisäyslaskennan avulla. Muut kustannukset käsitellään siis yleiskustannuksina, ja ne kohdistetaan tuotteille yleiskustannuslisänä, jonka jälkeen saadaan kolmas raportoitava laskentatulos. Näin ollen kustannuslaskennassa yhdistyvät siis katetuottolaskenta, toimintolaskenta ja perinteisen kustannuslaskennan muodoista lisäyslaskenta, ja näitä laskentatapoja soveltamalla voidaan kohdistaa kaikki ravintolan toimintakustannukset tuotetasolle asti. Tällaisesta useamman laskentaperiaatteen piirteiden soveltamisesta samaan aikaan käytetään termiä hybridilaskenta (Järvenpää ym. 2017, 153).

Tutkielman tekijä johti kustannuslaskentaprojektia, ja teki ehdotuksia toimeksiantajalle kustannuslaskentamenetelmistä ja eri kohdistustavoista. Kommunikointi toimeksiantajan ja tutkielman tekijän välillä tapahtui pääasiassa toimeksiantajayrityksen talousvastaavan kanssa, jonka kanssa käytiin keskusteluja kustannuslaskentaprojektin suunnittelusta ja toteutuksesta. Kuitenkin tutkielman tekijä sai suurelta osin tehdä päätökset itse, mutta joihinkin asioihin, kuten hallintokustannusten huomiotta jättämiseen, toimeksiantajalla oli selkeä näkemys jo kustannuslaskentaprojektia aloitettaessa.

3.3 Toimintoanalyysin suunnittelu

Toimintoanalyysi tehtiin teemahaastattelujen sekä tutkielman tekijän omien havaintojen perusteella. Teemahaastattelussa haastateltaville esitettiin haastatteluteemoja, eli tarkkoja kysymyksiä ei muodostettu, mutta kuitenkin tarkentavia

kysymyksiä haastateltavien vastausten perusteella esitettiin tarvittavan tiedon saamiseksi (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75). Haastatteluissa selvitettiin sekä kokkien että tarjoilijoiden toiminnot, jotta toimintolistaus voitiin tehdä. Kun toiminnot oli selvitetty, työntekijät arvioivat niihin käytettyä aikaa viikkotasolla, eli kauanko he mihinkin toimintoon käyttivät aikaansa keskimäärin viikossa. Bayoun ja Bennett'n (1992, 52) mukaan viikko on sopiva ajanjakso ajankäytön analyysiä varten ravintolassa, sillä se kattaa sekä viikon rauhalliset että aktiiviset päivät ja viikonloput. Koska ravintolan toiminta on tutkittavalta toimintakaudelta jo loppunut, työntekijöiden ajankäyttöä ei voitu seurata työn suorittamisen aikana, vaan heidän oli jälkikäteen arvioitava, miten heidän keskimääräinen työviikkonsa sisälsi eri toimintoja. Tämä tapa oli tässä tutkielmassa ainut mahdollinen, mutta se nähtiin myös riittäväksi toimeksiantajan näkökulmasta, sillä ravintolassa päivät ja viikot ovat keskenään hyvin erilaisia, joten yksittäisenä viikkona tehty ajankäytön seuranta ei välttämättä antaisi yhtään oikeampaa tietoa, kuin jälkikäteen tehty arviointi.

Kokeista vain täyspäiväisesti työskentelevillä nähtiin olevan tarpeeksi laaja kokonaiskäsitys toiminnasta viikkotasolla, joten kiireapulaisina toimineita kokkeja ei otettu mukaan tutkimukseen. Tarjoilijoista tutkimukseen otettiin osalliseksi ne, jotka olivat olleet täyspäiväisesti tai lähes täyspäiväisesti ravintolassa. Näin päätettiin samasta syystä, kuin kokkien kohdalla. Jos tutkimukseen olisi otettu mukaan myös kiireapulaisina toimivia tarjoilijoita, heillä olisi käsitys vain kiireisistä päivistä, eli käytännössä viikonlopuista, joten heidän arvioinnin tekeminen viikkotasolla olisi mahdotonta. Kuitenkin toinen kiireapulaisena toimineista ruokien esivalmistelijoista otettiin tutkimukseen mukaan, sillä kyseisessä työtehtävässä ei toiminut täyspäiväisiä työntekijöitä. Haastattelut ja kyselyt suoritettiin marraskuun 2018 aikana.

4 KATETUOTTOLASKENTAOSUUDEN TOTEUTUS

4.1 Kustannustiedon kokoaminen

Ensimmäinen vaihe case-ravintolan kustannuslaskennassa oli siis ravintolan kokonaiskustannusrakenteen selvittäminen sekä tuotteiden katetuottolaskenta, eli välittömien kustannusten, tässä tapauksessa raaka-ainekustannusten, kohdistaminen ravintolan tuotteille. Vaihe lähti liikkeelle ravintolan kustannustietojen kokoamisesta ostolaskujen, palkanlaskentatiedon ja muun sisäisen materiaalin avulla. Seuraavassa taulukossa on esitetty prosentuaalisesti eri kustannusryhmien osuus ravintolan kustannusrakenteesta kesällä 2018.

Kustannusryhmä	Osuus
Henkilöstö	37 %
Raaka-aineet	25 %
Poistot	19 %
Energia ja vesi	4 %
Esiintyjät	3 %
Markkinointi	3 %
Tarvikkeet	3 %
Siivous ja kierrätys	2 %
Elektroniikka	2 %
Muut	2 %
yht.	100 %

Taulukko 2. Ravintolan kustannusrakenne kesällä 2018.

Kun kustannustiedot oli koottu yhteen, laskettiin jokaisen raaka-aineen keskimääräinen hankintakustannus kesän 2018 ostojen perusteella, ja näitä kustannustietoja käytettiin katetuottolaskennassa. Reseptiikan avulla kohdistettiin tuotteille oikeat määrät raaka-ainekustannuksia, ja saatiin muodostettua niiden ainekustannusrakenteet. Juomatuotteiden osalta katetuottolaskennassa käytettiin tehtaan olemassa olevaa kustannustietoa juomien raaka-ainekustannuksista, paitsi kahvin, teen ja kaakaon osalta toimittiin samalla tavalla kuin ruoka-annostenkin. Jäätelöiden ja väkevien (ei Laitilan Wirvoitusjuomatehtaalla valmistettujen) alkoholituotteiden osalta kustannustietona käytettiin niiden toteutunutta hankintahintaa.

4.2 Katetuottolaskennan tulokset

Katetuottolaskennan tulokset on esitetty erillisessä ravintolan kustannuslaskentat raportissa (Elo 2019).

5 TOIMINTOLASKENTAOSUUDEN TOTEUTUS

5.1 Toimintoanalyysin toteutus

Kuten tutkielman alussa on mainittu, toimintoanalyysia varten haastateltiin ravintolan kokkia, joka toimi myös keittiöpäällikkönä, sekä kahta ravintolan tarjoilijaa, joista toinen toimi myös ravintolapäällikkönä. Haastattelut suoritettiin puhelimitse teemahaastattelujen keinoin, eli tarkkoja haastattelukysymyksiä ja kysymysten järjestystä ei ollut etukäteen suunniteltu, vaan ainoastaan haastattelussa läpi käytävät teemat oli listattu haastattelun rungoksi (Liite 1). Ideana oli, että tämän haastattelumetodin avulla haastattelutilanteessa syntyisi enemmän keskustelua haastattelijan ja haastateltavan välillä, ja haastateltavien mielestä oleellisimmat asiat nousisivat sitä kautta esiin paremmin. Haastattelut suoritettiin erikseen kaikkien haastateltavien kanssa.

Haastattelujen perusteella muodostettiin toimintokokonaisuudet sekä kokeille ja ruokien esivalmistelijoille (Liite 2) että tarjoilijoille (Liite 3), jotta toimintojen hahmottaminen ja keskinäiset suhteet olisivat helpommin ymmärrettävissä. Kokkien toimintokokonaisuuksia muodostui neljä: kokkaus, pääraaka-aineiden esivalmistelu, muut esivalmistelutoimet sekä siivoustoimet ja ylläpito. Tarjoilijoille muodostui kolme toimintokokonaisuutta: asiakkaaseen liittyvät toiminnot, ylläpito sekä siivous. Kun toiminnot jaoteltiin ensin toimintokokonaisuuksiin, oli ajankäyttöä helpompi hahmottaa ensin toimintokokonaisuuksien välillä ja sitten toimintojen välillä, kun ajankäyttökysely suoritettiin.

Haastattelujen pohjalta tehtiin myös ajankäyttökyselyt kokeille ja ruokien esivalmistelijoille (Liite 4) sekä tarjoilijoille (Liite 5), joihin vastasivat haastateltujen kokin ja tarjoilijoiden lisäksi toinen kokki, yksi ruokien esivalmistelija, sekä neljä muuta tarjoilijaa. Ruokien esivalmistelijoita työskenteli ravintolassa kesän aikana kaksi, ja heidän toimenkuvansa liittyi pelkästään ruokien esivalmisteluun tehtaan esivalmistelutilassa. Näistä ajankäytön arvioista laskettiin keskiarvot sekä kokeille että tarjoilijoille, jotka edustavat laskennassa käytettävää ajankäyttöarviota. Esivalmistelijoiden arviot liitettiin osaksi kokkien arvioita, sillä heidän työtehtävänsä ovat keskenään samoja, mutta esivalmistelijat eivät osallistu kuin osaan niistä työtehtävistä, joita kokit tekevät. Esivalmistelijoiden tuntimäärä kesällä oli n. 20% varsinaisten kokkien tuntimäärästä, joten esivalmistelijan ajankäyttöarvion painotuksena käytettiin kerrointa 0,2, kun laskettiin keskiarvoja ajankäytöstä kokeille. Tällä varmistettiin se, ettei esivalmistelijoiden työajankäytön jakauman vaikutus ylikorostu, vaan heidän työajankäyttönsä muokkaa kokkien kokonaisjakautumaa oikeassa suhteessa.

Ajankäyttökyselyssä ei huomioitu ollenkaan henkilöstön ylikapasiteettia eli sitä, paljonko henkilöstöllä oli ravintolassa niin sanottua ylimääräistä aikaa. Toimintolaskennassa ylikapasiteetin aiheuttamat kustannukset olisivat mielenkiintoinen tieto, mutta niiden mittaaminen case-ravintolassa olisi kuitenkin todella haastavaa, sillä ylimääräistä aikaa oli joinakin päivinä enemmän, ja joinakin taas

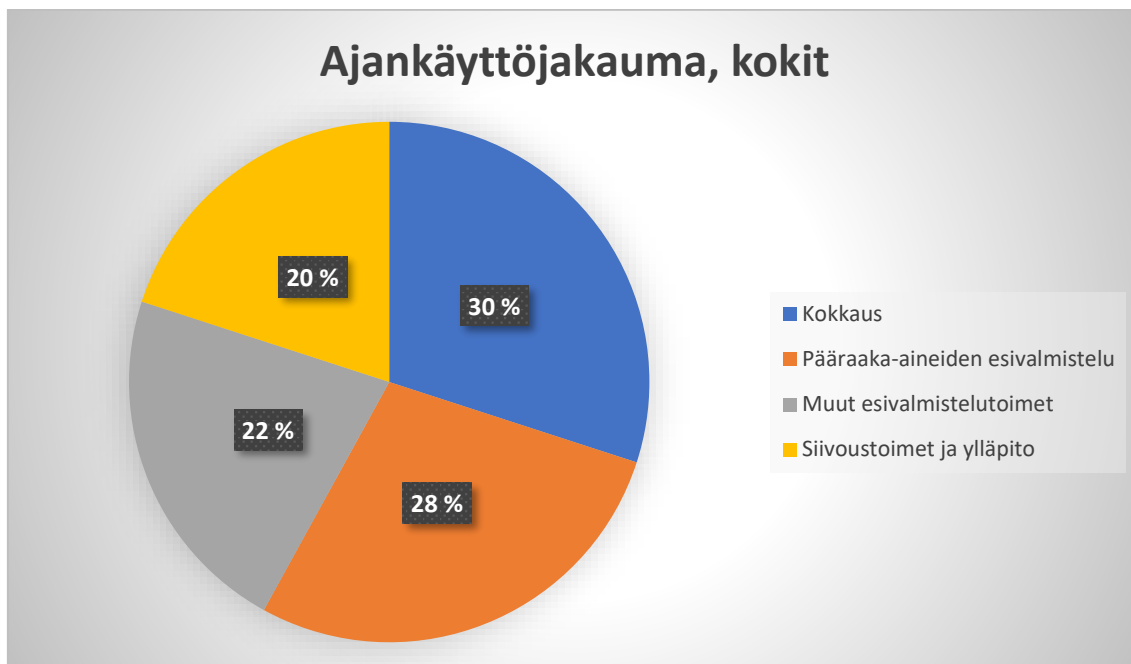
ei ollenkaan. Työntekijöiden työtehtävät painottuvat erilaisiin toimintoihin eri päivinä eri tavalla, riippuen tilausten määrästä ja laadusta. Myös ajankäyttö eri toimintoihin voi vaihdella huomattavasti riippuen asiakkaasta, joten ylikapasiteetin määrittäminen on lähes mahdotonta, eikä sitä siis mittausongelman vuoksi tässä tapauksessa suoriteta. Näin toimimalla tulee hyväksyä myös se, että ylikapasiteetti ja sen aiheuttamat kustannukset sisältyvät tällöin laskentaan, ja ne aiheuttavat lisäkustannuksia laskentakohteille. Kuitenkin ravintolassa on pidettävä aina tietty valmiustaso yllä, jolloin ylikapasiteetin aiheuttamia kustannuksia voidaan käsitellä niin sanottuina valmiustilakustannuksina, jotka koskevat koko ravintolatoimintaa. Näin ollen tässä tutkielmassa käytetään oletusta, että ylikapasiteettia ei ole.

