

Ari-Pekka Toivanen

Aterioiden omakustannusarvojen laskenta ravintokeskus Tähkään toimintolaskennalla

Tradenomi

Kevät 2016



KAJAANIN
AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

TIIVISTELMÄ

Tekijä(t): Toivanen Ari-Pekka

Työn nimi: Aterioiden omakustannusarvojen laskenta ravintokeskus Tähkään toimintolaskennalla

Tutkintonimike: Tradenomi

Asiasanat: toimintolaskenta, omakustannusarvo, ravintokeskus, ateria

Tässä opinnäytetyössä tavoitteena oli selvittää toimintolaskentaa käyttäen ravintokeskus Tähkän aterioille omakustannusarvot. Tarkoituksena oli myös vertailla ravintokeskus Tähkän aterioiden omakustannusarvoja Kainuun keskussairaalan ravintokeskuksen (KAKS) aterioiden omakustannusarvoihin. Kaksi Kajaanin ammattikorkeakoulun opettajaa oli keväällä 2015 Open House -hankkeen tiimoilta laskenut KAKS:n aterioiden omakustannusarvot. Opinnäytetyön toimeksiantajana oli Kajaanin Mamselli -liikelaitos, johon sekä ravintokeskus Tähkä että KAKS:n ravintokeskus kuuluvat.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset olivat: Mistä Tähkän aterioiden omakustannusarvot muodostuvat ja mitä eroja ja/tai yhtäläisyyksiä on KAKS:n ja Tähkän aterioiden omakustannusarvojen muodostumisessa.

Opinnäytetyön empiirinen osuus aloitettiin tekemällä Tähkään toimintoanalyysi, jonka jälkeen tehtiin työajanseuranta kahden viikon ajalta. Tämän jälkeen saatiin Tähkän kustannukset vuoden 2014 tuloslaskelmasta, sekä taloussuunnittelijalta saatiin saman vuoden ateriamäärät. Näiden tietojen avulla pystyttiin toimintolaskentaa apuna käyttäen laskemaan Tähkän aterioiden omakustannusarvot. Laskelmissa käytettiin mahdollisimman samanlaista kaavaa kuin KAKS:lle tehdyssä laskelmassa, jotta laskelmia pystyttiin vertailemaan.

Ravintokeskus Tähkälle saatiin laskettua toimintolaskennan avulla aterioiden omakustannusarvot. Tähkän aterioiden omakustannusarvojen muodostumista pystyttiin vertailemaan KAKS:n aterioiden omakustannusarvojen muodostumiseen. Yhtäläistä ravintokeskusten toimintojen kustannuksissa oli, että kummassakin kalleimmaksi toiminnoksi tuli astiahuolto. Suurimmat erot kahden ravintokeskuksen toiminnoissa olivat kotiateriapalveluissa ja jakeluissa. Vain Tähkässä tuotetaan kotiateriapalveluita, kun KAKS:lla valmistetaan enemmän aterioita osastoille, josta johtuen jakelua on enemmän.

Opinnäytetyön toimeksiantajan mukaan aterioiden omakustannusarvojen laskelmat olivat hyvät. Tähkän ja KAKS:n aterioiden omakustannusarvojen vertailu antaa heille lisäarvoa sekä pohjan aterioiden hinnoitteluun laajemminkin. Jatkossa toimeksiantaja voisi ottaa toimintolaskennan käyttöön päivittäisessä toiminnassa.

ABSTRACT

Author(s): Toivanen Ari-Pekka

Title of the Publication: The Calculation of Meals Absorption Costs with Activity-Based Costing at Nutrition Services Centre Tähkä

Degree Title: Bachelor of Business Administration

Keywords: activity-based costing, absorption cost, nutrition services centre, meal

The purpose of this thesis was to calculate the meals absorption costs by activity-based costing at the nutrition services centre Tähkä. The aim was also to compare Tähkä's meals absorption costs to the meals absorption costs of the nutrition services centre of Kainuu Central Hospital (KAKS). The thesis was commissioned by Kajaanin Mamselli public utility where the nutrition services centres Tähkä and KAKS belong to. Two lecturers of Kajaani University of Applied Sciences had calculated these costs at KAKS in Open House project in spring 2015.

The research questions were: what are the absorption costs made up of at Tähkä and what difference and/or similarity there is between the formation of meals absorption costs at KAKS and Tähkä.

The empirical part of thesis began with an activity analysis at Tähkä and after that a timesheet was made for two weeks. Next, the costs were taken from 2014 profit and loss account and the financial planning officer gave the same year's meal quantities. With this information, it was possible to calculate Tähkä's meals absorption costs with activity-based costing. The calculations were made with the same formula that was used in the KAKS calculations to make it possible to compare them.

The result of the thesis was the absorption costs calculated with activity-based costing for the nutrition services centre Tähkä. It was possible to compare the costs at Tähkä and KAKS and see how the absorption costs were formed. A similarity between the costs of the activities in the centers was tableware maintenance, which was the highest cost in both centres. The greatest difference was in the home meal delivery services and in the distribution activities. Only Tähkä provides home meal delivery services when KAKS prepares more meals to the wards and because of this there is more distribution in KAKS.

According to the client, the calculations of the meals absorption costs were good. They received additional value and they have now a wider base for the pricing of the meals because of the possibility to compare the absorption costs at Tähkä and at KAKS. In the future, the client could introduce activity-based costing in its daily activities.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
2 TOIMINTOLASKENTA	3
2.1 Resurssi ja resurssiajurit	5
2.2 Toiminto ja toimintoajurit	6
2.3 Laskentakohde	6
2.4 Omakustannusarvo	7
2.5 Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskentajärjestelmä	7
3 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖÖNOTON VAIHEET	10
3.1 Toimintolaskentaprojektin organisointi	11
3.2 Toimintoanalyysi.....	11
3.3 Työajanseuranta.....	13
3.4 Kustannusajureiden määrittely	14
3.5 Laskentatietojen hyväksikäyttö.....	15
3.6 Toimintojohtaminen ja toimintolaskenta	15
4 RAVINTOKESKUS TÄHKÄN ATERIOIDEN OMAKUSTANNUSARVOJEN LASKEMINEN	18
4.1 Tutkimustehtävät.....	19
4.2 Kajaanin Mamselli – liikelaitos.....	19
4.3 Tähkän resurssien kartoitus	20
4.4 Toimintoanalyysi ja työajanseuranta Tähkässä	22
4.5 Laskentakohteet ja kustannusten kohdistaminen aterioille.....	25
5 POHDINTA.....	28
LÄHTEET	32
LIITTEET	

1 JOHDANTO

Kuntien ruokapalveluihin kohdistuu rakennemuutospaineita, kuten palveluiden ulkoistaminen, henkilöstön ikääntyminen, yhteistoiminta ja tuottavuuden parantamistarpeet. Myös ammattitaitovaatimukset, tilat sekä asiakastarpeiden monipuolistuminen ja muuttuminen vaativat koko ajan ruokapalveluiden kehittämistä. Suurin vaikuttava tekijä kunta-alaan on poliittisessa toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset, kuten sosiaali- ja terveydenhuollon palvelurakennemuutokset ja kuntarakennemuutokset. Ruokapalvelujen kilpailukykyä pyritään kunnissa parantamaan tuottavuuden kautta. (Haapanen & Jalava 2014, 2.)

Opinnäytetyössä tavoitteena on laskea toimintolaskentaa apuna käyttäen Kajaanin Mamselli – liikelaitokseen (jatkossa Mamselli) kuuluvalla ravintokeskus Tähkälle (jatkossa Tähkä) aterioiden omakustannusarvot. Aterioiden omakustannusarvojen laskemista varten tehdään työajanseuranta, jonka avulla saadaan kahden viikon aineisto toimintoihin käytetystä työajasta. Tähkässä ei ole aiemmin toteutettu työajanseurantaa eikä laskettu aterioiden omakustannusarvoja toimintolaskennalla, joten Mamsellilla on tarvetta tälle opinnäytetyölle. Opinnäytetyöstä on hyötyä toimeksiantajalle, koska se pystyy opinnäytetyön tulosten avulla tarvittaessa kehittämään omaa toimintaansa.

Kaksi Kajaanin ammattikorkeakoulun opettajaa on keväällä 2015 Open House -hankkeen tiimoilta laskenut Kainuun keskussairaalan ravintokeskuksen (jatkossa KAKS) aterioiden omakustannusarvot. Työssä käytetään opettajien raporttia KAKS:n aterioiden omakustannusarvoista ja verrataan niitä Tähkästä saatuihin aterioiden omakustannusarvoihin. Kummassakin ravintokeskuksessa tuotetaan samanlaisia aterioita, joten toimeksiantaja saa opinnäytetyön avulla tietoa, tehdäänkö jokin asia toisessa ravintokeskuksessa tehokkaammin kuin toisessa.

KAKS:n ravintokeskukselle oli tehty työajanseuranta keväällä, mutta Tähkälle sitä ei ole vielä tehty. Työajanseuranta on yksi tärkeimmistä vaiheista opinnäytetyössä, koska henkilöstökulut ovat yksi suurimmista kuluista ravintokeskuksissa. Työajanseurannan avulla Mamselli saa myös tärkeää tietoa, mihin työtehtäviin toiminnassa pitäisi kiinnittää enemmän huomiota.

Opinnäytetyön aiheen valintaan vaikutti se, että työssä päästään käyttämään toimintolaskentaa käytännössä, ja toteuttamaan työajanseuranta. Aiheen valintaan vaikutti olennaisesti myös se, että opinnäytetyöstä on hyötyä opinnäytetyön tekijälle ja toimeksiantajalle. Lisäksi opinnäytetyön aihe on ajankohtainen, koska valtion hallituksella on meneillään suuret säästöneuvottelut, jotka tulevat osaltaan vaikuttamaan todennäköisesti myös kuntien liikelaitosten toimintaan.

2 TOIMINTOLASKENTA

Viime vuosikymmenten aikana yritysten ohjauksen ja johdon informaatiotarpeet ovat muuttuneet, koska yritysten liiketoimintaympäristössä on tapahtunut paljon muutoksia. Kilpailu lisääntyy globaalisti koko ajan, ja samaan aikaan kuluttajat ha-
luavat rahoilleen enemmän vastinetta. Tuotteiden ja palveluiden tulisi myös olla hinta-laatusuhteeltaan edullisia ja laadukkaita. (Alhola 2008, 17—18.)

1980-luvun lopulla Yhdysvalloissa Robert S. Kaplan ja Robin Cooper arvostelivat kirjoituksissaan yritysten kustannuslaskentakäytäntöjä. Kirjoituksissaan he toivat esiin, millaisia hyötyjä on, kun kustannukset kohdistetaan oikein. Keskeinen ajatus toimintolaskennassa (Activity-Based Costing, ABC) on, että kustannukset aiheu-
tuvat toimintojen kuormittamisesta, eivätkä niinkään valmistusmääristä. (Pellinen 2006, 188.)

