



Turun yliopisto  
University of Turku

# **KUSTANNUSLASKENTA SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUJEN TUOTTEISTAMIS- PROSESSISSA**

Liiketaloustiede, laskentatoimen pro  
gradu -tutkielma

Laatija:

Sanna Suominen

Ohjaajat:

KTT Esa Puolamäki

KTT Arja Lemmetyinen

24.10.2011

Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics



# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Tutkimuksen taustaa.....	7
1.2	Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus.....	8
1.3	Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat .....	9
1.4	Tutkimusmenetelmät.....	14
1.4.1	Käytettävä lähdeaineisto sekä aikaisemmat tutkimukset.....	14
1.4.2	Kvalitatiivinen tutkimus.....	15
1.4.3	Haastattelu aineistonkeruumenetelmänä.....	16
1.4.4	Teemahaastattelujen toteutus .....	17
1.5	Yhteistyö KOKO-ohjelman ja Hyke-hankkeen kanssa.....	18
1.6	Tutkimuksen rakenne .....	18
2	SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUT.....	20
2.1	Toimialan kuvaus .....	20
2.2	Palvelujen tuottajat.....	20
2.3	Tulevaisuuden haasteet sosiaali- ja terveyspalveluissa.....	23
2.3.1	Palvelutarpeen kasvu ja muutokset.....	23
2.3.2	Palvelujen rahoitus.....	24
2.3.3	Palvelujen laadunarviointi, tehokkuus ja vaikuttavuus.....	25
2.3.4	Kustannustietoisuuden lisääminen.....	26
2.3.5	Palvelujen kilpailuttaminen .....	27
3	PALVELUN TUOTTEISTAMINEN.....	30
3.1	Perusteet tuotteistamisen tarpeellisuudelle.....	30
3.1.1	Palvelut vertailukelpoisiksi.....	30
3.1.2	Kuntien kustannuslaskennan kehittäminen.....	32
3.2	Tuotteistamisprosessi .....	34
3.3	Kustannuslaskenta .....	36
3.3.1	Kustannuslaskenta informaation tuottajana .....	36
3.3.2	Laskentamenetelmät; jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskenta.....	37
3.3.3	Laskentamenetelmät; toimintolaskenta.....	38
3.3.4	Laskentamenetelmien käyttökelpoisuus .....	40
3.4	Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistamisen ja kustannuslaskennan erityispiirteitä .....	43
3.5	Kustannuslaskennan tarjoamat mahdollisuudet sosiaali- ja terveyspalvelujen palvelutuotannon kehittämiseen.....	47
3.6	Teoreettinen viitekehys .....	50

4	TUOTTEISTAMINEN JA KUSTANNUSLASKENTA SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUJA TUOTTAVISSA ORGANISAATIOISSA .....	52
4.1	Haastatteluaineisto .....	52
4.1.1	Tuotteistamisprosessin toimeenpano organisaatiossa ja tuotteistamisen perustelu.....	52
4.1.2	Tuotteistamisen pilotointi ja tuotteistamisprojektien laajuus .....	54
4.1.3	Yhteistyö eri osastojen ja henkilöiden kesken .....	55
4.1.4	Kustannuslaskentamenetelmät .....	55
4.1.5	Työaikaseuranta .....	62
4.1.6	Tuotteistamisessa ja kustannuslaskennassa kohdatut ongelmat sekä tärkeitä asioita projektien onnistumisen kannalta .....	64
4.2	Empiiriset havainnot .....	66
5	YHTEENVETO.....	69
5.1	Johtopäätökset .....	69
5.2	Tutkimuksen arviointi .....	72
5.3	Jatkotutkimusmahdollisuudet.....	73
	LÄHTEET .....	74
	LIITTEET .....	79
	LIITE 1 TEEMAHAASTATTELURUNKO .....	79

## **Kuvioluettelo**

Kuvio 1	Subjektivistinen ja objektivistinen lähestymistapa tiedon luonteeseen	10
Kuvio 2	Tieteenfilosofiset koulukunnat .....	11
Kuvio 3	Laskentatoimen tutkimusotteet .....	12
Kuvio 4	Kustannusten kohdistamis- ja prosessiulottuvuudet .....	49

## **Taulukkoluetelo**

Taulukko 1	Kustannuslaskentamenetelmien käyttökelpoisuus sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistamisprosessissa.....	50
Taulukko 2	Kustannuslaskentamenetelmien käyttö sosiaali- ja terveyspalveluja tuottavissa organisaatioissa .....	67