5.2 Toimintoanalyysin tulokset

Toimintoanalyysiin liittyvien haastattelujen perusteella saatiin 42 toimintoa liittyen kokkien työhön, sekä 18 toimintoa liittyen tarjoilijoiden työhön. Toimintojen määräero kokkien ja tarjoilijoiden välillä johtuu suureksi osaksi siitä, että kokkien toimintoja jaoteltiin raaka-aine- ja ruoka-annoskohtaisesti, kun taas tarjoilijoiden työtä ei ollut tarpeen jaotella näiden perusteella. Esimerkiksi eri annokset vievät kokeilta eri määrän aikaa, kun niitä esivalmistellaan ja kokataan, kun taas tarjoilijoilta menee sama aika minkä tahansa annoksen pöytään viemisessä ja muissa annoksiin liittyvissä toiminnoissa. Tarjoilijoiden toimintoja katsottiin mielekkääksi tarkastella ennemminkin sen suhteen, mitkä toiminnot liittyvät juomatuotteisiin ja mitkä ruoka-annoksiin, jotta tarjoilijoihin liittyvät henkilöstökustannukset voitaisiin näiden välillä jaotella aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Kaikki tarjoilijat ja kokit sekä esivalmistelija, joille kysely lähetettiin, vastasivat kyselyyn. Kyselyssä vastaajilla oli vielä mahdollisuus lisätä toimintokokonaisuuteen uusia toimintoja, mikäli he kokivat, että jokin toiminto puuttui haastattelujen perusteella tehtyistä toimintokokonaisuuksista. Yhdessä vastauksessa tällainen uusi toiminto oli lisätty, mutta tutkijan ja vastaajan käymän keskustelun myötä todettiin, että kyseisen toiminnon sisältö kuului osaksi jo aiemmin määritettyä toimintoa. Näin ollen toimintojen lukumäärä säilyi samana myös kyselyiden jälkeen.

Tarjoilijoiden kyselytulosten tarkastelussa hyötynä oli se, että tutkimuksen tekijä työskenteli itse ravintolassa tarjoilijana muutaman viikon, jolloin tutkimuksen tekijällä oli myös oma käsitys siitä, miten työaika ravintolassa suunnitellun jakautui. Tutkimuksen tekijä täyttikin myös itse kyselyn ennen, kuin sai muilta tarjoilijoilta vastaukset, ja vertaili näitä vastauksia keskenään. Vastaukset olivat toki joiltain osin erilaisia, mutta erot eivät olleet niin suuria, että ne olisivat aiheuttaneet esimerkiksi epäilyksiä siitä, että kysymyksiä olisi tulkittu tarjoilijoiden kesken eri tavoin. Vastauksista laskettiin sekä kokkien että tarjoilijoiden ajankäytön keskiarvo, jota käytetään laskennan perusteena kustannuslaskennassa. Tutkimuksen tekijän omaa arviota ei ole huomioitu keskiarvoa laskiessa, vaan oman arvion tekeminen liittyi ainoastaan vastausten arviointiin.



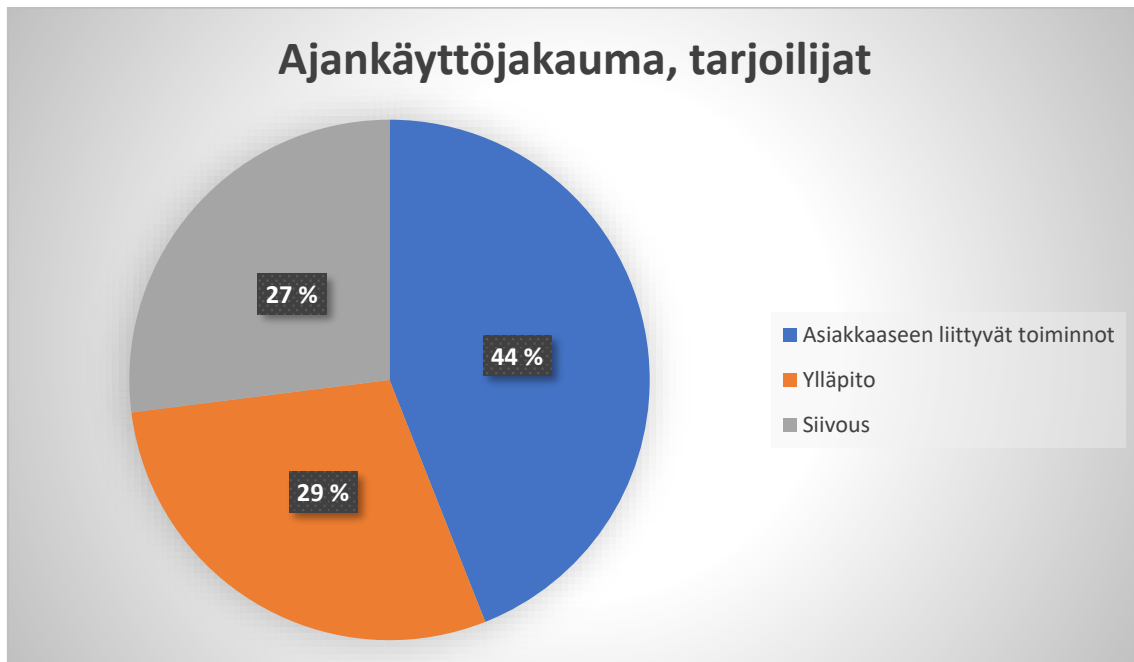
Kuvio 5. Kokkien ajankäyttöjakauma ajankäyttökyselyn tulosten mukaan.

Kokkien ajankäytöstä 30 prosenttia nähtiin kuluvan kokkaukseen, ja yhteensä 50 prosenttia raaka-aineiden esivalmisteluun. Siivoustoimien ja ylläpidon osuudeksi nähtiin kuluvan 20 prosenttia työajasta, joten voidaan huomata, että kokkien ajankäyttö kohdistuu suurimmaksi osaksi suoraan ruoka-annosten valmisteluun ja valmistamiseen. Kokeista toinen toimi myös keittiöpäällikkönä, ja hänen ajankäytöstään kohdistui suurempi osa ylläpitotoimiin kuin toisen kokin työajasta, mutta siitäkin huolimatta suurin osa ajankäytöstä kohdistuu ruoka-annosten valmisteluun ja valmistamiseen.

Ajankäyttöjakaumassa huomiota on syytä kiinnittää ainakin siihen, että tosiaan jopa puolet kokkien ajasta kuluu raaka-aineiden esivalmisteluun. Jo ilman tutkimustakin on tiedetty, että ravintolassa on työskennellyt kesän aikana kaksi ruokien esivalmistelijaa, eli henkilöstöä on pitänyt palkata pelkästään tähän tarkoitukseen. Vaikka heidän kesän kokonaistyöaikansa oli huomattavasti vähäisempi kuin varsinaisten kokkien, oli heidän aiheuttamat henkilöstökustannukset kuitenkin merkittäviä, ja tietenkin myös varsinaisten kokkien työaika kului esivalmistelutoimiin, sillä esivalmistelijat eivät yksin hoitaneet kaikkia ravintolan esivalmistelutoimia. Tämä tulos on mielenkiintoinen, ja toimeksiantajan tulisi ehdottomasti tutkia vaihtoehtoa hankkia raaka-aineet pidemmälle jalostettuina, kuin kesällä 2018 on hankittu. Tällä voitaisiin päästä kustannussäästöihin henkilöstökustannusten osalta, jos henkilöstön aikaa ei menisi niin paljon näihin esivalmistelutoimenpiteisiin. Toinen tutkittava aihe on esivalmistelutoimenpiteiden tehokkuus, eli voitaisiinko esivalmistelutoimintoja jotenkin tehostaa, jotta niihin ei kuluisi niin paljon aikaa, kuin kesällä 2018 on kulunut.

Myös esivalmistelupisteen perustamista ravintolakontin yhteyteen olisi harkittava. Kun esivalmistelupiste on tehtaan tiloissa pois ravintolan näköpiiristä, ei ainoana työvuorossa oleva kokki voi toimia esivalmistelupisteellä, vaikka välillä ylimääräistä aikaa ruokien esivalmisteluun olisikin. Tämä aiheuttaa sen, että

jonkun muun on hoidettava esivalmistelut, tai esivalmistelut on hoidettava ravintolan aukioloaikojen ulkopuolella. Molemmat vaihtoehdot nostavat henkilökustannuksia, sillä henkilöstöä on joko palkattava esivalmistelua varten erikseen (kuten kesällä 2018 tehtiin), tai vaihtoehtoisesti kokkien työpäivät pitenevät.



Kuvio 6. Tarjoilijoiden ajankäyttöjakauma ajankäyttökyselyn tulosten mukaan.

Tarjoilijoiden ajankäyttöjakaumasta voidaan heti huomata, että tarjoilijoiden työajasta kuluu huomattavasti suurempi osa siivous- ja ylläpitotoimintoihin, kuin kokeilla. Vaikka asiakkaaseen liittyvät toiminnot on eniten aikaa vievä yksittäinen toimintokokonaisuus tarjoilijoilla, vievät siivous- ja ylläpitotoimintokokonaisuudet yhdessä enemmän aikaa, kuin asiakkaaseen liittyvien toimintojen toimintokokonaisuus. Tämä ajankäyttöjakauma selittyy kuitenkin ainakin osittain sillä, että kokit valmistelevat raaka-aineita ja kokkaavat niistä annoksia, jotka ovat monivaiheisia prosesseja, kun taas tarjoilijoiden asiakkaaseen liittyvät toiminnot, kuten annosten vienti pöytiin ja tilausten vastaanotto, ovat huomattavasti nopeampia toimenpiteitä.

Toteutettu toimintoanalyysi osoittaa, että 61 prosenttia henkilöstön ajasta kuluu ravintolan etutoimintoihin, ja loput 39 prosenttia takatoimintoihin. Kun toimintoja tarkastellaan niiden arvon tuottamisen perusteella, on laskentakohteille eli tuotteille lisäarvoa tuottavien toimintojen osuus 74 prosenttia, ja loput 26 prosenttia henkilöstön ajasta kuluu arvoa tuottamattomiin toimintoihin. Jälkimmäinen, arvoa tuottamattomien toimintojen osuus, tulisi saada kaikissa yrityksissä mahdollisimman pieneksi, koska ne eivät siis tuota lisäarvoa lopputuotteille. Case-ravintolassa arvoa tuottamattomien toimintojen osuus ei ole tutkimuksen mukaan kovin suuri, mutta joka tapauksessa ravintolatoiminnan kehittämisessä tulisi puuttua varsinkin näiden toimintojen karsimiseen ja tehostamiseen. Lista arvoa lisäämättömistä toiminnoista on liitteessä 6.

5.3 Resurssi- ja kustannusajureiden määrittäminen

Kuten teoriaosuudessa on kerrottu, toimintolaskennassa kustannusten kohdistaminen toiminnoille sekä resursseille tapahtuu kustannusajureiden avulla. Resursseilta toiminnoille tehtävässä kustannusten kohdistamisessa käytetään resurssiajureita, ja toiminnoilta laskentakohteille tehtävässä kustannusten kohdistamisessa käytetään toimintoajureita. Näiden ajureiden valitseminen on todella tärkeää toimintolaskennassa, sillä väärin valitut ajurit voivat johtaa merkittävästi virheellisiin laskentatuloksiin. (Lumijärvi 1995, 53.)

Toimintolaskennassa, kuten kustannuslaskennassa yleensäkin, on hyvä ottaa huomioon kustannus-hyötynäkökulma. Kustannuslaskentaan uhrautuu aina resursseja, mutta siitä saatava hyöty tulisi aina olla resurssien uhrausta korkeampi. Näin ollen juuri toimintolaskennassa saattaa olla tarpeetonta selvittää ja kohdistaa kaikkein pienimpiä kustannuseriä, sillä siitä saatava hyöty ei välttämättä korvaa selvittämiseen käytettävää aikaa. Jos tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa saavutetaan se, että 80-90 prosenttia välillisistä kustannuksista voidaan kohdistaa tuotteille, ollaan hyvällä tarkkuustasolla. Tämä on hyvä pitää mielessä laskentaa suorittaessa. (Vehmanen & Koskinen 1997, 142)

Kustannustiedon yhteen kokoamisen yhteydessä ravintolan toimintokustannukset jaoteltiin eri kustannusryhmiin, josta muodostui ravintolan kustannusrakenne (Taulukko 2 kappaleessa 4.1.). Tätä jaottelua voidaan käyttää myös ravintolan resurssien jaottelussa. Näistä resursseista ainoastaan henkilöstökustannukset kohdistetaan tuotteille toimintolaskennan keinoin, ja resurssiajurina käytetään työtunteja henkilöstön ajankäyttökyselyn tulosten mukaisesti. Henkilöstökustannusten osuus ravintolan kokonaiskustannuksista on merkittävä, joten niiden kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tuotteille vaikuttaa merkittävästi kustannuslaskentatiedon luotettavuuteen.

5.4 Toimintolaskennan tulokset

Toimintolaskennan ensimmäisessä vaiheessa laskettiin kunkin toiminnon kokonais- ja yksikkökustannukset perustuen henkilöstölle teetettyyn ajankäyttökyselyyn, eli resurssiajurina käytettiin työtunteja. Kun nämä oli laskettu, määriteltiin jokaiselle toiminnolle toimintoajuri, jonka perusteella toimintokustannukset kohdistetaan laskentakohteille. Kustannusajurien valinta on keskeinen osa toimintolaskentaa, sillä ajurien väärä valinta voi johtaa virheellisiin laskentatuloksiin. Ajurit valittiin kuitenkin siten, että ne noudattaisivat mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta. Kun toimintoajurit eri toiminnoille oli määritelty, jaettiin toiminnot eri toimintoaltoihiin siten, että samassa toimintoaltaassa on sellaiset toiminnot, joilla on sama toimintoajuri. Toimintoaltaat ovat esitetty seuraavassa kaaviossa, ja ne on otsikoitu sen mukaan, miten ajurien kokonaisuus on laskettu.