Jukka Pellinen (2006, 188) esittää toimintolaskennan perusidean seuraavasti:

*Voimavarojen käyttö aiheuttaa kustannuksia, toiminnot käyttävät voimava-
roja, toiminnot saavat voimavarojen käyttöä vastaavan määrän kustannuk-
sia, tuotteet käyttävät toimintoja, tuotteet saavat toimintojen käyttöä vastaa-
van määrän kustannuksia.*

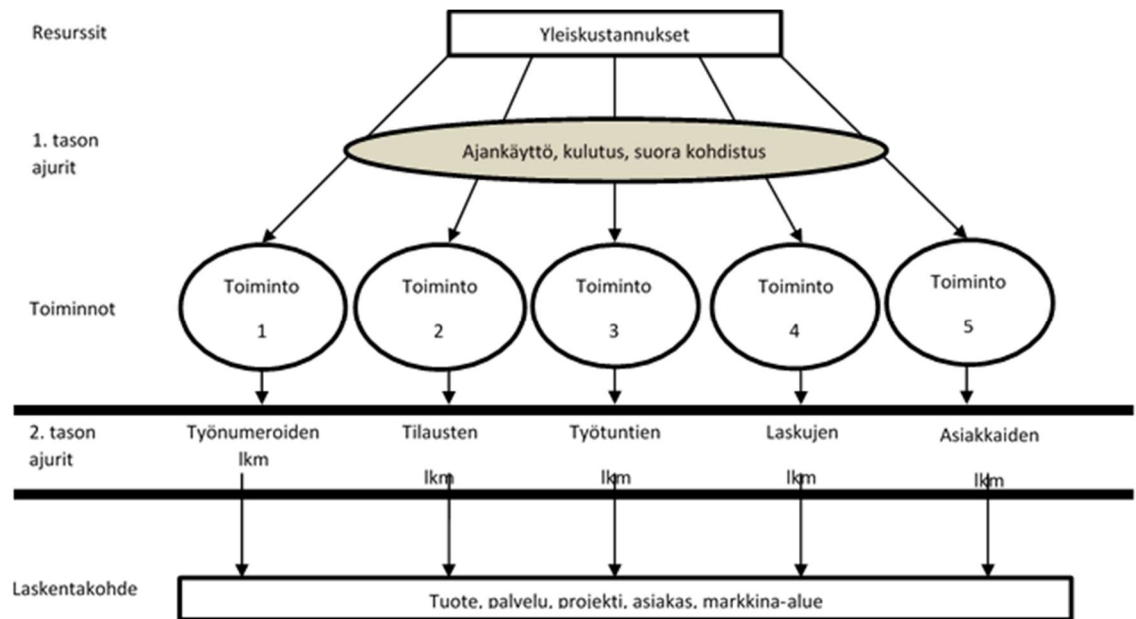
Toimintolaskenta korostaa yleiskustannusten ymmärtämistä, miten ne liittyvät tuotteisiin ja mistä yleiskustannukset syntyvät. Toimintolaskentaa käyttämällä huomataan, että pitkällä aikavälillä suurin osa kustannuksista ei ole kiinteitä ja opitaan ymmärtämään, mitkä asiat vaikuttavat yleiskustannusten vaihteluihin aika ajoin. (Drury 1997, 106).

Toimintolaskennalla pystytään kohdistamaan kustannukset eritellymmin ja oikeammin toimintaa seuraten. Toimintolaskennassa kustannusten kohdistaminen toimintojen kautta mahdollistaa paremmin kustannusten erojen huomioonottamisen tuoteryhmä- ja tuotekohtaisesti. Tämän laskentatiedon avulla saadaan luotettavampi perusta päätöksenteolle, koska laskentatieto auttaa tunnistamaan ja erittelemään paremmin päätöksistä syntyviä kustannusvaikutuksia. (Torppa & Wallin 1996, 40—41.)

Toimintolaskennan ero muihin kustannuslaskentamenetelmiin on siinä, että toimintolaskennassa resursseihin liittyvät kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintojen kautta. Suoritekohtaisissa kustannuslaskentamenetelmissä kustannukset kohdistetaan laskentakohteille kustannuspaikkojen kautta. Toimintoprosessin ollessa yksinkertainen, toimintolaskenta ei välttämättä tuo lisäarvoa perinteisiin menetelmiin verrattuna. Palvelutuotannossa eri prosessit ja toiminnot limityvät toisiinsa monimutkaisella tavalla, jolloin toimintojen kautta kustannusten kohdistaminen voi olla tarpeellisempaa. (Tyni ym. 2009, 150—151.)

Alholan (1998, 87) mukaan toimintolaskennan avulla voidaan saavuttaa muun muassa seuraavia hyötyjä. Esimerkiksi Saadaan selville todelliset syyt kannattamattomuudelle tai kannattavuudelle. Tunnetaan tuottavuus ja miten siihen voi vaikuttaa. Laskenta yksinkertaistuu ja järkeistyy. Ei mitata asioita, joita on aina ennenkin mitattu tai joita on helppo mitata vaan, mitataan asioita, joilla on merkitystä.

Seuraavalla sivulla olevassa kuviossa 1 nähdään, miten toimintolaskenta toimii. Kuviota luetaan ylhäältä alaspäin. Kuviossa ylimpänä olevat resurssit eli yleiskustannukset jaetaan viidelle toiminnolle 1. tason ajureiden (resurssiajureiden) avulla. 1. tason ajureita ovat esimerkiksi ajankäyttö, kulutus, suora kohdistus. Toimintojen kustannukset jaetaan 2. tason ajureiden (toimintoajureiden) kautta laskentakohteille. 2. tason ajureita ovat esimerkiksi tilausten lukumäärä, työtuntien lukumäärä ja asiakkaiden lukumäärä. Esimerkkeinä laskentakohteista ovat tuote, palvelu ja asiakas.



Kuvio 1 Toimintolaskentamalli (Lumijärvi ym. 1995, 53).

2.1 Resurssi ja resurssiajurit

Resurssit ovat yrityksen voimavaroja, joita ne tarvitsevat suorittaakseen toimintonsa. Tyypillisimpiä resursseja ovat pääoma, ihmiset, toimitilat, pääomat, maa-alueet ja teknologia. Nämä resurssit pystytään erottamaan kolmeen eri osa-alueeseen: henkisiin, fyysisiin ja taloudellisiin. Henkisistä resursseista esimerkkinä on osaaminen. Taloudellisista resursseista on esimerkkinä raha ja fyysisiä resursseja ovat maa-alueet ja toimitilat. Resursseja organisaatio hankkii tuotannontekijämarkkinoilta, ja organisaatiossa tuottavan toiminnan saavuttamiseksi on resursseja käytettävä tehokkaasti. (Alhola 1998, 109—110.)

Toimintolaskennassa resurssiajurit ovat tärkeässä osassa, koska resurssiajureilla kohdistetaan resurssit toiminnoille. Resurssiajurit kertovat, miksi toiminto tarvitsee kyseisiä resursseja ja millä perusteella kyseiset resurssit kohdistetaan toiminnolle. (Alhola 1998, 46.)

2.2 Toiminto ja toimintoajurit

Organisaatiossa tehdyt asiat, eli ihmisten tekemät työt, ovat toimintoja. Toiminto koostuu työtehtävistä, jotka liittyvät toisiinsa. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilähti 1995, 32.) Toiminnot kuvaavat, miten organisaatio käyttää aikansa ja resurssinsa. Toimintojen avulla voidaan hallita kustannuksia. (Brimson 1992, 76.)

Toimintoajureiden avulla kohdistetaan toimintojen kustannukset toiminnoilta laskentakohteille. Toimintoajurit kuvaavat, miksi toimintoja suoritetaan ja kuinka usein niitä suoritetaan. (Alhola 1998, 51.) Toimintolaskennassa katsotaan, että resurssit on käytetty toiminnoissa. Tuotteet käyttävät raaka-aineita ja toimintoja, jolloin kaikki kohdistettavissa olevat toiminnot ja materiaali kohdistetaan tuotteille. Kohdistaminen tapahtuu siinä suhteessa, miten tuotteet ovat käyttäneet toimintoja. Tämän ansiosta yritys pystyy kohdistamaan huomionsa pelkkien valmistuskustannusten asemasta yrityksen kokonaiskustannuksiin. (Brimson 1991, 233—234.)

2.3 Laskentakohde

Laskentakohde eli tuotos syntyy toiminnoissa tapahtuneista resurssien muunnoksesta eli tuotos on toiminnon lopputulos. Tuotos on toiminnon suorittamisen tarkoitus tai tulos, ja se on se, mitä toiminto tuottaa tai vastaanottaja saa. Tuotos ei kuitenkaan ole lopullinen tavoite, vaan toiminnon tulos. Esimerkiksi asunnon myyntitoiminto loppuu myyntisopimukseen eikä voittoon, joka on lopullinen tavoite. Toiminnon tuotosta pitäisi pystyä mittaamaan jollakin tavoin, kuten sitä edellisessä esimerkissä pystyttäisiin mittaamaan tehtyjen kauppojen lukumääränä ajanjaksoa kohden. Periaatteena on, että toiminnon suoritus luo tapahtuman tai dokumentteja, luonnoksen tai idean. Toiminnossa syntyneen tuotoksen tulisi täyttää asiakkaan vaatimukset. Asiakkaana voi olla toiminnon tuotoksen seuraava käyttäjä tai tuotteen lopullinen asiakas. (Brimson 1992, 83.)

2.4 Omakustannusarvo

Omakustannusarvo sisältää kaikki kustannukset tuotteen markkinoinnista, valmistamisesta ja hallinnosta. Omakustannusarvoa tarvitaan, kun selvitetään toiminnan kannattavuutta. Kuntapalvelussa hinnan määräytyessä sitovien sopimusten tai markkinoiden säädösten perusteella, on omakustannusarvon selvittäminen tarpeellista. Omakustannusarvolla voidaan osoittaa verotuksella tai muulla budjetti-rahoituksella koottavaa osuutta toiminnan rahoitukseen, jos palvelun hinnoitteluun sovelletaan lakisääteistä maksuperustetta. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 65.)

Omakustannusarvon selvittämiseen täytyy ratkaista kolme kustannuslaskennan perusongelmaa. Laajuusongelma on ensimmäinen ongelmista ja siinä laskelman ulkopuolelle rajataan laskelmaan kuulumattomia kustannuksia. Arvostusongelma on toinen ongelmista, ja sen ratkaisuun pitää selvittää, miten lasketaan eri tuotannon tekijöiden käytön arvo. Kiinteiden kustannusten jakaminen on kolmas ongelma ja tätä kutsutaan jakamisongelmaksi. (Tyni ym. 2009, 65—66.)

Toimintolaskennan avulla saadaan kiinteät kustannukset kohdistettua tavaroille ja palveluille toimintojen kautta, joten toimintolaskenta on hyvä laskentamenetelmä omakustannusarvoa laskettaessa. Toimintolaskennan avulla saadaan kohdistettua tuotteille myös ne kustannukset, joita ei yleensä kustannusten hierarkkisuu den takia tuotteille kohdisteta. (Torppa & Wallin 1996, 65.)

2.5 Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskentajärjestelmä

Laskentatulokset yleensä poikkeavat toisistaan selkeästi, kun käytetään erilaisia laskentatapoja. Esimerkiksi perinteisellä kustannuslaskentamenetelmällä ei pysytä käytännössä lainkaan saamaan selville jakelukanavan kannattavuutta tai asiakaskannattavuutta. (Alhola 1998, 58.)

Toimintolaskenta on monimutkaisempi perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna. Tällöin on vaikeaa sanoa, vastaako toimintolaskennalla saadut tarkemmat tulokset ja muut hyödyt sitä haittaa, joka johtuu laskennan monimutkaistumisesta.

Toimintolaskennan ansiosta voidaan kuitenkin esimerkiksi ottaa helpommin huomioon arviot tulevista asiakasmäärien muutoksista jo etukäteen. (Tyni ym. 2009, 160—161.)

