

Aikaperusteisen toimintolaskennan soveltaminen ravintolaan

Tuomo Lötjönen



| | |
|---|--|
| Tekijä(t) Tuomo Lötjönen | |
| Koulutusohjelma Restonomi (keittiömestari) | |
| Raportin/Opinnäytetyön nimi Aikaperusteisen toimintolaskennan soveltaminen ravintolaan | Sivu- ja liitesivumäärä 40 + 4 |
| <p>Aiheena oli aikaperusteisen toimintolaskennan soveltaminen ravintolaan. Lähdin työstämään aihetta parantaakseni ravintola Hookin kannattavuutta. Hook on konseptiltaan rento siipiravintola, jonka päätuote on tuliset kanansiivet, mutta tarjoilee myös burgereita ja ribsejä. Koin, että aikaperusteinen toimintolaskenta voisi olla erilainen lähestymistapa kustannus- ja kannattavuuslaskentaan.</p> <p>Työn tavoite oli selvittää, miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan johtamisen työkaluksi kannattavuuden näkökulmasta. Loppujen lopuksi halusin vastauksen kysymykseen, mitkä asiakkaat ja tuotteet ovat kannattavia ja miksi. Työ oli kvantitatiivinen toimintatutkimus. Työ tehtiin kevään 2018 aikana ja se tulee olemaan apuna itselleni esimiestyössä.</p> <p>Aikaperusteinen toimintolaskenta on muunnos toimintolaskennasta, jossa kustannukset jaetaan käyttäen aikaa hyväkseen. Työssä jaoin ravintolan kustannukset ensin keittiön, salin ja kapasiteetin välille. Kellotin tärkeimpien prosessien kestot, jonka jälkeen pystyin laskemaan hinnan eri toiminnoille käyttäen aikaa hyväkseni. Tämän jälkeen laskin eri tuotteiden valmistuskustannukset. Lopuksi pystyin kohdistamaan kustannukset suoraan asiakkaalle. Asiakkaan kustannus muodostui keittiön, salin ja kapasiteetin kustannuksista.</p> <p>Tutkimuksesta selvisi, että meille kannattavinta on valmistaa kanansiiپیä. Vaikka burgereiden myyntihinta on suurempi kuin siipien, harva syö burgerin kanssa alkupaloja. Burgerin valmistukseen tarvitaan myös enemmän aikaa. Tutkimuksesta selvisi myös take away asiakkaiden ja paikan päällä syövien ero. Vaikka take away ruoat ovat kalliimpia valmistaa, ne ovat hyvää lisämyyntiä, sillä ne eivät kuluta kapasiteettia.</p> <p>TDABC antoi uutta tietoa ravintolan prosesseista ja sitä kautta mahdollistaa kannattavuuden parantamisen. Aikaperusteinen toimintolaskenta tapa tuntui mielestäni sopivalta, sillä muutenkin ravintolalalla käsitellään paljon työtehoja ja -kustannuksia. Ajalla kustannusten jakaminen tuntui luontevalta ja selkeältä.</p> | |
| Asiasanat Toimintolaskenta, kannattavuus, ravintola-ala, kustannuslaskenta | |

Sisällys

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Johdanto | 1 |
| 2 | Kannattavuus ravintola-alalla | 4 |
| 3 | Prosessit ravintolassa | 7 |
| 3.1 | Tuotantoprosessi | 7 |
| 3.2 | Salin palveluprosessi | 8 |
| 4 | Toimintolaskenta | 10 |
| 4.1 | Prosessien määrittäminen | 11 |
| 4.2 | Toimintolaskennan soveltuvuus ravintolaan | 12 |
| 5 | Aikaperusteinen toimintolaskenta | 14 |
| 5.1 | Käyttötarkoitus | 14 |
| 5.2 | Prosessi | 14 |
| 5.2.1 | Kustannuksien määrittäminen | 15 |
| 5.2.2 | Tehokkaan työajan laskeminen | 16 |
| 5.2.3 | Aikakustannus | 16 |
| 5.2.4 | Prosessien määrittäminen | 17 |
| 5.2.5 | Prosessien kestojen mittaaminen | 17 |
| 5.2.6 | Aikayhtälöiden muodostaminen | 18 |
| 5.2.7 | Tuotteen tai palvelun kustannukset | 19 |
| 5.3 | Soveltuvuus ravintolaan | 19 |
| 5.4 | Lähdekritiikki | 20 |
| 6 | Tutkimusmenetelmä ja toteutus | 21 |
| 6.1 | Tutkimusmenetelmä ja tavoitteet | 21 |
| 6.2 | Opinnäytetyöprosessi ja aikataulu | 22 |
| 7 | Aikaperusteisen toimintolaskennan soveltaminen | 23 |
| 7.1 | Ravintola Hookin kannattavuuslaskenta | 23 |
| 7.2 | Kustannuksien määrittäminen & kohdistaminen | 23 |
| 7.3 | Aikakustannuksen laskeminen | 25 |
| 7.4 | Prosessien määrittäminen | 26 |
| 7.5 | Prosessien kestojen mittaaminen | 27 |
| 7.5.1 | Keittiön prosessit | 28 |
| 7.5.2 | Salin prosessit | 32 |
| 7.5.3 | Kapasiteetti | 33 |
| 7.6 | Tuotteen ja palvelun kustannus | 34 |
| 7.6.1 | Tuote- ja tuoteryhmäkannattavuus | 34 |
| 7.6.2 | Asiakaskannattavuus | 35 |
| 8 | Pohdinta ja tulokset | 38 |
| 8.1 | Tavoitteet | 39 |

| | |
|--|----|
| 8.2 Tutkimuksen toteutus | 40 |
| Lähteet | 41 |
| Liitteet..... | 44 |
| Liite 1. Prosessien kestojen mittaaminen | 44 |
| Liite 2. Ravintola Hookin prosessit | 45 |
| Liite 3. Keittiöprosessit | 46 |
| Liite 4. Saliprosessit..... | 46 |

1 Johdanto

Time driven activity based costing (TDABC) eli aikaperusteinen toimintolaskenta on kustannus- ja kannattavuuslaskennan menetelmä, joka tuottaa yksityiskohtaista tietoa liiketoiminnan prosesseista (Cokins & Douglas 2016). Sen kehittivät Kaplan ja Andersson (2003), koska heidän mukaansa toimintolaskentaa oli kömpelö käyttää. He esittivät aikaan perustuvan toimintolaskennan olevan halvempi ja nopeampi käyttöisempi vaihtoehto, jolla saadaan riittävällä tarkkuudella olevaa tietoa. TDABC on kehitetty teollisuusaloille, eikä välttämättä suoraan sovellu palvelualalle. Kuitenkin perinteisestä ajatusmallista poiketen voidaan ajatella, että ravintola myy tuotteiden sijaan palveluaikaa, joka käsittää koko asiakkaan palvelun vaatimat resurssit.

Työssä sovelletaan aikaperusteista toimintolaskentaa ravintolamaailmaan. Siinä puretaan ravintolan prosessit palasiksi ja käsitellään kannattavuutta toimintojen kautta. TDABC tuo uudenlaisen lähestymistavan kustannus- ja kannattavuuslaskentaan ravintola-alalla. Ravintolan kustannukset jaetaan käyttäen aikaa, jolloin voidaan helposti laskea eri tuotteiden, toimintojen ja asiakkaan kustannuksia.

Lähdin työstämään tätä aihetta parantamaan ravintolan tuote- ja asiakaskohtaista kannattavuutta. Ensimmäisen kerran, kun kuulin aikaperusteisesta toimintolaskennasta, mielenkiintoni heräsi. Koin, että tämä voisi olla ajankohtainen ja erilainen lähestymistapa tarkastella kannattavuutta ravintolassa. Ravintolassa usein seurataan erilaisia aikaan pohjautuvia lukuja kuten työtehoa, minkä vuoksi ajattelin, että TDABC voisi toimia ravintolassa.

Opinnäytetyön päätutkimusongelma on:

- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan johtamisen työkaluksi kannattavuuden näkökulmasta?

Alatutkimusongelmia ovat:

- Millä tavalla aikaperusteinen toimintolaskenta tuo lisäarvoa tuote- tai asiakaskohtaisen kannattavuuden selvittämiseen?
- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan tuote- tai asiakaskohtaisen kannattavuuden seurannan työkaluksi?
- Mitkä asiakkaat tai tuotteet ovat kannattavia ja miksi?

Työn tavoite on siis selvittää, miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan johtamisen työkaluksi kannattavuuden näkökulmasta. Tätä lähdän purkamaan kysymyksillä kuten: Millä tavalla aikaperusteinen toimintolaskenta tuo lisäarvoa ja kuinka se soveltuu ravintolan kannattavuuden seurannan työkaluksi. Loppujen lopuksi työllä pyritään saamaan vastaus kysymykseen: mitkä tuotteet tai asiakkaat ovat kannattavia ja miksi. Työllä pyrin haastamaan ravintola Hookin nykyistä kustannuslaskentaa ja sitä kautta parantamaan yrityksen kannattavuutta. Tutkimus ja sen tulokset tulevat olemaan apuväline itseleni esimiestyössä.

Opinnäytetyön tietoperusta koostuu aikaperusteista toimintolaskennasta, mutta käyn läpi myös perinteisen kustannuslaskennan, sekä toimintolaskennan, jotta lukija saa käsityksen siitä, minkä takia juuri aikaperusteinen toimintolaskenta voisi sopia johtamisen työkaluksi ravintolassa. Työ on rajattu käsittämään tuote- ja asiakaskohtaista kannattavuutta aikaperusteisen kustannuslaskennan pohjalta. Työn tarkoitus ei ole vertailla eri laskentatapoja. Kustannuslaskennan toimintatapoja ja piirteitä on peilattu konkreettisesti ravintolamaailmaan ja olen pyrkinyt esimerkkien avulla havainnollistamaan laskelmia ja määritelmiä.

Aloitan kertomalla ravintolan kannattavuuteen vaikuttavista tekijöistä. Käyn läpi yleisiä vaikutuksia kannattavuuteen niin tuotteen kuin ravintolan toimintojen näkökulmasta. Aikaperusteinen toimintolaskenta on muunnos toimintolaskennasta, minkä vuoksi on loogista, että avaan hieman toimintolaskentaa ennen pääaiheeseen siirtymistä. Toimintolaskenta on valtavan suuri aihe, mutta olen tehnyt vain pintaraapaisun siihen. Sen sijaan TDABC on kuvattu tarkasti ja yksityiskohtaisesti. Olen pyrkinyt luomaan selkeän kokonaisuuden siten, että tätä seuraamalla pystytään aikaperusteinen toimintolaskenta ottaa käyttöön pienessä mittakaavassa muissakin yksiköissä.

Työssä ilmenee usein tiettyjä keskeisiä termejä, jotka avaan jo tässä kohtaa helpottamaan työn lukemista.

TDABC eli aikaperusteinen toimintolaskenta on toimintolaskennan muunnos, jossa kustannukset kohdistetaan käyttämällä aikaa.

Myyntikate on ravintola-alalla paljon käytetty kannattavuuden mittari. Myyntikate saadaan, kun liikevaihdosta vähennetään raaka-ainekustannukset.

Käyttökate on toinen ravintola-alalla käytetty kannattavuuden mittari. Käyttökate puolestaan saadaan, kun liikevaihdosta on vähennetty muuttuvat ja lyhytaikaiset kiinteät kulut.

Käyttökate kertoo yrityksen liiketoiminnan tuloksen ennen poistoja ja rahoituseriä.

Tekstissä puhutaan paljon välillisistä ja välittömistä kustannuksista ravintolassa. Välittömiä kustannuksia on raaka-aine ja työkustannukset ja välillisiä taas esimerkiksi tilavuokra.

Työn toimeksiantaja on Suomen Siipiravintolat Oy, joka on osa Restamax konsernia. Ravintola Hook perustettiin Tampereelle 1997. Vuonna 2016 ravintola avasi Helsinkiin toimipisteen, johon tämä opinnäytetyö keskittyy. Hook tarjoilee kanansiipiä, sekä burgereita ja ribsejä rennolla otteella. Konseptin idea on tarjota nopeaa, helppoa ja maistuvaa finger foodia ja jääkylmää olutta mukavassa seurassa. Liikeideassa on vahvasti mukana urheilu, joka ilmenee isoista näytöistä ja faniasiakkaista. Voisikin sanoa, että Ravintola on helposti lähestyttävä, rento ruoka- ja juomapaikka, jossa on sporttibaarimaista henkeä.

2 Kannattavuus ravintola-alalla

Tässä luvussa käsittelen ravintola-alan kannattavuutta eri näkökulmista. Pyrin purkamaan aihetta yleisillä piirteillä, tuotteen tai tuoteryhmän kannattavuudella ja kannattavan ravintolan edellytyksillä, jotta lukija saa käsityksen alasta. Alan kannattavuuden kuvaaminen tulee olemaan pohjustus seuraaville luvuille, joissa lähdetään soveltamaan toimintolaskentaa ravintolaan.

Perinteisesti ravintola-alalla on käytetty katetuottolaskentaa kannattavuuden arvioinnissa. Sen avulla pystytään esimerkiksi laskea kannattavan liiketoiminnan vaatimaa liikevaihtoa tai asiakasmääriä. Katetuottolaskennalla on yksinkertaistettu hallinnon ongelmia ja saamaan lukuja alan sisäisesti vertailukelpoiksi. Tämä tapa sopii hyvin ravintolan päätöksenteon tueksi, sekä kannattavuuden mittaamiseen joustavuutensa ja monipuolisuutensa ansiosta. Se myös vastaa hyvin tarpeeseen analysoida kannattavuutta niin päivä- kuin tilikausitasolla. (Heikkilä & Saranpää 2013, 53.)

Ravintola-alalla puhutaan myös yleensä kannattavuudesta, taloudellisuudesta ja tehokkuudesta. Kannattavuus on tärkein toimintaedellytys, sillä mikäli yrityksen kannattavuus on heikko, se tekee tappiota ja syö omaa pääomaa. Kannattavuuden mittareita on yleensä liikevaihtoon suhteutetut mittarit, kuten myyntikate-%, käyttökate-% tai liiketulos-%.

Tehokkuus on toinen usein esille tuleva asia. Tehokkuudella tarkoitetaan sitä, kuinka tehokkaasti yrityksen käytössä olevia resursseja käytetään. Yritystoiminta voi siis olla kannattavaa, vaikka resurssien käyttö ei olisi tehokasta.

Resurssien käytön tehostamisella pyritään kannattavuuden parantamiseen eli kustannusten pienentämiseen. Ravintolassa se yleensä ilmenee työtehoina, eli kuinka paljon myydään työtuntia kohden.

Taloudellisuus puolestaan on sitä, että asiat tehdään käyttäen sopivasti resursseja. Eli huomioidaan varastonarvoa, eikä osteta valtavia määriä tavaroita, jotka oltaisiin voitu tilata järkevämminkin. (Selander & Valli 2007, 36.)

Ravintolamaailma elää koko ajan ja yrittäjän on pystyttävä seuraamaan kannattavuutta ja ennakoita tulevaa sen myötä. Tähän on käytössä useita työkaluja, kuten liiketoiminnan tuloslaskentaa, budjetointia, tavoiteasettaa ja tuote- ja asiakaskohtaisen kannattavuuden seuranta. (Heikkilä & Saranpää 2013, 60.) Kannattavuuden seurantaan on valittava tarkoin seurattavat tunnusluvut, jotta ne tuottavat oikeasisältöistä ja oikea-aikaista tietoa. Tunnusluvut ohjaavat jokapäiväistä työtä, sekä antaa pitkälle aikavälille työkaluja reagoida ja muuttaa toimintaa. Seurannan joka tapauksessa tulisi olla jatkuvaa ja harkittua. (Aunola & Heikkinen 2014, 100-101.)