Annosten lkm, joissa tuotetta käytetty	Kyseisten annosten lkm
Lihapihvi valmistaminen	Lihahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Kanapihvi esikäsitteily (sis. Marinadin teko)	Kanahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Bataatin esikäsitteily (Ei sis. Glazen teko)	Kasvishampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Kalan esikäsitteily	Hodariannoksen valmistus ja kokoaminen
Bratwurstin/nakkien esikäsitteily (Ei sis. Glazen teko)	Naturelmunakkaan valmistus ja kokoaminen
Munamassan valmistus	Täytemunakkaan valmistus ja kokoaminen
Ranskalaisten esikäsitteily	Salaatin valmistus ja kokoaminen
Kasslerin esikäsitteily	Ranskalaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Talon majoneesin valmistaminen	Lasten hampurilaisen valmistus ja kokoaminen
Srirachamajoneesin valmistaminen	Lasten hodarin valmistus ja kokoaminen
Yrttinvinegretin valmistaminen	Lasten salaatin valmistus ja kokoaminen
Olutglaseerauksen teko	Lasten ranskalaisten valmistus ja kokoaminen
Hunajaolutkastikkeen valmistaminen	
Olutsinappirelishin valmistaminen	Kaikkien myytyjen tuotteiden lkm
Chipotlehummukset valmistaminen	Asiakastilausten ja maksun vastaanotto (ilman juoman tarjoilua)
Perunoiden keittäminen	Pöytien puhtaanapito
Juustojen leikkaaminen / valmistelu	Astioiden kerääminen ja lajittelu
Marinoitujen punasipulien valmistaminen	Muu tiskaus ja kontin puhtaanapito
Salaatin/kasvien pilkkominen (kurkku, tomaatti...)	Tarvikkeiden haku välivarastosta/kylmäkontista (ei juomia)
Sämpylöiden halkaisu/valmistelu	Kassan hoito (haku aamulla, vienti ja laskeminen illalla)
Misauispisteen puhtaanapito/järjestely (tehtaan tiloissa)	Koottavien pöytien kantaminen ulos ja sisälle
	Vessojen, lasikontin, kioskin, varjojen avaaminen ja sulkeminen
Ruoka-annosten lkm	Myytyjen juomatuotteiden lkm
Kokkauspisteen ja lattian puhtaanapito, tiskaus	Juomien tarjoilu
Lautasten valmistelu	Lasiin tiskaus (sis. huuhtelu/kuivaus/paikalleen laitto)
Ainesten haku välivarastosta/kylmäkontista	Juomailausten teko myyjille/toimistolle
Raaka-ainetilausten teko ja vastaanotto	
Tarviketilausten teko ja vastaanotto	Myytyjen jäätelöiden lkm
Ohjeiden / muistiinpanojen kirjaaminen	Jäätelön haku ja tarjoilu
Annosten vienti pöytiin	
Ruokailuvälineiden makuutus	Myytyjen lämpimien juomien lkm
Ruokailuvälineiden tiskaus	Kahvin keitto ja kahvin, teen, kaakaon tarjoilu
Grillattavien annosten lkm	Myytyjen juomatuotteiden lkm Ei sis. Hanatuotteita
Grillin ylläpito (hiiltien lisäys ja putsaus)	Juomien haku ja järjestäminen jääkaappeihin
Ranskalaisia sisältävien annosten lkm	Myytyjen hanajuomien lkm
Rasvakeittimen ylläpito (putsaus ja paistoöljyn vaihto)	Hanojen / kegien vaihto (sis. haku kylmiöstä)
Taskun sisältävien annosten lkm	
Taskujen valmistelu	

Taulukko 3. Toimintoaltaat case-ravintolassa.

Kun toimintoaltaat oli määritelty, kohdistettiin toimintokustannukset toiminnoilta laskentakohteille valittujen toimintoajureiden ja laskettujen toimintoyksikkökustannusten avulla. Näin saatiin kohdistettua kaikki henkilöstökustannukset myytävälle tuotteille. Tieto näiden henkilöstökustannusten kohdistumisesta tuotteille on esitetty erillisessä ravintolan kustannuslaskentaraaportissa (Elo 2019).

6 LISÄYSLASKENNAN TOTEUTUS

6.1 Lisäyslaskentaan sisältyvät kustannusryhmät

Katetuottolaskennan avulla kohdistettiin raaka-ainekustannukset sekä kertakäyttöastiakustannukset suoraan laskentakohteille. Tämän jälkeen toimintolaskennan avulla kohdistettiin henkilöstökustannukset toiminnoille, ja toiminnoilta laskentakohteille. Näiden jälkeen kohdistamatta on 38 prosenttia ravintolan kokonaiskustannuksista, ja niihin kuuluvat seuraavat kustannuserät:

Kustannusryhmä	Osuus
Poistot	19 %
Energia ja vesi	4 %
Esiintyjät	3 %
Markkinointi	3 %
Tarvikkeet	3 %
Siivous ja kierrätys	2 %
Elektroniikka	2 %
Muut	2 %
yht.	38 %

Taulukko 4. Kohdistamatta olevat kustannusryhmät raaka-ainekustannusten ja henkilöstökustannusten kohdistamisen jälkeen, ja niiden osuus kokonaiskustannuksista.

Kustannuseriä ei siis ole jaoteltu aiemmin esitetyn (Taulukko 1), Vehmasen ja Koskisen (1997, 87) ehdottaman jaottelun mukaisesti, vaan jaottelu on tehty case-ravintolan kustannusrakenteen mukaan. Nämä kustannuserät muodostivat ravintolan kokonaiskustannuksista yhteensä 38 prosenttia kesällä 2018, ja ne kohdistetaan laskentakohteille yleiskustannuslisien avulla. Kustannuserät yhdistetään, ja kohdistetaan tuotteille välittömiin kustannuksiin perustuvan yleiskustannuslisän avulla. Kohdistustapa on teoriaosuudessa mainitun, sopimukseen perustuvan, mukainen, sillä paremmin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa kohdistustapaa ei ole saatavilla. Kuten teoriaosuudessa on mainittu, Vehmasen ja Koskisen (1997, 95-96) mukaan riittää, että aiheuttamisperiaatteen mukaiset kustannukset kohdistetaan laskentakohteille, joten tämä lisäyslaskennan osuus voidaan nähdä ylimääräisenä, lisää kustannustietoa antavana laskentatoimenpiteenä.

6.2 Lisäyslaskennan tulokset

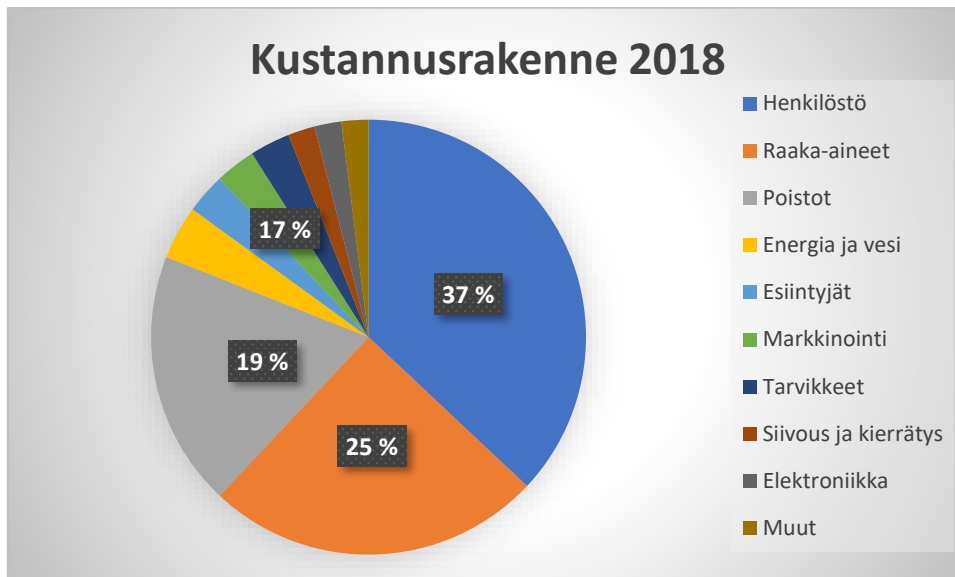
Kaikki yleiskustannukset kohdistettiin kaikille ravintolan tuotteille yleiskustannuslisän avulla, jonka laskentaperiaatteena käytettiin välittömien kustannusten

suhteellista osuutta eri tuotteille. Tämä tarkoittaa siis käytännössä sitä, että tuotteelle kohdistuu sama suhteellinen osuus yleiskustannuksista, kuin sen suhteellinen osuus on ollut ravintolan välittömistä kokonaiskustannuksista. Välittömät kustannukset muodostuvat tässä tapauksessa raaka-aine- ja kertakäyttöastiatkustannuksista, eli niistä kustannuksista, jotka katetuottolaskennan keinoin kohdistettiin tuotteille laskentaprojektin ensimmäisessä vaiheessa. Tähän kohdistamistapaan päädyttiin sen vuoksi, että välittömien kustannusten kohdistamisessa ei käytännössä ole tulkinnan varaa, vaan ne noudattavat aiheuttamisperiaatetta todella tarkasti. Mikäli yleiskustannuslisän perusteena käytettäisiin esimerkiksi henkilöstökustannusten jakaumaa laskentakohteille, olisi yleiskustannuslisän määrittelyssä jo siinä kohtaa käytetty yhtä välivaihetta (ajankäyttöarviointia), joka saattaa vääristää kustannusten jakaumaa. Välittömien kustannusten jaotteen käyttämistä myös yleiskustannuslisän periaatteena tällaista välivaihetta ei ole, eikä laskentatieto ainakaan sen myötä vääristy. Tähän yleiskustannuslisän laskentaperiaatteeseen päädyttiin myös siitä syystä, että se on Vehmasen ja Koskisen (1997, 106) mukaan yleisin tapa laskea yleiskustannuslisä tuotteille.

Yleiskustannuslisä laskettiin siis yhdistämällä kaikki edellisessä kappaleessa (6.1) listatut kustannusryhmät keskenään, ja kohdistamalla tämä kustannuserä laskentakohteille niiden välittömien kustannusten mukaan. Lisäyslaskentaosuuden tulokset on esitetty erillisessä ravintolan kustannuslaskentaraportissa (Elo 2019).

7 KUSTANNUSLASKENTAPROJEKTIN TULOKSIA

7.1 Kustannusrakenne yleisesti



Kuvio 7. Ravintolan kokonaiskustannusrakenne kesällä 2018.

Kuten kuvio 7 nähdään, suurimmat kustannuserät ravintolassa kesällä 2018 olivat henkilöstö- ja raaka-ainekustannukset. Henkilöstö- ja raaka-ainekustannusten osalta kustannusrakenne on ravintolalle sinänsä tyypillinen, sillä nämä kustannuserät ovat ravintoloissa käytännössä aina suurimpia kustannuseriä. Näiden kustannuserien lisäksi poistojen osuus kokonaiskustannuksista on merkittävä.

Ravintolan esiintyjä- ja markkinointikulut ovat melko korkeat, sillä ne muodostavat yhteensä 6 prosenttia ravintolan kokonaiskustannuksista. Esiintyjäkustannukset muodostuvat esiintyjiin liittyvistä kustannuksista, ja koska ravintolassa alusta asti oli ideana se, että siellä on joka viikko livemusiikkia, on tämä kustannuserä syystäkin melko suuri. Esiintyjien vaikutusta myyntiin haluttiin myös tutkia tässä tutkielmassa, josta kerrotaan tarkemmin kappaleessa 7.3. Markkinointikustannusten suuruutta voidaan perustella sillä, että koska tämä oli ravintolan ensimmäinen toimintavuosi, haluttiin se tuoda heti näkyvästi esille, ja markkinointikustannuksia syntyi paljon jo ennen ravintolan avaamista. Kuten teoriaosuudessa on mainittu (English 1996), ravintolabisneksen epäonnistumisen kaksi yleisintä ongelmaa ovat tehoton taloudellinen kontrollointi ja heikko markkinointistrategia, joten markkinointiin on syytäkin panostaa.

Tarvikkeet-kustannusryhmä sisältää vain kolmasosan sellaisten tarvikkeiden tarvikekustannuksista, joita voidaan katsoa käytettävän vähintään kolmen vuoden ajan ravintolassa. Tämän jaottelun projektin toteuttaja näki tarkoituksenmukaisesti, ja oikeampaa tietoa antavaksi menetelmäksi, kuin kaikkien tarvikekustannusten kohdistaminen tälle ravintolan ensimmäiselle toimintakaudelle.

Tarvikkeet-kustannusryhmä sisältää siis lyhytaikaisten tarvikkeiden kustannukset, sekä kolmasosan pidempiaikaisten tarvikkeiden kustannuksista.

Kustannusrakenteessa huomattavaa on se, että henkilöstökustannukset ovat selkeästi jopa raaka-ainekustannuksiakin suuremmat. Ravintolassa on kuitenkin panostettu laadukkaisiin raaka-aineisiin, ja ruoka-annokset on muodostettu pitkälti paikallisten tuottajien tuottamista raaka-aineista, joten raaka-ainekustannuksetkin ovat suuri kustannus ravintolalle. Henkilöstökustannusten suurta määrää voidaan selittää osittain sillä, että ravintolan avaaminen tapahtui todella nopeasti, eikä toiminnan organisoimista välttämättä ehditty miettiä niin hyvin, kuin kiireettömämmällä aikataululla olisi kyetty. Näin ollen henkilöstöä palkattiin nopeasti lisää, kun sille tuli akuutti tarve, eikä työvuorolistoja ehditty välttämättä suunnitella niin hyvin kuin olisi ollut mahdollista. Myös kokemuksen puutteesta johtuen oli vaikea arvioida, paljonko henkilöstöä tarvitaan eri viikonpäivinä ja kellonaikoina, joten ravintolassa saattoi olla välillä liiankin paljon työntekijöitä asiakasmäärään ja kiireeseen nähden. Henkilöstökustannuksiin on syytä kiinnittää erityistä huomiota myös tulevaa kesää ajatellen, ja tässä kustannuserässä on varmasti mahdollisuuksia säästöihin.

7.2 Tuotekustannusrakenne

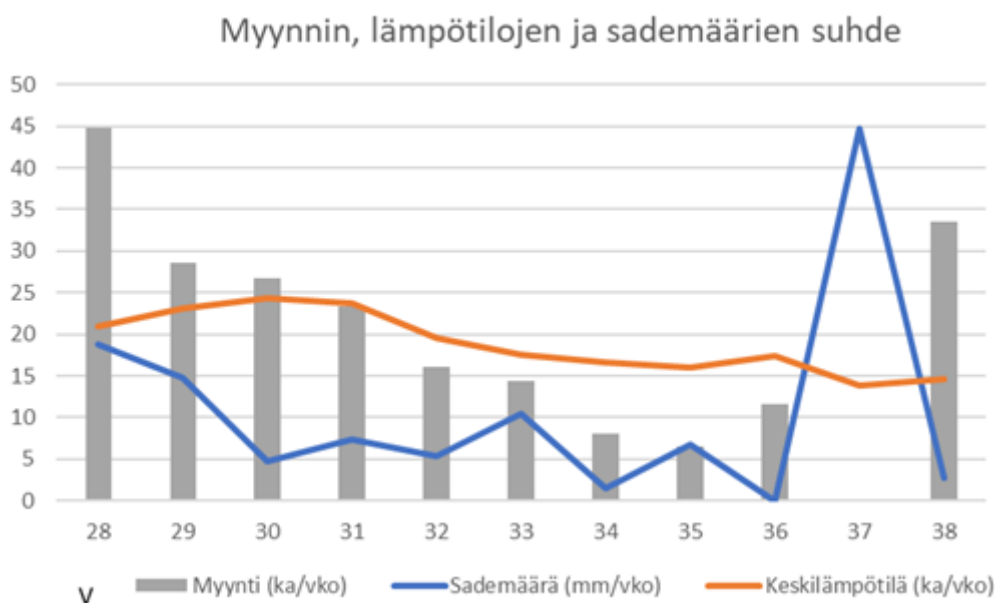
Ravintolan tuotekohtainen kustannusrakenne on esitetty erillisessä ravintolan kustannuslaskentaraportissa (Elo 2019).