Toimintolaskennalla voidaan ottaa paremmin huomioon se, mitkä tuotteet käyttävät toimintoja ja kuinka paljon ne kuluttavat toimintoja, kun kustannuksia kohdistetaan toimintojen kautta. (Torppa & Wallin 1996, 41—42.) Toimintolaskenta pysyy toimimaan useammalla eri tavalla, koska se käyttää useampaa kohdistustekijää (Turney 2002, 70).

Perinteisessä kustannuslaskentamenetelmässä yleiskustannukset kohdistetaan tuotteille volyymiperusteisesti. Kustannuksia kohdistettaessa volyymiperusteisesti, kaikki tuotteet saavat osansa yleiskustannuksista. (Torppa & Wallin 1996, 41.)

Seuraavalla sivulla kuviossa 2 nähdään toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskentajärjestelmän ero. Perinteisen kustannuslaskentajärjestelmän kohdalla kustannukset kohdistuvat suoraan tuoteyksiköille. Kustannuksia kohdistuu kullekin yksikölle yhtä paljon. Tuotteen B tuoteyksiköitä on vähemmän, kuin tuotteen A tuoteyksiköitä. Tästä johtuen tuotteelle A kohdistuu suurin osa kustannuksista. Perinteisellä kustannuslaskentajärjestelmällä laskettaessa tuotteet hyötyvät toiminoista tasapuolisesti. Kustannuksia ei saisi kohdistua enemmän suurivolyymiselle tuotteelle vain siksi, että se on suositumpi. Toimintolaskentaa käytettäessä ei kohdata samoja ongelmia kuin perinteisen kustannuslaskennan kanssa. Toimintolaskenta ottaa huomioon esimerkiksi koneeseen tehtävät asetusten muuttamiset erien välillä ja tästä syntyvät kustannukset kohdistetaan tuotteelle erien tai asetustuntien perusteella. Tuotetyypin tuotteiden ylläpidosta aiheutuvat kulut löydetään toimintolaskennalla. Tästä syystä yksikkökustannuksia kohdistuu vähemmän suurivolyymisille tuotteille kun pienivolyymisille. (Turney 2002, 72.)

	Toimintolaskenta		Perinteinen	
Työkalujen ja muottien valmistaminen	1000 €		1000 €	
	Tuote A	Tuote B	Tuote A	Tuote B
Kustannukset per tuote	500 €	500 €	800 €	200 €
Volyyymi	<u>200</u>	<u>50</u>	<u>200</u>	<u>50</u>
Kustannukset per yksikkö	<u>2,50 €</u> ✓	<u>10 €</u> ✓	<u>4 €</u>	<u>4 €</u>
	✓ Oikeat tuotekustannukset			

Kuvio 2 Toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan ero (Turney 2002, 72).

3 TOIMINTOLASKENNAN KÄYTTÖÖNOTON VAIHEET

Toimintolaskennan käyttöönottoon vaikuttaa toimintojohtamisjärjestelmän syvyys, organisaatorakenne ja organisaation strategia. Toimintojohtaminen voidaan jakaa kolmeen tasoon: toimintolaskenta, toimintokustannusanalyysi ja toimintoanalyysi. Strategisen lähestymistavan voi jakaa kahteen vastakkaiseen pääluokkaan, puolustajaan ja edelläkävijään. Edelläkävijäyritykset panostavat voimakkaasti uusien markkinamahdollisuuksien etsimiseen ja uusien tuotteiden kehittämiseen. Edelläkävijät ovat myös valmiimpia kokeilemaan uusia laskentajärjestelmiä. Puolustajat panostavat tehokkaaseen toimintaan nykyisillä markkinoilla ja tuotteilla, pyrkien puolustelemaan asemiaan. Näiden kahden ääripään välille sijoittuvat analysoijat. Analysoijilla on sekä puolustajan että edelläkävijän piirteitä. (Laitinen 2003, 274.)

Useat yritykset ovat onnistuneet hyvin toimintolaskennan käyttöönotossa. Toimintolaskennan käyttöönoton menestykselliseen onnistumiseen on kehitetty metodi, joka pohjautuu yritysten kokemuksiin. Metodin kolme ensimmäistä askelta ovat kiinnostuksen herättäminen toimintolaskentaan, esteiden poistaminen ja yritysjohtoon sitoumus toimintolaskentaprojektiin. (Turney 2002, 226.)

Onnistuminen toimintolaskennan käyttöönotossa edellyttää, että organisaatiojohto pystyy hyödyntämään tehokkaasti kustannustietoa päätöksenteossa. Toimintolaskennan tulee tuottaa sellaista tietoa, jolla on lisäarvoa verrattaessa perinteisen järjestelmän tuottamaan informaatioon. (Laitinen 2003, 273—274.)

Lisäarvoa toimintolaskennalla on taas sitä enemmän, mitä nopeammin yleiskustannukset kasvavat ja mitä enemmän organisaatiolla on periodikustannuksia. Lisäksi mitä enemmän organisaation tuotteiden logistiikkaan ja valmistamiseen vaadittavat tukipalvelut ja niihin yhdistyvät prosessit ovat erilaisia. Toimintolaskennan käyttöönotto tulee epäonnistumaan, jos organisaatio ja tuotteet ovat sellaisia, ettei toimintolaskenta pysty antamaan lisäarvoa tai organisaatiojohto ei pysty hyödyntämään toimintolaskennalla saatua informaatiota. (Laitinen 2003, 274.)

3.1 Toimintolaskentaprojektin organisointi

Yleensä toimintolaskentaprojekti saa alkunsa, kun yritysjohto on kuullut jostakin lähteestä toimintolaskennan periaatteista. Lähteinä yleisemmin ovat konsultit, kirjat, muut yritysjohtajat ja koulutustilaisuudet. Toimintolaskentaprojektin käynnistämiseen tarvitaan ärsyke. Ärsykkeet voidaan jakaa puute- ja etulähtöisiin ärsykkeisiin. Puutelähtöisessä ärsykkeessä yritys on huomannut laskentajärjestelmässään puutteita, joihin toivoo saavansa vastauksia. Etulähtöisessä ärsykkeessä yritys ei ole huomannut laskentajärjestelmässään selviä puutteita, mutta uskoo toimintolaskennan tuottavan lisää informaatiota. (Laitinen 2003, 281—282.)

Toimintolaskentaprojektiin tarvitaan projektiryhmä, johon yleensä kuuluu edustaja yritysjohtosta, ulkopuolinen asiantuntija ja valitut avainhenkilöt. Toimintolaskentamalli rakennetaan strategisen johtamisen tueksi, jolloin on tärkeää, että projektissa on mukana yrityksen strategista johtoa. Projektiryhmä määrittelee ensimmäisenä projektin tavoitteet, käytettävissä olevat voimavarat ja aikataulun. (Laitinen 2003, 283,295.) Toimintolaskentaprojektin tavoitteena voi olla esimerkiksi valmistuskustannusten alentaminen tai markkinaosuuksien menettämisen syiden selvittäminen (Turney 2002, 244).

3.2 Toimintoanalyysi

Toimintolaskentaprojektin ensimmäinen vaihe organisoinnin jälkeen on yrityksen toimintojen määrittely. Yrityksen prosessi jaetaan yleensä toiminnoiksi loogisessa järjestyksessä, joka alkaa markkinoinnista ja päättyy, kun asiakas on ostanut palvelun tai tuotteen ja hyväksynyt sen tai tehnyt siitä reklamaation. (Laitinen 2003, 296.)

Toimintojen selvittäminen on toimintoanalyysin ensimmäinen vaihe (Lumijärvi 1995, 32). Toimintoanalyysillä selvitetään yrityksen keskeiset toiminnot, mutta pelkkä toimintojen selvittäminen ei riitä. Lisäksi on tiedettävä niiden vaikutus muihin yrityksessä tapahtuviin toimintoihin. (Alhola 2008, 37.) Tässä vaiheessa yrityksen ylin johto saa ymmärrettävän kuvan siitä, mitä yrityksessä oikeasti tehdään, ja

miten yrityksen eri puolilla tehtävät toiminnot liittyvät toisiinsa. Toimintoanalyysi kertoo, mihin yrityksen resursseja käytetään eli tehdäänkö oikeita asioita. Toimintoanalyysi kertoo myös, kohdistuuko yrityksen tärkeimpiin toimintoihin eniten henkilöstöresursseja ja muita kustannuksia. (Lumijärvi 1995, 32—33.)

Toiminnot ovat yrityksen tehtäviä tai asioita, jotka voidaan havaita seuraamalla työntekijöiden työskentelyä. Toiminnot koostuvat työtehtävistä, joilla on sama päämäärä. (Lumijärvi 1995, 32.) Toimintoja määriteltäessä on tärkeää pitää mielessä, että niiden pitää olla itsenäisiä ja mielekkäitä kokonaisuuksia. Toimintojen pitää myös kuluttaa toimintolaskennan periaatteen mukaisesti yrityksen resursseja, ja toiminnoilla tulee olla myös selvät aloitus- ja lopetushetket. Tällaisista toiminnoista esimerkkejä ovat varastointi, tuotanto ja taloushallinto. Näitä toimintoja voidaan kutsua päätoiminnoiksi, joita voidaan jakaa tarpeen mukaan alitoimintoihin eli yksityiskohtaisiin tehtäviin. Tästä muodostuu toimintojen hierarkia, jolloin päätoiminnot ovat ylemmällä tasolla ja alitoiminnot alimmalla tasolla. (Laitinen 2003, 297—298.)

Toimintojen tarkasteleminen hienojakoisella tasolla tarkoittaa, että päätoiminnot on jaettu yksityiskohtaisiin tehtäviin mahdollisimman tarkasti, jolloin toimintoja voi olla yrityksellä jopa 80—350. Toimintojen määrittäminen vain päätoimintojen mukaan on tarkoituksenmukaista silloin, kun toimintoanalyysin tarkoituksena on selvittää laskentakohteen kannattavuus. Tällöin toimintoja on todennäköisesti 15—100. (Lumijärvi 1995, 39.)

Toimintoja voidaan yhdistellä, jotta toimintolaskentajärjestelmästä tulisi selkeämpi. Yhdisteltävien toimintojen kustannusten tulee olla kuitenkin merkityksettömiä, jotta toiminnot voidaan yhdistää. Yhdisteltäessä toimintoja täytyy myös ottaa huomioon, että niillä on sama kustannusten kohdistusperiaate. (Turney 2002, 281.)

Toimintolaskentaa kannattaa käyttää tehokkuusvertailuun yrityksen eri yksiköiden välillä. Tällöin toimintoja määriteltäessä täytyy pitää mielessä, että toiminnot määritellään kaikissa yrityksen yksiköissä samalla tavalla. Toimintoja voidaan käyttää joko toimintoanalyysissä toimintojen virtaviivaistamiseen ja tehostamiseen tai toimintolaskennassa haluttujen laskentakohteiden taloudellisuuden selvitykseen. (Lumijärvi 1995, 32, 39.)

3.3 Työajanseuranta

Toimintolaskentaa varten tarvitaan tietoa toiminnoista, resursseista ja tuotteista tai palveluista. Tietoa tarvitaan myös edellä mainittujen tekijöiden yhdistävistä asioista. Tietoa näihin löytyy pääkirjatileiltä, työntekijöiltä ja tietojärjestelmästä. Toimintolaskentaa varten tietoa löytyy yllättävän paljon valmiiksi yrityksen virallisista tietolähteistä. (Turney 2002, 257.)