Toiminnallista kannattavuutta voidaan siis mitata todellisina lukuina suhteutettuna liikevaihtoon. Ravintola-alalla yleisimpiä kannattavuuden mittareita ovat myyntikate-, palkkakate- ja käyttökateprosentit. Myyntikate tarkoittaa lukua, joka meille jää liikevaihdosta muuttuvien kulujen jälkeen. Palkkakate puolestaan saadaan, kun miinustetaan henkilöstökulut myyntikatteesta. Käyttökate tulee siitä, kun liikevaihdosta otetaan kaikki lyhytvaikutteiset kustannukset pois. (Selander & Valli 2007, 36.)

Ravintola-alalla kustannukset jaetaan usein muuttuviin ja kiinteisiin kuluihin. Muuttuvat kustannukset ovat niitä kuluja, jotka selkeästi ovat liitoksessa toiminnan volyyymiin. Tällaisia kustannuksia on esimerkiksi raaka-aineet. Kiinteät kustannukset puolestaan aiheutuu, vaikka toimintaa ei olisi. Maksamme siis esimerkiksi tiloista ja laitteista kiinteää vuokraa, vaikka emme valmistaisi mitään ravintolassa. Ravintola-alan merkittävimmät kulut ovat työvoima, raaka-aineet, kiinteistökulut, vuokratulot, poistot ja korkokulut (Heikkilä & Saranpää 2013, 43). Ravintola-alan yleinen kustannusrakenne antaa selkeää suuntaa asioista, joihin resursseja kannattaa kohdistaa. Korkeimmat kustannukset ravintola-alalla tulevatkin työntekijöistä, sekä raaka-ainekuluista.

Tapahtui laskenta millä tavalla tai tasolla tahansa, on syytä löytää ja huomioida erityisesti kannattavuuteen vaikuttavat tekijät. On tärkeä huomioida niin negatiiviset kuin positiiviset muutoksen tekijät, jotta jatkossa suunnittelu olisi tarkempaa. Heikkilä ja Saranpää (2013, 61) esitti ravintola-alan tulostekijöiksi viisi kohtaa:

1. Tuotteiden myyntihinnat
2. Myyntimäärät
3. Muuttuvat kulut
4. Kiinteät kulut ja
5. Myynnin jakauma

Merkittävimpiä vaikutuksia kannattavuuteen on tuotteiden myyntihinnalla ja sen muutoksella. Myyntihinnan on katettava raaka-aineet, palkat, osa yleisistä kustannuksista, sekä tietenkin yritykselle pitäisi jäädä voittoakin. Kuitenkin on otettava huomioon myös myyntimäärät ja niiden keskeiset vaikutukset. Kun tuotteen hinta laskee, yleensä ottaen myynnin kysyntä nousee. Muuttuvat kustannukset nousevat samassa suhteessa kuin myyntimäärä, mutta voi myös nousta esimerkiksi hävikin myötä, jolloin se näkyy suoraan tuloksen heikkenemisenä. Myös kiinteät kulut ovat keskiössä, sillä usein laskennassa kiinteät kulut ovat laskennallinen piste, joka täytyy kattaa ravintolan katetuotolla. Loppujen lopuksi yrityksen on tiedettävä mistä yrityksen myynti muodostuu, jotta se voi siihen vaikuttaa. Myynnin

jakaumaa voidaan seurata esimerkiksi tuote- tai asiakaskohtaisesti. Jakaumaa ei seurata vain työvoiman tarpeen selvittämiseen vaan myös esimerkiksi se voi olla yksi hinnoittelun peruste. (Heikkilä & Saranpää 2013, 63-64.)

3 Prosessit ravintolassa

Jotta voidaan tarkastella ravintolan kannattavuutta toimintolaskennan avulla, on syytä perehtyä hieman ravintolan toimintaan. Käyn seuraavaksi läpi ruokaravintolan keskeisiä prosesseja kahdelta eri kannalta: tuotanto ja palvelu.

Yrityksen toiminta koostuu useista prosesseista eli toisiinsa liittyvistä toiminnoista. Näiden prosessien tarkoitus on tuottaa mm. tuotteita ja palveluita asiakkaille. On olemassa ydinprosesseja, jotka ovat toiminnan keskeisiä toimintoja ja on niitä tukevia prosesseja. Kolmantena on aliprosesseja, jotka ovat työtehtäviä, jotka muodostavat yhdessä prosesseja. Prosesseilla on aina selvä alku ja loppu, kaikkia toimintoja ei voida siis määrittellä prosesseiksi. (Selander & Valli 2007, 16.)

Seuraavaksi perehdytään tarkemmin ravintolan prosesseihin. Ravintola-alan toiminnot voivat olla todella vaihtelevia ja monipuolisia, siksi tässä keskitytään vain ruokaravintolan toimintaan. Olen jakanut ravintolan prosessit tuotantoprosesseihin, sekä palveluprosesseihin selkeyttämään niiden merkitystä.

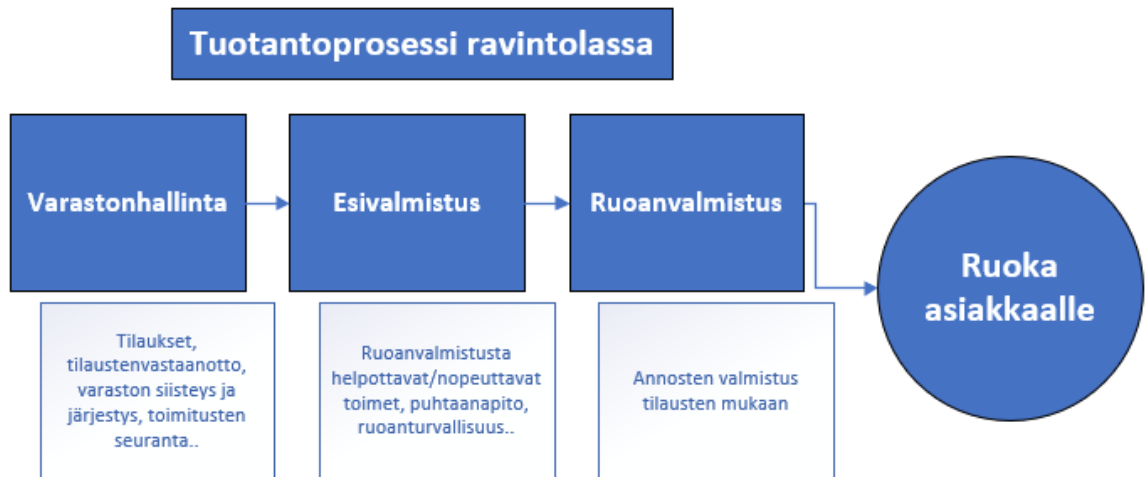
3.1 Tuotantoprosessi

Ravintolan tuotantoprosessi voi vaihdella eri ravintoloiden sisällä merkittävästi, mutta perusidea pysyy samana. Keittiön tuotannon ydinprosesseja ovat ostotoiminta ja varastonhallinta, esivalmistus ja ruoanvalmistus. Näihin prosesseihin kuuluu useita toimintoja ja jotta ydinprosessit toimivat taustalla on tukiprosesseja. Ravintolan tukiprosesseja on mm. kirjanpito, palkanlaskenta, koulutus ja erilaiset järjestelmät. Ilman näitä ravintola ei voisi toimia. (Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015.)

Ravintolan tuotanto alkaa varastonhallinnalla, ks. kuvio 1. Tarvitsemme tiettyjä raaka-aineita, jotta voimme valmistaa asiakkaille ruoat. Varastonhallintaprosessiin voidaan liittää toimintoina tilaustenteko ja vastaanotto, varaston siisteys ja järjestys, sekä esimerkiksi toimitusten seuranta. Tällöin meillä on kokonaisvaltainen käsitys mitä varastossa tapahtuu, sekä mitä sinne tarvitaan. (Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015.)

Kun olemme vastaanottaneet oikeat tavarat, tuotteet esivalmistetaan, jotta ruoannokset olisivat helpompi ja nopeampi valmistaa asiakkaalle. Esivalmistuksen oleellisia toimintoja on raaka-aineiden käsittely, kuten kuoriminen, pilkkominen tai mahdollisesti valmiiksi kypsäntäminen. Esivalmistuksen toimintoja ovat myös työpisteen siivoaminen ja ruoan turvallisuuden varmistaminen omavalvonnan avulla. Esivalmistuksen jälkeen alkaa

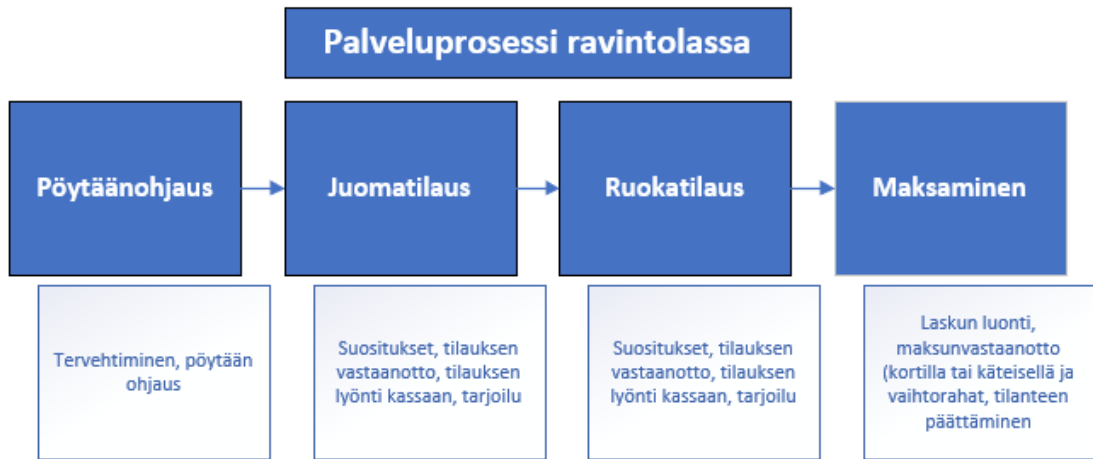
varsinainen ruoanvalmistaminen asiakkaan tilauksien mukaan. Ruoanvalmistukseen liittyvät toiminnot vaihtelevat tilatun tuotteen mukaan. Kun esivalmistus on hoidettu hyvin ruoanvalmistus tulisi olla nopeaa ja helppoa, jotta asiakas saa laadukkaan tuotteen nopeasti. Käytännössä tässä vaiheessa toimintoja on komponenttien yhdistämistä, maustamista ja loppuun kypsentämistä. Merkittävänä osana on myös puhtaanapito ja jälkityöt, jotta prosessiketju pystyy jatkumaan.



Kuvio 1. Keittiön tuotantoprosessi (mukaillen Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015.)

3.2 Salin palveluprosessi

Kuten ravintolan tuotantoprosessi myös palveluprosessi vaihtelee eri ravintola konseptien mukaan. Kuitenkin tietyt perus periaatteet ja tavat kuuluvat tähän prosessiin ja niitä pitkälti noudatetaan, ks. kuvio 2. Konkreettinen palveluprosessi alkaa, kun asiakas astuu ravintolaan sisään. Asiakas huomioidaan ja toivotetaan tervetulleeksi, jonka jälkeen hänet ohjataan pöytään. Pöydässä asiakkaalle annetaan ruokalista. Tarjoilija myy ensin juomat, jonka jälkeen hän avaa kassaan pöydän asiakkaalle ja lyö juomatilauksen sinne. Tämän jälkeen asiakkailta pyydetään ruokatilaus, jonka yhteydessä käydään usein läpi suosituksia tai muuta mieltä askarruttavaa. Jälleen tilaus lyödään kassaan ja se siirretään keittiöön valmistettavaksi. Ruoka tarjoillaan ja mahdollisesti pöytään tuodaan lisää juotavaa. Ruokailun jälkeen asiakkaalta kysytään, pitikö hän kokemuksesta ja kuinka hän haluaa maksaa. Tarjoilija luo laskun ja vie sen asiakkaalle. Asiakas toivotetaan tervetulleeksi uudelleen. Konkreettinen prosessi päättyy, kun asiakas poistuu.



Kuvio 2. Ravintolan palveluprosessi (mukailien Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015.)

Kokonaisuutena palveluun kuuluu paljon muutakin ja se alkaa usein jopa ennen ravintolaan astumista ja jatkuu myös asiakkaan lähdettyä, esimerkiksi tietyissä tilanteissa asiakkaalta pyydetään jälkikäteen palautetta. Palveluprosessia tukee moni asia, kuten esimerkiksi markkinointi. Asiakkaalla on usein valmiiksi tietyjä ajatuksia ja päätelmiä ravintolasta, johon hän tulee. Palveluprosessi on siis alkanut jo ennen, kuin asiakas saapuu ravintolaan. Koko ravintolan toimintaa tukee suunnittelu ja prosessien seuranta ja mittaaminen. (Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015.) Kuten aikaisemmin huomasimme, ravintolalalla kilpailu on kovaa ja kannattavuuden parantamisen fokus on omien kustannusten laskemisessa, minkä vuoksi prosessien hallinnalla ja optimoinnilla on merkittävä rooli kannattavuudessa ja sen parantamisessa.

4 Toimintolaskenta

Aikaisemmin kustannuslaskennassa keskeisenä periaatteena oli ajanjakso, jolla kustannukset ovat tulleet. Nykyään kustannuslaskenta on muuttunut siihen suuntaan, että halutaan tietää mistä se kustannus on aiheutunut ja miten se vaikuttaa päätöksiin ja resursien käyttöön. Toisin sanottuna kustannukset eivät synny tyhjästä vaan ne ovat seurausta jo tehdystä päätöksestä. (Lehtonen 2007, 86.) Perinteisessä kustannuslaskennassa on heikkoja kohtia. Se ei aina tuota riittävää tietoa johdon päätöksentekoa varten. (Jormakka ym. 2015, 209).

Kustannuslaskennan kritiikin myötä toimintolaskenta syntyi. Toimintolaskennassa tarkastellaan laskentakohteiden resurssien käyttöä toimintojen kautta. Toimintolaskennalla voidaan selvittää kuinka paljon resursseja eri laskentakohteet käyttävät. Näin saadaan tarkempaa tietoa kustannusten jakautumisesta ja tuotteista, joihin ne kohdistuvat. Toimintolaskenta on johdon työkalu, jolla se tuottaa suorituskyvyn mittaamisen apuvälineitä. (Vilkkumaa 2005, 200.)