7.3 Sääolosuhteiden vaikutus myyntiin

Kesä 2018 oli sääolosuhteiltaan poikkeuksellinen, sillä esimerkiksi heinäkuussa koko Suomen keskilämpötila, joka oli 19,6 astetta, oli korkeampi kuin kertaakaan aiemmin mittaushistorian aikana. Myös hellepäivien määrä oli normaalia korkeampi, ja sademäärät olivat suuressa osassa Suomea tavanomaista pienemmät. Myös elokuu oli lämpimämpi ja sademääriltään pienempi kuin tavanomaisesti. Syyskuuna sama linja jatkui, eli lämpötilat olivat poikkeuksellisen korkeat, mutta heinä- ja elokuusta poiketen syyskuu oli kuitenkin normaalia sateisempi. (Ilmatieteen laitos, 2018.)

Koska ravintola toimii ulkoilmaravintolana, ja vain pieni osa sen asiakaspaikoista on katettu, voidaan sääolosuhteilla olettaa olevan merkittävä vaikutus ravintolan toimintaan. Ravintolan oli tarkoitus olla auki maanantaista lauantaihin perjantaista 13.7. alkaen aina syyskuun 22. päivään asti, mutta sääolosuhteiden huonontumisesta johtuen ravintola suljettiin 8.9., ja avattiin vielä viimeisen kerran kesäkauden päätökseksi lauantaina 22.9., jolloin tehtaan pihalla oli myös muuta ohjelmaa. Alla olevassa kuviossa on esitetty viikkotasolla, mitkä olivat viikkojen keskilämpötilat ja kokonaissademäärät. Havaintoase-mana taulukon tiedoissa on käytetty Turun Artukaisissa sijaitsevaa havaintoasemaa, sillä

valitettavasti tätä lähempää ravintolaa ei ollut säähistoriatietoja saatavilla. Tämän havaintoaseman etäisyys ravintolasta on noin 60 kilometriä, joten sääolosuhteet eivät välttämättä ole olleet ravintolan ympäristössä juuri tämän havaintoaseman tuloksien mukaiset. Kuvioon on myös laskettu, mikä on ollut viikon keskimääräinen myynti per päivä, eli viikon kokonaismyynti on jaettu viikon aukiolopäivien lukumäärällä.



Kuvio 8. Myyntin, lämpötilojen ja sademäärien suhde kesällä 2018.

Kuviosta voidaan havaita, että selvää yhdenmukaisuutta esimerkiksi viikon keskilämpötilan ja myyntin välillä ei ole. Toki keskilämpötilan laskiessa viikosta 30 eteenpäin myös myynti on laskenut, mutta myynti oli laskussa jo silloin, kun keskilämpötila oli nousussa. Alun korkea myyntipiikkiä voidaan kuitenkin varmasti selittää sillä, että ravintolan avajaisia markkinoitiin paljon eri kanavien välityksellä, ja avajaisissa oli myös esiintyjä. Viikolla 28 ravintola oli auki vain perjantain ja lauantain, jotka olivat jatkuvasti kesällä 2018 parhaat myyntipäivät, joten myös sen vuoksi viikon 28 myynti on korostuneen korkea tässä kuviossa. Myös viikolla 38 ravintola oli auki vain yhden päivän, kun kesäkauden päätöstahtuma järjestettiin lauantaina 22.9. Myös silloin ravintolassa oli esiintyjä, ja tehtaan piha-alueella järjestettiin monenlaista ohjelmaa, joten myyntin korkea määrä viikolla 38 selittyy myös osittain tällä. Kuitenkin voidaan katsoa, että viikolla 36 kun keskilämpötila oli muutamaa aiempaa viikkoa korkeampi, myös myynti oli korkeampi, joten mahdollisesti sääolosuhteet vaikuttivat tuolloin myyntiin, kun yleinen keskilämpötila oli jo huomattavasti alhaisempi, mutta pieni lämpötilan nousu osui tuolle viikolle.

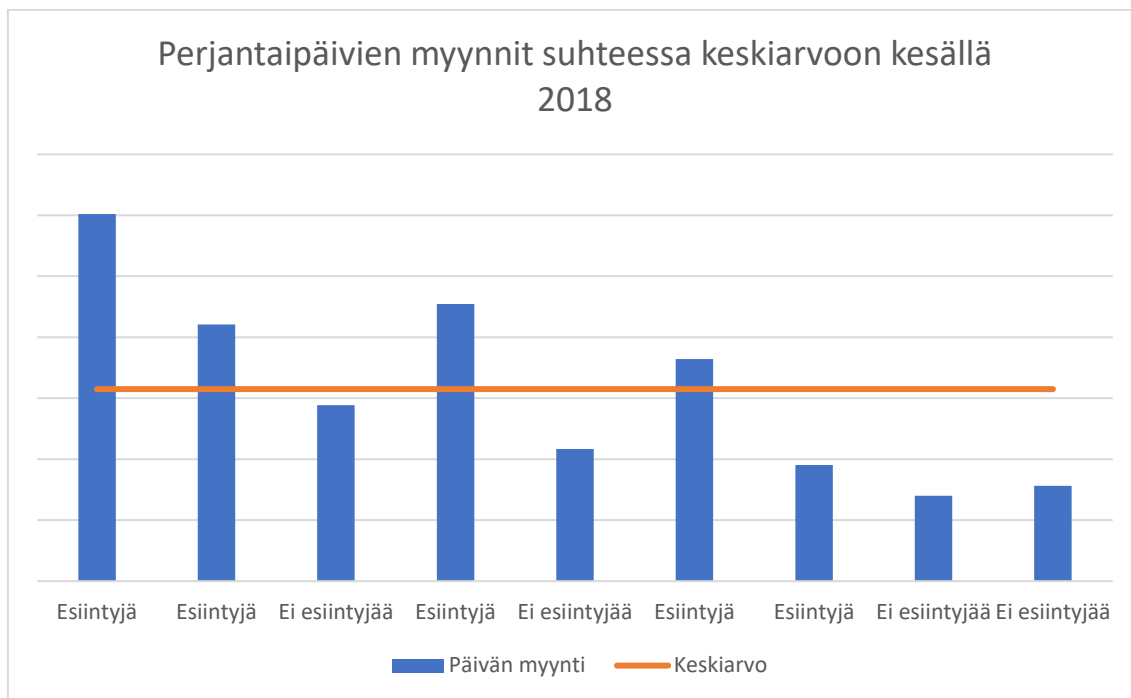
Viikon kokonaissademäärän ja myyntimäärän välinen korrelaatio on vielä heikompi kuin lämpötilan ja myyntimäärän välinen korrelaatio. Vaikka esimerkiksi viikolla 33 satoi yli tuplasti enemmän kuin viikolla 34, oli myynti huomattavasti parempi viikolla 33 kuin 34. Viikolla 37 sademäärä oli huipussaan, mutta

ravintola oli koko tuon viikon kiinni, joten sen vaikutusta myyntiin ei voida tarkastella.

Vaikka kuvion 11 mukaan sääolosuhteilla ei ollut selkeää vaikutusta kesän 2018 myyntiin case-ravintolassa, ovat sääolosuhteet varmasti merkittävä tekijä ulkoilmaravintoloissa yleensä. Myös se on otettava huomioon, että ravintola suljettiin suunniteltua aikaisemmin juuri sääolosuhteiden heikkenemisen takia, joten selvää on, että sääolosuhteilla on merkittävä vaikutus ravintolan toimintaan. Tämä kesä oli kuitenkin todella poikkeuksellinen, sillä sademäärät olivat todella pieniä ravintolan aukioloviikkoina, ja sadepäiviä oli todellisuudessa todella vähän. Kesän 2018 olosuhteet olivat siis todella hyvät myös ”huonojen kelien” päivinä, jonka vuoksi kesällä 2018 sääolosuhteet eivät vaikuttaneet myyntiin juurikaan. Kuitenkin on kiinnostava huomiota siihen, että tulevina kesinä sääolosuhteet saattavat olla heikkommat, ja esimerkiksi sademäärät voivat olla jotain aivan muuta, mitä ne olivat kesällä 2018.

7.4 Esiintyjien vaikutus myyntituottoihin

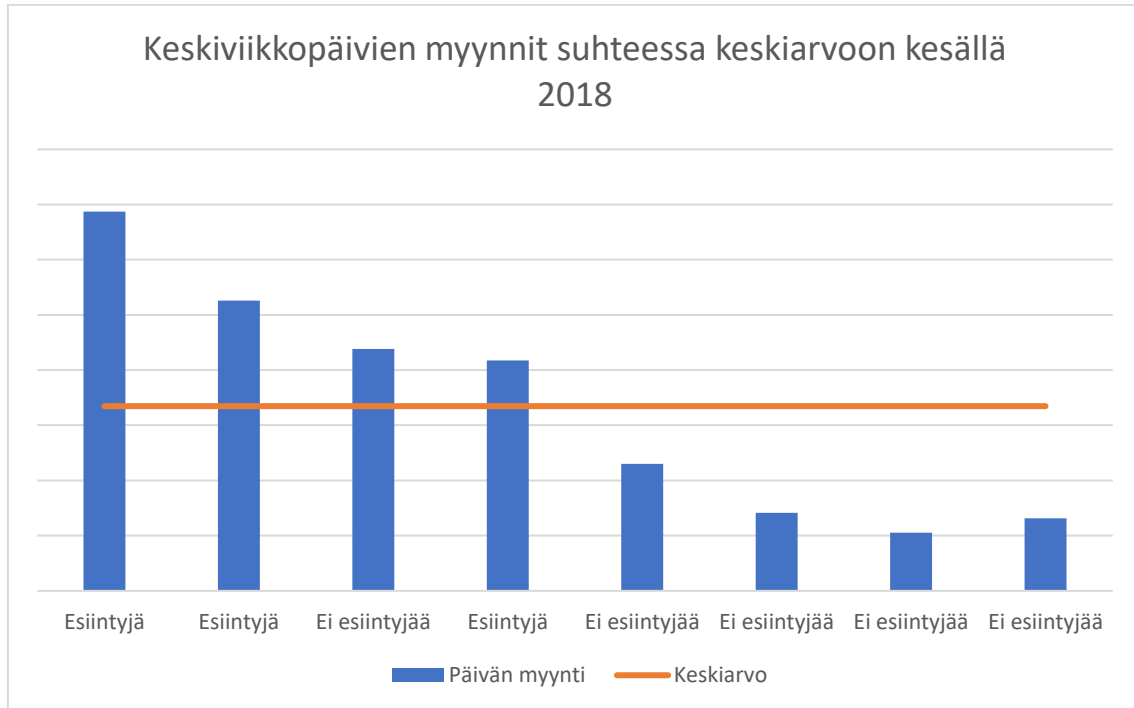
Ravintolassa oli kesällä 2018 jokaisena ravintolan aukioloviikkona vähintään yhtenä päivänä esiintyjä. Tämä oli jo ravintolaa suunniteltaessa ajatus, ja tästä onnistuttiin pitämään kiinni koko kesän ajan. Esiintyjä oli pääasiassa perjantaisin, mutta myös joinakin keskiviikkoina ja lauantaina ravintolassa oli esiintyjä. Tutkimuksen toimeksiantaja on kiinnostunut siitä, miten esiintyjät ovat vaikuttaneet kyseisen päivän myyntiin. Esiintyjien vaikutusta myyntiin tarkastellaan laskeamalla koko kesän myyntikeskiarvo eri esiintyjäviikonpäiville, ja vertaamalla keskiarvoon sekä esiintyjäpäivien myyntiä että niiden päivien myyntiä, joina esiintyjää ei ollut.



Kuvio 9. Perjantaipäivien myynnit suhteessa keskiviikkopäivien myyntikeskiarvoon kesällä 2018.

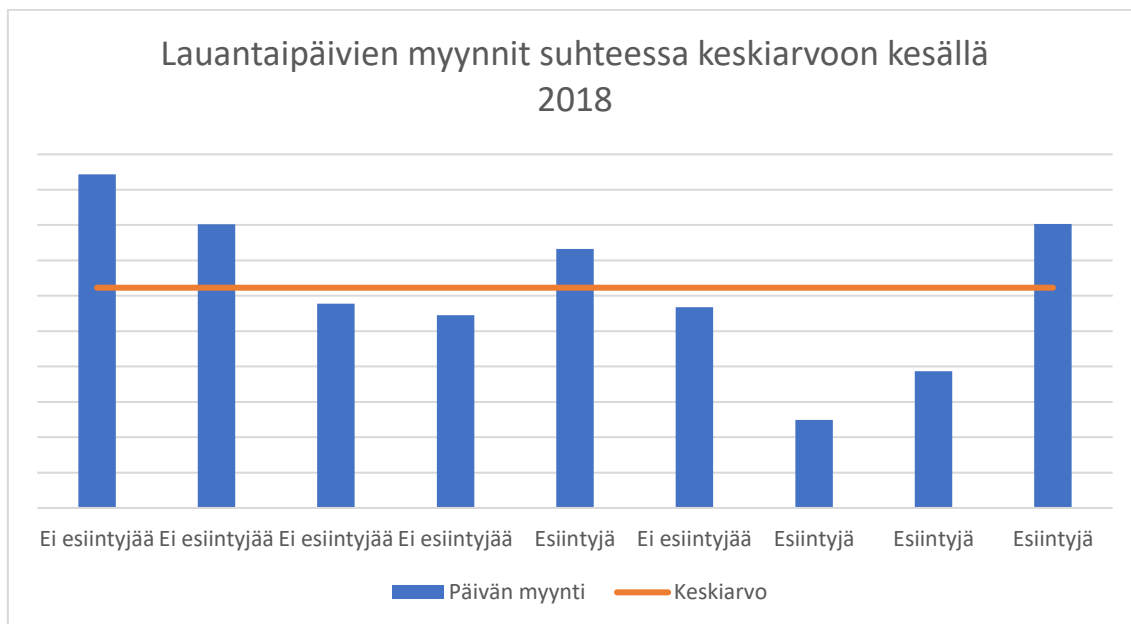
Ravintolassa yleisin esiintyjäpäivä oli perjantai. Kun tarkastellaan perjantaipäivien myyntiä koko kesän ajalta, voidaan todeta, että yhtä poikkeusta lukuun ottamatta kokonaisymyynti oli yli perjantaipäivien keskiarvon päivinä, joina ravintolassa oli esiintyjä. Kun tarkastellaan sääolosuhteiden puitteissa tuota poikkeusta, jolloin esiintyjäpäivänä myynti oli alle keskiarvon, ei sääolosuhteetkaan selitä poikkeusta. Verrattuna viikkoa aiempaan perjantaihin, jolloin myynti oli lähes tuplasti parempi, sääolosuhteet olivat jopa paremmat tuona perjantaina, jolloin myynti oli heikompi. Näin ollen myöskään sääolosuhteet eivät siis selitä tätä poikkeusta.