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Sosiaali- ja terveystalvelujen järjestäminen on lailla säädetty kuntien tehtäväksi. Palvelujen järjestämisvastuu siirtyi vuonna 1993 valtionosuusjärjestelmän uudistumisen yhteydessä valtiolta kunnille. Ennen tätä muutosta kunnilla oli palvelujen tuottamisvastuu. Valtionosuusjärjestelmä muutettiin kustannusperusteisesta järjestelmästä laskentaperusteiseksi. Tämä merkitsee sitä, että kunnat eivät saa valtiolta enää niin kutsuttua korva-merkittyä rahaa, joka on suunnattu tietyn palvelun tuottamistarkoitukseen. Uudistuksella pyrittiin lisäämään kuntien valtaa ja vähentämään valtion ohjausta. Nykyisen järjestelmän mukaan kunnat saavat itsenäisesti päättää sosiaali- ja terveystalveluihin käytettävien taloudellisten resurssien jaosta sekä palvelujen järjestämistavasta. Ne voivat joko tuottaa palvelut itse tai ostaa palvelut yksityisen tai kolmannen sektorin palveluntuottajilta.

Kunnat kohtaavat tulevaisuudessa uudenlaisia haasteita palvelujen järjestämisen suhteen, joista väestön vanheneminen on yksi vaikeimmista. Työ- ja elinkeinoministeriön kansliapäällikkö Erkki Virtanen totesi seuraavasti avauspuheenvuorossaan 5.5.2010 järjestetyssä Julkisen palvelun uudistamisen seminaarissa:

*Karkeasti pyöristettynä Suomessa tarvitaan kymmenen vuoden kuluttua 120 000 työntekijää lisää hoivasektorille. Lisäksi tarvitaan arviolta 180 000 henkeä korvaamaan nykyistä, eläkkeelle siirtyvää hoivasektorin väkeä tilanteessa, jossa työikäinen väestömme vähenee samaan aikaan noin 200 000 henkilöllä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2010a.)*

Lähivuosina kuntasektorin reilusta 400 000 työntekijästä eläköityy vuosittain noin 15 000 henkilöä. Väestön ikääntymisen myötä palvelutarve kasvaa. Lisäksi väestön ikääntyminen yhdistettynä vähenevään työikäisten määrään muodostaa yhtälön, mikä pakottaa uudistamaan sosiaali- ja terveystalvelujen tuotantoa. Vuoden 2008 lopussa 15,3 % Suomen työssäkäyvistä henkilöistä työskenteli sosiaali- ja terveystalvelujen toimialalla, toisin sanoen useampi kuin joka seitsemäs työllinen (Terveyden ja hyvinvoinnin laitos 2011). Näistä uusista haasteista sekä muista kuntasektorilla käynnissä olevista muutoksista johtuen kunnat joutuvat harkitsemaan oman palvelutuotannon korvaamista ja täydentämistä ostopalveluilla. On täysin selvää, että nykyisillä toimintatavoilla ei pystytä täyttämään tulevaisuudessa kasvavaa sosiaali- ja terveystalvelujen kysyntää. (Tyni – Myllyntaus – Rajala – Suorto 2009, 11; Kauppalehti 31.10.2009.)

Kunnan on selvitettävä, mikä on sille järkevin sosiaali- ja terveystalouden järjestämismuoto. Lisäksi kunnan on päätettävä, millä perusteella se tekee päätöksen valittavasta järjestämistavasta. Päätökseen, mitä palvelunjärjestämismuotoa käytetään, vaikuttavat monet seikat. Tärkeimpänä päätökseen vaikuttavana tekijänä on perinteisesti pidetty kustannuksia; kunta joko tuottaa itse palvelun tai ostaa palvelun tuottajalta, joka sen edullisimmin tarjoaa. Palveluja ulkoistettaessa edullisin vaihtoehto ei välttämättä ole kokonaisvaikutuksiltaan paras vaihtoehto. Huomioon pitää ottaa muitakin seikkoja; kunnan tulisi muun muassa varmistaa, että palveluntuottajalla on edellytykset palvelun asianmukaiseen tuottamiseen sekä varmistaa ostettavan palvelun laatu. (Sosiaali- ja terveysministeriö – Suomen Kuntaliitto 2008.)