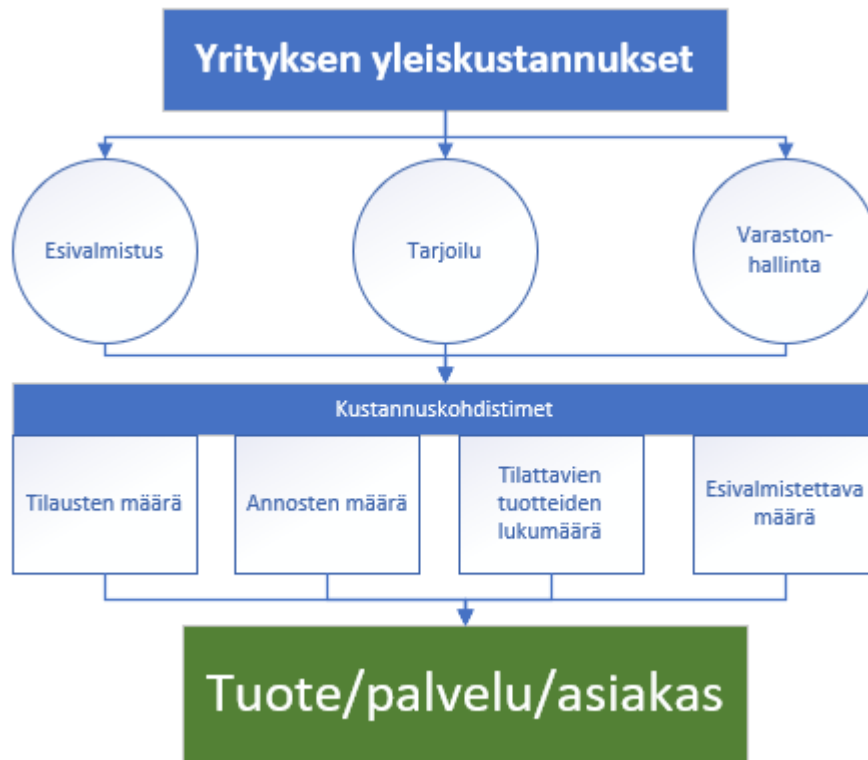
Toimintolaskennan yleinen kulku:

1. Toimintojen määrittely
2. Toimintojen kustannuksien määrittely
3. Kustannuksien kohdistaminen toiminnoille
4. Toiminnon tuotteiden ja palveluiden määrittäminen
5. Toiminnon kustannusten kohdistaminen tuotteelle tai palvelulle
6. Hyödynnetään saatavaa tietoa

(Vilkkumaa 2005, 205)

Vilkkumaan (2005, 205) mukaan toimintolaskennan prosessi lähtee liikkeelle toimintojen määrittelystä. Kuvioista 3 selviää toimintolaskennan kulku toisella tapaa, josta selviää yksityiskohtaisemmin kustannuskohdistimien käyttö (Lehtonen 2007, 121). Yrityksen keskeisimmät prosessit määritellään toimintoanalyysin avulla, josta lisää kappaleessa prosessien määrittely. Keskeisimmät prosessit ovat niitä perustehtäviä, joiden kautta yritys toteuttaa toimintaansa. Tällaisia tehtäviä voi olla esimerkiksi tavaroiden vastaanotto tai asiakaspalvelutilanne. Toimintojen määrittelyn jälkeen selvitetään toimintojen kustannukset, sekä toiminnon aikaan saamat tuotteet ja palvelut. Samalla päätetään millä perusteella resurssien aiheuttamat kustannukset kohdistetaan toiminnoille, eli valitaan resurssiajurit (Jormakka ym. 2015, 207.) Kaikki kustannukset, joita kyseinen toiminto aiheuttaa, voidaan kohdistaa suoraan toiminnolle. Mikäli kustannusta ei voida suoraan kohdistaa toiminnolle, se kohdistetaan kaikkiin toimintoihin, jotka käyttävät kyseistä resurssia. Tällainen kustan-

nus voi olla esimerkiksi tilavuokra. Tällaisessa tapauksessa voidaan määrittellä kuinka paljon tietty toiminto vie resursseja ja sen mukaan kohdistaa kustannus toiminnolle. Lopuksi toiminnon aiheuttamat kustannukset kohdistetaan tuotteille, palveluille tai asiakkaille käyttäen toimintoajureita. Toimintoajurit määrittävät millä perusteella toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille (Jormakka ym. 2015, 207). Se voi olla esimerkiksi käytetty aika tai tuotteen määrä. Tällä varmistetaan se, että kustannukset kohdistetaan riittävän tarkasti tietylle tuotteelle, eikä pelkästään toiminnolle. (Vilkkumaa 2005, 205.)



Kuvio 3. Toimintolaskennan kulku (mukaillen Lehtonen 2007, 121)

Toimintolaskenta tuo todennäköisimmin lisäarvoa yritykseen, jonka toiminnassa on erilaisia prosesseja, tuotteita ja palveluita, sekä mitä enemmän sillä on välillisiä kustannuksia. Tällöin toimintolaskenta voi antaa sellaista tietoa, jota perinteisellä kustannuslaskennalla ei saada. On kuitenkin mahdollista, että yritysjohto ei pysty hyödyntämään toimintolaskennan tuottamaa tietoa, eikä soveltaa sitä yrityksessä. Tällöin sen käyttäminen on perusteetonta. (Vilkkumaa 2005, 204.)

4.1 Prosessien määrittäminen

Toimintojen määrittelemiseksi on hyvä tarkastella organisaatiota sen perustehtävien kautta. Yleensä prosesseja lähdetään tutkimaan toimintoanalyysin kautta. Toimintoanalyysi on työkalu, jonka avulla selvitetään, miten toiminnot liittyvät toisiinsa, mikä on toimintojen

lisäarvo ja mitä niiden tekeminen maksaa. Se on hyvä lähtökohta toiminnan parantamiselle ja toiminnan selkeytykselle, koska se kertoo, mitä organisaatiossa tapahtuu ja kuinka yrityksen resursseja käytetään. Toimintoanalyysissä selvitetään toiminnon käyttäytymistä kuten sen suorittamistiheyttä ja kuinka paljon kustannuksia se vie. Sillä pyritään löytämään myös yhteydet toisiin toimintoihin ja halutaan tietää, mitkä tekijät vaikuttavat toimintoon ja mitä tarvitaan sen toteuttamiseen. (Alhola 2016, 105.)

Toimintoanalyysi alkaa toimintojen kartoittamisesta. Esimerkiksi voidaan valita viisi toimintoa, jotka kuluttavat eniten yrityksen resursseja. Toiminnot kartoitetaan yleensä haastattelulla avainhenkilöitä. Näitä henkilöitä tulisi valita niin esimiesasemasta kuin myös alaisista, jotta saadaan selkeä kuva toiminnoista. Toimintokartoitus puretaan haastattelujen pohjalta toimintahakemistoksi, jonka jälkeen toimintojen kulutus tulisi selvittää. Haastattelujen pohjalta voidaan luokitella toiminnot vielä halutulla tavalla, esimerkiksi onko kyse avain- vai tukitoiminnosta. Toimintoanalyysissä tärkeää on pitäytyä toimintotason tarkastelussa, ettei päädytä luettelemaan yksittäisiä tehtäviä. Toiminnolle on tunnusomaista se, että voidaan selkeästi rajata muista toiminnoista. (Alhola 2016, 106.)

Toimintoanalyysillä kartoitetaan siis kokonaiskuvaa yrityksestä. Mitä siellä tehdään, millä tavalla ja mitä se maksaa. Analyysiä tehdessä tärkeää on dokumentoida kaikki jatkoa varten. Se tulee olemaan työkaluna yrityksen kehityksessä ja toimintolaskennan läpiviennissä. (Alhola 2016, 105-108.)

4.2 Toimintolaskennan soveltuvuus ravintolaan

Lähtökohtaisesti toimintolaskenta on kehitetty teollisuusympäristöön, mutta koska yritystoiminta kaikkialla on muuttunut palvelutoiminnan suuntaan, on se muovannut myös toimintolaskentaa. Ravintolatoimintaa ajatellen toimintolaskennan luotettavan käytön haasteet ovat muuttuvat asiakas- ja tuotetilanteet. Toimintolaskennan soveltaminen ei aina välttämättä onnistu. Tilanteessa, jossa palvelutilanteet ovat hyvin ennakoimattomia ja yksilöityjä, ei toimintolaskennan avulla saada tarkkaa tietoa palvelun kannattavuudesta. (Selander & Valli 2007, 181-182.) Jos ravintolalla on paljon välittömiä kustannuksia, jotka ovat helppo kohdistaa suoraan tuotteelle, jää toimintolaskennan avulla kohdistettaviin resursseihin pienempi painoarvo (Salem-Mhamdial & Ghadbab 2012). Oma näkemykseni on se, että pikaruoka ravintoloiden palvelutilanteet ovat ennakoituja ja yksinkertaisia, minkä vuoksi toimintolaskennalla voitaisiin saada merkittävää hyötyä. Sen sijaan konsepteissa, joissa ruokatuote muuttuu paljon ja asiakastilanteet ovat ennakoimattomia, esim. fine dining ravintolat, toimintolaskennalla ei saada tarkkaa tietoa kannattavuudesta.

Kuitenkin toimintolaskennan avulla toiminnasta saadaan selville paljon uutta tietoa, mitä perinteisellä kustannuslaskennalla ei saada selville. Sen avulla yrityksen johto pystyy seuraamaan mitkä tuotteet tai asiakkaat ovat kannattavia ja arvoa tuottavia (Neriz, Núñez & Ramis 2014).

5 Aikaperusteinen toimintolaskenta

Aikaperusteinen toimintolaskenta on muunnos toimintolaskennasta. Sen kehittivät Kaplan ja Andersson (2003), koska heidän mukaan toimintolaskentaa oli kömpelö käyttää. He esittävät aikaan perustuvan toimintolaskennan olevan halvempi ja nopea käyttöisempi vaihtoehto, jolla saadaan riittävällä tarkkuudella olevaa tietoa. TDABC on kustannus- ja kannattavuuslaskennan menetelmä, joka tuottaa yksityiskohtaista tietoa liiketoiminnan prosesseista (Cokins & Douglas 2016). Aikaperusteisessa toimintolaskennassa ei jaeta kustannuksia erikseen jokaiselle toiminnolle, kuten toimintolaskennassa, vaan se kohdistaa kustannukset suoraan tuotteille, palveluille tai asiakkaille käyttämällä aikakustannusta ja prosessiin kuluvaan aikaan. Aikaperusteisen toimintolaskennan soveltamiseen voidaan suoraan käyttää jo olemassa olevia laskelmia, kuten tilinpäätöstä, mikä nopeuttaa prosessia huomattavasti. (Kaplan & Anderson 2007, 27.)

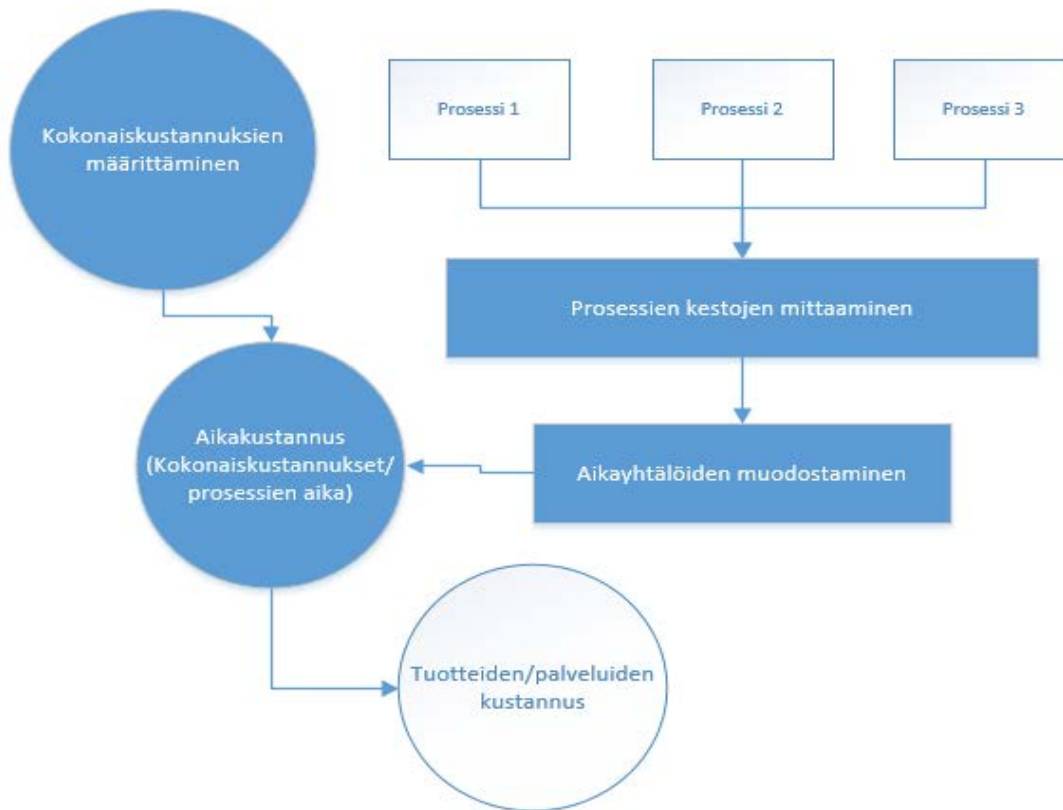
5.1 Käyttötarkoitus

TDABC:n käyttöönotto alkaa yleensä tarpeesta selvittää kannattamattomia tuotteita tai palveluita (Kaplan & Anderson 2007, 67). Yleensä tarve kehittyneemmille ja todellista toimintaa kuvaaville laskentatavoille löytyy yrityksen kasvun myötä. Kuitenkin kaikki yritykset hyötyvät siitä, että tiedetään mitkä asiakkaat ja tuotteet ovat kannattavia ja mistä syystä. Yritystoiminta voi olla kannattavaa, vaikka resurssien käyttö ei olisi tehokasta. Kuitenkin resurssien käytön tehostamisella voidaan parantaa liiketoiminnan kannattavuutta pienentämällä kustannuksia (Selander & Valli 2007, 37). TDABC tarkastelee kannattavuutta kokonaiskustannukset huomioiden, eikä vain esimerkiksi myyntikatetasolla, kuten yleensä. Aikaperusteinen toimintolaskenta mahdollistaa tarkan mallintamisen kustannusten ja kannattavuuden näkökulmasta. Näin voidaan luoda ns. kartta, joka kuvaa yrityksen todellisia kuluja ja prosesseja. Parhaimmillaan TDABC antaa hyvän yleiskuvan kannattavuudesta, mutta mahdollistaa myös yksittäisen prosessin kannattavuuden tarkkailun ja sitä kautta sen kehittämisen. (Cokins & Douglas 2016.)

5.2 Prosessi

Aikaperusteiseen toimintolaskentaan kuuluu Kaplanin ja Anderssonin (2007) mukaan kuusi laskentavaihetta, ks. kuvio 4. Prosessi alkaa kokonaiskustannusten määrittämisestä, jonka jälkeen lasketaan tehokas työaika. Näistä kahdesta voidaan laskea aikakustannus, eli kuinka paljon yksi minuutti palveluaikaa maksaa. Tässä kohtaa on syytä rekisteröidä se, että kokonaiskustannukset ovat jaettu ajalla, eli aikakustannus pitää sisällään kaikki huomioidut kustannukset. Sen jälkeen mitataan prosessien kestot ja sovelletaan

aikayhtälöitä niihin tarvittaessa. Kun prosessien kestot kerrotaan aikakustannuksella, saadaan tuotteen tai palvelun kustannus selville.