Kokonaisymyynti oli poikkeuksetta alle perjantaipäivien keskiarvon niinä perjantaina, jolloin ravintolassa ei ollut esiintyjää. Kuitenkin yhtenä esiintyjäpäivänä myynti oli alle perjantaipäivien keskiarvon, ja myös joinakin päivinä, jolloin esiintyjää ei ollut, päästiin tätä esiintyjäpäivää parempaan myyntitulokseen. Yksiselitteistä vaikutusta esiintyjillä ei siis ollut perjantaipäivien osalta, mutta joitakin positiivisia vaikutuksia esiintyjillä voidaan nähdä olevan suhteessa myyntiin.



Kuvio 10. Keskiviikkopäivien myynnit suhteessa keskiviikkopäivien myyntikeskiarvoon kesällä 2018.

Keskiviikkopäivinä tilastot ovat melko samanlaiset. Kahdeksasta keskiviikosta kolmena keskiviikkona ravintolassa oli esiintyjä, ja näiden keskiviikkojen myynnit olivat huomattavasti korkeammat, kuin neljän muun keskiviikon myynti, jolloin esiintyjää ei ollut. Kuitenkin yhtenä keskiviikkona, jolloin ravintolassa ei ollut esiintyjää, myynti oli yli keskiviikkojen keskiarvon, ja myynti oli myös parempi, kuin yhtenä keskiviikkona, jolloin ravintolassa oli esiintyjä. Tästäkin tilastossa ei siis selkeää säännönmukaisuutta ole.



Kuvio 11. Lauantaipäivien myynnit suhteessa keskiviikkopäivien myyntikeskiarvoon kesällä 2018.

Lauantaipäivillä mitään säännönmukaisuutta ei löydy myynnin ja esiintyjien suhteen. Neljänä ensimmäisenä lauantaina ravintolassa ei ollut esiintyjää, ja myynti oli koko ajan laskussa, mutta kun viidentenä lauantaina ravintolassa oli esiintyjä, nousi myynti yli lauantapäivien keskiarvon, mitä se ei ollut saavuttanut aiempaan kahteen viikkoon. Kuitenkin seuraavan kerran, kun ravintolassa oli esiintyjä, eli kaksi viikkoa tämän jälkeen, oli myynti koko kesän huonoin tarkasteltaessa lauantapäiviä. Tällöin kuitenkin sääolosuhteet olivat huonot, sillä lämpötila oli huomattavasti aiempaa esiintyjälauantaita alhaisempi, ja tuohon päivään osui myös sade. Tästä viikon päästä, toiseksi viimeisenä esiintyjälauantaina, sääolosuhteet olivat paremmat, sillä lämpötila oli korkeampi eikä tuolloin satanut, mutta lämpötila oli kuitenkin edelleen alhaisempi ensimmäiseen esiintyjälauantaihin nähden. Viimeisenä lauantaina, jolloin myynti oli koko kesän toiseksi paras lauantapäiviä tarkasteltaessa, tehtaan pihalla oli esiintyjien lisäksi muutakin ohjelmaa, jolla varmasti on ollut vaikutusta myyntiin. Kuitenkaan yleisesti ottaen säännönmukaisuuksia esiintyjien ja myynnin välillä lauantapäivinä ravintolassa ei ole havaittavissa, mutta sääolosuhteet huomioon ottaen myyntivolyymien vaihtelua voidaan kuitenkin selittää.

Voidaan siis todeta, että esiintyjien vaikutus myyntiin ei ole yksiselitteinen, eikä kesän 2018 tilastoista löydy selkeitä säännönmukaisuuksia esiintyjien ja myynnin välillä. Koska selkeää yhdenmukaisuutta tuloksissa ei ole havaittavissa, on todennäköisesti myyntituottoihin vaikuttanut myös muita muuttujia esiintyjien lisäksi, kuten huomioon otetut sääolosuhteet. Kuitenkin joitakin positiivisia vaikutuksia esiintyjillä voidaan nähdä olevan suhteessa myyntituottoihin.

8 YHTEENVETO JA POHDINTA

Tämän tutkielman tavoitteena oli selvittää Panimoravintola Kukon kokonaiskustannusrakenne sekä tuotekohtaiset kustannukset kesältä 2018 jälkilaskentana. Panimoravintola Kukko avattiin kesällä 2018, joten laskennan kohteena oli kesäravintolan ensimmäinen toimintakausi. Kustannuslaskentatavoitteen täyttämiseksi tässä tutkielmassa käytiin ensin läpi eri kustannuslaskentamenetelmiä, valittiin case-ravintolalle sopiva kustannuslaskentamenetelmä, ja toteutettiin laskenta tehdyn suunnitelman mukaisesti. Ravintolan kokonaiskustannusrakenne saatiin selville keräämällä ravintolan kustannustiedot yhteen ostolaskuista ja muusta case-yrityksen sisäisestä materiaalista, ja laskennan avulla kustannukset kohdistettiin tuotteille, jolloin myös tuotekohtaiset kustannukset saatiin selvitettyksi.

Merkittävä osa työtä oli kustannuslaskentamenetelmän valitseminen. Tutkielman tekijä päätti teoriaan tutustumisen perusteella soveltaa kolmea eri laskentamenetelmää: katetuottolaskentaa, toimintolaskentaa sekä perinteisen kustannuslaskennan lisäyslaskentaa. Tähän valintaan päädyttiin siitä syystä, että toimeksiantajalle haluttiin antaa kustannustietoa monesta eri näkökulmasta ja eri kohdistamisvaiheissa. Katetuottolaskennan vaiheessa tuotteille kohdistettiin vain välittömät kustannukset, jotka siis syntyvät joka kerta, kun kyseinen tuote valmistetaan. Tämä tieto tuotteista raportoitiin toimeksiantajalle erikseen, jolloin toimeksiantaja sai tiedon tuotteidensa katteista kesällä 2018. Tämän jälkeen suoritetussa toimintolaskennassa tuotteille kohdistettiin välittömien kustannusten lisäksi henkilöstökustannukset, joka oli kesällä 2018 ravintolan suurin kustannuserä. Toimintolaskentavaiheessa tehtiin myös ravintolan toimintoanalyysi, jonka avulla saatiin tietoa siitä, mihin toimintoihin ravintolan henkilöstöresurssit kuluvat. Toimintojen ja niihin käytetyn ajan kartoituksen avulla voidaan ravintolan toiminnasta löytää tehostamista vaativia toimintoja, ja muutenkin ymmärtää ravintolan toimintaa paremmin, jolloin myös toiminnan kehittäminen on helpompaa. Kun henkilöstökustannukset toimintolaskentavaiheessa oli kohdistettu tuotteille, myös tämä kustannustieto raportoitiin toimeksiantajalle tuotteista. Tässä vaiheessa kaksi ravintolan suurinta kustannusryhmää, raaka-aine- ja henkilöstökustannukset, oli kohdistettu tuotteille, ja tämä tieto saattaa olla toimeksiantajalle jopa mielenkiintoisempi, kuin lisäyslaskennan jälkeen raportoitava tulos, sillä tähän asti kohdistetut kustannukset on kohdistettu aiheuttamisperiaatteen mukaan, ja näistä kustannuksista ravintoloissa yleensä pyritään lähtökohteisesti säästämään.

Toimintolaskentavaiheen jälkeen 38% kokonaiskustannuksista oli vielä kohdistamatta tuotteille. Nämä yleiskustannukset kohdistettiin tuotteille käyttämällä perinteisen kustannuslaskennan lisäyslaskentaa, eli laskemalla yleiskustannuslisä tuotteille. Yleiskustannuslisän perusteena käytettiin välittömien kustannusten, eli katetuottolaskentavaiheessa kohdistettujen kustannusten, suhteellisia osuuksia eri tuotteille. Tämä tarkoitti siis sitä, että nämä yleiskustannukset kohdistettiin tuotteille samassa suhteessa, kuin niille oli kohdistettu välittömiä

kustannuksia. Tämän laskentaosuuden jälkeen kaikki ravintolan kustannukset kesältä 2018 oli kohdistettu tuotteille, ja tämä tieto raportoitiin myös toimeksiantajalle. Näiden laskentavaiheiden jälkeen oltiin saavutettu tutkielman päämäärä, eli selvitetty ravintolan kokonaiskustannusrakenne sekä tuotekohtaiset kustannukset kesältä 2018.

Kustannuslaskentaosuuden jälkeen käsiteltiin sääolosuhteiden ja esiintyjien vaikutusta myyntituottoihin. Tarkastelussa todettiin, että kummallakaan tekijällä ei ollut suurta vaikutusta myyntiin, joskin jotain negatiivisia vaikutuksia oli huonoilla sääolosuhteilla havaittavissa, ja esiintyjillä jotain positiivisia vaikutuksia. Tarkastelussa myös huomioitiin, että kesän 2018 sääolosuhteet olivat poikkeuksellisen hyvät koko kesän, joten todellista huonon kelin vaikutusta ei välttämättä edes voitu havaita. Tulevana kesänä sääolosuhteet saattavat hyvin todennäköisesti olla kesää 2018 huonommat, joten tätä tarkastelua on syytä jatkaa silloin. Tarkastelua olisi hyödyllistä suorittaa koko ajan varsinkin toimintakauden alussa, jotta sääolosuhteiden todellinen vaikutus asiakasmääriin ja myyntituottoihin voitaisiin huomata heti, ja sen myötä voitaisiin miettiä, tulisiko henkilöstöressurssien määrää säädellä sääennusteiden mukaan. Mikäli todetaan, että sademäärä, lämpötila tai molemmat yhdessä vaikuttavat merkittävästi asiakasmääriin, tulisi sen myös näkyä työvuorojen suunnittelussa kustannustehokkuuden näkökulmasta. Kuitenkin tällaisen järjestelyn mahdollistaminen saattaa käytännössä olla hankalaa, sillä tällöin ravintolassa tulisi olla työsuhteessa sellaisia henkilöitä, joiden työaika riippuu sääolosuhteista, jolloin myös työaikojen ja -määrien ennakointi on todella vaikeaa. Tämä järjestely ei ehkä ole mieluisa monellekaan ravintolaan palkattavalle työntekijälle, mutta jos case-organisaatio pystyisi järjestämään tällaisen työvoiman esimerkiksi toimiston tai juomatuotannon puolelta, kannattaisi henkilöstöressurssien määrän säätelyä sääennusteiden mukaan harkita.

Tutkielman teoriaosuudessa käsiteltiin konstruktivista tutkimusotetta ja muun muassa sen ydinpiirteitä. Lukka (2001) määrittelee konstruktivisen tutkimusotteen ydinpiirteiksi esimerkiksi sen, että tutkimus käsittelee tosielämän ratkaisua vaativaa ongelmaa, tutkimus tuottaa ratkaisuehdotuksen eli konstruktion kyseiseen ongelmaan, ja konstruktiota testataan käytännössä. Ydinpiirteisiin kuuluu hänen (2001) mukaansa myös se, että tutkija toimii läheisessä yhteistyössä käytännön edustajan kanssa, ja tutkimusta tehtäessä tapahtuu kokemusperäistä oppimista. Tässä tutkimuksessa käytännön ongelma oli se, että ravintolan kustannusrakenne ei ollut tarkasti tiedossa, eikä varsinkaan tuotteiden tuotekustannuksia tiedetty. Ratkaisuehdotuksena tähän ongelmaan luotiin kustannuslaskentamenetelmä, jossa yhdistettiin kolme eri kustannuslaskentamenetelmää, ja sovellettiin niitä käytännössä eli ravintolan kesän 2018 kustannuslaskennassa, eli konstruktiota otettiin käyttöön. Laskennan toteuttaminen vaati jatkuvaa yhteistyötä case-yrityksen kanssa, ja kokemusperäistä oppimista ravintolatoiminnasta ja sen kustannuksista sekä yleisesti kustannuslaskennasta ravintolalalla tapahtui koko ajan.

Kasasen, Lukan ja Siitosen (1993, 3) määrittelemät konstruktivisen tutkimusprosessin vaiheet mukailevat edellä mainittuja ydinpiirteitä.

Tutkimusprosessi alkaa käytännön ongelman etsimisestä, ja etenee siitä kattavan yleiskäsityksen hankkimiseen, ratkaisuidean luomiseen ja ratkaisun soveltamiseen käytännössä. Viimeiseksi tutkimusprosessin vaiheeksi he (1993, 3) määrittelevät ratkaisun soveltamismahdollisuuksien laajuuden tarkastelemisen. Tässä tutkimuksessa tehdyssä ratkaisussa sovellettiin siis kolmea eri laskentamenetelmää, jotta kaikki case-ravintolan kustannukset saatiin kohdistetuksi tuotetasolle asti. Tässä tapauksessa toimintakauden ja sen kokonaiskustannusten määrittely oli helppoa, sillä kyseessä on kesällä 2018 avattu kesäravintola, joka oli auki lyhyehkön ajanjakson, jolloin kaikki tällä ajanjaksolla syntyneet kustannukset ovat selkeästi kohdistettavissa tälle toimintakaudelle. Jos haluttaisiin laskea esimerkiksi jatkuvassa toiminnassa olevan ravintolan kustannuksia tietyltä ajanjaksolta, voisi jaksotusongelma korostua enemmän, kuin tässä tutkimuksessa. Kuitenkin laskentamenetelmänä tässä tutkimuksessa käytetty laskentasovellus on varmasti käyttökelpoinen muissakin ravintoloissa, ja erityisesti toimintolaskennan soveltaminen henkilöstökustannusten kohdistamisessa on hyvä keino myös ravintoloiden kustannuslaskennassa, sillä ravintoloissa henkilöstökustannukset ovat lähes poikkeuksetta yksi suurimmista kustannusryhmistä.

Tässä tutkimuksessa konstruktio on siis luotu ja käytännössä toteutettu kolmivaiheinen kustannuslaskentamenetelmä. Tätä konstruktiota varten tutkimusprosessin aikana tutkimuksen tekijän oli kerättävä ja jaoteltava kustannusinformaatiota manuaalisesti, jotta se vastasi halutun konstruktion vaatimia tarpeita. Mikäli toimeksiantaja haluaa soveltaa tätä konstruktiota tulevinakin toimintajaksoina, olisi tämän konstruktion vaatimien kustannustietojen keräämisen automatisointi harkitsemisen arvoinen asia. Jos esimerkiksi kirjanpitoa tarkennettaisiin tätä konstruktiota paremmin palvelevaksi, säästyttäisiin jatkossa manuaaliselta kustannustietojen jaottelulta. Myös tarvittavien tietojen manuaalinen kerääminen henkilöstön toimesta kesken toimintakauden olisi konstruktiota edesauttava toimenpide, jotta tarkkaa tietoa saataisiin esimerkiksi raaka-aineiden kulutuksesta, eikä sitä tarvitsisi jälkeinpäin arvioida raaka-aineostojen perusteella.