Tiedot, joita yritys tai organisaatio ei ole ennen nähnyt tarpeelliseksi hankkia, voidaan eri keinoin selvittää. Tiedon keräämiseen on viisi olennaista menetelmää, jotka ovat työajanseuranta, tarkkailu, kyselyt, haastattelut ja teemataulut. (Turney 2002, 259.) Yrityksen on tehtävä toimintoihin liittyvä työajanseuranta, jos siirrytään käyttämään toimintolaskentaa (Laitinen 2003, 305).

Työajanseuranta antaa tietoa toiminnoissa tehtävästä työstä sekä työn suorittamiseen käytetystä ajasta (Turney 2002, 259). Monissa palveluyrityksissä ja julkisissa organisaatioissa työajan käytön kohdistaminen toiminnoille on erityisen tärkeää. Tällöin pystytään laskemaan toimintoperusteiset kustannukset tuotteistetuille palveluille. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 166.)

Työajanseurannan perusteella voidaan selvittää kokonaistyöajan jakautuminen eri toiminnoille ja tehtäville. Työajanseuranta tehdään yleensä siten, että työntekijä seuraa työaikansa käyttöä 15–30 minuutin tarkkuudella 1–4 viikon ajan. Työntekijä kirjaa toimintoihin käyttämänsä ajan sille tarkoitetulle lomakkeelle. Tarkoituksena olisi, että työntekijä pystyisi tekemään seurannan mahdollisimman vähällä vaivalla, mutta silti mahdollisimman tarkasti. (Järvenpää ym. 2013, 166–167.)

Toimintolaskennan kannalta työajan seurannan väärä toteuttamismalli tai puutteellinen toteuttaminen voi aikaansaada virheitä laskelmiin. Ajankäytön seurannalla ei ole tarkoitus arvioida työtehtävien suorittamista eikä seurata työntekijöitä. Jos ajankäytön seurannalla valvottaisiin työntekijöitä, saattaisivat työntekijät kirjata väärää tietoa seurantalomakkeelle. Työntekijöiden tulisi suhtautua työajan seurantaan vakavasti, ja siksi työntekijöiden asenteisiin vaikuttaminen on tärkeää. (Järvenpää ym. 2013, 168.)

3.4 Kustannusajureiden määrittäminen

Kustannusajurit voidaan jakaa ensimmäisen ja toisen tason kustannusajureihin. Ensimmäisen tason eli resurssiajureiden sekä toisen tason eli toimintoajureiden määrittäminen on toimintolaskennan kannalta tärkeässä osassa. Väärin valitut ajurit vääristävät toimintolaskennalla saatua tietoa ja tuhoavat näin toimintolaskennasta saatavan hyödyn. Toimintolaskennan kannalta ajureiden määrittäminen on yksi kriittisimpiä kohtia. (Alhola 2008, 44.)

Kustannusajureiden kohdistaminen ajankäytön mukaan on tarkempi tapa kuin kohdistustapa, joka perustuu lukumäärään. Ajankäytön mukainen kohdistaminen vaatii ajankäytön selvittämiseksi tarkoituksenmukaisesti valitun menetelmän. Eri-tyisesti palveluyrityksissä on avainasemassa, että käytetty työaika kohdistetaan toiminnolle, jotta voidaan laskea palveluille toimintoperusteiset kustannukset. Esimerkiksi materiaalien vastaanoton kustannusajuriksi voidaan määrittää kuorman purkamisen ja hyllyttämisen kesto ajallisesti. (Järvenpää ym. 2013, 163—166.)

Ensimmäisen tason kustannusajuri eli resurssiajuri on linkki resurssin ja toiminnon välille, eli sen avulla kohdistetaan yleiskustannuksia toiminnolle (Alhola 2008, 45). Tästä syystä resurssiajureiden määrittäminen aloitetaan yleensä tutkimalla pääkirjatilejä, joista yleiskustannukset löytyvät. Resurssiajureiden määrittämiseen on neljä pääsääntöä: kustannukset kohdistetaan aina, kun se on mahdollista, aputoimintojen kustannukset kohdistetaan päätoiminnoille, henkilöstökustannukset erotetaan muista kustannuksista ja käytetään järkeä resurssien jaossa. (Turney 2002, 288.) Henkilöstökustannukset jaetaan sillä perusteella, kuinka paljon työntekijä on käyttänyt työaikaansa toiminnon suorittamiseen (Laitinen 2003, 305).

Toisen tason kustannusajuri eli toimintoajuri kertoo, miksi toimintoa suoritetaan ja kuinka useasti toimintoa suoritetaan. Toimintoajureilla kohdistetaan toiminnon kustannukset laskentakohteille eli tuotteille tai palveluille. Esimerkiksi palkanlaskenta on toiminto, ja toimintoajurina on, kuinka monen työntekijän palkka lasketaan. Eli jos esimerkkitapauksessa työntekijöitä olisi viisi henkilöä, jouduttaisiin palkanlaskentatoiminto suorittamaan viisi kertaa. (Alhola 2008, 47—49.) Toimintoajurit tulisi valita siten, että ne sopivat toiminnon tyyppiin, ja ne ovat riippuvaisia toiminnon kulutuksesta (Turney 2002, 296).

3.5 Laskentatietojen hyväksikäyttö

Viimeinen vaihe toimintolaskennan käyttöönotossa on laskentatietojen hyväksikäytön mahdollisuuksien selvittäminen yritysjohdon päätöksenteossa. Laskentatietojen hyödyntäminen jää projektin päättymisen jälkeen yrityksen päätöksentekijöiden vastuulle. Toimintolaskennan tulosten hyödyntäminen jatkossa vaatii, että laskentajärjestelmää kehitetään siten, että tiedot ovat mahdollista kerätä taloudellisesti, nopeasti ja täsmällisesti. (Laitinen 2003, 334—335.)

Toimintojen kustannustietoja pystytään käyttämään apuna erilaisissa päätöksissä. Toimintolaskenta tuottaa tietoa toimintojen kustannuksista, joka on jo itsessään arvokasta tietoa yrityksen johdolle. Toimintojen kustannustietoja pystytään käyttämään muun muassa tehottomien toimintojen kartoittamiseen, sekä tehokkuuden kehittämiseen. Toimintojen kustannuksia pystytään vertailemaan sekä muihin yrityksiin, että yrityksen muihin sisäisiin toimintayksiköihin. (Laitinen 2003, 335—336.)

Toimintojen kustannusten vertaileminen yrityksen sisäisten yksiköiden välillä tai toisiin samankaltaisiin yrityksiin vaatii, että toiminnot on ymmärretty ja määritelty samalla tavalla. Lisäksi kustannukset on laskettu samalla tavalla ja olosuhteet toimintolaskentaa tehdessä ovat olleet normaalit. Näillä periaatteilla pystytään varmistamaan yksiköiden vertailukelpoisuus. Saadut vertailutiedot ovat tärkeää tietoa, kun halutaan parantaa yrityksen kustannustehokkuutta ja halutaan löytää kehityskohteita. Jos vertailukelpoisuus ei täyty kaikilta osin, voi vertailusta tulla harhaanjohtavaa, eikä vertailu täten anna todellista tietoa kustannustehokkuuden eroista yksiköiden välillä. (Laitinen 2003, 331.)

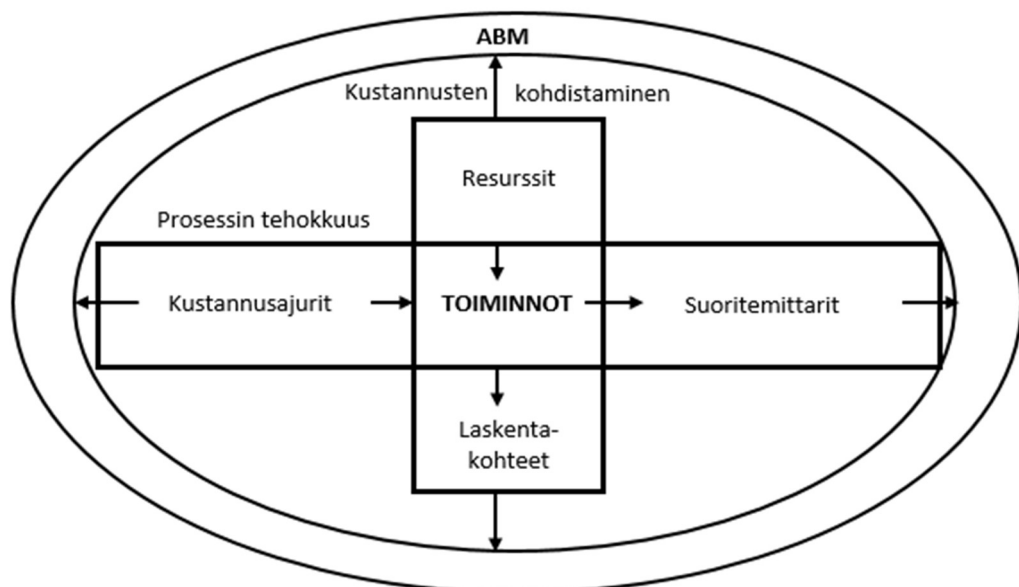
3.6 Toimintojohtaminen ja toimintolaskenta

Yrityksen kaikkiin osiin tulisi soveltaa toimintojohtamista, koska sitä käytetään suorituksen kannattavuuden parantamiseen. Tällöin asiat asetetaan strategiseen tärkeysjärjestykseen ja valittu strategia toteutuu. (Turney 2002, 324.)

Alhola (1998, 86) toteaa seuraavalla tavalla: ”On hyvä muistaa, että mitä ei voi mitata, sitä ei voi johtaa”.

Toimintoajattelussa lähimpänä perinteistä laskentatoimen ja taloushallinnon aluetta on kustannuslaskenta, joka perustuu toimintoihin. Toimintolaskennalle on sen historian aikana asetettu lisää tavoitteita ja vaatimuksia aikaisemman tuotelaskennan lisäksi. Käsitteenä koko toimintoajattelu on laajentunut, ja on alettu puhumaan myös johtamisesta, joka on toimintoperusteista (Activity Based Management, ABM). Toimintolaskentajärjestelmä on paljon suppeampi kuin toimintojohtaminen on filosofiana. Toimintojohtamista voidaan sanoa johtamisfilosofiaksi, joka yhdistelee ja käyttää muita suuntauksia, jotka ovat ominaisia aikakaudellemme, kuten aikaan perustuva johtaminen (Time Based Management, TBM) ja laatujohtaminen (Total Quality Management, TQM). Lisäksi toimintojohtaminen käyttää toimintolaskentaa laskentatiedon saamiseen. Kokoaikaiseen toiminnan parantamiseen keskitytään toimintojohtamisessa, kun taas toimintolaskenta on apuväline, jolla kohdistetaan kustannuksia. (Alhola 1998, 95, 98.)

Kuviossa 3 kuvataan toimintojohtamisen ja toimintolaskennan välistä riippuvuussuhdetta, jossa ne tukevat toisiaan.



Kuvio 3 Toimintojohtamisen ja toimintolaskennan suhde (Alhola 1998, 96.)

Turneyn (2002, 156—157) mukaan toimintolaskenta on toimintojohtamisen ytimessä ja toimintojohtaminen ympäröi sitä. Toimintojohtaminen saa voimavaransa toimintolaskennan tietokannasta. Toimintojohtamisen ensimmäinen tavoite on parantaa kuluttajien saamaa hyötyä. Toisena tavoitteena on parantaa hyödystä ansaittua tulosta. Keskittymällä toimintojen johtamiseen nämä tavoitteet saavutetaan. Aluksi on ymmärrettävä, että kuluttajilla on yksinkertaiset tarpeet. He haluavat tarvetta vastaavia palveluja ja tuotteita. He haluavat palveluja, joihin heillä on varaa ja mitä he tarvitsevat. Lisäksi he haluavat palvelua ja laatua, he haluavat tulla iloisiksi. Kuluttajat haluavat tämän kaiken heti. Kuluttajien tarpeiden tyydyttäminen on kaikkea edellä mainittua ja vieläpä yksinkertaista. On eri asia tyydyttää kuluttajien tarpeet kannattavasti.