Kuvio 4. TDABC prosessi

5.2.1 Kustannuksien määrittäminen

TDABC:n soveltaminen alkaa kustannuksien määrittämisellä. Määrittäminen tehdään yleensä kuukausi tai vuosineljänneksen tasolla, sillä sitä on helppo käyttää tulevissa laskuissa. Kustannuksiin huomioidaan suoraan toimintaan kohdistuvat kustannukset, sekä epäsuorat kustannukset osittain. Välittömiä kustannuksia ovat mm. työntekijöiden palkat, koneiden ja laitteiden käyttökulut ja poistot. Välillisiä kustannuksia puolestaan voivat olla mm. tilakustannuksia, markkinointia tai palkanlaskentaa. Nämä voidaan kohdistaa toimintaan sopivilla ajureilla. Tämä on tarpeellista, jotta kustannus vastaa siltä ajankohdalta saatua hyötyä. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi silloin, kun laitteesta maksetaan kerralla paljon, mutta saatu hyöty on pidempi, tällöin voidaan keskiarvoisesti jakamaan kustannukset pidemmälle aikavälille. (Kaplan & Andersson 2007, 42.) Kuitenkin kaikkia toimintoja ei voida kohdistaa tuotteille ja asiakkaille, esimerkkinä voidaan käyttää johdon tehtäviä, kuten ruokalistasuunnittelua. Tukitoimintojenkaan kustannuksia ei tarvitse huomioida, jos niistä syntyvät kustannukset ovat suhteessa paljon pienemmät kuin suoraan liiketoimintaan liittyvät kus-

tannukset. Voidaan myös suoraan arvioida kuinka paljon kuluista ei kosketa itse liiketoimintaan ja jättää se laskuista pois.

Valitun ajankohdan kustannuksina voidaan käyttää toteutuneita kustannuksia tai arvioituja kustannuksia. Kummassakin tavassa tulee olla tarkkana miltä ajankohdalta kustannukset valitaan, sillä kustannuksissa voi olla suuria heittoja, mikäli tietyille ajalle on sattunut poikkeuksellisen paljon siivous- tai muita yllättäviä kustannuksia. Näitä laskiessa tulisi hakea keskiarvoa tarkempaa tulosta varten. (Kaplan & Andersson 2007, 62-63.)

5.2.2 Tehokkaan työajan laskeminen

Seuraavaksi tulee laskea, kuinka paljon työaika on käytetty laskenta-ajankohtana. TDABC ei huomioi vain työaika vaan menee vielä syvemmälle ja ottaa huomioon kuinka paljon työajasta on käytetty itse työhön. Tehokas työaika voidaan joko arvioida tai laskea tarkemmin. Kaplan & Andersson (2007, 52) esittää mm. vaihtoehdoksi arvioida suoraan, että työntekijä tekee noin 80% työajastaan työtä ja loput 20% menee taukoihin yms. Ravintola-alalla yleisesti ottaen tällaisia siirtymisiä ja pitkiä taukoja ei tule.

Tehokas työaika voidaan kuitenkin laskea tarkasti ja se on myös suositeltavaa, sillä eri aloilla se voi vaihdella merkittävästi. Laskenta voidaan aloittaa siitä, että vuodessa on 365 päivää. Ravintola-alalla MaRa ry:n mukaan vuosilomapäiviä kertyy 30 vuodessa, jos oletamme, että kaikki ovat täysipäiväisiä työntekijöitä. Tästä voidaan vielä poistaa keskimääräiset poissaolopäivät, joita voisi olla keskimäärin kolme. Vapaa päiviä kertyy kaksi viikossa, mikä tekee 96 päivää vuodessa. Tästä saamme 236 työpäivää, joka vastaa noin 19 työpäivää kuukaudessa. Työpäivä voidaan jakaa vielä tarkempiin osiin. Jos ravintola-alalla työviikon pituus on 39,75 tuntia, tulee keskimääräisen päivän pituudeksi 7,95 tuntia. Tästä voidaan arvioida, että noin 20% ajasta menee taukoihin ja siirtymisiin, jolloin tehokasta työaika jää 6,36 tuntia päivää kohden. Tämä vastaa 381 työminuuttia päivässä ja 7632 työminuuttia kuukaudessa. (Kaplan & Andersson 2007, 53). Tarkempi käyttämätön aika saadaan selville, kun kaikkien toimintojen aikakulutus on laskettu yhteen. Silloin voidaan huomata, kuinka paljon työajasta kului varsinaisiin tehtäviin.

5.2.3 Aikakustannus

Kun työaika ja kokonaiskustannukset ovat selvitetty voidaan aloittaa itse laskeminen. Aikakustannus voidaan selvittää joko tuntia kohden tai jopa minuuttia kohden. Ravintola-alalla prosessien kestot ovat suhteellisen pienet, jonka takia minuuttikustannuksen käyttö on järkevämpää. (Kaplan & Anderson (2007, 27.) Esimerkkinä voidaan käyttää tilannetta, jossa ravintolalla on 7 vakituista työntekijää. Työtunteja tällöin kertyy keskimäärin 1113

tuntia tai 66 780 minuuttia kuukaudessa. Ravintolatoiminnan kohdistetut kustannukset ovat

75 000€ kuukaudessa. Kustannuksiin otettiin huomioon toimintaan vaikuttavat kulut kuten työvoimakustannukset ja kiinteistökulut. Tällöin voidaan jakaa kokonaiskustannukset työminuuteilla, jolloin aikakustannukseksi saadaan 1,13€. Aikakustannuksen voi laskea myös erilliselle osastolle, kuten esimerkiksi siten, että se huomioi vain keittiön prosessit, sekä työtunnit.

$$\text{Aikakustannus} = \text{Kohdistetut kustannukset} / \text{Työaika minuutteina}$$

(Kuva 1. Aikakustannus)

5.2.4 Prosessien määrittäminen

Aikaperusteisessa toimintolaskennassa prosessien määrittäminen on tärkeä vaihe. Itse määrittäminen tapahtuu samalla tavalla kuin toimintolaskennassakin ja samoja työkaluja voidaan hyödyntää myös tässä tapauksessa, ks. Luku 3.1. Toimintojen määrittelemiseksi on hyvä tarkastella organisaatiota sen perustehtävien kautta. Tärkeintä on löytää yritykselle merkittävimpiä toimintoja, jotta pystytään keskittymään olennaiseen.

5.2.5 Prosessien kestojen mittaaminen

Jotta kustannukset saadaan kohdistettua suoraan prosesseille, tulee ensin selvittää niiden kestot. Aikaperusteisen toimintolaskennan onnistumisen kannalta on tärkeää, että prosessit mitataan tarkasti. Yleensä prosessit pysyvät muuttumattomina yrityksessä pitkään, minkä vuoksi niiden mittaamiseen kannattaa panostaa. Kestoja voidaan selvittää työntekijöiden haastatteluilla, mutta varmin tapa on mitata todelliset kestot kellottamalla. Prosessien mittauksessa tulee myös huomioida se, ettei kaikki tapahtumat ole aina yhtä pitkiä vaan siellä voi olla muuttujia. (Kaplan & Anderson 2007, 28.)

TDABC:n toiminnan kannalta prosessien kestojen mittaus on erittäin kriittinen vaihe. Helpposti laskelmissa päädytään siihen, että prosessit vievät joko enemmän tai vähemmän aikaa kuin, mitä todellisuudessa olisi käytetty. Tämän vuoksi prosessien mittaaminen tulee tehdä huolella ja prosessien valinnat tulee olla selkeät ja toiminnan kannalta tärkeitä. (Cookins & Douglas 2016.)

5.2.6 Aikayhtälöiden muodostaminen

Aikaperusteisen toimintolaskennassa kustannukset lasketaan kertomalla toimintoihin kulu- tettu aika yhden aikayksikön kustannuksella. Toiminnon hinnan määrittäminen on siis yk- sinkertaisesti matemaattisen yhtälön muodostamista. Yhtälö itsessään ei ole monimutkai- nen, mutta sen luominen voi olla. (Korpelainen 2014, 23.) Prosessina voi esimerkiksi olla tavar- an tilaaminen, jonka suorittaminen vie tietyn ajan, esimerkiksi viisi minuuttia. Proses- si voi kuitenkin muuttua, jos esimerkiksi tarvitsee tilata jotain sellaista, jota yleensä ei tila- ta. Tällöin voidaan muodostaa aikayhtälö, joka lisää vakiotilauksen aikaan kaksi minuuttia. Erilaisia aikayhtälöitä voi olla useita, mutta kaava kannattaa pitää yksinkertaisena. (Kap- lan & Anderson 2007, 28.)

Otan esimerkiksi pelkistetyn osan ravintolan tuotantoprosessista, jossa valmistetaan tilaus seurueelle. Normaalin annoksen valmistus kestää yhteensä 5 minuuttia (4 valmistusta ja 1 esillepanoa). Mitä enemmän ruokia on yhdessä tilauksessa sitä kauemmin tottakai aikaa kuluu. Ravintolassa ruoka-annoksien määrä ei nosta tasaisesti kulutettua aikaa, minkä vuoksi voidaan ajatella esimerkiksi niin, että yksi annos kestää viisi minuuttia, viisi annosta 8 minuuttia ja kymmenen annosta 10 minuuttia. Lisäksi jokainen listan ulkopuolelta tuleva erikoistoive tuo yhden lisäminuutin. Näin saadaan luotua yksinkertainen kahden muuttujan yhtälö:

Ruoanvalmistus aika (yhden seurueen) = Valmistusaika (5min) + annosmäärä (0, jos 1 annos | 3, jos 5 annosta | 5, jos 10 annosta) + lisätoiveet (+1 min per toive)

Kaplan & Anderson (2007) antaa kuuden kohdan mallin, joka helpottaa ja ohjaa yhtälön muodostamisesta:

- 1) Aloita yhtälön muodostus eniten aikaa ja kustannuksia vaativasta prosessista.
- 2) Selvitä tarkkaan, mistä prosessi alkaa ja mihin se päättyy.
- 3) Määrittele jokaiselle toiminnolle tärkein ja eniten aikaa kuluttava tekijä, eli ajuri.
- 4) Käytä jo saatavilla olevia ajureita, joiden avulla määrittelet mahdollisia puuttuvia ajureita
- 5) Aloita yksinkertaisesti yhden ajurin yhtälöstä. Mikäli yhtälöön tarvitaan tarkkuutta, pyri käyttämään jo olemassa olevaa aineistoa tarkentavien ajureiden lisäämiseen.
- 6) Pyydä apua yhtälömallin rakentamiseen henkilöstöltä, jolla on hallussaan tarvittava tieto.

Mallin käyttö toisin sanottuna kannattaa aloittaa yksinkertaisesti ja kasvattaa sitä mukaa, kun todetaan puutteita tai uusia hintaan vaikuttavia tekijöitä. Idea on yrittää pitää kaava selkeänä ja keskittyä vain olennaisiin asioihin, jotka vaikuttavat hintaan. (Korpelainen 2014, 20-21.)

5.2.7 Tuotteen tai palvelun kustannukset

Tässä kohtaa on helppo yhdistellä prosesseja niille tuotteille, jotka niitä kuluttavat. Esimerkiksi voidaan ajatella, jotta asiakas saa ruoka-annoksen pöytään ennen sitä taustalla tapahtuu useita asioita. Ensimmäinen prosessi voisi olla tilausten teko ja vastaanotto, seuraava ruoan valmistus ja kolmas palveluprosessi. Näiden kaikkien prosessien kustannus tulee siis olemaan osa kyseisen asiakkaan kokonaiskustannusta. (Korpelainen 2014, 24.)

5.3 Soveltuvuus ravintolaan

Aiheesta on tehty kymmenen vuoden aikana useita tapaustutkimuksia useilta eri aloilta. Niissä on havaittu useita yhtäläisiä tuloksia TDABC:n hyödyistä. Sen nähtiin olevan helppo ottaa käyttöön ja soveltaa yritysten omiin järjestelmiin. Se toi nopean ja helpon tavan lähestyä resurssien kulutusta kustannuskohteissa. Tämän avulla pystytään seuraamaan prosessien kannattavuutta ja tehokkuutta. Myös ongelmia koettiin. Aikayhtälöiden muodostaminen saattaa toisinaan vaatia todella suuria määriä tietoa. (Santana & Afonso 2014.)

Hotelliin tehdyssä tutkimuksessa kävi ilmi, että aikaperusteisella kustannuslaskennalla kustannukset saatiin kohdistettua selkeämmin ja tarkemmin kuin aikaisemmin. Niitä oli helpompi käsitellä ja muokata johdon tarvitsemiin raportteihin. Lisäksi hotelli hyötyi siitä, että heidän prosessit kelloitettiin ja niille laskettiin kustannus, jolloin oli mahdollista optimoida työtehtäviä. (Basuki, Riediansyaf 2014, 41).

Palvelualalla tehdyssä tutkimuksessa TDABC nähtiin sopivan palvelualoille, koska yleisesti aika nähdään näillä aloilla työvoiman perusteena. Tässäkin tapauksessa aikaperusteisen toimintolaskennan nähtiin tuovan tarkemman ja helpomman laskentatavan. Tällä kertaa aikayhtälöiden vaikeus nähtiin positiivisena asiana, koska sen avulla saatu informaatio on tarkkaa ja käsittelee oikeita asioita. (Szychta 2010, 58.)

Cokins & Douglas (2016) artikkelissaan kertoi TDABC:n hyödyiksi sen, että se voi hyödyntää olemassa olevaa dataa, joka nopeuttaa toimintoja suuresti. Se myös selkeyttää toimintojen käsittelyä ja sen avulla voidaan huomata hyödyntämättömiä resursseja. Haasteena

nähtiin aikayhtälöiden luominen ja sen vaativuus, sekä prosessien kestojen mittaamisen vaikeus. (Cokins & Douglas 2016.)

Turkissa tehdyssä tutkimuksessa selvitettiin hotellin asiakaskannattavuutta ABC-analyysillä TDABC:n avulla. Analyysissä käytettiin aikaperusteisen toimintolaskennan menetelmiä ja saatiin jaettua asiakkaat viiteen ryhmään kannattavuuden mukaan. Sen perusteella he mainitsivat, että abc-analyysi pelkästään on hyvä, muttei riittävä johtamisen työkalu. TDABC:n nähtiin tuovan tarkkuutta analyysiin ja mahdollistavan todella kattavan tarkastelun aiheeseen. Tutkimus nähtiin onnistuneeksi ja sen koettiin tuovan tervetullutta lisätietoa aiheesta. Aikaperusteisen toimintolaskennan nähtiin tuovan tarkkuutta abc-analyysiin, mutta lisäksi se mahdollisti käyttämättömien resurssien kohdistamisen. Sen myös koettiin tuovan johtajalle arvokasta strategista tietoa ja ylipäätä se nähtiin toimivana työkaluna kannattavuuden seurantaan ja parantamiseen. (Dalci, Tanis & Kosan 2009.)

Aikaperusteisella toimintolaskennalla saadaan tarkempaa tietoa yrityksen prosesseista ja niiden aiheuttamista kustannuksista. Kuten aikaisemmin mainittiin, kannattavuuden kehittämisen fokus ravintolassa on oman toiminnan tehostamisessa ja kustannusten pienentämisessä. Palvelualoilla käytetty työaika ja sen seuraaminen on valmiiksi isossa osassa, joten voisi olettaa, että aikaperusteisen toimintolaskennan käyttö voisi olla helposti omaksettavissa. TDABC voisi parhaimmillaan selkeyttää ravintolan palvelu- ja tuotantoprosessia, sekä sen avulla pystyttäisiin löytämään prosessien heikot ja kannattamattomat kohdat. Se voisi antaa johdolle sellaista tietoa joka päiväisestä suorittavasta työstä, jota ei perinteisellä kustannuslaskennalla voida saavuttaa. (Szychta 2010, 58; Basuki, Riediansyaf 2014, 41; Selander & Valli 2007, 37.)