Tutkielman alussa määriteltiin myös kolme tutkimuskysymystä, joista ensimmäinen koski ravintolatoiminnan kustannuslaskennan erityispiirteitä. Tutkielman myötä ravintolan kustannuslaskennasta on noussut esiin joitakin piirteitä, jotka ovat lähes aina ravintolan kustannuslaskentaa suoritettaessa tyypillisiä. Ensinnäkin ravintoloissa on hyvin tavallista, että henkilöstö tekee paljon eri asioita samanaikaisesti, työtehtävien painottuminen työpäivän aikana riippuu monesta tekijästä, ja työajankäyttöä on näin ollen vaikea arvioida. Ravintoloissa henkilöstökustannukset ovat käytännössä aina suuri, ellei jopa suurin, kustannuserä, joten työajankäytön arviointi ja sitä kautta henkilöstökustannusten kohdistaminen laskentakohteille olisi kuitenkin hyödyllistä. Toimintolaskentaa on toistaiseksi hyödynnetty ravintoloiden kustannuslaskennassa melko vähän, mutta sen soveltaminen ravintoloissa on kuitenkin todettu mahdolliseksi muun muassa Raab'n, Shoemaker'n ja Mayer'n (2007) toimesta. Tässä tutkielmassa sovellettiin toimintolaskentaa henkilöstökustannusten kohdistamiseksi tuotteille, mikä olikin ehkä koko projektin merkittävin osa siitä saatavan tiedon myötä.

Toinen ravintolan kustannuslaskennan erityispiirre liittyy kapasiteetin määrittelyyn. Ravintoloissa on aina pidettävä sellainen valmiustaso yllä, että ruuhkaisimpinakin hetkinä pärjätään hyvin. Näin ollen ravintoloissa on välillä myös hetkiä, jolloin työntekijöillä on ylimääräistä aikaa, eivätkä työntekijät itse pysty määrittelemään työtahtiaan, vaan se riippuu täysin asiakkaista. Kuitenkin ravintoloissa päivät ovat keskenään hyvin erilaisia, ja case-ravintolan kaltaisissa ulkoilmaravintoloissa esimerkiksi sääolosuhteet voivat vaikuttaa merkittävästi asiakasmäärään, eikä tätä voida varmuudella ennakoida paljoakaan etukäteen. Tästä johtuen tarvittavan kapasiteetin määrittäminen on usein hankalaa, ja kustannuslaskennan näkökulmasta myös ylikapasiteetin määrittäminen on hankalaa.

Toinen tutkimuskysymys käsitteli sitä, onko ravintolatuotteiden kustannusrakenteilla tai olosuhdetekijöillä vaikutusta ravintolatoiminnan suunnitteluun. Tuotekustannusrakenteita ei ole esitetty tässä tutkielmassa suoraan, vaan ne on esitetty erillisessä kustannuslaskentareportissa, jota toimeksiantaja ei halua julkaistavan. Tuotekustannusrakenteen tai olosuhdetekijöiden vaikutuksista toiminnan suunnitteluun ei tämän tutkielman puitteissa saada konkreettista vastausta, sillä tulevan kesän toimintaa ravintolan suhteen aletaan suunnitella vasta tämän tutkielman valmistumisen jälkeen. Kuitenkin Lukan ja Granlundin (1996, 11) analyysin mukaan kustannustietoa käytetään yrityksissä erityisesti esimerkiksi markkinointi- ja tuotevalikoimapäätöksissä. Tämän tutkimuksen avulla on selvitetty kunkin tuotteen kustannusrakenteet, jolloin markkinointia voidaan ohjata kannattavimpiin tuotteisiin, ja mahdollisesti heikoimpia tuotteita voidaan jättää kokonaan tuotannosta pois. Tämä tutkimus antaa myös hyvän pohjan tuotteiden hinnoittelulle tulevaa toimintakautta ajatellen, joka myös on Lukan ja Granlundin (1996, 11) mukaan yksi tärkeimmistä asioista, jossa kustannuslaskentatietoa hyödynnetään. Tämä kustannuslaskentaprojekti on suunniteltu ja toteutettu juuri tätä tulevien toimintakausien suunnitteluprosessia varten, joten todennäköisesti tuotekustannusrakenteella on vaikutusta tulevien kesien toiminnan suunnitteluun, tai ainakin sitä käytetään suunnittelussa hyödyksi.

Olosuhdetekijöiden tarkastelussa kävi ilmi, että sääolosuhteilla ja esiintyjillä oli kesällä 2018 vaikutusta myyntituottoihin ainakin jossain määrin. Kuitenkin laskennassa selvisi myös se, että esimerkiksi esiintyjillä ei aina ollut selkeää positiivista vaikutusta myyntituottoihin, joten esiintyjävalintoja tulisi tulevina toimintakausina harkita tarkemmin. Mahdollisesti esiintyjä voisi olla harvemmin, jolloin esiintyjistä ei tulisi liikaa ravintolan ”arkipäivää”, vaan ne herättäisivät asiakkaiden mielenkiinnon paremmin. Todennäköisesti olosuhdetekijöistä tehty analyysi tulee vaikuttamaan toiminnan suunnitteluun, sillä analyysin tulokset eivät olleet toimeksiantajan odotusten mukaiset.

Viimeinen tutkimuskysymys käsitteli sitä, millä tavoin case-ravintolan kustannuslaskentaa voisi tulevaisuudessa kehittää. Yksi tärkeä asia, johon case-yrityksen tulisi ehdottomasti tehdä parannuksia, on kustannustietojen rekisteröinti. Tällä hetkellä kirjanpidon avulla saatava tieto ei ole riittävän tarkasti eriteltyä kustannuslaskennan suorittamiseen, joten tutkielman tekijällä oli työläs projekti jaotella kustannuksia ostolaskujen perusteella eri kustannusryhmiin. Myös

henkilöstökustannusten ollessa ravintolan suurin kustannusryhmä, tulisi henkilöstön ajankäyttöä seurata esimerkiksi viikon ajan siten, että henkilöstö kirjaa ylös eri toimintoihin käyttämänsä ajan, jolloin saadaan mahdollisesti tarkempaa ja luotettavampaa tietoa siitä, miten henkilöstön ajankäyttö jakaantuu eri toimintoihin. Tässä tutkimuksessa on määritelty ravintolan toiminnot sekä resurssi- ja toimintoajurit, joten niitä hyödyntäen voidaan seurata henkilöstökustannusten kohdistumista tuotteille jatkossakin pienemmällä vaivalla, kun tämä vaihe on jo tehty.

Myös kassajärjestelmää tulisi kehittää siten, että sen avulla saataisiin tarkempaa tietoa siitä, mitä myytyt annokset ovat sisältäneet. Esimerkiksi ravintolassa myytyihin hotdog -annoksiin asiakkaan oli mahdollista valita joko bratwursti tai nakki, mutta tätä tietoa ei syötetty kassajärjestelmään. Näin ollen tiedetään vain hotdog -annosten kokonaisyhtymäärä, mutta sitä ei tiedetä, montako hotdog -annosta on myyty bratwurstilla ja montako nakilla. Samanlainen ongelma koskee ranskalaisannoksia, sillä niihin asiakas sai valita dipiksi joko talon majoneesin tai Sriracha-majoneesin, mutta myöskään tätä tietoa ei syötetty kassajärjestelmään. Tuotteiden menekkiä tarkasteltaessa ei siis tiedetä näitä tietoja liittyen hotdog - ja ranskalaisannoksiin, mikä myös johtaa epätarkkuuteen kustannuslaskennassa.

Kustannuslaskennan kannalta ongelmaksi muodostuu myös se, että ravintolassa ei ole pidetty kirjaa siitä, milloin ja minkä verran on valmistettu esimerkiksi kastikkeita, majoneeseja, glaseerauksia ja muita tuotteita. Ainoastaan raaka-aineostojen perusteella voidaan siis päätellä, paljonko näihin tarvittavia raaka-aineita on kulunut, mikä aiheuttaa arvionvaraisuutta laskentatuloksissa. Tarkkaa kustannuslaskentaa varten kokkien ja ruokien esivalmistelijoiden tulisi kirjata ylös, milloin ja minkä verran he ovat mitään ruokia valmistelleet. Tämä helpottaisi myös esivalmistelutyön suunnittelua, kun voitaisiin tarkastella, kauanko esimerkiksi yksi olutglaseerausannos yleensä riittää, jolloin olisi helpompi ennakoita tulevia tarpeita ruokien esivalmisteluun liittyen. Näin ruokien esivalmistelun toimintoketjut selkeytyisivät, ja esivalmistelutoimet saattaisivat myös tehostua systemaattisuuden lisääntyessä. Kuitenkin tällaiset toimenpiteet aiheuttavat aina lisää työtä henkilöstölle ja monimutkaistavat kustannuslaskentaa, joten tällaisia toimenpiteitä harkitessa tulisi myös tarkastella niiden kustannus-hyöty -suhdetta.

Nämä kolme edellä mainittua asiaa, kustannustietojen, kassajärjestelmän tietojen sekä valmistustietojen rekisteröinnintarkkuuden kehittäminen, puoltavat Lukan ja Granlundin (1996, 23) pohdintaa sen suhteen, että kustannustietojen tarkempi kerääminen on yksi tärkeimmistä kustannuslaskentaan liittyvistä muutostarpeista Suomessa. Kiristyneen, ja koko ajan kiristyvän, kilpailun toimintaympäristössä kustannustiedon tarkkuus on merkittävä osa yrityksen toimintaa (Turney 1994, 28-29), ja Lukan ja Granlundin (1996, 23) mukaan laskentatoimen rooli on jo kasvanut huomattavasti organisaatioiden päätöksentekoprosesseissa. Myös Raab, Shoemaker ja Mayer (2007, 3) korostavat ravintola-alan pieniä tuottomarginaaleja ja kovaa kilpailua, ja painottavat sitä, että tuotteen todellisudessa tuottamista kustannuksista on saatava tarkempaa tietoa kuin ennen.

Tässä kustannuslaskennassa keskeisessä roolissa oli henkilöstökustannusten kohdistaminen, sillä ne muodostivat jopa 37 % ravintolan kokonaiskustannuksista. Henkilöstökustannusten kohdistaminen toteutettiin toimintolaskennan menetelmin, joka myös jälkepäin tarkasteltuna vaikuttaa parhaalta kohdistamiskeinolta. Kuitenkin laskennassa olisi voitu päästä tältä osin vielä tarkempiin tuloksiin, mikäli toimintoihin käytettyä aikaa olisi arvioinnin sijaan konkreettisesti mitattu jo ravintolan toimintakauden aikana. Tämä olisi kuitenkin ollut todella työlästä, jos kaikista toiminnoista olisi otettu aikaa, jolloin tulee kiinnittää taas huomiota kustannus-hyöty -suhteeseen. Toisaalta myös ajankäytön arviointi olisi voitu suorittaa kesken toimintakauden, mutta tällöin vastaukset ehkä olisivat painottuneet näkemykseen esimerkiksi edellisestä viikosta, eikä kesää olisi voinut vielä ajatella kokonaisuutena, joten välttämättä tarkempia tai paremmin todellisuutta kuvaavia arvioita ei kuitenkaan olisi saatu tälläkään keinolla. Esimerkiksi annosten kokkausajojen kellottaminen olisi kuitenkin ollut melko vaiaton toimenpide, joka olisi antanut laskentaan lisää tarkkuutta.

Toimintolaskennassa on aina keskeisessä roolissa se, miten kustannusajurit valitaan, eli millä perusteella toimintokustannukset kohdistetaan tuotteille. Järvenpään, Länsiluodon, Partasen ja Pellisen (2017, 163) mukaan ajureiden tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta mahdollisimman hyvin, mutta kuitenkin niiden selvittäminen ei saa olla liian työlästä saataviin hyötyihin nähden, vaan tasapaino näiden välillä on löydettävä. Kuitenkin Kaplanin ja Cooperin (1997,17) mukaan kustannuslaskentatiedon on oltava tarpeeksi tarkkaa, jotta kilpailukyky koko ajan muuttuvilla kilpailumarkkinoilla voidaan säilyttää, markkinoilla voidaan kehittyä ja toimintaa voidaan viedä jatkuvasti tehokkaampaan suuntaan. Henkilöstökustannusten kohdistamisessa toiminnot liittyivät joko suoraan tiettyihin tuotteisiin tai ravintolan yleiseen siivoukseen ja ylläpitoon, joten ajureina käytettiin toimintoon liittyvien tuotteiden lukumäärää, tai esimerkiksi yleisten ylläpitotoimintojen osalta kaikkien tuotteiden lukumäärää. Resurssiajureina käytettiin siis työaikaa, ja toimintoajureina toimintoihin liittyvien tuotteiden lukumäärää. Laskennan jälkeen tämä vaikuttaa edelleen hyvältä ratkaisulta, joka noudattaa aiheuttamisperiaatetta hyvin.

Yleiskustannusten kohdistaminen tuotetasolle tehtiin tuotteiden välittömien kustannusten perusteella. Tuotteelle kohdistui siis sama osuus yleiskustannuksista, kun sille kohdistui katetuottolaskentavaiheessa välittömistä kokonaiskustannuksista. Tämä kohdistustapa ei ollut aiheuttamisperiaatteeseen perustuva, vaan sopimiseen perustuva menetelmä, mutta se olisi ollut mahdollista toteuttaa myös muilla keinoin. Yleiskustannusten kustannusryhmä muodosti kokonaisuudessaan 38% ravintolan kokonaiskustannuksista ja tästä 38 %:sta puolet oli poistokustannuksia. Jälkepäin tarkasteltuna näiden poistokustannusten kohdistamiseen olisi voinut mahdollisesti käyttää jotain paremmin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa laskentamenetelmää niiden suuren kokonaisuuden vuoksi. Poistot-kustannusryhmään sisältyy sekä ravintolan rakennuskustannuksia että kone- ja kalustoinvestointeja, joten tämän kustannusryhmän jakaminen erillisiin kustannusryhmiin olisi voinut olla hyvä ratkaisu, jolloin esimerkiksi laiteinvestointikustannuksia olisi voitu kohdistaa tuotteille sen mukaan, mitä

laitteita tuotteet tarvitsevat. Tällöin laitteiden hinnat olisivat voineet toimia niiden poistokustannusten jakoperusteena, ja laskenta olisi näin seurannut aiheuttamisperiaatetta paremmin. Kuitenkin tämä olisi tuonut lisää monimutkaisuutta ja vaiheita laskentaan, eikä siitä saatava hyöty olisi välttämättä ollut vaivan arvoista.