4 RAVINTOKESKUS TÄHKÄN ATERIOIDEN OMAKUSTANNUSARVOJEN LASKEMINEN

Opinnäytetyön aihe sai alkunsa, kun Kajaanin ammattikorkeakoulun opettajat olivat laskeneet keväällä 2015 Open House – hankkeessa ravintokeskus KAKS:n aterioiden omakustannusarvot. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Kajaanin Mamselli -liikelaitos, johon sekä ravintokeskus Tähkä että KAKS:n ravintokeskus kuuluvat. Opinnäytetyön avulla laskettiin toimintolaskennalla ravintokeskus Tähkän aterioiden omakustannusarvot, joita ei ollut aikaisemmin laskettu. Tarkoituksena oli saada KAKS:n aterioiden omakustannusarvoille vertailukohde. Vertailutulosten avulla toimeksiantaja pystyy tarvittaessa kehittämään ravintokeskusten toimintaa opinnäytetyön tulosten avulla.

Opinnäytetyön tavoitteena oli laskea omakustannusarvot Tähkässä tuotettaville aterioille. Omakustannusarvojen laskemisella oli tarkoituksena saada selville, mihin Tähkän resurssit käytetään ja mitä eroja on KAKS:n ja Tähkän aterioiden omakustannusarvojen muodostumisessa. Ravintokeskusten aterioiden omakustannusarvojen vertailun luotettavuutta lisää, että opinnäytetyön laskelmat tehtiin samalla periaatteella kuin KAKS:lle oli tehty Open House – hankkeen tiimoilta. Molemmissa laskelmissa käytettiin vuoden 2014 kustannuksia sekä ateriamääriä.

Opinnäytetyö tehtiin kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimusmenetelmällä. Tutkimuksen tiedon hankinta on luonteeltaan kokonaisvaltaista ja aineisto kootaan todellisissa tilanteissa. Kohdejoukko on valittu tarkoituksenmukaisesti, ja tutkimussuunnitelmaa on muutettu olosuhteiden mukaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tapaukset käsitellään ainutlaatuisina ja aineistoa tulkitaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2004, 155.) Opinnäytetyön aineistoa kerättiin työajanseurantalomakkeella, jonka avulla selvitettiin, kuinka paljon toimintoihin käytettiin työaikaa. Kustannukset ja ateriamäärät saatiin taloussuunnittelijalta Mamsellin kirjanpidosta. Näiden tietojen avulla pystyttiin laskemaan ravintokeskus Tähkän aterioiden omakustannusarvot. Tämän jälkeen vertailtiin opinnäytetyössä saatuja tuloksia KAKS:lle tehtyyn Open House – hankkeen raporttiin.

4.1 Tutkimustehtävät

Opinnäytetyön tavoitteena on laskea toimintolaskentaa käyttäen ravintokeskus Tähkän aterioiden omakustannusarvot. Tarkoituksena on myös vertailla ravintokeskus Tähkän aterioiden omakustannusarvoja KAKS:n ravintokeskuksen aterioiden omakustannusarvoihin. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Kajaanin Mamselli -liikelaitos, johon sekä ravintokeskus Tähkä että KAKS:n ravintokeskus kuuluvat. Opinnäytetyöstä on hyötyä toimeksiantajalle, koska se pystyy opinnäytetyöni tulosten avulla tarvittaessa kehittämään omaa toimintaansa.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat:

1. Mistä Tähkän aterioiden omakustannusarvot muodostuvat?
2. Mitä eroja ja/tai yhtäläisyyksiä on KAKS:n ja Tähkän aterioiden omakustannusarvojen muodostumisessa?

4.2 Kajaanin Mamselli – liikelaitos

Kajaanin Mamselli on Kajaanin kaupungin liikelaitos. Mamsellin asiakkaina on Kajaanin kaupungin ja Kainuun sosiaali- ja terveydenhuollon – kuntayhtymän peruskouluja, päiväkoteja, ammattikorkeakoulu, muita oppilaitoksia, hoitokoteja, sairaaloita sekä toimistoja, virastoja ja laitoksia. Mamselli tarjoaa päivittäin aterioita noin 13 000 kappaletta ja pitää kiinteistöjä puhtaana noin 120 000 neliometriä. Mamsellissa on henkilöstöä noin 180 henkeä, ja he tekevät tehtäviään lähes 150 eri kohteessa.

Mamselli tarjoaa lounasta ravintokeskus Tähkässä, opiskelijaravintola Foxissa, ravintola Vimpelissä ja kaupungintalon Kajateriassa. Ravintokeskus Tähkä toimittaa myös kotiateriapalveluja. Ateriapalveluita Mamselli tuottaa Kainuun keskussairaalalle, hoitokodeille, Kajaanin kaupungin sairaalalle, ammattiopistolle ja lukiolle.

Ravintokeskus Tähkässä tuotetaan ateriapalveluita akuuttiyksikköön, hoivayksikköön, kuntoutusyksikköön, Eljaskartanoon ja Tulliniemen vanhainkotiin. Kuljetettavia aterioita Tähkässä tuotetaan Arvolakotiin, palvelukeskus Kallioon, Tervakartanoon ja kotiateriapalveluita. Tähkän yhteydessä on myös lounasravintola.

KAKS:n ravintokeskuksessa toimii henkilöstöravintola Mamselliina ja aterioita valmistetaan ja toimitetaan muun muassa Toppilaan, Kehvalle ja Asemakadulle. Ravintokeskus KAKS ei toimita kotiateriapalveluja. Molemmissa ravintokeskuksissa tuotetaan päivittäin aamupala, lounas, välipala, päivällinen ja iltapala. Lisäksi ravintokeskuksista pystyy tilamaan kahvituksia.

4.3 Tähkän resurssien kartoitus

Tähkän kustannukset saatiin vuoden 2014 tuloslaskelmasta. Tuloslaskelmasta saatiin selville, miten paljon on ollut mitäänkin kustannuksia vuoden aikana. Opinäytetyössä kustannukset ryhmiteltiin seitsemään ryhmään. Alla olevassa kuviossa 4 näkyvät kustannusryhmät.

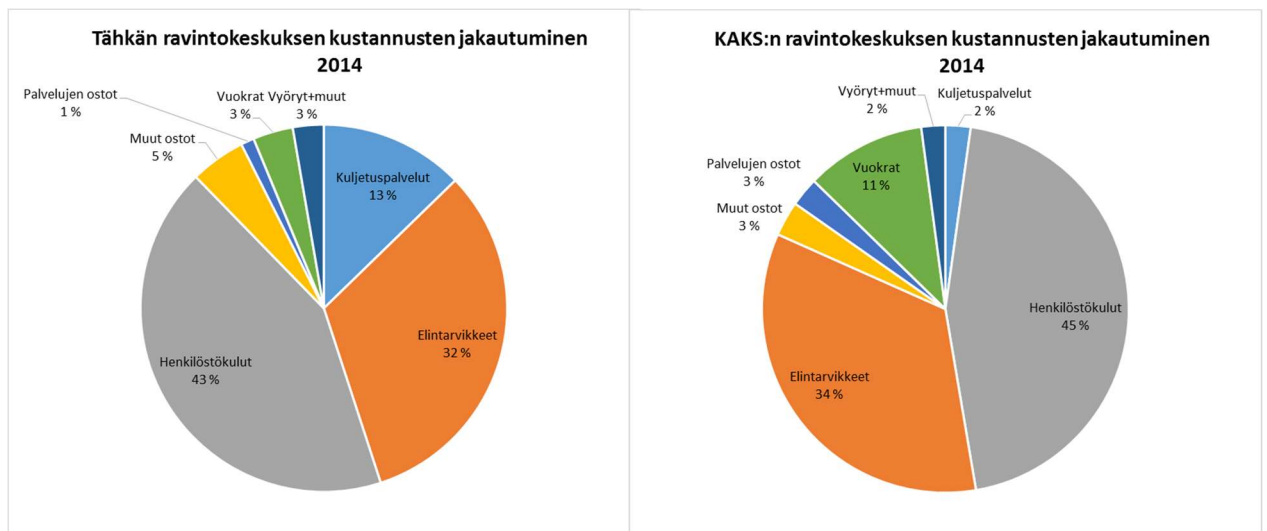
KULJETUSPALVELUT
HENKILÖSTÖKULUT
ELINTARVIKKEET
MUUT OSTOT
PALVELUJEN OSTOT
VUOKRAT
VYÖRYT+MUUT

Kuvio 4 kustannusryhmät

Tähkän välittömiä kustannuksia olivat kuljetuspalvelut ja elintarvikkeet. Välittömät kustannukset kohdistettiin suoraan aterioille. Elintarvikkeiden kustannukset on kohdistettu suoraan kaikille aterioille ja jakajana käytetään painokertoimia, jotka kuvastavat aterioiden kokoa. Kuljetuskustannukset kohdistetaan tasan kuljetettavien aterioiden kesken.

Tähkän välillisiä kustannuksia olivat henkilöstökustannukset, muut ostot, palvelujen ostot, vuokrat, vyörytyserät ja muut kustannukset. Henkilöstökustannuksiin sisältyvät palkat, terveystalvelut, pesulapalvelut, matkat, koulutukset ja vuokratyövoimaostopalvelut. Välilliset kustannukset kohdistettiin ensin resurssiajureiden avulla toiminnoille ja sen jälkeen toiminnoilta toimintoajureiden avulla aterioille. Henkilöstö- ja vuokratkustannukset kohdistettiin työajan suhteessa toiminnoille. Muut ostot, palvelujen ostot, vyörytykset ja muut kulut kohdistettiin tasan jokaiselle toiminnolle.

Alla olevissa kuvioissa 5 ja 6 kuvataan ravintokeskusten kustannusten jakautumista prosentuaalisesti. Kuviossa 5 on Tähkän kustannusten jakautuminen ja kuviossa 6 on KAKS:n kustannusten jakautuminen. Ravintokeskusten kulurakenne on prosentuaalisesti hyvin samanlainen, kummassakin ravintokeskuksessa henkilöstö- ja elintarvikekulut ovat suurimmat menoerät. Henkilöstö- ja elintarvikekustannukset kattavat kummassakin ravintokeskuksessa yli 75 % kaikista kustannuksista. Henkilöstökustannukset ovat yleensä palvelualan yrityksessä suurin kuluera.



Kuvio 5 Tähkän kustannusten jakautuminen

Kuvio 6 KAKS:n kustannusten jakautuminen

Suurimmat erot ravintokeskusten kustannuksien jakautumisessa ovat kuljetuspalvelu- ja vuokrakuluissa. Tähkässä vuonna 2014 kuljetuspalvelukulut ovat olleet 13 % kaikista kuluista, taas KAKS:n kuljetuspalvelukulut ovat olleet vain 2 %. Tähän eroon vaikuttaa se, että vain Tähkässä tuotetaan kotiateriapalveluja. Tähkässä

vuokratulot ovat olleet vain 3 % ja KAKS:n ne ovat olleet 11 % kaikista kuluista. Vuokratulot koostuvat pääosin liiketilojen vuokrista.