5.4 Lähdekritiikki

Tietoperustan kokoamisessa on käytetty paljon lähteitä muilta aloilta kuin ravintola-alalta, minkä vuoksi useaa asiaa on jouduttu tarkentamaan esimerkein. Alun perin TDABC on suunniteltu teollisuusmaailmaan, minkä vuoksi se ei välttämättä sovellu suoraan palvelualalle. Kuitenkin näillä on useita yhteisiä piirteitä, minkä vuoksi uskon, että aikaperusteinen toimintolaskenta voisi toimia myös ravintolamaailmassa tietyillä rajoitteilla. Tietoperustaan on pyritty yhdistämään ravintola-alan kannattavuuden kirjallisuutta, sekä TDABC:n teoriaa. Aikaperusteista toimintolaskentaa on tutkittu vielä suhteellisen vähän, eritoten Suomessa, minkä vuoksi iso osa lähteistä on ulkomaailta.

6 Tutkimusmenetelmä ja toteutus

Tässä kappaleessa käyn läpi tutkimusmenetelmän, sekä kuinka olen toteuttanut tutkimuksen ja miten siihen on päädytty. Käyn läpi tutkimuksen aikataulun, sekä kuvaan opinnäytetyöprosessin. Tarkoitus on kuvata työtä siltä kannalta, että lukija saa paremman ymmärryksen miksi tutkimus on tehty siten kuin se on tehty. Kappaleen tarkoitus on luoda selkeä kuva tutkimuksen tavoitteista ja millä tavalla niitä lähdetään tavoittelemaan.

6.1 Tutkimusmenetelmä ja tavoitteet

Työni tulee olemaan kvantitatiivinen toimintatutkimus. Toimintatutkimus on prosessi, jolla pyritään asioiden muuttamiseen ja kehittämiseen (Heikkinen, Huttunen & Moilanen 1999) ja se on kuitenkin tutkimusmuotona joustava (Druckman 2005, 315). Reason & Brandbury (2001) sanoo toimintatutkimuksen olevan teorian ja käytännön yhdistämistä. Siitä työni aiheessa on kokonaisuudessaan kyse. Helpoiten sanottuna työssäni sovelletaan laskenta-toimen teoriaa ravintolaan.

Opinnäytetyön päätutkimusongelma on:

- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan johtamisen työkaluksi kannattavuuden näkökulmasta?

Alatutkimusongelmia ovat:

- Millä tavalla aikaperusteinen toimintolaskenta tuo lisäarvoa tuote- tai asiakaskoh-
taisen kannattavuuden selvittämiseen?
- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan tuote- tai asiakaskoh-
taisen kannattavuuden seurannan työkaluksi?
- Mitkä asiakkaat tai tuotteet ovat kannattavia ja miksi?

Tarkoitus on saada selville tuoko aikaperusteinen toimintolaskenta sellaista lisäarvoa ravintolalle, jota perinteisellä kustannuslaskennalla ei saada. Loppujen lopuksi työllä pyritään saamaan vastaus kysymykseen: mitkä tuotteet tai asiakkaat ovat kannattavia ja miksi. Pyrin haastamaan ravintola Hookin nykyistä kustannuslaskentaa, sitä kautta parantamaan yrityksen kannattavuutta. Tutkimus ja sen tulokset tulevat olemaan apuväline itseleni esimiestyössä.

6.2 Opinnäytetyöprosessi ja aikataulu

Opinnäytetyöprosessi alkoi aiheen valinnasta. Tiesin heti, että haluan tehdä opinnäytetyöni liittyen laskentatoimeen. Kuulin aikaperusteisesta toimintolaskennasta työni ohjaajalta. Kiinnostuin aiheesta välittömästi, sillä näin aiheen olevan tuore ja mielenkiintoinen lähestymistapa kustannuslaskentaan. Koin, että tämä aihe haastaisi minua opettelemaan aiheesta itsenäisesti lisää ja tuntui, että aiheen läpiviemisestä voisi olla hyötyä omassa työssäni.

Työ vaati minulta aiheeseen perehtymistä, sillä aihetta ei opinnoissani oltu käsitelty. Tämä hidasti opinnäytetyöprosessia huomattavasti. Itse tutkimus alkoi muotoutua vasta samalla kun kirjoitin työn tietoperustaa. Aloitin tutkimuksen toteuttamisen sitten, kun sain tietoperustan valmiiksi, jotta minulla olisi selkeä kaava jota voisin seurata.

Tutkimusvaihe meni huomattavasti vaivattomammin, sillä tietoperusta toimi hyvänä ohjeena, jota seurasin. Tutkimus oli aikaa vievä, mutta erittäin palkitseva, kun sen sain valmiiksi.

7 Aikaperusteisen toimintolaskennan soveltaminen

Tämä luku käsittelee itse tutkimuksen toteuttamista. Aloitan kertomalla lähtötilanteen Ravintola Hookin kustannuslaskennasta, joka pohjustaa sitä, miksi olen tekemässä tätä työtä. Sen jälkeen vien läpi aikaperusteisen toimintolaskennan mallin. Tarkoitukseni on pitää luku selkeänä, jotta tarvittaessa tämä voidaan viedä läpi myös toisessa toimipisteessä tai yrityksessä.

7.1 Ravintola Hookin kannattavuuslaskenta

Ravintola Hook kuuluu isoon ravintolaketjuun, Restamaxiin, minkä vuoksi kustannuslaskenta ja -seuranta on valmiiksi hyvällä tasolla. Ravintolan kustannus- ja kannattavuuslaskentaa hoidetaan usealla eri tasolla. Restamaxin kautta tulee tiettyjä vaatimuksia, millaisia raporteja ja järjestelmiä on oltava saatavilla. Pääpiirteittäin omistajat ja linjanjohtaja tekevät arvioita miten toiminta etenee ja kehittyy. Kirjanpitäjältä saadaan raportit todellisista luvuista tukemaan heidän ja päällikön päätöksiä. Ravintolapäälliköt jokaisessa toimipisteessä taas hoitavat oman yksikkönsä suunnittelun ja hoitamisen.

Hookissa seurataan muun muassa päivä-, kuukausi- ja vuositasolla myyntiä, myyntikatteen toteutumista, ostoja ja työtunteja. Luvut ovat nähtävillä reaaliaikaisesti, joten asioihin voidaan puuttua nopeallakin aikataululla. Ravintolapäällikkö on tehnyt budjetin vuodelle, jonka toteutumista seurataan kuukausittain. Jokainen yksikkö tekee inventaarion kuukausittain, jotta voidaan varmistua todellisista kuluista. Lisäksi esimerkiksi investointien kannattavuutta tarkastellaan omistajien toimesta.

Hookissa kustannuslaskenta on liiketoiminnan kannattavuuden lähtökohta. Loppujen lopuksi Hook on suhteellisen pieni, mutta meillä on käytössä todella hyvät järjestelmät ja seuranta mahdollisuudet Restamaxin myötä.

7.2 Kustannuksien määrittäminen & kohdistaminen

Ravintola Hookin kustannuksista suurin osa tulee henkilöstöstä ja raaka-aineista, ks. taulukko 2. Markkinointi, vuokra ja hallinto kuluttavat seuraavaksi eniten, sen jälkeen merkittävä kuluerä on koneet ja kalusteet. Kustannukset ovat otettu vuoden 2017 tuloslaskelmasta ja kaikissa laskelmissa käytetään ajanjaksona vuotta.

| Hookin kustannusrakenne | | |
|-------------------------|----------------|--------------|
| Henkilöstö | 340000 | 27,0 % |
| Ostot | 525000 | 41,7 % |
| Kone ja kaluste | 65000 | 5,2 % |
| Markkinointi | 85000 | 6,7 % |
| Hallinto | 91000 | 7,2 % |
| Vuokra | 90000 | 7,1 % |
| Siivous | 25000 | 2,0 % |
| Vesi | 1200 | 0,1 % |
| Sähkö | 15000 | 1,2 % |
| Myyntikulut | 7500 | 0,6 % |
| Muut | 15000 | 1,2 % |
| Yhteensä | 1259700 | 100 % |

Taulukko 2. Hookin kustannusrakenne

Ensimmäiseksi ravintolan kokonaiskustannukset pitää kohdistaa riittävällä tarkkuudella. Kuten Kaplan ja Anderson kirjoitti, kustannusten jakamisessa ei tarvitse mennä yhtä pitkälle kuin toimintolaskennassa, vaan jopa 20% heitto on vielä hyväksyttävä, eikä sillä ole merkittävää vaikutusta lopputuloksiin. Tässä tapauksessa lähdän kohdistamaan kustannuksia keittiön, salin ja kapasiteetin eli tässä tapauksessa ravintolan salin tiloihin, jotta saadaan realistinen kuva, miten kulut jakautuvat toimintaan. Tarkoitus ei ole uppoutua kulujen kohdistamiseen yhtä tarkasti kuin toimintolaskennassa, vaan pikemminkin siten, että saadaan riittävällä tarkkuudella oleva kuva toiminnasta, jotta voidaan alkaa työstämään sitä aikaa hyödyntäen.

Keittiön kustannuksiin kohdistuu suoraan raaka-aineet, keittiön työtunnit ja jätehuolto. Vuokra on kohdistettu käyttäen pinta-alaa. Sähkö- ja laitekustannukset ovat jaettu laitteiden lukumäärällä ja hallinto on jaettu käyttäen henkilökunnan määrää. Markkinointi on puolitettu salin kanssa tasan. Jako on tehty todella suurpiirteittäin, mutta sillä saadaan riittävällä tarkkuudella olevaa tietoa keittiön kustannuksista. Keittiöön kohdistuu siis 741 700€ kustannuksia.

| Keittiö | Kuluerä | Ajuri | Määrä | Kustannus | Kokonaiskustannus |
|---------|---------------------|-------------------|-------|-----------|---------------------|
| | Raaka-aine | | | | 425 000 € |
| | Vuokra | Pinta-ala | 67 % | 90000 | 60 300 € |
| | Laitteet | Lukumäärä | 23 | 2167 | 49 833 € |
| | Sähkö | Laitemäärä | 23 | 466 | 10 718 € |
| | Työtunnit | Työtunnit | 5740 | 20,6 | 118 093 € |
| | Jätehuolto | | | | 15 000 € |
| | Hallinto | Henk.kunnan määrä | 3,3 | 6 138 | 20 256 € |
| | Markkinointi | | 50 % | 85000 | 42 500 € |
| | Kokonaiskulu | | | | 741 700,52 € |

Taulukko 3. Keittiön kustannukset

Saliin puolestaan voidaan kohdistaa juomien ostot, myyntikulut ja työtunnit suoraan. Sähkö ja laitteet ovat kohdistettu käyttäen laitemäärää ajurina. Hallinnon aiheuttamat kustannukset ovat jaettu henkilökunnan määrällä.

| Sali | Kuluerä | Ajuri | Määrä | Kustannus | Kokonaiskustannus |
|------|---------------------|-------------------|-------|-----------|---------------------|
| | Juomat | | | | 151 800,00 € |
| | Laitteet | Lukumäärä | | | 15 000,00 € |
| | Myyntikulut | | | | 7 500,00 € |
| | Työtunnit | Työtunnit | 10786 | | 221 907,30 € |
| | Sähkö | Laitemäärä | | | 2 000,00 € |
| | Hallinto | Henk.kunnan määrä | 6,2 | 6 138 | 37 855 € |
| | Markkinointi | | 50 % | 85000 | 42 500,00 € |
| | Kokonaiskulu | | | | 478 562,07 € |

Taulukko 4. Salin kustannukset

Kapasiteetin kustannukseen on huomioitu asiakastilojen pinta-ala, sen siivoukseen ja ylläpitoon aiheutuvat vesi ja sähkökulut. Ravintolassa on sisällä 147 asiakaspaikkaa ja terassilla 50. Keskiarvona asiakaspaikkoja on 168, jos terassi on auki viisi kuukautta.

| Kapasiteetti | Kuluerä | Kustannus | Ajuri |
|--------------|---------------------|--------------------|-----------|
| | Vuokra | 40 000,00 € | Pinta-ala |
| | Siivous | 25 000,00 € | |
| | Sähkö/vesi | 1 000,00 € | |
| | Kokonaiskulu | 66 000,00 € | |

Taulukko 5. Kapasiteetin kustannus

7.3 Aikakustannuksen laskeminen

Kun kustannukset ovat kohdistettu keittiöön, saliin ja asiakaskapasiteettiin, voidaan siirtyä laskemaan aikakustannusta. Jätän kohdistetuista kokonaiskustannuksista raaka-aine kulut pois, siellä ne voidaan kohdistaa suoraan asiakkaalle myöhemmin. Nyt kun on selvitetty kokonaiskulut haluttuihin laskentakohteisiin, täytyy vielä selvittää käytetyt työminuutit.

Tiedetään, että keittiössä on käytetty 5740 työtuntia. 5740 x 60 minuuttia on 344400 minuuttia. Keittiön kulut ovat 316 700 ja ne jaettuna työminuuteilla antaa tulokseksi 0,92€ Keittiön työminuutti maksaa siis 0,92€

Salissa puolestaan on käytetty 10786 työtuntia. 10786 x 60 on 647160 minuuttia. Saliin kohdistuu 326 762€, joka jaettuna työminuuteilla on 0,50€.

Kapasiteetin kustannus on 66 000. Kapasiteetin työajan laskin siten, että huomioin aukiolo tunnit vuodessa. Keskimäärin olemme auki 359 päivää vuodessa ja 7,4 tuntia päivässä eli n. 2666 tuntia vuodessa. Pidämme siis ravintolaa auki 160 000 minuuttia vuodessa. Liäksi tulee muistaa se, että yksi asiakas käyttää vain yhden asiakaspaikan kapasiteettiä. Ravintolassa on sisällä 147 asiakaspaikkaa ja terassilla 50. Keskiarvona asiakaspaikkoja on 168, jos terassi on auki viisi kuukautta.

| | Keittiö | Sali | Kapasiteetti |
|----------------------|---------------|---------------|-----------------|
| Työminuutit | 344400 | 647160 | 23521680 |
| Kokonaiskulut | 316 700,52 € | 326 762,07 € | 66 000,00 € |
| Aikakustannus | 0,92 € | 0,50 € | 0,0028 € |

Taulukko 6. Aikakustannukset

7.4 Prosessien määrittäminen

Jaoin koko ravintolan prosessin kolmeen eri ryhmään: keittiön prosessit, salin prosessit ja tukiprosessit, ks. Liite 2. Ravintolan toiminta pyörii näiden asioiden ympärillä. Tukiprosessit mahdollistavat ns. ydinprosessien (keittiö ja sali) toiminnan. Tukiprosesseja Hookissa on markkinointi, palkanmaksu, kirjanpito, järjestelmät ja hallinto. Seuraavaksi käsitellään keittiö- ja saliprosessit, jotta niitä voidaan myöhemmin käsitellä tarkemmin.

Keittiön toiminta on kuvattu liitteessä 3. Keittiön toiminta alkaa suunnittelulla, jota päivittäisessä toiminnassa on mm. ruokalista- ja työvuorosuunnittelu ja jokapäiväinen työvuoron suunnittelu ja toiminnan seuraaminen.

Seuraava prosessi on varastohallinta. Varastohallinta alkaa tilauksen teolla. Kuitenkin, jotta osataan tilata oikea määrä raaka-aineita, tulee prosessi suunnitella ensin. Tilauksia tehdään kolmelle eri tukkurille. Kuorma saapuu sovittuun aikaan ja se puretaan varastoihin. Tämän jälkeen toiminnasta aiheutuneet roskat, kuten pahvit viedään niille tarkoitettuun paikkaan. Varastohallinnan yhteydessä tarkkaillaan myös saapuvien tavaroiden lämpötiloja ja kirjataan niitä ylös.