Yleiskustannukset olisi myös voitu kohdistaa tuotteille samassa suhteessa, kuin henkilöstökustannukset niille kohdistuivat. Henkilöstökustannukset kuvaavat tuotetasolla kuitenkin sitä, miten paljon vaivaa tuotteen tuottamiseen ja tarjoamiseen nähdään henkilöstön toimesta. Tästä näkökulmasta voitaisiin myös ajatella niin, että mitä enemmän henkilöstö näkee vaivaa tuotteen valmistamiseen ja tarjoiluun, sitä enemmän siihen liittyy työvaiheita, ja sitä enemmän tuote tarvitsee esimerkiksi koneita, tarvikkeita, vettä ja energiaa, jotka ovat yleiskustannuksiin sisältyviä kustannusryhmiä. Jos esimerkiksi poistot -kustannusryhmä olisi jaoteltu pienempiin kustannusryhmiin, olisi koneisiin ja kalusteisiin liittyviä poistoja voinut kohdistaa henkilöstökustannusten suhteessa tuotteille. Tällöin ruoka-annoksille olisi kohdistunut suurempi osa näistä poistokustannuksista kuin juomatuotteille, ja koska ruokien valmistaminen vaatii koneita ja kalustoa huomattavasti juomatuotteita enemmän, olisi tämä kohdistamisperiaate ollut käyttökelpoinen esimerkiksi tässä tapauksessa. Kuitenkaan yleisesti yleiskustannusten kohdistaminen henkilöstökustannusten suhteessa ei ole niin suoraviivaista esimerkiksi ruokatuotteiden keskuudessa, sillä esimerkiksi ravintolan annoksista kalasalaattiin ja kasvisburgeriin kohdistui suunnilleen sama määrä työkustannuksia, mutta niiden resurssitarpeet ovat hyvin erilaiset. Kasvisburgerin valmistamiseen tarvitaan esimerkiksi grilliä ja rasvakeitintä, joita taas kalasalaatin valmistukseen ei tarvita ollenkaan. Näin ollen kohdistaminen työkustannusten perusteellakaan ei olisi ollut sellainen laskentaratkaisu, joka ei olisi aiheuttanut spekulatiivisuutta, ja kohdistamiseen nähtävä vaiva olisi ehkä ollut siitä saatavia hyötyjä suurempi. Kuitenkin sen avulla laskentatulokset olisivat olleet erilaiset, eivätkä välttämättä tämän tutkimuksen laskentatuloksia huonommat, joten yleiskustannusten kohdistamistavan sopimiseen perustuminen on hyvä pitää mielessä laskentatuloksia tarkasteltaessa.

Kun tarkastellaan laskentaprojektia kokonaisuutena, noudattaa se olennaisilta osin aiheuttamisperiaatetta, eikä jälkeinpäin tarkasteltuna herää ajatusta siitä, että jokin vaihe olisi ehdottomasti pitänyt tehdä toisin. Katetuottolaskennan osuus toteutettiin selkeästi katetuottolaskennan periaattein, eli tuotteiden todelliset välittömät kustannukset kohdistettiin tuotteille. Toimintolaskentaosuudessa haastattelujen avulla tehty toimintoanalyysi sekä henkilöstön tekemä työajan arviointi olivat suuressa roolissa kyseistä laskentavaihetta. Toimintoanalyysin tekoa helpotti tutkielman tekijän oma noin sadan tunnin työkokemus ravintolan tarjoilijana, jolloin tutkielman tekijä voi itse olla varma siitä, että mikään oleellinen toiminto ei ole jäänyt toimintoanalyysin ulkopuolelle. Myös eri työtoimintojen viemästä ajasta tutkielman tekijällä oli oma käsityksensä, jolloin henkilöstön ajankäytön arviointeja oli mahdollista arvioida oman kokemuksen pohjalta. Tämä tutkielman tekijän oma työkokemus ravintolassa on projektin aikana osoittautunut monella tavalla hyödylliseksi, jopa välttämättömäksi, asiaksi

kustannuslaskennan suhteen. Yleiskustannusten kohdistamiseen olisi voitu käyttää jotain muuta vaihtoehtoista kohdistusmenetelmää, mutta mitään selkeää aiheuttamisperiaatetta noudattavaa kohdistuskeinoa on vaikea määritellä, joka ei aiheuttaisi saatavaa hyötyä ylittäviä kustannuksia. Kuitenkin case-ravintolan suurin kustannuserä on henkilöstökustannukset, ja tämä kustannuserä on myös se, jota ensisijaisesti pyritään pienentämään tulevilla toimintakausilla. Tämä kustannuserä on kohdistettu tuotteille onnistuneesti aiheuttamisperiaatetta noudattaen, joten henkilöstökustannuksien osalta kustannuslaskennasta on saatu tarkkaa kustannustietoa, josta on varmasti hyötyä toimeksiantajalle, kun tulevia ravintolan toimintakausia suunnitellaan.

Kaiken kaikkiaan kustannuslaskentaprojektiin voidaan olla tyytyväisiä, ja toimeksiantajan kanssa käydyn loppupalaverin myötä voidaan todeta, että projektista on hyötyä varsinkin ravintolan kesän 2019 toiminnan suunnitteluun. Kustannuslaskentaprojektissa käytettyjä laskentamenetelmiä hyödynnetään myös tulevaisuudessa ravintolan kustannuslaskennassa, ja tämän projektin laskelmia käytetään tukena kesän 2019 budjetoinnissa. Ravintolan kustannuslaskentaa ja kustannusseurantaa tullaan kehittämään, ja kesän 2018 kustannustiedoista saadaan tärkeää vertailutietoa tulevan kesän 2019 kustannustietoihin.

LÄHTEET

- Alhola, K. 2016. Toimintolaskenta. 5. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Bayou, M., & Bennett, L. 1992. Profitability Analysis for Table-Service Restaurants: Here's how to calculate contribution margins for the three meal periods, for different menu categories, and for individual menu items – as well as for the operation as a whole. The procedure is a useful method for analyzing menu items and builds on the portfolio analysis inherent in other menu-analysis methods. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 33(2), 49-55.
- Cardinaels, E., Roodhooft, F., & Warlop, L. 2004. The value of activity-based costing in competitive pricing decisions. *Journal of management accounting research*, 16(1), 133-148.
- Cooper, R., & Kaplan, R. 1988a. Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103.
- Cooper, R. & Kaplan, R. 1988b. How Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, 69,10. pp. 20-27.
- Cooper, R., & Kaplan, R. 1992. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting horizons*, 6(3), 1-13.
- Cooper, R. & Kaplan, R. 1998. *Cost & Effect*. Harvard Business School Press. Boston.
- Elo, F. 2019. Panimoravintola Kukon kustannuslaskentaraaportti. Säilytetään Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan tiloissa.
- English, W. 1996. Restaurant attrition: a longitudinal analysis of restaurant failures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 8(2), 17-20.
- Geri, N. & Ronen, B. 2005. Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human Systems Management* 24. IOS Press.
- Harris, P. 2011. *Profit planning: for hospitality and tourism*. Oxford: Goodfellow Publishers Ltd.
- Harris, P. & Mongiello, M. 2006. *Accounting and financial management: Developments in the international hospitality industry*. Routledge.
- Harsh, F. 1993. The impact of activity based costing on managerial decisions: an empirical analysis (Doctoral dissertation, Virginia Tech).
- Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2013. *Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi*. Vantaa: Restamark.
- Horn gren, C., Datar, S. & Rajan, M. 2011. *Cost accounting: a managerial emphasis*. Harlow: Pearson education, 14th edition.
- Ilmatieteen laitos, 2018. Ilmastokatsaus. Saatavilla: www.ilmastokatsaus.fi.
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. 2000. Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management accounting research*, 11(3), 349-362.
- Jaedicke, R. & Robichek, A. 1964. Cost-volume-profit analysis under conditions of uncertainty. *The Accounting Review*, 39(4), 917.

- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 1993. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Espoo: Weilin + Göös.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on How Management Accounting was Changed. *European Accounting Review*, vol 16, No. 1. 99-142.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2017. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kaplan, R. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. *The Accounting Review*, vol LVIII, 4, pp. 686-705.
- Kaplan, R. 1984. The evolution of management accounting. In *Readings in accounting for management control* (pp. 390-418). Springer, Boston, MA.
- Kaplan, R. & Cooper, R. 1997. *Cost & effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business Press.
- Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of management accounting research*, 5, 243, 1-18.
- Labro, E., & Tuomela, T. S. 2003. On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. *European accounting review*, 12(3), 409-442.
- Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan www-sivut. 2018. Viitattu 20.10.2018. Saatavilla: www.laitilan.com.
- Laitinen, E. 2003. *Yritystoiminnan uudet mittarit*. Talentum Media Oy.
- LeBruto, M., Ashley, A., & Quain, W. 1997. Using the contribution margin aspect of menu engineering to enhance financial results. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9(4), 161-167.
- Lukka, K. 2001. *Konstruktiiivinen tutkimusote*. Viitattu 27.9.2018. Saatavilla: www.metodix.com.
- Lukka, K. & Granlund, M. 1996. Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, 5(1), 1-28.
- Lumijärvi, O-P., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T. 1995. *Toimintolaskenta käytännössä*. WSOY-yhtymä. Porvoo.
- MaRa. 2017. *Matkailu- ja ravintola-alan suhdannekatsaus*. Saatavilla: <https://mara.fi/tilastoja-ja-tutkimuksia/suhdanteet/matkailu-ja-ravintola-alan-suhdannekatsaus-20>.
- MaRa. 2018. *Matkailu- ja ravintola-alan yritysten kannattavuutta on parannettava*. <https://mara.fi/uutishuone/tiedotteet-2/matkailu-ja-ravintola-alan-yritysten-kannattavuutta-on-parannettava>
- Miller, J. & Vollman, T. 1985. The Hidden Factory. *Harvard Business Review*. Sep-Oct, 142-150.
- Miller, J. 1996. *Implementing Activity-based Management in Daily Operations*. John Wiley & Sons.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Business Edita.

- Ostrenga, M., Ozan, T., McIlhattan, R. & Harwood, M. 1992. The Ernst & Young. Guide to total cost management. John Wiley & Sons.
- Pellinen, J. 2003. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum.
- Raab, C., Shoemaker, S., & Mayer, J. 2007. Activity-based costing: a more accurate way to estimate the costs for a restaurant menu. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8(3), 1-15.
- Tenhunen, M-L. 2013. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat (jatkuu) – osa 3. Tilisanomat 14.5.2013. Saatavilla: <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulu-koulut/johdon-laskentatoimen-peruskasitteet-menetelmat-ja-tekniikat-jatkuu>.
- Trifan, A., & Anton, C. 2011. Using cost-volume-profit analysis by management. *Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Economic Sciences. Series V*, 4(2), 207.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.
- Turney, B. 1994. Toimintolaskenta: toimintolaskennan käännteentekevät suoritukset - avain tuottavampaan toimintaan. WSOY. Juva.
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. WSOY. Porvoo.
- Wallin, J. & Etelälahti, P. 1995. Kustannuslaskennan opas. Helsinki: Painatuskeskus.

LIITTEET

LIITE 1. Henkilöstön haastattelurunko

1. a) Mistä asioista työpäiväsi ravintolassa koostuivat?
 - a) Minkälaisia tehtäviä työhösi liittyi?
 - b) Mitä toimenpiteitä nämä tehtävät vaativat?
2. Minkälaisia tehtäviä liittyi suoraan ruokien valmistamiseen / kokkaamiseen / tarjoiluun (ruokalista tueksi vastaajalle)?
3. Mitä muita tehtäviä ravintolassa teit, jotka eivät suoraan liittyneet annosten valmistamiseen / tarjoiluun?

LIITE 2. Kokkien ja ruokien esivalmistelijoiden toiminnot**Pääraaka-aineiden esivalmistelu**

Lihapihvien valmistaminen
Kanapihvien esikäsitteily (sis. marinadin teko)
Bataatin esikäsitteily (EI sis. glaseerauksen tekoa)
Kalan esikäsitteily
Bratwurstin/nakkien esikäsitteily (EI sis. glaseerauksen tekoa)
Munamassan valmistus
Ranskalaisten esikäsitteily
Kasslerin esikäsitteily

Muut esivalmistelutoimet

Talon majoneesin valmistaminen
Sriracha-majoneesin valmistaminen
Yrttinegretin valmistaminen
Olutglaseerauksen teko
Hunajaolutkastikkeen valmistaminen
Olutsinappirelishin valmistaminen
Chipotlehummukset valmistaminen
Perunoiden keittäminen
Juustojen leikkaaminen / valmistelu
Marinoitujen punasipulien valmistaminen
Salaatin/kasvien pilkkominen (kurkku, tomaatti...)
Sämpylöiden halkaisu/valmistelu
Esivalmistelupisteen puhtaanapito/järjestely (tehtaan tiloissa)

Siivoustoimet ja ylläpito

Kokkauspisteen ja lattian puhtaanapito, tiskaus
Grillin ylläpito (puhtaus ja hiilten lisäys)
Rasvakeittimen ylläpito (puhtaus ja paistoöljyn vaihto)
Lautasten valmistelu
Taskujen valmistelu
Ainesten haku välivarastosta/kylmäkontista
Raaka-ainetilausten teko ja vastaanotto
Tarviketilausten teko ja vastaanotto
Ohjeiden / muistiinpanojen kirjaaminen

Kokkaus

Lihahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Kanahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Kasvishampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Hotdogannoksen valmistus ja kokoaminen
Naturelmunakkaan valmistus ja kokoaminen
Täytemunakkaan valmistus ja kokoaminen
Salaatin valmistus ja kokoaminen

Ranskalaisannoksen valmistus ja kokoaminen
Lasten hampurilaisen valmistus ja kokoaminen
Lasten hotdogin valmistus ja kokoaminen
Lasten salaatin valmistus ja kokoaminen
Lasten ranskalaisten valmistus ja kokoaminen

LIITE 3. Tarjoilijoiden toiminnot

Asiakkaaseen liittyvät toiminnot

Asiakastilausten ja maksun vastaanotto
(ilman juoman tarjoilua)
Juomien tarjoilu
Annosten vienti pöytiin
Jäätelön haku ja tarjoilu
Kahvin keitto ja kahvin, teen, kaakaon tarjoilu
Ruokailuvälineiden makuutus

Siivous

Pöytien puhtaanapito
Astioiden kerääminen ja lajittelu
Lasien tiskaus (sis. huuhtelu/kuivaus/paikalleen laitto)
Ruokailuvälineiden tiskaus
Muu tiskaus ja kontin puhtaanapito

Ylläpito

Juomatilausten teko myyjille/toimistolle
Juomien haku ja järjestäminen jääkaappeihin
Tarvikkeiden haku välivarastosta/kylmäkontista (ei juomia)
Hanojen / kegien vaihto (sis. haku kylmiöstä)
Kassan hoito (haku aamulla, vienti ja laskeminen illalla)
Koottavien pöytien kantaminen ulos ja sisälle
Vessojen, lasikontin, kioskin, varjojen avaaminen ja sulkeminen

LIITE 4. Kokkien ja ruokien esivalmistelijoiden ajankäyttökysely

Moi!