4.4 Toimintoanalyysi ja työajanseuranta Tähkässä

Opinnäytetyöhön tehtiin ensimmäisenä toimintoanalyysi, jotta pystyttiin hyödyntämään toimintolaskentaa aterioiden omakustannusarvojen selvittämisessä. Toimintoanalyysissä selvitettiin, mitä toimintoja Tähkässä käytetään aterioiden valmistukseen. Opinnäytetyötä varten pidettiin aluksi palaveri toiminnoista ja työajanseurannasta. Palaveri pidettiin lokakuussa 2015 ja siihen osallistuivat Mamsellista taloussuunnittelija Joni Partanen, alue-esimies Hanna Ojalehto, Tähkän esimies Jaana Holappa, opinnäytetyön ohjaavaopettaja Raija Jormakka ja opinnäytetyön tekijä Ari-Pekka Toivanen. Kävimme palaverissa läpi, mitä työtehtäviä toiminnot sisältävät, jotta pystyttiin selittämään Tähkän työntekijöille, mitä toiminnot tarkoittavat. Palaverissa päätimme, että toiminnot ovat hyvin samanlaiset kuin KAKS:lle tehdyssä toimintoanalyysissä. Tällöin vertailtavuus KAKS:n ja Tähkän aterioiden omakustannusarvoissa sekä toimintokustannuksissa olisi mahdollisimman helppoa ja selkeää. Tähkässä päädyttiin 20 toimintoon ja KAKS:lla toimintoja oli 19. Tämä yhden toiminnon ero johtuu siitä, että vain Tähkässä valmistetaan kotiapalveluja. Kuviossa 7 näkyvät Tähkän toiminnot eli mitä ravintokeskuksessa tehdään.

Hallinnolliset työt
Tuotannon suunnittelu
Tavaran tilaus
Varastointi
Salaatti
Diettiruuat
Kotipalveluateriat
Aamupala
Lounas
Päiväkahvi
Päivällinen
Illtapala
Jälkiruoka
Elintarvikkeiden pakkaaminen
Ruokasalityöskentely
Astiahuolto
Jakelut
Keittiön siivous
Kahvitus
Tauot

Kuvio 7 Tähkän toiminnot

Palaverissa päätimme toimintojen kartoittamisen jälkeen, että työajanseuranta toteutetaan kahdelta viikolta ja ajankohdaksi valitsimme 9.11.—22.11.2015. Valitsimme kyseisen ajankohdan, koska tuolloin Tähkässä oli normaali työtilanne. Kyseisellä ajankohdalla saadut tulokset voitiin yleistää koko vuodelle. Palaverissa sovimme myös, että työajanseuranta toteutetaan kymmenen minuutin tarkkuudella. Työajanseuranta varten tehtiin lomake, jota työntekijät täyttivät. Liitteessä 1(1/2) näkyvässä lomakkeessa vasemmassa laidassa allekkain ovat toiminnot, yläosaan merkittiin päivämäärä, sarakkeisiin merkittiin toimintoon käytetty työaika minuutteina ja lomakkeen alaosaan merkittiin päivän kokonaistyöaika minuutteina. Lomakkeen toisella puolella oli liitteessä 1 (2/2) näkyvät toiminnot ja niihin kuuluvat työtehtävät. Päätimme laittaa toiminnot lomakkeen toiselle puolelle, jotta työntekijöiden oli helpompaa tarkistaa, mitä työtehtäviä mihinkin toimintoon kuului. Lomakkeet täytettiin nimettöminä, koska tarkoituksena oli seurata toimintoihin käytettyä työaika, eikä yksittäisten työntekijöiden tehokkuutta. Jokaisena työpäivänä töissä olleet työntekijät täyttivät yhden lomakkeen, jonka he palauttivat työpäivän päätteeksi niille tarkoitettuun laatikkoon.

Työajanseurannan toteutusta varten pidettiin työntekijöille palaveri marraskuussa 2015. Palaveri oli viikkoa ennen työajanseurannan toteuttamista. Palaveriin osallistui suurin osa Tähkän työntekijöistä, Mamsellista taloussuunnittelija ja opinnäytetyöntekijä. Palaverissa kerrottiin työntekijöille, että työajanseurannan avulla lasketaan Tähkän aterioiden omakustannusarvot ja kerrottiin, miksi ne lasketaan. Työntekijöille kerrottiin, miten lomaketta täytetään ja mitä työtehtäviä toiminnot sisältävät. Lisäksi heille kerrottiin, että ongelmatilanteissa he pystyvät kysymään apua opinnäytetyöntekijältä tai esimieheltään. Näin mahdollistettiin, että lomakkeita täytettiin mahdollisimman tarkkaan.

Työajanseurantalomakkeiden täyttämistä seurattiin aluksi tiheämmin ja työntekijöiltä käytiin kysymässä, oliko heillä jotakin ongelmia lomakkeen täyttämisestä. Toisella viikolla haettiin työntekijöiden siihen mennessä täyttämiä työajanseurantalomakkeita. Lomakkeiden täyttäminen oli onnistunut hyvin, eikä työntekijöitä tarvinnut ohjeistaa enää yhtä paljon kuin alussa. Tähkän esimiehen kanssa laskettiin, että lomakkeita olisi pitänyt palautua yhteensä 160 kappaletta, mutta oikein täytetyt lomakkeita palautettiin 137 kappaletta.

Työajanseurantajakson jälkeen palautetuista lomakkeista koottiin tiedot Excel-ohjelmaan. Työajanseurannan avulla saatiin tieto, kuinka paljon mihinkin toimintoon käytetään työaika. Työaika käytettiin resurssiajurina vuokra- ja henkilöstökuluissa. Työajanseurannalla oli siksi tärkeä merkitys, koska henkilöstökulut olivat yksi suurimmista kulueristä. Tähtään pyrittiin tekemään mahdollisimman selkeä lomake, jotta työntekijöiden oli mahdollisimman helppo täyttää sitä oikein ja heillä menisi mahdollisimman vähän työaika sen täyttämiseen.

Liitteessä 2 näkyvät Tähtään ja KAKS:n toimintoihin käytetty työaika prosentteina. Suurimmat erot Tähtään ja KAKS:n työajan käytössä olivat jakeluissa, diettiruouissa, tuotannon suunnitteluissa ja hallinnollisissa töissä. Tähtäänillä asiakkaina on enemmän kuljetuspalveluja vaativia asiakkaita ja KAKS:lla suurin osa asiakkaista on osastojen potilaita. KAKS:lla diettiruokia on valmistettu noin kaksi kertaa enemmän kuin Tähtäänissä. Työajanseuranta toteutettiin kummassakin ravintokeskuksessa vähän eri tavalla, joka voi vaikuttaa tulosten eroavaisuuksiin. Lisäksi eroavaisuuksiin voi vaikuttaa se, että toiminnot suoritetaan eri tavalla ja liiketoiminta on laajuudeltaan erikokoinen.

Työajanseurannasta saatujen tuloksien perusteella pystyttiin kohdistamaan välillisistä kustannuksista henkilöstö- ja vuokratkustannukset toiminnoille. Henkilöstö- ja vuokratkulut jaettiin toiminnoille työajan suhteessa. Muut välilliset kustannukset jaettiin tasan kaikille toiminnoille. Välilliset kustannukset oli jaettu samalla tavalla myös KAKS:n laskelmissa. Seuraavalla sivulla olevassa kuviossa 8 vasemmalla näkyy, kuinka monta prosenttia Tähtään välillisistä kustannuksista kohdistuu millekin toiminnolle. Kuvion oikealla puolella on taulukko KAKS:n välillisten kustannusten jakautumisesta.

Toiminnot	välillisten kustannusten jakautuminen toiminnoille/ %	Toiminnot	välillisten kustannusten jakautuminen toiminnoille/ %
Hallinnolliset työt	5,34	Hallinnolliset työt	10,40
Tuotannon suunnittelu	4,36	Tuotannon suunnittelu	1,40
Tavaran tilaus	1,49	Tavaran tilaus	1,40
Varastointi	1,86	Varastointi	2,90
Salaatti	4,55	Salaatti	3,90
Diettiruuat	2,13	Diettiruuat	7,10
Kotipalveluateriat	10,41	Aamupala	1,70
Aamupala	2,74	Lounas	7,90
Lounas	8,94	Päiväkahvi	0,70
Päiväkahvi	1,25	Päivällinen	4,10
Päivällinen	3,63	Iltapala	0,90
Iltapala	1,47	Jälkiruoka	2,90
Jälkiruoka	4,37	Elintarvikkeiden pakkaaminen	5,60
Elintarvikkeiden pakkaaminen	4,42	Ruokasalityöskentely	6,60
Ruokasalityöskentely	7,50	Astiahuolto	16,70
Astiahuolto	15,71	Jakelut	14,90
Jakelut	8,80	Keittiön siivous	3,60
Keittiön siivous	3,45	Kahvitus	1,00
Kahvitus	1,67	Tauot	6,40
Tauot	5,93	Yhteensä	100,00
Yhteensä	100,00		

Kuvio 8 Tähkän ja KAKS:n välillisten kustannusten jakautuminen toiminnoille

Tähkän ja KAKS:n välillisten kustannusten jakautumisessa toiminnoille on samat erot, mitä oli työajan jakautumisessa toiminnoille. Välillisten kustannusten jakautumisesta nähdään, mitkä toiminnot ovat kalleimpia suorittaa. Kummassakin ravintokeskuksessa eniten resursseja käytetään astiahuoltoon, joten tämä on kallein toiminto suorittaa. Tähkässä siihen käytettiin välillisistä kustannuksista 15,71 % ja KAKS:lla 16,70 %. Tähkässä kotiateriapalvelut ja KAKS:lla jakelut tulevat toiseksi kalleimmaksi toiminnoiksi. KAKS:lla jakeluihin kuluu välillisistä kustannuksista 14,90 % ja Tähkällä siihen kuluu vain 8,80 %.

4.5 Laskentakohteet ja kustannusten kohdistaminen aterioille

Kun tiedettiin, miten välilliset kustannukset jakautuvat toiminnoille, pystyttiin kohdistamaan kustannukset laskentakohteille, eli Tähkässä valmistettaville aterioille. Tähkässä valmistettavista ateriamääristä oli pidetty hyvää kirjanpitoa koko vuoden

ajalta, mikä helpotti ateriamäärien selvittämistä. Tähkässä laskentakohteet eli ateriat ovat aamupala, lounas, välipala, päivällinen, iltapala, kahvitus ja kotiateriapalvelut. KAKS:lla laskentakohteet ovat samat, paitsi siellä ei tuoteta kotiateriapalveluita. Molempien ravintokeskuksien toimintolaskelmissa välipala on yhdistetty lounaan kanssa. Tähkän yhteydessä toimii lounasravintola. Tähkä valmistaa aterioita myös pääterveysaseman alueelle akuuttiyksikköön, hoivayksikköön, kuntoutusyksikköön, Eljaskartanoon ja Tulliniemen vanhainkotiin. Kuljetettavia aterioita Tähkässä valmistetaan Arvolakotiin, palvelukeskus Kallioon, Tervakartanoon ja kotiateriapalveluita. KAKS:lla aterioita valmistetaan keskussairaalan alueella oleville osastoille. Lisäksi sieltä toimitetaan aterioita myös keskussairaala-alueen ulkopuolelle. Myös KAKS:n ravintokeskuksen yhteydessä on henkilöstöravintola Mamselliina, johon valmistetaan lounaita.