Kolmas keittiöprosessi on esivalmistus. Esivalmistuksen tarkoituksena on nopeuttaa annosten nostamista. Tämä on aikaa vievä prosessi, mutta kun se on hyvin toteutettu, se vähentää merkittävästi asiakkaan odotusaikaa. Hookissa esivalmistukseen kuuluu kastikkeiden valmistus, vihannesten pilkkominen, hampurilaispihvien muotoilu, ribsien kypsentyminen ja keittiön valmistaminen iltaa varten. Tämä tarkoittaa sitä, että keittiöstä löytyy kaikkea, mitä illalla tarvitaan ruokien valmistamiseen ja nostamiseen.

Itse ruoan valmistus asiakkaille on suurimassa keskiössä ravintolan toiminnassa. Siihen käytetään eniten aikaa keittiössä ja sillä on suurimmat vaikutukset asiakkaisiin. Olen jakanut valmistukset kolmeen alakohtaan: uppopaistetut tuotteet, kanan siivet ja burgerit, jotta valmistusprosessin kannattavuuteen voidaan ottaa kantaa tarkemmin.

Viimeinen keittiöprosessi on jälkityöt, eli siivoaminen. On syytä muistaa, että keittiössä siivotaan jatkuvasti, jotta työympäristö pysyy hygieenisenä ja turvallisena. Kuitenkin loppusiivoaminen ottaa oman aikansa, kun joka päivä keittiö tulee pestä. Illan päätteeksi pestään viimeiset tiskit, pesukone, työtasot ja parilat, säilytystilat, vaihdetaan tarvittaessa rasvakeittimien öljyt, sekä lattia ja lattiakaivot.

Salin toiminta on kuvattu liitteessä 4 tarkemmin. Kuten liitteestä 1 voi huomata myös salin toiminta alkaa suunnittelulla. Samat asiat vaikuttavat saliin kuin keittiöönkin. Salin toiminnassa isona osana on myös palveluprosessi. Palveluprosessissa on kuvattu asiakkaan kulku ravintolassa alkaen siitä, kun hän astuu sisään. Hookissa palveluprosessi alkaa pöytiin ohjauksella. Asiakkaaseen otetaan heti kontakti tervehtimällä ja pöytään ohjauksella. Asiakkaalle ojennetaan ruokalistat.

Seuraavaksi alkaa juomatilaus, eli samalla kun ruokalistat ojennetaan, kysytään mitä asiakas haluaisi juoda, tarvittaessa annetaan juomasuosituksia. Juomatilaukset lyödään kassaan, valmistetaan ja tarjoillaan.

Ruokatilaus kysytään, kun viedään juomat pöytään. Jälleen annetaan mahdolliset ruokasuositukset ja kirjataan tilaus ylös. Tilaus lyödään kassaan ja ruokatilaus siirretään keittiöön ja sen valmistuessa se tarjoillaan.

Seuraava toiminto on välikäynti, jossa asiakkaaseen otetaan uudelleen kontakti. Tämä on tilaisuus kysyä palautetta ja lisämyydyä mm. juomia tai dippejä. Mahdolliset lisätilaukset lyödään kassaan ja tarjoillaan.

Asiakkaan astiat kerätään ja pyydetään palaute ja maksutapa. Lasku luodaan kassasta ja se maksetaan. Asiakas toivotetaan tervetulleeksi uudelleen.

Tämän jälkeen hoidetaan jälkityöt, eli astioiden tiskaaminen ja pöydän pyyhkiminen ja valmistaminen seuraavia varten.

7.5 Prosessien kestojen mittaaminen

Olen kellottanut keskeisimmät prosessit käyttämällä kaavaketta liitteessä 1. Ravintolan osa prosesseista on yksinkertaista kellottaa, mutta esimerkiksi ruoan valmistukseen kuluva aika ei nouse tasaisesti annosmäärien noustessa. Olen käyttänyt apuna keskimääriä asiakas- ja annosmääriä laskelmissa, jotta ne vastaisi todellisuutta.

7.5.1 Keittiön prosessit

Ensin on selvitetty, miten keittiön työtunnit jakautuvat prosessien kesken. Taulukosta 7 selviää keittiön ajankäyttö. Tiedetään, että työaikaa on käytetty 5740 tuntia vuodessa, joka tekee 16 tuntia keskiarvona päivää kohti. Todellisuudessa tämä tarkoittaa sitä, että maanantaina työtunteja kertyy esimerkiksi 8, keskiviikkona 11 ja lauantaina 26. Olen laskenut viikkotasolla toimistoon ja siivoukseen käytettävän työajan ja suhteuttanut sen taulukkoon. Esivalmistuksen keskeisimmät kohdat on kelloitettu, mutta tiedetään myös, että esivalmistukseen on varattu aikaa 6 tuntia aukioloaikojen ulkopuolella viikkotasolla ja loput 8 tuntia tapahtuu vuoronvaihdon yhteydessä tai hiljaisena hetkenä. Loppuaika on valmistusta, mutta siinäkin on ns. tyhjää aikaa, mutta en koe välttämättömäksi puuttua ravintola-alan työtehtäviin enempää. Todellisuudessa tämä aika käytetään työnhelpottamiseksi, siivoukseen, järjestykseen tai muihin hoidettaviin hommiin.

| | tunnit/v | minuutit/v | Tunnit/pv | Minuutit/pv |
|-------------------------|-----------------|-------------------|------------------|--------------------|
| keittiötyötunnit | 5740 | 344400 | 16,0 | 959 |
| Toimisto | 264 | 15840 | 0,74 | 44 |
| Siivous | 369 | 22140 | 1,03 | 62 |
| Esivalmistus | 718 | 43080 | 2 | 120 |
| Valmistus | 4389 | 263340 | 12 | 734 |

Taulukko 7. Keittiön ajankäyttö

Taulukossa 8 on purettu esivalmistuksen ajankäyttö. Ravintola Hookissa esivalmistetaan tuoretuotteita, lihoja ja kastikkeita, sekä täytetään pakastimia ja vetolaatikoita. Aika on huomioitu viikkotasolla, koska esivalmistettavat määrät vaihtelevat päiväkohtaisesti paljon, sekä joitain tuotteita tarvitsee valmistaa vain viikoittain.

| | Aika viikossa | Tuotanto määrä (kg) | Kokonaiskustannus |
|---------------------|---------------|---------------------|-------------------|
| Tuoreet | 220 | | 202,31 € |
| Sipuli | 20 | 4 | 18,39 € |
| Kurkku | 85 | 60 | 78,16 € |
| Selleri | 85 | 60 | 78,16 € |
| Tomaatti | 30 | 10 | 27,59 € |
| Lihat | 247 | | 227,13 € |
| Ribs | 60 | 26 | 55,17 € |
| Broiler | 20 | 3 | 18,39 € |
| Pihvit | 147 | 42 | 135,18 € |
| Kasvispihvi | 20 | 2 | 18,39 € |
| Kastikkeet | 185 | | 170,12 € |
| Majoneesit | 125 | 150 | 114,95 € |
| Kastikkeet | 60 | 60 | 55,17 € |
| Täytöt | 188 | | 172,88 € |
| Pakkaset | 125 | | 114,95 € |
| Vetarit | 63 | | 57,93 € |
| kokonaisaika | 840 | | 772,44 € |

Taulukko 8. Esivalmistuksen ajankäyttö

Seuraavaksi käsittelen tarkemmin valmistuksen toimintoja, sillä ne ovat kaikista aikaa vievimpiä. Aikaisemmin valmistusprosessi jaettiin kolmeen tuotteeseen: friteeratut, kanan siivet ja burgerit, nyt niitä voidaan tarkastella omina ryhminään.

Taulukko 9 käsittelee friteerattujen tuotteiden valmistusta, tässä tapauksessa kellotin ranskalaisten valmistuksen, sillä se on kaikista aikaa vievin alkupala. Taulukon 8 mukaisesti aikajana alkaa siitä, kun tilaus saapuu keittiöön. Noin kymmenessä sekunnissa kokki kerkeää rekisteröimään tilauksen ja laittamaan annoksen rasvakeittimeen kypsymään. Seuraavaksi hän ottaa mukaansa korin, johon annos laitetaan esille, ja laittaa sen valmiiksi pöydälle nostoa varten. Annokseen kuuluu aina dippi, joten se täytyy laittaa tarjoiluastiaan. Noin kolmen minuutin kohdalla ranskalaiset ovat kypsiä, jonka jälkeen ne pyöräytetään mausteessa ja asetetaan tarjolle. Aikaa on kulunut noin kolme minuuttia ja 45 sekuntia, kun annos on valmiina tarjoiltavaksi.

| Aika | 0 | 10 | 25 | 30 | 3:00 | 3:45 |
|-----------------|---------------|------------------------------|-------------------|---------------|-------------|-------------------------------|
| Toiminto | Tilaus saapuu | Annos keittimeen kypsytetään | Korin laittaminen | Dippi kuppiin | kypsä tuote | Annos valmiina tarjoiltavaksi |

Taulukko 9. Ranskalaisten valmistuksen kulku

Taulukko 10 puolestaan kertoo kanan siipien valmistuksen kulun. Jälleen toiminto alkaa siitä, kun tilaus saapuu keittiöön. Siivet täytyy ensin laskea annosmäärän mukaan ja lait-

taa sitten rasvakeittimeen kypsymään. Siivillä kestää noin 4 minuuttia ja 20 sekuntia kypsä, eli tässä välissä on taas aikaa laittaa tarjoiluastia, vihannekset ja dippi valmiiksi. Kun siivet ovat rapeita, ne pyöräytetään kastikkeessa ja asetetaan tarjoilu astiaan. Koko annoksen valmistukseen kuluu noin 5 minuuttia ja 30 sekuntia.

| Aika | 0 | 10 | 25 | 30 | 4:30 | 5:00 | 5:30 |
|-----------------|---------------|----------------------------|-------------------|---------------|-------------|---------------------------|-------------------------------|
| Toiminto | Tilaus saapuu | Annos keittimeen kypsymään | Korin laittaminen | Dippi kuppiin | kypsä tuote | Kastikeen levitys siipiin | Annos valmiina tarjoiltavaksi |

Taulukko 10. Kanan siipien valmistuksen kulku

Taulukosta 11 ilmenee burgereiden valmistuksen kulku. Burger on kaikista eniten aikaa vievä tuote, sillä kypsymisaika on huomattavasti pidempi kuin muilla. Burgerin valmistus alkaa siitä, että pihvi laitetaan kypsymään parilalle. Tämän jälkeen sämpylä laitetaan paahtumaan. Tässä välissä voidaan laittaa lautanen valmiiksi pöydälle nopeuttamaan nostoa. Ranskalaiset hampurilaiselle laitetaan noin kolmen minuutin kuluttua kypsymään. Samalla voidaan kääntää pihvi, sekä ruveta kasaamaan salaatti pohjaa hampurilaiseen ja laittaa majoneesi valmiiksi. Noin 30 sekunttia ennen nostoa juusto laitetaan sulamaan pihvin päälle. 7 minuutin kohdalla pihvi on medium ja valmis nostettavaksi. Annoksen nostoon kuluu noin 7 minuuttia ja 30 sekuntia.

| Aika | 0 | 10 | 25 | 30 | 3:00 | 4:00 | 6:30 | 7:00 | 7:30 |
|-----------------|---------------|------------------|-------------------|--------------------|------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|
| Toiminto | Tilaus saapuu | Pihvi paistumaan | Sämpylä parilalle | Lautanen valmiiksi | Ranskalaiset kypsymään | Burgerin salaatti pohjan kasaaminen | Juusto sulamaan burgerin päälle | ranskalaiset + Medium burger valmiina | Annos valmiina tarjoiltavaksi |

Taulukko 11. Burgerin valmistuksen kulku

Tässä kohtaa ajalla jakaminen tulee vaikeaksi, sillä kuten useampaan kertaan on mainittu, ruoanvalmistukseen kuluva aika ei nouse annosmäärän noustessa tasaisesti. Tarkoitin tällä sitä, että jos valmistetaan kymmenelle asiakkaalle kerralla burgerit, aikaa ei kulu kymmenkertaisesti. Lisäksi mukana on useita muuttujia ja ennalta arvaamattomia tilanteita, kuten laitteiden teho ja paistolämpötila. Esimerkkinä tilanne jossa parilalle laitetaan kymmenen burgeria. Näiden kypsyminen vie enemmän aikaa kuin yhden burgerin, sillä parila jäähtyy enemmän näiden takia. Taulukosta 12 näkyy kellotusten tulos yhdelle, viidelle ja kymmenelle annokselle.

| | Annosmäärä | Aika |
|--------------|------------|--------------|
| Ranskalaiset | 1 | 3 min 45 sek |
| | 5 | 4 min 30 sek |
| | 10 | 5 min 20 sek |
| Kanan siivet | 1 | 5 min 30 sek |
| | 5 | 7 min |
| | 10 | 8 min 30 sek |
| Burgerit | 1 | 7 min 30 sek |
| | 5 | 10 min |
| | 10 | 15 min |

Taulukko 12. Valmistusajat tuoteryhmittäin

Tässä kohtaa on pilkottu keittiön prosessit paloiksi ja niiden kustannuksia voidaan tarkastella tarkemmin. Kuitenkin tämä ei vielä kerro keittiön ajankäytön vaikutusta asiakkaaseen ja sen kustannukseen. Olen käyttänyt keskimääräisiä myyntimääriä apuna seuraavissa laskelmissa, selvittääkseni kuinka paljon aikaa todellisuudessa keittiön aikaa käytetään per asiakas.