Ennen kuin kunta voi alkaa harkitsemaan oman palvelutuotannon korvaamista muilla vaihtoehdoilla ja kilpailuttaa sosiaali- ja terveystalouden tuottamista, on kunnan käytävä läpi pitkä valmisteluprosessi (Karinharju 2004a). Jotta kunta voi vertailla eri palvelujen järjestämistapoja, on eri palveluntuottajien tuottamat palvelut saatava vertailukelpoisiksi keskenään. Tämä onnistuu parhaiten palvelujen tuotteistamisen avulla. Tuotteistamisprosessin jälkeen kunta voi kartoittaa eri vaihtoehtoja palvelujen järjestämiseksi ja kilpailuttaa sen oman organisaation ulkopuolisia toimijoita (Karinharju 2004a). Yksityisellä sektorilla palvelujen tuotteistaminen on arkipäivää, sillä palvelun aiheuttamat kustannukset on oltava tiedossa, jotta palvelusta veloittettava hinta kattaa palvelun tuotantokustannusten lisäksi yrityksen omistajien vaatiman voittolisän. Myös kunnan tuottamien palvelujen kustannukset on selvitettävä, mikäli palvelut tuotteistetaan ja halutaan selvittää tehokkain palvelujen tuotantotapa. Kunnan tuottamien palvelujen omakustannusarvo on selvitettävä, jotta voidaan puolueettomasti vertailla omaa palvelutuotantoa vaihtoehtoihin tuotantotapoihin. Näin ollen kunnille on syntynyt uudenlainen tarve tarkalle palvelukohtaiselle kustannuslaskennalle. Kustannuslaskennan ja sen tuloksena saatavan omakustannusarvon avulla saadaan myös julkiselle palvelulle määritettyä palvelun kustannuksiin perustuva hinta, jota voidaan verrata yksityisen sektorin toimijoiden tarjoamien palvelujen hintoihin. (Tyni ym. 2009, 11.) Taloudellisen informaation merkitys palvelujen vaihtoehtoihin järjestämistapoihin liittyvässä päätöksenteossa on korostumassa ja näin ollen kustannuslaskennan tuottamien tulosten tarkkuudesta ja totuudenmukaisuudesta on tullut yhä tärkeämpää (Barnett 2003).

## **1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus**

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tutkia kustannuslaskentaa sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa. Tutkimuksen pääongelmana on tutkia kustannuslaskennan toteuttamista sosiaali- ja terveystalouden palveluja tuottavien organisaatioiden tuotteistamisprosesseissa. Tutkimusongelma voidaan jakaa seuraaviin alaongelmiin; mitä las-

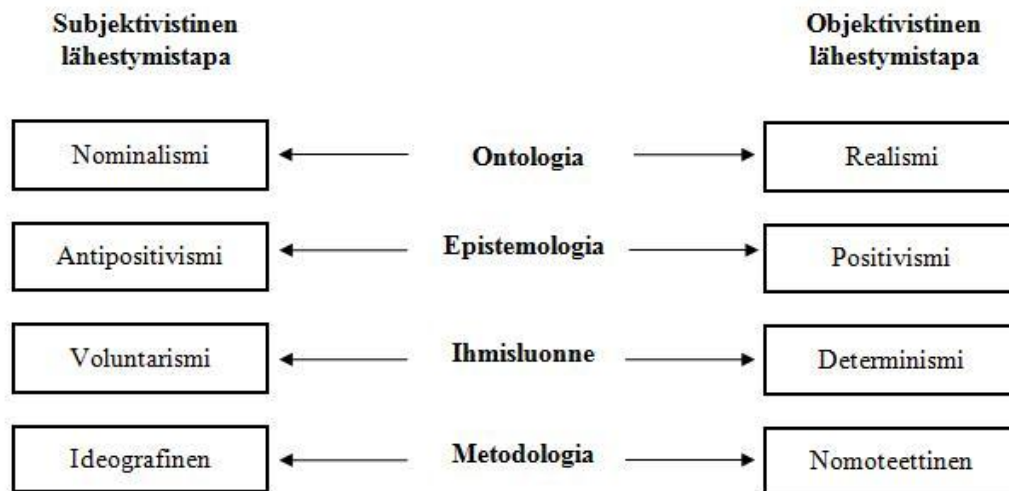


kentamenetelmiä tuotteistamisprosesseissa on käytetty ja, miten nämä menetelmät soveltuvat käytettäviksi sosiaali- ja terveyspalvelujen toimialalla sekä, mitä ongelmia sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistamisprosesseissa on kustannuslaskennan osalta ilmennyt.