Välilliset kustannukset kohdistettiin toiminnoilta laskentakohteille toimintoajureiden kautta. Kuviossa 9 näkyy Tähkän toiminnot ja toimintoajurit. Tähkän laskelmissa käytettiin lähes samoja toimintoajureita, mitä oli käytetty KAKS:n laskelmissa. Muutamaa toimintoajuria tarkennettiin Tähkän osalta. Elintarvikkeiden pakkaaminen Tähkässä kohdennettiin tietyille aterioille, kun taas KAKS:lla ne kohdistettiin tasan kaikille aterioille.

Toiminnot	Toimintoajurit
Hallinnolliset työt	Tasan kaikille aterioille
Tuotannon suunnittelu	Tasan kaikille aterioille
Tavaran tilaus	Tasan kaikille aterioille
Varastointi	Tasan kaikille aterioille
Salaatti	Tasan lounaalle ja kotipalvelu
Diettiruuat	Tasan erityisaterioille
Kotipalveluateriat	Tasan kotipalveluaterioille
Aamupala	Tasan aamupalalle
Lounas	Tasan lounaalle
Päiväkahvi	Tasan kuntoutus yks., hoivayks. ja vatu:n lounaille
Päivällinen	Tasan päivällisille
Iltapala	Tasan iltapaloille
Jälkiruoka	Tasan lounaille, päivällisille ja kotipalvelu
Elintarvikkeiden pakkaaminen	Tasan kaikille aterioille, paitsi Eljaskartano, Arvolakoti ja kotipalveluateriat
Ruokasalityöskentely	Tasan Tähkän lounaille ja kahvitukseen
Astiahuolto	Tasan kaikille aterioille
Jakelut	Tasan kaikille muille aterioille paitsi Tähkä ja kotipalveluateriat
Keittiön siivous	Tasan kaikille aterioille
Kahvitus	Tasan kahvituksille
Tauot	Tasan kaikille aterioille

Kuvio 9 Tähkän toiminnot ja toimintoajurit

Tähkän välittömät kustannukset eli kuljetus- ja elintarvikekustannukset jaettiin aterioille suoraan. Kuljetuskustannukset jaettiin tasan kuljetettavien aterioiden kesken ja elintarvikekustannukset tasan kaikkien aterioiden kesken. Elintarvikekustannuksia jaettaessa käytettiin painokertoimia, jotka kuvastivat aterioiden kokoa.

Resurssien, toimintojen kustannusten ja ateriamäärien selvittämisen jälkeen pystyttiin laskemaan aterioille omakustannusarvot. Tähkän aterioiden omakustannusarvoihin sisältyivät kaikki Tähkän välilliset kustannukset ja välittömät kustannukset. Tällöin saatiin vertailukohde KAKS:n omakustannusarvoille. Vuoden 2014 tuloslaskelmasta saatiin tieto käytetyistä resursseista. Työajanseurannalla saatiin tieto, miten toimintoihin käytetty työaika jakautuu. Saimme myös tiedon toimintolaskennalla, kuinka paljon mihinkin toimintoon kuluu Tähkässä resursseja. Mammellilta saatiin raportit ateriamääristä. Pystyimme vertailemaan kaikkia saamiamme tietoja KAKS:n Open House –hankkeella laskettuihin tietoihin.

Tähkässä kaikkien muiden aterioiden, paitsi kahvituksen, omakustannusarvot olivat pienempiä kuin KAKS:n omakustannusarvot. Kahvituksen omakustannusarvo oli Tähkässä noin 13 % suurempi kuin KAKS:lla. Tähkän erityisruokavalion ateriapäivän hinta oli noin 31 % halvempi kuin KAKS:lla. Perusruokavaliossa ateriapäivän hinta Tähkässä oli noin 28 % halvempi kuin KAKS:lla. Ateriapäivään kuuluu aamupala, lounas, päivällinen ja iltapala. Lopuksi tehtiin tarkastuslaskelma, joissa toimintolaskennalla saadut aterioiden hinnat kerrottiin aterioidenmäärällä ja tulosta verrattiin Tähkän tuloslaskelmassa olleisiin yhteenlaskettuihin kustannuksiin. Tästä tuli tulokseksi nolla, joten aterioiden hinnoissa on otettu huomioon kaikki kustannukset.

Liitteessä 3 ovat Tähkän aterioiden omakustannusarvojen laskelmat. Liitteen sisältö on salassa pidettävää tietoa.

5 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli laskea ravintokeskus Tähkälle aterioiden omakustannusarvot. Omakustannusarvot laskettiin toimintolaskentaa apuna käyttäen. Tarkoituksena oli saada vertailukohde ravintokeskus KAKS:lle, johon aterioiden omakustannusarvot oli laskettu Open House – hankkeessa. Opinnäytetyössä oli myös tarkoituksena vertailla näitä arvoja.

Opinnäytetyöstä tehtiin ensimmäisenä teoriaosuus, jotta tiedettiin, miten toimintolaskentaa voidaan soveltaa käytännössä. Opinnäytetyön edetessä teoriaosuutta täydennettiin, jotta tutkimuskysymyksiin saataisiin vastaukset. Empiirinen osuus tehtiin teorian mukaisessa järjestyksessä. Ensimmäisenä tehtiin Tähkään toimintanalyysi, jonka jälkeen voitiin toteuttaa työajanseuranta. Tämän jälkeen saatiin Tähkän kustannukset vuoden 2014 tuloslaskelmasta, sekä taloussuunnittelijalta saatiin saman vuoden ateriamäärät. Näiden tietojen avulla pystyttiin toimintolaskentaa apuna käyttäen laskemaan Tähkän aterioiden omakustannusarvot. Laskelmissa käytettiin mahdollisimman samanlaista kaavaa kuin KAKS:lle tehdyssä laskelmassa, jotta laskelmia pystyttiin vertailemaan.

Opinnäytetyölle asetetuissa tavoitteissa onnistuttiin. Ravintokeskus Tähkälle saatiin laskettua toimintolaskennan avulla aterioiden omakustannusarvot. Tähkän aterioiden omakustannusarvojen muodostumista pystyttiin vertailemaan KAKS:n aterioiden omakustannusarvojen muodostumiseen. Yhtäläistä ravintokeskusten toimintojen kustannuksissa on, että kummassakin kalleimmaksi toiminnoksi tuli astiahuolto. Suurimmat erot kahden ravintokeskuksen toiminnoissa olivat kotiateriapalveluissa ja jakeluissa. Vain Tähkässä tuotetaan kotiateriapalveluita, kun KAKS:lla valmistetaan enemmän aterioita osastoille, josta johtuen jakelua on enemmän.

On mahdotonta tietää ovatko opinnäytetyössä saadut aterioiden omakustannusarvot tarkkoja, koska työajanseurannan luotettavuuteen vaikuttaa monta tekijää. Työajanseurannalla oli suuri merkitys aterioiden omakustannusarvoja laskettaessa. Tähkään ei ole aikaisemmin laskettu aterioiden omakustannusarvoja, eikä minun saamilleni tuloksille ollut Tähkässä vertailukohdetta. Työajanseurannasta

ei saatu kaikkia 160 lomaketta, vaan niitä saatiin hyväksytysti täytettynä 137, joista suurin osa oli selvästi täytettyjä. Kolme epäselvää lomaketta jätettiin huomioimatta työajan jakautumisessa toiminnoille. Lisäksi muutamaa lomaketta oli vaikea tulkita ja jouduin tekemään omia johtopäätöksiä, mille toiminnolle työaika oli merkitty. Edellä mainitut asiat vaikuttavat tulosten luotettavuuteen.

Työajanseurannan toteutus olisi kuitenkin pitänyt suunnitella paremmin. Mielestäni työajanseurantaan tehdystä lomakkeesta tuli helppotäyttöinen, mutta työntekijöitä olisi pitänyt silti neuvoa enemmän lomakkeen täyttämässä eli mitkä työtehtävät kuuluvat mihinkin toimintoon. Toisaalta olisin voinut neuvoa Tähkän esimiestä enemmän, jolloin hän olisi voinut opastaa työntekijöitä paremmin. Ravintokeskuksessa oli työajanseurannan aikana sijaisia, eivätkä he täyttäneet lomaketta. Lisäksi on mahdollista, että työntekijät arvioivat lomakkeelle työpäivän päätteeksi suurin piirtein toimintoihin käytetyn työajan, vaikka heitä oli ohjattu täyttämään lomaketta pitkin työpäivää.

Aterioiden omakustannusarvojen luotettavuuteen vaikuttaa, että toimintoihin sisältyvät työtehtävät lomakkeessa oli virheellisesti merkitty tavaroiden tilaus kahteen eri toimintoon. Työtehtävä oli laitettu hallinnollisten töiden toiminnon työtehtäviin sekä omaksi toiminnoksi tavaroiden tilaus. Ei voida olla varmoja kumpaan toimintoon työntekijät olivat merkinneet tavaroiden tilaukseen käytetyn työajan.

Työajanseuranta toteutettiin nimettömästi ja mielestäni työntekijät ymmärsivät työajanseurannan tarkoituksen. Tarkoituksena ei ollut seurata työntekijöiden tehokkuutta, vaan laskea toiminnoille kohdistuva työaika.

Menetelmä, jolla työajanseuranta toteutettiin ja saatujen lomakkeiden määrä, ei mielestäni vaikuttanut liikaa saamiini tuloksiin. Mielestäni kahdelta viikolta saamani työajanseurannan tulokset ovat yleistettävissä koko vuodelle.

Lopuksi tarkistin, että onhan kaikki Tähkän yhteen lasketut kustannukset huomioitu. Tein tarkastuslaskelman, jossa toimintolaskennalla saadut aterioiden hinnat kerrottiin aterioidenmäärällä ja tulosta verrattiin Tähkän tuloslaskelmassa olleisiin yhteenlaskettuihin kustannuksiin. Tästä sain tulokseksi nolla, joten aterioiden hinnoissa on otettu huomioon kaikki Tähkän kustannukset.

Opinnäytetyön luotettavuutta lisää tarkka kuvaus kaikista työni vaiheista ja totuudenmukaisesta selostuksesta, miten keräsin aineiston. Olen myös kertonut työssäni virhetulkinnoista ja muista luotettavuuteen vaikuttavista tekijöistä. Tarkan kuvauksen myötä ulkopuolinen henkilö pystyy toteuttamaan tutkimuksen samalla tavalla uudelleen. Lisäksi teoria on vahvasti sidoksissa empiiriseen osioon. Tutkimustehtävät ovat muuttuneet opinnäytetyöprosessin aikana ja teoriaosuus on muotoutunut yhtenäiseksi kokonaisuudeksi.

Opinnäytetyön aikana opin käyttämään toimintolaskentaa käytännössä ja näin kuinka paljon sen käyttöön ottaminen vaatii yritykseltä. Teoriaan perehtyminen laajan kirjallisuuden kautta auttoi empiirisen osion tekemisessä. Vaikka osa käyttämästäni kirjallisuudesta on vanhahkoja, mielestäni tietoa voidaan edelleenkin hyödyntää.

Opinnäytetyö oli tarkoituksena saada valmiiksi vuoden 2015 marraskuun loppuun mennessä, mutta töiden takia työn valmistuminen siirtyi vuoden 2016 alkuun. Työt vaikuttivat yllättävän paljon opinnäytetyön tekemiseen, enkä osannut huomioida sitä oikein aikataulutuksessa. Olisin halunnut keskittyä opinnäytetyön tekemiseen kokoaikaisesti, mutta en voinut kieltäytyä työtarjouksista. Luulin myös, että opinnäytetyön tekeminen työn ohessa olisi helpompaa.