Taulukosta 13 näkyy keskimääräiset annosmäärät päivä- ja vuositasolla, sekä niiden kuluttama aika. Taulukosta 14 puolestaan nähdään tuoteryhmien käyttämä keskiarvo aika, jonka pohjalta ajan käyttö on laskettu. Laskelma on aloitettu sillä, että myymme keskimäärin 265 annosta illassa ja käytämme 959 minuuttia keittiön työaikaan siihen. Tästä saamme noin 3,7 minuuttia per annos. Sen jälkeen keskiarvo aika on jaettu kertoimen avulla täsmäämään annosten valmistusaikoja. Tässä tapauksessa siipien kerroin on yksi, eli se kuluttaa 3,7 minuuttia per annos. Friteeratut tuotteet puolestaan on nopeampi valmistaa ja vaatii vähemmän esivalmistusta, joten kerroin on 0,8 eli 2,9 minuuttia. Tässä on hyvä muistaa se, että näissä keskiarvo ajoissa on mukana koko keittiön työaika, eli niin valmistus- kuin toimisto- ja siivoustunnitkin. Syy tähän on se, että kun asiakas ruokailee ravintolassa, sen annoksen toteuttamiseen on vaadittu tietty määrä toimistotunteja, siivousta, esivalmistusta ja itse valmistusta. Näin voimme kohdistaa koko keittiön kustannuksen asiakkaalle.

| | Annoksia illassa | Vuodessa | Aika illassa | aika vuodessa |
|---------------------|------------------|--------------|--------------|---------------|
| Friteeratut | 103 | 37000 | 302 | 108649 |
| Burgerit | 45 | 16000 | 230 | 81786 |
| Kanan siivet | 117 | 42000 | 429 | 153965 |
| Yhteensä | 265 | 95000 | 959 | 344400 |

Taulukko 13. Annosmäärät ja ajankäyttö

| | kerroin | määrä | aika | keskiarvo aika |
|-------------|---------|-------|------|----------------|
| Siipi | 1,0 | 117 | 429 | 3,7 |
| Burger | 1,4 | 45 | 230 | 5,1 |
| Friteeratut | 0,8 | 103 | 302 | 2,9 |
| yht | | 265 | 961 | 3,6 |

Taulukko 14. Tuoteryhmien käyttämä keskiarvo aika

7.5.2 Salin prosessit

Salin toiminnasta saa selkeän käsityksen liitteestä 2 ja 4, joista näkee kokonaiskuvan työstä. Salin työtunteja kertyy vuodessa 10786, ks. taulukko 15. Päivää kohti tunteja tulee 30 keskimäärin, joista 3 tuntia menee toimistotyöhön, kuten pakollisiin tilityksiin ja seurantaan, tunti siivoamiseen ja paikkojen järjestelyyn, tunti esivalmistukseen, joka tarkoittaa salin puolella pullojen kantoa hyllyihin ja tankkien vaihtoa. Loput 25 tuntia jää asiakaskontaktiin. Tässä kohtaa on hyvä muistaa, että tarjoilijat ovat asiakasta varten töissä, ja heitä täytyy olla riittävä määrä takaamassa konseptille sopiva palvelun laatu. Asiakaskontaktin aika vaihtelee paljon riippuen asiakkaasta, mutta työaika pitkälti menee asiakkaiden palveluun, ruoan viemiseen ja asiakkaiden kanssa vuorovaikutukseen.

| | tunnit/v | minuutit/v | Tunnit/pv | Minuutit/pv |
|------------------------|----------|------------|-----------|-------------|
| Salin työtunnit | 10786 | 647160 | 30,0 | 1803 |
| työpäivät | 359 | | | |
| Toimisto | 1077 | 64620 | 3,00 | 180 |
| Siivous | 359 | 21540 | 1,00 | 60 |
| Esivalmistus | 359 | 21540 | 1 | 60 |
| Asiakaskontakti | 8991 | 539460 | 25 | 1503 |

Taulukko 15. Salin työajan jakautuminen

Palvelun kellotus on todella vaikeaa, sillä yksi tarjoilija pystyy hoitamaan useita asiakkaita kerralla. Tietenkin on tiettyjä raameja, millaista aluetta yksi tarjoilija kykenee hoitamaan, mutta yksittäisen asiakkaan vaatima aika on yleensä sidonnainen asiakkaan toiveihin ja valintoihin. Laskelmissa käytän apuna keskiarvo myyntejä ja asiakasmääriä, jotta saan mahdollisimman realistisen kuvan ajan käytöstä.

Taulukosta 16 näkyy yhden asiakkaan vaatima työaika. Kuten aikaisemmin sanoin yksittäisen asiakkaan vaatima aika on sidonnainen asiakkaan toiveisiin ja valintoihin. Jos asiakas tulee tiskiltä tilaamaan yhden oluen ja istuu pöytään, ei se vaadi tällaista työmäärää. Kuitenkin suurin osa asiakkaistamme tulee sekä syömään, että juomaan, joten olen valinnut vain yhden esimerkin asiakkaan vaatimasta työajasta. Tässä on syytä huomioida se, että kuten ruoanvalmistuksessa, ei myöskään palvelussa käytetty aika nouse yksiselittei-

sesti asiakkaiden määrän mukaan. Useimmiten tilanne on se, että palvellaan seurueita, eikä yksittäisiä asiakkaita.

| | minuuttia | prosentti |
|----------------------|------------|--------------|
| Pöytiinohjaus | 0,3 | 5 % |
| Juomatilaus | 2,0 | 30 % |
| Ruokatilaus | 2,3 | 35 % |
| Välikäynti | 0,7 | 10 % |
| Laskutus | 0,7 | 10 % |
| Jälkityöt | 0,7 | 10 % |
| Yhteensä | 6,5 | 100 % |

Taulukko 16. Yhden asiakkaan vaatima työaika

Todellisuudessa asiakkaalle annetaan enemmän tai vähemmän aikaa. Esimerkkinä hiljaisempänä päivänä asiakkaan kanssa saatetaan keskustella enemmän ja palvella huomattavasti kauemmin kuin kiireisenä lauantai iltana. Mielestäni selkein kuva tähän saadaan taas ottamalla keskiarvo aika, jota on käytetty per asiakas. Eli kun salissa on käytetty työtunteja 30 päivässä ja palveltu 190 asiakasta tekee se noin 9,5 minuuttia per asiakas. Tähän lukuun on siis sisällytetty pakolliset toimistotunnit, siivoukset ja valmistelut, sillä edelleen kaikki nämä toiminnot tehdään asiakasta varten. Voidaan siis sanoa, että asiakas kuluttaa 9,5 minuuttia salin työajasta keskimäärin, vaikka ns. yhden asiakkaan vaatima työaika oli vain 6,5 minuuttia.

7.5.3 Kapasiteetti

Asiakas kuluttaa asioidessaan myös kapasiteettia, eli asiakastiloja ja -paikkoja. Aikaisemmin taulukossa 6 osoitettiin kapasiteettiin kohdistuvat kustannukset, joita on 66 000 euroa vuodessa. kapasiteetin kokonaisajan laskin siten, että huomioin aukiolo tunnit vuodessa. Keskimäärin olemme auki 359 päivää vuodessa ja 7,4 tuntia päivässä eli n. 2666 tuntia vuodessa. Pidämme siis ravintolaa auki 160 000 minuuttia vuodessa. Lisäksi tulee muistaa se, että yksi asiakas käyttää vain yhden asiakaspaikan kapasiteettia. Ravintolassa on sisällä 147 asiakaspaikkaa ja terassilla 50. Keskiarvona asiakaspaikkoja on 168, jos terassi on auki viisi kuukautta. Aukioloaika voidaan siis kertoa vielä asiakaspaikoilla. Asiakkaan kustannukseksi per asiakaspaikka tulee siis 0,0028€ per minuutti. Keskimäärin asiakas viettää noin 45 minuuttia ravintolassa.

7.6 Tuotteen ja palvelun kustannus

Kun on laskettu aikakustannus, sekä määritelty prosessit ja laskettu niiden kuluttama työ-aika, voidaan kohdistaa kustannuksia tuotteille, palvelulle tai asiakkaille. Tässä tapauksessa kohdistan kustannuksia tuoteryhmille, sekä asiakkaalle.

7.6.1 Tuote- ja tuoteryhmäkannattavuus

Taulukossa 17 on tuoteryhmien todellinen valmistuskustannus. Taulukkoon on syötetty keskimääräinen valmistusaika, joka aikaisemmin laskettiin, sekä aikakustannus ja raaka-ainekustannukset. Tuotteen todellinen kustannus on tällöin aika x aikakustannus + raaka-ainekulut. Taulukossa on myös tuotteiden keskimääräinen myyntihinta, jotta voidaan tarkastella tuotteen kannattavuutta. Tässä kohtaa on hyvä muistaa, että taulukon osoittamalla katteella täytyy kustantaa vielä kapasiteetin- ja salinkustannukset.

| Tuote | Aika | aikakustannus | Raaka-ainekustannus | tuotteen valmistuskustannus | Myyntihinta |
|--------------|------|---------------|---------------------|-----------------------------|-------------|
| Friteeratut | 2,9 | 0,92 € | 2,02 € | 4,69 € | 6,00 € |
| Kanan siivet | 3,7 | 0,92 € | 4,37 € | 7,74 € | 15 € |
| Burgerit | 5,1 | 0,92 € | 5,52 € | 10,22 € | 16,90 € |

Taulukko 17. Ruokien valmistuskustannukset

Tässä kohtaa voidaan tarkastella tuoteryhmien kustannusten muodostumista, sekä vertailla todellista kustannusta myyntihintaan. Konseptille ominaiset tuotteet ovat nimenomaan kanansiivet ja alkupalat. Taulukosta nähdään, että annosten valmistus on nopeaa ja niistä saatava hinta on riittävä kattamaan kustannukset. Hinnoittelussa on ajateltu, että burgerin myyntikateprosentti olisi isompi kuin siipien, sillä mahdollisuus toteuttaa samalla volyymilla burgereita ei Hookissa ole. Todellisuudessa voidaan huomata, että keskimäärin siivistä saadaan enemmän myyntikatetta kuin burgereista, ja niitä on nopeampi, sekä helpompi valmistaa.

Tässä olisi mahdollisuus puuttua burgerien valmistuksen prosesseihin. Itse valmistuksen nopeuteen ei voida hirveästi vaikuttaa, mutta esivalmistukseen käytetään paljon aikaa, mikä nostaa burgerien kustannuksia merkittävästi. Pelkästään burgerien esivalmistukseen käytetään 200 minuuttia työaikaa viikossa, ja suurin osa ajasta menee pihvien tekoon. Jos pihvit tilattaisiin valmiina, säästettäisiin reilusti aikaa. Kuitenkin on mietittävä myös laatua, jota halutaan tarjota asiakkaalle.

7.6.2 Asiakaskannattavuus

Nyt kun tiedetään tuotteen valmistuskustannus, voidaan selvittää mitä todellisuudessa asiakas maksaa ravintolalle. Taulukossa 18 on purettu asiakkaasta aiheutuvat kustannukset paloihin. Asiaa voidaan lähteä purkamaan siten, että asiakas käyttää keskimäärin 22 euroa ravintolassa. Tämän eteen meidän täytyy valmistaa ruokaa keskimäärin 5,05 minuuttia, jonka kustannus on 4,64 euroa. Lisäksi asiakkaan palveluun menee 9,5 minuuttia tarjoilijan työajasta, joka maksaa 4,79 euroa. Asiakas asioidessaan vie asiakaspaikan, jota keskimäärin käytetään 45 minuuttia per asiakas, joka kustantaa 0,13 euroa. Tässä kohtaa tulee heitto kustannuksiin, sillä loppujen lopuksi asiakkaat maksavat keskimäärin 0,97e kapasiteetistä, kun jaetaan kokonaiskustannukset asiakkailla. Syy tähän on se, että asiakaspaikat ovat välillä tyhjillään, mutta kustannukset ovat huomioitu hinnoittelussa katteen mukana. Näiden kustannusten päälle lisätään vielä keskimääräiset raaka-ainekulut ruoan ja juoman osalta, joita tulee yhteensä 8 euroa 46 senttiä. Yhteenlaskettu kustannus asiakkaalle on siis 18,02 euroa. Niin sanottua käyttökate jää 18%, mutta todellisuudessa se olisi noin 14% kun kapasiteetin kustannus olisi huomioitu koko asiakasmäärällä.

| Asiakas | | | |
|-----------------|---------|----------|----------|
| | Aika | Hinta | yhteensä |
| Keittiö | 5,05 | 0,92 € | 4,64 € |
| Sali | 9,5 | 0,50 € | 4,79 € |
| kapasiteetti | 45 | 0,0028 € | 0,13 € |
| Raaka-aine ruok | | 6,23 € | |
| Raaka-aine Sali | | 2,23 € | |
| | | | |
| Kustannus | 18,02 € | 82 % | |
| Keskiosasto | 22,0 | 100 % | |
| Käyttökate | 3,97 € | 18 % | |

Taulukko 18. Keskiarvo asiakkaan kustannus

Keskiarvoasiakaskustannus antaa suuntaa asiakkaan kustannuksista, mutta ei kerro todellisuudessa eri tuote- tai asiakasryhmien kannattavuudesta. Olen jakanut asiakkaat vielä kolmeen erilaiseen skenaarioon siitä, millaisia asiakkaita meillä käy. Taulukossa 19 on kuvattu asiakas 1, joita suurin osa asiakkaistamme on. Tällainen syö siipi annoksen, sekä perunat, sekä juo ruoan kanssa kaksi juomaa. Yleensä tällainen asiakas istuu lähes tunnin ravintolassa seurustellen.

| "normaali" | perunat + siivet + 2 juomaa | |
|-----------------|-----------------------------|----------|
| | | |
| | Aika | Hinta |
| Keittiö | 6,60 | 6,07 € |
| Sali | 10,0 | 5,05 € |
| kapasiteetti | 60 | 0,1473 € |
| Raaka-aine ruok | | 6,39 € |
| Raaka-aine Sali | | 4,45 € |
| | | |
| Kustannus | | 22,11 |
| Keskiostos | | 28,57 |

Taulukko 19. Asiakas 1

Taulukosta 20 puolestaan ilmenee asiakas, joka syö burgerin, sekä juo yhden juoman. Kuten aikaisemmin huomattiin, burgerimyynti on lähes puolet ruokamyynnistä. Vaikka burger annoksena on kalliimpi kuin siivet, saadaan burger asiakkaista vähemmän rahaa kuin siipiä syövästä. Burger on kalliimpi valmistaa, sekä annoksena se on niin täyttävä, että harvempi siihen ottaa alkupaloja.

| Burger + juoma | | |
|-----------------|------|----------|
| | | |
| | Aika | Hinta |
| Keittiö | 5,11 | 4,70 € |
| Sali | 7,0 | 3,53 € |
| kapasiteetti | 30 | 0,0737 € |
| Raaka-aine ruok | | 5,52 € |
| Raaka-aine Sali | | 2,23 € |
| | | |
| Kustannus | | 16,06 € |
| Keskiostos | | 20,78 € |

Taulukko 20. Asiakas 2

Taulukosta 21 selviää vielä take away asiakas, koska se on myös isossa osassa konseptia. Ulos myydyissä ruoissa keittiön aikaa vaaditaan hieman enemmän, sillä ruoat pitää pakata. Kuitenkin salin aikaa se ei vaadi juurikaan, eikä se myöskään kuluta ravintolan tiloja, minkä vuoksi se on hyvää lisämyyntiä. Kuitenkin pakkaustavarat ja kuljetusmaksut nostavat reilusti kustannuksia.

| Take away | peruna + siivet | |
|-----------------|-----------------|---------|
| | | |
| | Aika | Hinta |
| Keittiö | 7,00 | 6,44 € |
| Sali | 2,0 | 1,01 € |
| kapasiteetti | 0 | - € |
| Raaka-aine ruok | 7,00 € | - € |
| Raaka-aine Sali | - € | - € |
| | | |
| Kustannus | | 14,45 € |
| Keskiosotos | | 18,00 € |

Taulukko 21. Asiakas 3

8 Pohdinta ja tulokset

Tässä luvussa käyn läpi tärkeimmät tulokset ja pohdin sitä, kuinka opinnäytetyö onnistui ja päästiinkö tavoitteisiin. Käyn alkuun läpi työn tavoitteet ja niiden toteutumisen, sen jälkeen kerron tärkeimmistä tuloksista ja vaikutuksista. Näiden jälkeen pohdin mitä olisin tehnyt toisin ja sitä, mihin suuntaan opinnäytetyöstä voisi jatkaa.

TDABC antoi paljon uutta ja hyödyllistä tietoa riittävällä tarkkuudella. Tutkimuksen tulokset ovat saatu useiden mittausten keskiarvona, minkä vuoksi ne ovat valideja. Tärkeimpiä pointteja työn toteuttamisesta ja laskelmista on selvästi prosessien määrittäminen, työajan käyttö ja kellotus, sekä asiakkaan kustannukset. Merkittävästi kannattamattomia tuotteita tai toimintoja ei löytynyt, mutta koen, että työ antoi toimeksiantajalle mahdollisuuden parantaa kannattavuutta. Tutkimuksesta selvisi, että siipien valmistus on kaikin puolin kannattavampaa kuin burgereiden, mutta asiat eivät ole niin mustavalkoisia. Osa asiakkaista tulee tietenkin pelkkien burgereiden takia syömään, minkä vuoksi on hyvä tarjota myös burgeria. Pystymme siis vastaamaan useampien tarpeisiin, vaikka päätuotteemme onkin kanan siivet.