Tutkin gradussani Panimoravintola Kukon kustannusrakennetta kesällä 2018. Tarkoituksena on selvittää kokonaiskustannusten lisäksi yksittäisiin tuotteisiin liittyvät kustannukset, mitä varten tarvitsenkin tietoa siitä, mihin asioihin teidän työaikaanne ravintolassa kului. Tämän vuoksi teidän teille tämän kyselyn, jossa pyydän teitä arvioimaan ajankäyttöänne ravintolassa. Päivät ja viikot ovat olleet tietenkin ravintolassa hyvin erilaisia, joten arvion tekeminen voi tuntua hankalalta. Pyri kuitenkin ajattelemaan mielessäsi ns. keskivertoviikkoa, eli sellaista, jonka ravintolassa voisi ajatella tavalliseksi viikoksi.

Tarkoitus on siis arvioida työajan käyttöä viikkotasolla eri työtoimintoihin. Arvio tehdään prosenttiosuuksia käyttäen, ja tarkkuutena voit käyttää viittä prosenttia, mutta jos haluat, voit jättää ajankäyttöä tarkemminkin, vaikka prosentin tarkkuudella, jos se tuntuu todenmukaisemmalta. Suosittelen aluksi selaamaan koko kyselyn läpi, jotta sinun on helpompi hahmottaa kokonaisuus. Tämän jälkeen keskity aina yhteen osioon kerralla, ja lopussa tee yhteenveto viimeiseen yhteenvetotaulukkoon siten, että tutkit vielä uudestaan, mitä työtehtäviä mihinkin osioon kuului.

Tärkeintä on, että mietit huolellisesti, millaisia asioita näihin listattuihin toimintoihin liittyy, ja miten paljon ne veivät aikaa verrattuna muihin toimintoihin. Tämän kyselyn tulokset ovat erittäin tärkeä osa tutkimustani, sillä ravintola-alalla juuri henkilöstökustannukset ovat iso osa kustannuksista raaka-ainekustannusten lisäksi. Tämän vuoksi on tärkeä pyrkiä selvittämään, mitkä työt vievät ravintolassa paljon aikaa, ja voitaisiinko toimintaa jotenkin kehittää. Henkilöstökustannusten jaottelu tapahtuu tämän kyselyn vastausten perusteella, joten panoksesi graduuni on tärkeä.

Huomioithan, että jokaisessa osiossa on mahdollisuus lisätä toimintoja kirjoittamieni toimintojen lisäksi. Käyttäkää tämä mahdollisuus, jos tuntuu siltä, että jokin tärkeä osa työtä puuttuu kokonaan listoista.

Jos kyselyssä on jotain epäselvää, ole ehdottomasti yhteydessä minuun, ettei väärinkäsityksiä pääse tapahtumaan.

Tsemppiä kyselyyn ja kiitos jo etukäteen!

- *Fanni*

Ohjeet tiivistetysti:

- 1) Selaa kysely ja sen eri kohdat läpi
- 2) Täytä kysely viiden prosentin tarkkuudella, tai halutessasi tarkemmin (tämä voi olla tarpeen esimerkiksi niissä toiminnoissa, jotka vievät mielestäsi vähemmän, kuin viisi prosenttia aikaa kyseisessä osiossa)
- 3) Tee yhteenveto tarkastelemalla kaikkia osioita uudestaan, ja harkitsemalla vastauksia huolellisesti
- 4) Kirjoita loppuun asioita, joita tuli mieleesi kyselyn aikana, joilla voi olla vaikutusta kyselyn tuloksiin

Selaa kysely ensin läpi, ja aloita sitten vasta kyselyn täyttö. Hyödynnä tarvittaessa ruokalistaa!

Tässä osiossa tarkastellaan siis nimenomaan pääraaka-aineiden esivalmistelua, eli tässä osiossa **ei huomioida vielä kokkaukseen käytettyä aikaa.**

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Pääraaka-aineiden esivalmistelu	%
Lihapihvien valmistaminen	
Kanapihvien esikäsitteily (sis. marinadin teko)	
Bataatin esikäsitteily (EI sis. glazen teko)	
Kalan esikäsitteily	
Bratwurstin / nakkien esikäsitteily (EI sis. glazen teko)	
Munamassan valmistus	
Kasslerin esikäsitteily	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Muut esivalmistelutoimet	%
Talon majoneesin valmistaminen	
Srirachamajoneesin valmistaminen	
Yrttinvinegretin valmistaminen	
Olutglaseerauksen teko	
Olutsinapin valmistaminen	
Hunajaolutsinappikastikkeen valmistaminen	
Olutsinappirelishin valmistaminen	
Chipotlehummuksen valmistaminen	
Perunoiden keittäminen (munakkaita ja salaatteja varten)	
Juustojen leikkaaminen/valmistelu	
Marinoitujen punasipulien valmistaminen	
Salaatin/kasvien pilkkominen (kurkku, tomaatti, kirsikkatomaatti, suolakurkku, salaatti, bataatti, keitetty peruna)	
Sämpylöiden halkaisu/valmistelu	
Esivalmistelupisteen puhtaanapito/järjestely (tehtaan tiloissa)	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Siivoustoimet ja ylläpito	%
Kokkauspisteen ja lattian puhtaanapito, tiskaus	
Grillin ylläpito (hiilten lisäys ja putsaus)	
Rasvakeittimen ylläpito (putsaus ja paistoöljyn vaihto)	
Lautasten valmistelu	
Taskujen valmistelu	
Ainesten haku välivarastosta/kylmäkontista	
Raaka-ainetilausten teko ja vastaanotto	
Tarviketilausten teko ja vastaanotto	
Ohjeiden / muistiinpanojen kirjaaminen	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

HUOM! Tämä käsitellään minuutteina, arvioi siis käytetty aika minuutteina, kun sinulta tilataan annos, ajatuksella, että muita annoksia ei ole jonossa, ja teet vain tämän yhden annoksen. Voit arvioida minuutin tai puolen minuutin tarkkuudella (grilli ja rasvakeitin käyttövalmiina, tarvittavat esivalmistelutoimet tehtynä).

Kokkaus	min
Lihahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen (sis.ranut)	min
Kanahampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen (sis. ranut)	min
Kasvishampurilaisannoksen valmistus ja kokoaminen (sis. ranut)	min
Hodariannoksen valmistus ja kokoaminen (sis. ranut)	min
Naturelmunakkaan valmistus ja kokoaminen	min
Täytemunakkaan valmistus ja kokoaminen	min
Salaatin valmistus ja kokoaminen	min
Ranskalaisannoksen valmistus ja kokoaminen	min
Lasten hampurilaisen valmistus ja kokoaminen (sis.ranut)	min
Lasten hodarin valmistus ja kokoaminen (sis.ranut)	min
Lasten salaatin valmistus ja kokoaminen	min
Lasten ranskalaisten valmistus ja kokoaminen	min
(Yhteensä)	min

YHTEENVETO

HUOM! Tässä kohtaa on syytä tarkastella vielä aiemmista osioista, mitä työtehtäviä eri osioihin kuului, ja miettiä prosenttijakoa sen perusteella.

Kokonaisajankäyttö	%
Pääraaka-aineiden esivalmistelu	
Muut esivalmistelutoimet	
Siivoustoimet ja ylläpito	
Kokkaus	
Yhteensä	100 %

Vapaa sana (tähän voit kirjoittaa kommentteja tästä kyselystä, ehkä jotain asioita mitä pitäisi ajankäytön arvioinnissa huomioida, tai jotain muuta, mitä mieleesi tuli tätä kyselyä täyttäessä):

Kiitos avusta! 😊

LIITE 5. Tarjoilijoiden ajankäyttökysely

Moi!

Tutkin gradussani Panimoravintola Kukon kustannusrakennetta kesällä 2018. Tarkoituksena on selvittää kokonaiskustannusten lisäksi yksittäisiin tuotteisiin liittyvät kustannukset, mitä varten tarvitsenkin tietoa siitä, mihin asioihin teidän työaikaanne ravintolassa kului. Tämän vuoksi teetan teille tämän kyselyn, jossa pyydän teitä arvioimaan ajankäyttöänne ravintolassa. Päivät ja viikot ovat olleet tietenkin ravintolassa hyvin erilaisia, joten arvion tekeminen voi tuntua hankalalta. Pyri kuitenkin ajattelemaan mielessäsi ns. keskivertoviikkoa, eli sellaista, jonka ravintolassa voisi ajatella tavalliseksi viikoksi.

Tarkoitus on siis arvioida työajan käyttöä viikkotasolla eri työtoimintoihin. Arvio tehdään prosenttiosuuksia käyttäen, ja tarkkuutena voit käyttää viittä prosenttia, mutta jos haluat, voit jaoella ajankäyttöä tarkemminkin, vaikka prosentin tarkkuudella, jos se tuntuu todenmukaisemmalta. Suosittelen aluksi selaamaan koko kyselyn läpi, jotta sinun on helpompi hahmottaa kokonaisuus. Tämän jälkeen keskity aina yhteen osioon kerralla, ja lopussa tee yhteenveto viimeiseen yhteenvetotaulukkoon siten, että tutkit vielä uudestaan, mitä työtehtäviä mihinkin osioihin kuului.

Tärkeintä on, että mietit huolellisesti, millaisia asioita näihin listattuihin toimintoihin liiityy, ja miten paljon ne vievät aikaa verrattuna muihin toimintoihin. Tämän kyselyn tulokset ovat erittäin tärkeä osa tutkimustani, sillä ravintola-alalla juuri henkilöstökustannukset ovat iso osa kustannuksista raaka-ainekustannusten lisäksi. Tämän vuoksi on tärkeä pyrkiä selvittämään, mitkä työt vievät ravintolassa paljon aikaa, ja voitaisiinko toimintaa jotenkin kehittää. Henkilöstökustannusten jaottelu tapahtuu tämän kyselyn vastausten perusteella, joten panoksesi graduuni on tärkeä.

Huomioithan, että jokaisessa osiossa on mahdollisuus lisätä toimintoja kirjoittamieni toimintojen lisäksi. Käyttäkää tämä mahdollisuus, jos tuntuu siltä, että jokin tärkeä osa työtä puuttuu kokonaan listoista.

Jos kyselyssä on jotain epäselvää, ole ehdottomasti yhteydessä minuun, ettei väärinkäsityksiä pääse tapahtumaan.

Tsemppiä kyselyyn ja kiitos jo etukäteen!

- *Fanni*

Ohjeet tiivistetysti:

- 5) Selaa kysely ja sen eri kohdat läpi
- 6) Täytä kysely viiden prosentin tarkkuudella, tai halutessasi tarkemmin (tämä voi olla tarpeen esimerkiksi niissä toiminnoissa, jotka vievät mielestäsi vähemmän, kuin viisi prosenttia aikaa kyseisessä osiossa)
- 7) Tee yhteenveto tarkastelemalla kaikkia osioita uudestaan, ja harkitsemalla vastauksia huolellisesti
- 8) Kirjoita loppuun asioita, joita tuli mieleesi kyselyn aikana, joilla voi olla vaikutusta kyselyn tuloksiin

Selaa kysely ensin läpi, ja aloita sitten vasta kyselyn täyttö.

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Asiakkaaseen liittyvät toiminnot	%
Asiakastilausten ja maksun vastaanotto (ilman juoman tarjoilua)	
Juomien tarjoilu	
Annosten vieni pöytiin	
Jäätelön haku ja tarjoilu	
Kahvin keitto ja tarjoilu	
Ruokailuvälineiden makuutus	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Siivous	%
Pöytien puhtaanapito	
Astioiden kerääminen ja lajittelu	
Lasien tiskaus (sis. huuhtelu/kuivaus/paikalleen laitto)	
Ruokailuvälineiden tiskaus	
Muu tiskaus ja kontin puhtaanapito	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

Täytä viiden prosentin tarkkuudella, paitsi jos tarkempi jaottelu tuntuu todenmukaisemmalta.

Ylläpito	%
Juomatilausten teko myyjille/toimistolle	
Juomien haku ja järjestäminen jääkaappeihin	
Tarvikkeiden haku välivarastosta/kylmäkontista (ei juomia)	
Hanojen / kegien vaihto (sis. kegien haku kylmiöstä)	
Kassan hoito (haku aamulla, vieni ja laskeminen illalla)	
Koottavien pöytien kantaminen ulos ja sisälle	
Vessojen, lasikontin, kioskin, varjojen avaaminen ja sulkeminen	
Muu:	
Muu:	
Yhteensä	100 %

YHTEENVETO

HUOM! Tässä kohtaa on syytä tarkastella vielä aiemmista osioista, mitä työtehtäviä eri osioihin kuului, ja miettiä prosenttijakoa sen perusteella.

Kokonaisajankäyttö	%
Asiakkaaseen liittyvät toiminnot	
Siivous	
Ylläpito	
Yhteensä	100 %

Vapaa sana (tähän voit kirjoittaa kommentteja tästä kyselystä, ehkä jotain asioita mitä pitäisi ajankäytön arvioinnissa huomioida, tai jotain muuta, mitä mieleesi tuli tätä kyselyä täyttäessä):

Kiitos avusta! 😊

LIITE 6. Arvoa lisäämättömät toiminnot

Kokit:
Esivalmistelupisteen puhtaanapito/järjestely (tehtaan tiloissa)
Kokkauspisteen ja lattian puhtaanapito, tiskaus
Grillin ylläpito (hiilten lisäys ja putsaus)
Rasvakeittimen ylläpito (putsaus ja paistoöljyn vaihto)
Ainesten haku välivarastosta/kylmäkontista
Raaka-ainetilausten teko ja vastaanotto
Tarviketilausten teko ja vastaanotto
Ohjeiden / muistiinpanojen kirjaaminen
Tarjoilijat:
Lasien tiskaus (sis. huuhtelu/kuivaus/paikalleen laitto)
Ruokailuvälineiden tiskaus
Muu tiskaus ja kontin puhtaanapito
Juomaitilausten teko myyjille/toimistolle
Juomien haku ja järjestäminen jääkaappeihin
Tarvikkeiden haku välivarastosta/kylmäkontista (ei juomia)
Hanojen / kegien vaihto (sis. haku kylmiöstä)
Kassan hoito (haku aamulla, vienti ja laskeminen illalla)