Opinnäytetyön toimeksiantajan mukaan aterioiden omakustannusarvojen laskelmat olivat hyvät. Tähkän ja KAKS:n aterioiden omakustannusarvojen vertailu antaa heille lisäarvoa sekä pohjan aterioiden hinnoitteluun laajemminkin. Mielestäni opinnäytetyö tuotti toimeksiantajalle hyötyjä, joka on mielestäni tärkein asia opinnäytetyössä. Jatkossa toimeksiantaja voisi ottaa toimintolaskennan käyttöön päivittäisessä toiminnassa. Toimeksiantaja voisi esimerkiksi toteuttaa työajanseuranta koko vuoden ajan tai muutamana kuukautena vuodessa. Tällöin työajanseurannan tulokset olisivat luotettavampia, ja saataisiin tarkempaa tietoa aterioiden omakustannusarvojen laskemista varten. Lisäksi työni avulla työajanseuranta voidaan toteuttaa jatkossa helpommin, koska työntekijöillä on kokemusta työajanseurannan tekemisestä.

Itse opin paljon uutta sekä toimintolaskennasta että työajanseurannasta. Opin työn edetessä, että toimintojen kustannukset ovat oleellisempia kuin aterioiden omakustannusarvot. Yritys pystyy tehostamaan toimintojaan, jolloin myös omakustannusarvot laskevat. Opinnäytetyöstä saamaani tietoa ja käytännön osaamista toimintolaskennasta pystyn käyttämään jatkossa työelämässä. Opin opinnäytetyöprosessista myös sen, että tutkimuksen tekeminen on kokoaikaista itsensä kehittämistä ja tutkitun tiedon etsimistä.

LÄHTEET

Alhola K. Toimintolaskenta. Porvoo: WSOY; 1998.

Alhola K. Toimintolaskenta. 4. uud. p. Helsinki: WSOYpro; 2008.

Brimson J. Toimintolaskenta : Activity based accounting. [Espoo]: Weilin + Göös; 1992.

Drury C. Management accounting for business decisions. London: International Thomson Business Press; 1997.

Haapanen A, Jalava T. Ruokapalvelukartoitus 2014. Helsinki: Kuntaliitto. 2014. Viitattu 22.9.2015. http://shop.kunnat.net/download.php?filename=uploads/ruokapalvelukartoitus_2014_ebook.pdf

Hirsjärvi S, Remes P, Sajavaara P. Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. ed. Helsinki: Tammi; 2009.

Hirsjärvi S, Remes P, Sajavaara P. Tutki ja kirjoita. 10. uud. p. ed. Helsinki: Tammi; 2004.

Laitinen E. Yritystoiminnan uudet mittarit. 3. uud. p. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy; 2003.

Lumijärvi O-P, Kiiskinen S, Särkilahti T. Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. [Espoo]: Weilin + Göös; 1995.

Järvenpää M, Länsiluoto A, Partanen V, Pellinen J. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro; 2013.

Pellinen J. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uud. p. ed. Helsinki: Talentum; 2006.

Torppa P, Wallin J. Toimintolaskenta kehittämisen tukena. 2. p. Helsinki: Edita; 1996.

Turney PBB, Lehmusvirta M, Malmi T. Toimintolaskenta: avain tuottavampaan toimintaan. 2. uud. laitos. ed. Helsinki: Tietosanoma; 2002.

Tyni T, Myllyntaus O, Rajala P & Suorto A. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen kuntaliitto; 2009.

Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Tutkittavan informointi. päiv. 2015. Viitattu 23.9.2015 <http://www.fsd.uta.fi/aineistonhallinta/fi/tutkittavien-informointi.html>

LIITTEET

Toiminnot	PVM		
	Työaika minuutteina		
Hallinnolliset työt			
Tuotannon suunnittelu			
Tavaran tilaus			
Varastointi			
Salaatti			
Diettiruuat			
Kotipalveluateriat			
Aamupala			
Lounas			
Päiväkahvi			
Päivällinen			
Iltapala			
Jälkiruoka			
Elintarvikkeiden pakkaaminen			
Ruokasalityöskentely			
Astiahuolto			
Jakelut			
Keittiön siivous			
Kahvitus			
Tauot			

Laske koko päivän merkinnät
yhteensä (min)

(työvuoro 7h 39 min = 459 minuuttia)

Toimintoihin sisältyvät työtehtävät

1. HALLINNOLLISET TYÖT

Osto- ja myyntilaskutus
Ateriaseuranta
Työn tuottavuuden seuranta
Vuosilomasuunnittelu, palkanmaksuasiat
Vuotuisen työkierron suunnittelu
Palaverit, puhelut, tilaukset

2. TUOTANNON SUUNNITTELU

Tuotantoerälistojen teko
Työvuorolistat
Ruokalistat
Salaatin valmistuksen suunnittelu
Kokit ottavat reseptin tuotantoa varten aromilta
Erityisruokavalioiden valmistuksen suunnittelu
Potilas- ja kotipalvelukorttien laskeminen

3. TAVARAN TILAUS

4. VARASTOINTI

Tulevien tavarakuormien purku KAIKKI
Kuormien tarkistus
Omavalvonta

5. SALAATTI

Salaatin valmistus
Salaatin jakaminen
Salaatin pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

6. DIETTIRUUAT

Diettien valmistaminen
Diettien jakaminen
Diettien pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

7. KOTIPALVELUATERIAT

Kotipalveluaterioiden jakaminen
Kotipalveluaterioiden pakkaaminen
Omavalvonta

Työpisteen puhtaanapito

8. AAMUPALA

Aamupalan valmistaminen
Aamupalan jakaminen
Aamupalan pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

9. LOUNAS

Lounaan valmistaminen
Lounaan jakaminen
Lounaan pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

10. PÄIVÄKAHVI

Päiväkahvin valmistaminen
Päiväkahvin jakaminen
Päiväkahvin pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

11. PÄIVÄLLINEN

Päivällisen valmistaminen
Päivällisen jakaminen
Päivällisen pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

12. ILTAPALA

Iltapalan valmistaminen
Iltapalan jakaminen
Iltapalan pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

13. JÄLKIRUOKA

Jälkiruoan valmistaminen
Jälkiruoan jakaminen
Jälkiruoan pakkaaminen
Omavalvonta
Työpisteen puhtaanapito

14. ELINTARVIKKEIDEN PAKKAAMINEN

15. RUOKASALITYÖSKENTELY

Leipien tarjolle laitto
Linjaston kunnostaminen lounaalle
- vedet lämpöaltaaseen, kylmäaltaat,
lautasjakelimet,
- maidot, rasvat, salaattit ja salaatinkastikkeet
- ruokien laitto linjastoon
Linjaston täydentäminen ja siistinä pitäminen
ruokailun aikana
Linjaston tyhjentäminen ruokailun jälkeen
Linjaston tyhjentäminen + siivous
Puhtaiden astioiden tuonti linjastoon
Kassan lasku
Kahvio/Kioski työskentely

16. ASTIAHUOLTO

Kaikki astiahuolto, omavalvonta
Astioiden paikoilleen vienti
Astianpesukoneen päivittäinen pesu
Romukuorman ja pakkien purku

17. JAKELUT

Keskitetty jakelu (aamupala, lounas ja päivällinen)
Jakelu ja jakelun jälkeen tavaroiden poisvieminen

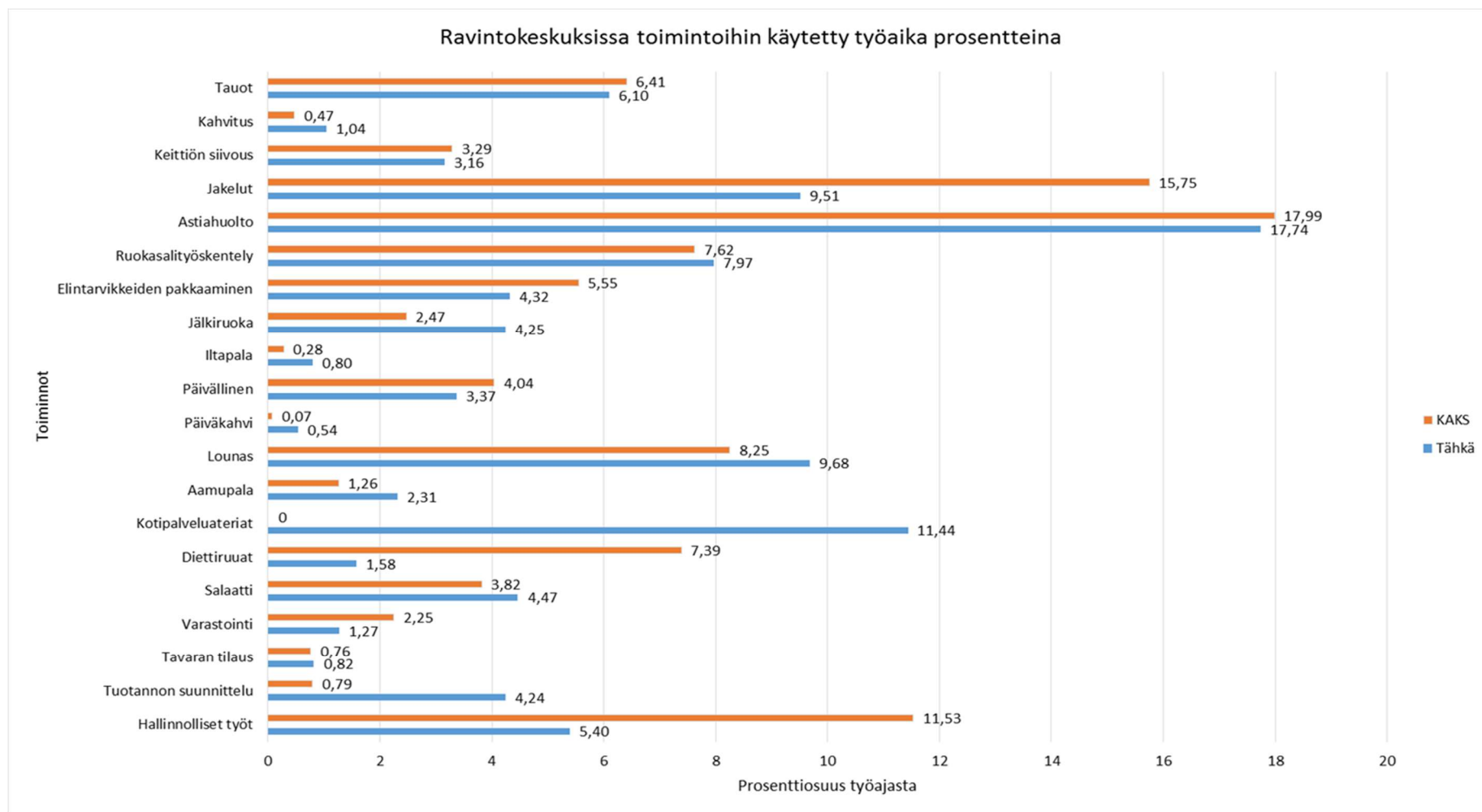
18. KEITTIÖN SIIVOUS

Kaikki siivous mikä ei kuulu työpisteen päivittäiseen
puhtaanapitoon
Kiertävän siivouslistan työt
Lattianpesu, lattiakaivot
Päivittäinen ja viikoittainen siivous tehtäväkorttien
mukaan
- kylmiöt, varastot, toimistot,
Astianpesukoneen viikkoopesu
Ovien sulkeminen, kylmiöt yms.

19. KAHVITUS

Tilatut kahvitukset
Esille pano

20. TAUOT



Ravintokeskuksissa toimintoihin käytetty työaika prosentteina

Tähkän aterioiden omakustannusarvojen laskelmat