Prosessien avaaminen toi selkeyttä kokonaiskuvaan. Koen, että jo pelkällä prosessien avaamisella saatiin arvokasta tietoa toiminnasta, joka mahdollistaa paremman keskittymisen kannattavuuteen vaikuttaviin asioihin. Prosessien avaaminen ja myöhemmin kellotus oli yksi eniten aikaa vievistä työvaiheista, mutta selvästi myös kannattavimpia.

Työajan käyttö ja kellotus liittyvät vahvasti prosesseihin ja tämä toikin hyvin saman kaltaista hyötyä. Nyt kun tiedetään tarkalleen mihin työaika menee ja mitä se oikeasti kustansi, voi monia asioita suunnitella paremmin. Tämän avulla voidaan määrittellä raameja, kuinka paljon aikaa esimerkiksi yhden annoksen valmistamiseen saa kulua, että toiminta on kannattavaa. Lisäksi tämä helpottaa työvuorosuunnittelua, sillä tiedetään tarkalleen minkä verran aikaa tietyt toiminnot vaativat työaika.

Yksittäinen tuote, joka herätti omaa mielenkiintoa, oli burgerit, sillä niiden käyttämä aika on todella suuri. Jos burgerit ei tehtäisiin itse, vaan tilattaisiin valmiita voisi työaika, ja sitä kautta rahaa säästää paljon. Toki on syytä muistaa, että myös laadulla on merkitystä, eikä kaikkea voi miettiä vain numeroiden kautta, mutta toimeksiantaja voi ottaa tämän mietintään.

Asiakkaan kustannuksen laskeminen avasi itselle tarkemmin sitä, miten kaikki toiminta liittyy toisiinsa. Eli kun asiakas tulee ravintolaan syömään hän kuluttaa palveluaikaa useasta eri suunnasta: Keittiö – Sali – Kapasiteetti. Samalla myös nähdään eri tuotteiden ja

vaiheiden vaikutukset asiakkaan kannattavuuteen. Hyvä asia oli myös asiakasryhmien pilkkominen paloiksi, sillä siitä nähdään suoraan erilaisten asiakkaiden vaikutus myyntiin. Esimerkiksi juuri se, että take away tilauksista saatava tuotto on paljon pienempi kuin paikalla syövältä asiakkaalta, koska pakkaustavarat ja kuljetusmaksut nostavat kustannuksia. Meillä ei myöskään ole mahdollisuutta lisä myydä jokaiselle ulos tilaavalle.

8.1 Tavoitteet

Opinnäytetyön päätutkimusongelma on:

- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan johtamisen työkaluksi kannattavuuden näkökulmasta?

Alatutkimusongelmia ovat:

- Millä tavalla aikaperusteinen toimintolaskenta tuo lisäarvoa tuote- tai asiakaskoh-
taisen kannattavuuden selvittämiseen?
- Miten aikaperusteinen toimintolaskenta soveltuu ravintolan tuote- tai asiakaskoh-
taisen kannattavuuden seurannan työkaluksi?
- Mitkä asiakkaat tai tuotteet ovat kannattavia ja miksi?

Aikaperusteinen toimintolaskenta toi lisäarvoa prosessien pilkkomisen kautta. Suomen siipiravintoloilla on hyvät kustannus- ja kannattavuuslaskentamallit entuudestaan, mutta prosesseihin ei juurikaan puututa tällä tarkkuudella. Kun tämä malli vietiin läpi, käyttöön jäi oiva työkalu suunnitella ja laskea eri toimintojen kustannuksia. Koen, että kustannusten jakaminen toiminnoille antaa hyvää tietoa päätöstentiteon tueksi, esimerkiksi uuden ruokalistan suunnittelussa.

Ravintolan kannattavuuden seurannan työkaluna tämä malli tuo tarkempaa tietoa kustannuksista ja asiakkaista. Hyöty mielestäni tästä on se, että vaikka toiminta olisi kannattavaa, voi toiminnasta löytyä kannattamattomia toimintoja. Näihin puuttamalla saadaan toiminta entistä kannattavammaksi ja mahdollisesti myös järkevämmäksi. En kuitenkaan usko, että ainakaan tällä tasolla TDABC olisi ainut oikea vaihtoehto, mutta yhdessä perinteisten menetelmien kanssa se tuo riittäväällä tarkkuudella olevaa uutta tietoa johdolle.

Aikaperusteinen toimintolaskenta tapa tuntui mielestäni sopivalta, sillä muutenkin ravintola-alalla käsitellään paljon työtehoja ja -kustannuksia. Ajalla kustannusten jakaminen tuntui luontevalta ja selkeältä. Mielestäni laskentatapa soveltuu ravintolan johtamisen työka-

luksi yhdessä perinteisten menetelmien kanssa. Aikaperusteista toimintolaskentaa on helppo jatkokäyttää yrityksessä, kun sen on kerran toteuttanut. Laskelmia pystytään hyödyntämään niin yksittäisissä suunnitelmissa, kuin suuremmissa kokonaisuuksissakin. Koen, että työajan ja kustannuksien kohdistus selkeytti kokonaiskuvaa toiminnasta merkittävästi.

8.2 Tutkimuksen toteutus

Työ on ollut todella mielenkiintoista tehdä ja aihe kiinnostaa minua paljon. Koen, että tulen varmasti jatkossa käyttämään jollain tasolla samankaltaista laskentatapaa omassa työssäni. Kritiikki tai pikemminkin haasteet työlle ovat se, että aiheesta ei ole tehty vielä ravintola-alalla paljoa tutkimuksia, minkä vuoksi minulla ei ollut mitään mihin peilata työtäni. Työn soveltaminen täysin erilaiseen alaan vaati hieman temppuja, kuten sen, että en käyttänyt ollenkaan aikayhtälöitä, sillä en kokenut saavan niihin järkeviä yhtälöitä. Jos tekisin työn uudelleen, keskittyisin vielä tarkemmin eri asiakasryhmien kannattavuuteen. Nyt tulokset on peilattu keskiarvojen mukaan, mikä vääristää alan normaalin vaihtelevuuden. Koen kuitenkin, että työ on auttanut ravintolaa suhtautumaan kannattavuuteen vähän eri näkökulmasta, ja olisikin mielenkiintoista nähdä muutos lukuina esimerkiksi vuoden kuluksena.

Olisi hieno nähdä seuraava tutkimus aiheesta ravintola-alalla. Jos itse sen tekisin, keskittyisin vielä enemmän asiakasryhmien kannattavuuteen. Lopuksi voisin sanoa, että TDABC toimi tällaisessa suoraviivaisessa konseptissa, mutta en usko, että fine dining tyylinen ravintola saa hirveän tarkkaa kustannusten kohdistusta aikaan. Sillä siellä asiakkaan kustannusrakenne on täysin erilainen.

Lähteet

Aunola, E. & Heikkinen, V. 2014. Näkökulmia vieraanvaraisuusalan tulevaisuuteen ja johtamiseen. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Helsinki.

Alhola, K. 2016. Toimintolaskenta. Alma Talent. Helsinki.

Basuki, B & Riediansyaf, M. 2014. The Application of Time-Driven Activity-Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory case Study. The Journal of Applied Management Accounting Research, vol. 12 no. 1

Salem-Mhamdial, A & Ghabbab, B. 2012. Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant. International Journal of Contemporary Hospitality Management, vol 24 issue 2.

Berret, R. 2007. Activity-based costing: Innovative methods to decrease costs and increase profitability. Journal of insurance operations. Luettavissa: <http://www.jiops.com/10/2007/activity-based-costing-innovative-methods-to-decrease-costs-and-increase-profitability/>. Luettu 16.11.2017.

Druckman, D. 2005. Doing Research. Methods of inquiry for conflict analysis. Sage Publications. California.

Drury, C. 1992. MANAGEMENT AND COST ACCOUNTING. Third Edition. Best-Set Typesetters. Hong Kong.

Cokins, G. & Douglas, P. 2016. TIME-DRIVEN OR DRIVER RATE-BASED ABC. Strategic finance. Management. Luettavissa: <http://sfmagazine.com/post-entry/february-2016-time-driven-or-driver-rate-based-abc/>. Luettu: 17.11.2017.

Dalci, I., Tanis, V. & Kosan, L. 2009. Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. INTERNATIONAL JOURNAL OF CONTEMPORARY HOSPITALITY MANAGEMENT. Vol. 22 issue 5.

Halmeenmäki, Karjalainen & Nuutila 2015. Ruokatuotannon prosessit. Haaga-Helia. Helsinki 6.11.2015

Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2013. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. Restamark. Helsinki.

Heikkinen, H.L.T., Huttunen, R. & Moilanen, P. 1999. Siinä tutkija, missä tekijä. Toiminta-
tutkimuksen perusteita ja näköaloja. PS-Kustannus. Jyväskylä.

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

Hellman, K. & Värilä, S. 2009. Arvokas asiakas. Talentum media oy. Helsinki.

Horngren, C., Datar, S. & Foster, G. 2006. Cost Accounting. Twelfth Edition. Pearson
Education. New Jersey.

Jaskari, H. 2016. ABC-ANALYYSI. Helppo tapa tehostaa toimintaa. Luettavissa:
<http://www.jabc.fi/artikkelit/abc-analyysi/>. Luettu: 14.11.2017.

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. ja Niskanen, M. 2015. Laskentatoimi. Edita
Prima Oy. Helsinki.

Kamensky, M. 2014. Strateginen johtaminen. Menestyksen timantti. 4. painos. Talentum
media. Helsinki.

Kaplan, R. & Anderson, R. 2007. TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING. Harvard
Business School Press. Boston.

Kaplan, R. & Anderson, R. 2003. Time-Driven Activity-Based Costing. Luettavissa:
http://rozup.ir/up/paper/paper/1/Time_Driven_Activit_Based_Costing.pdf. Luettu:
31.1.2017

Keller, K. & Kotler, P. 2012. Market management. Pearson Education. Harlow.

Lehtonen, R. 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonlisää. Talentum. Helsinki.

Mäntyneva, M. 2000. Asiakkuudenhallinta. WSOY. Helsinki.

Neriz, L., Núñez, A. and Ramis, F. 2014. A Cost management model for hospital
food and nutrition in a public hospital. BMC Health Services Research. Luettu:
15.12.2017. Luettavissa:
<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4245804/>.

Reason, P. & Bradbury, H. 2001. Handbook of action research. SAGE Publications. Luetavissa:

http://faculty.mu.edu.sa/public/uploads/1346012794.621handbook_of_action_research.pdf

. Luettu: 31.1.2017

Santana, A. & Afonso, P. 2014. ANALYSIS OF STUDIES ON TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING (TDABC). North American Institute of Science and Information Technology. Special Issue: 2014 Spanish-Portuguese Scientific Management Conference.

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

Szychta, A. 2010. Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. Social sciences, no. 1. University of Lodz.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Suomen yritysikirjat. Helsinki.

Liitteet

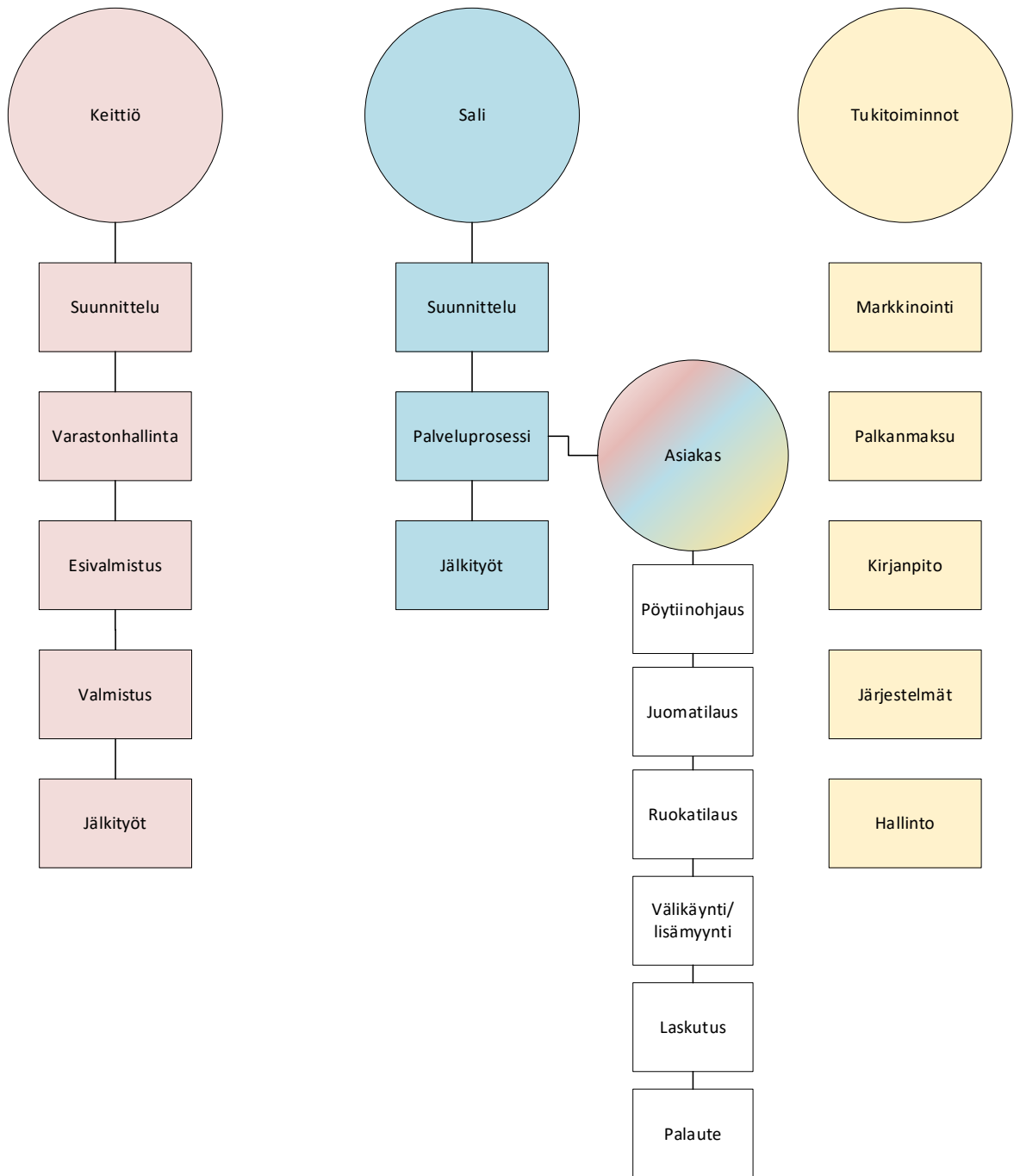
Liite 1. Prosessien kestojen mittaaminen

Prosessien kestojen mittaaminen

Työtehtävä: _____

| Työvaiheet: | Kesto minuutteina: | Lisäkommentti: |
|-------------|--------------------|----------------|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

Liite 2. Ravintola Hookin prosessit



Liite 3. Keittiöprosessit



Liite 4. Saliprosessit