Tutkimuksessa käsitellään sosiaali- ja terveysalan koko toimijakenttää; julkista, yksityistä ja kolmatta sektoria. Julkisen sektorin toimijoista keskitytään kuitenkin vain kuntiin, joten valtio ja kuntayhtymät jäävät tutkimuksen ulkopuolelle. Valtiolle kuuluu eräiden erityisryhmien, esimerkiksi varusmielien ja vankien, sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestäminen (Narikka 2008, 66–67). Valtion palvelutuotannon katsotaan kuitenkin olevan niin marginaalista, että se voidaan rajata tutkimuksen ulkopuolelle. Kuntayhtymät tuottavat pääosin erikoissairaanhoidon palveluita, joissa käytetään yleisesti DRG-potilasryhmittelyyn perustuvaa tuotteistusta ja hinnoittelua. Tässä tutkimuksessa ei käsitellä DRG-potilasryhmittelyyn perustuvaa tuotteistusta ja hinnoittelua, sillä DRG-menetelmä perustuu keskihintajärjestelmään, jossa palvelutuotannon riski jaetaan tilaajan ja tuottajan kesken. (Valkama – Paavilainen – Väihinpää – Myllärniemi 2009, 18, 41.) Tässä tutkimuksessa keskitytään tuotekohtaiseen (suoritekohtaiseen) kustannuslaskentaan, joten tämän vuoksi keskihintajärjestelmään perustuva hinnoittelumenetelmä jätetään tutkielman ulkopuolelle.

### **1.3 Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat**

Tutkielmatyöskentelyä ohjaa tutkijan hahmotuskyky häntä ympäröivästä maailmasta. Burrellin ja Morganin (1979, 1–3) laatima paradigmaattinen dikotomia eli kahtiajako tavoista lähestyä ympäröivää maailmaa, tietoa ja ihmistä, kuvaa hyvin tutkijan eri lähestymistapoja tutkimuskohteeseensa. Burrell ja Morgan (1979, 3) tarkastelee neljää tieteenfilosofista olettamusta tiedon luonteesta; ontologiaa, epistemologiaa, ihmisluonetta ja metodologiaa. Jokaisen perusolettamuksen kohdalla on käytetty jakoa subjektiiviseen ja objektiiviseen lähestymistapaan. Tämä kahtiajako esitetään kuviossa 1.



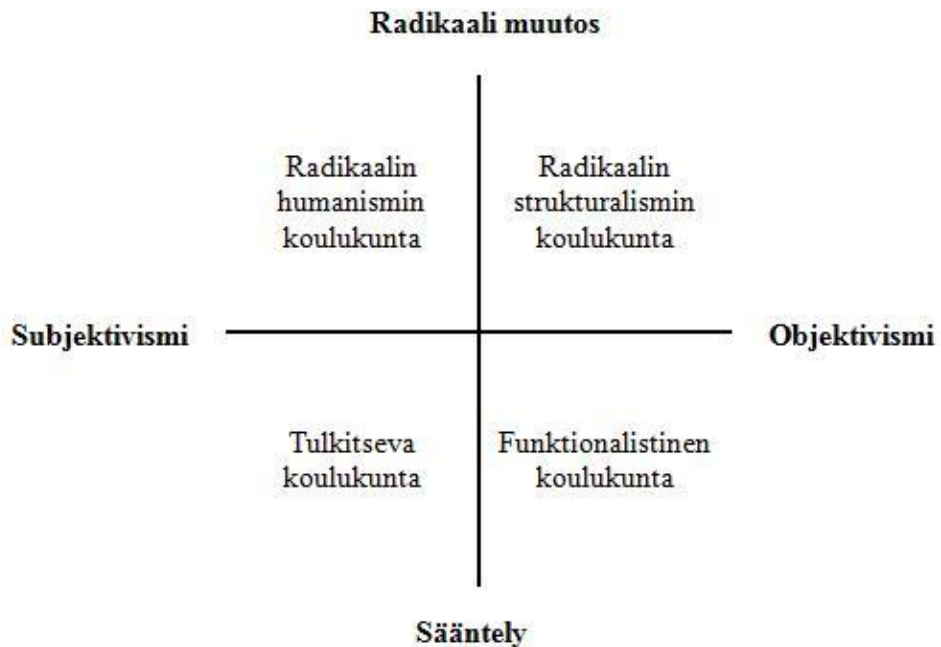
Kuvio 1 Subjektivistinen ja objektivistinen lähestymistapa tiedon luonteeseen (Burrell – Morgan 1979, 3)

Kuvion 1 ensimmäinen perusolettamus eli ontologia on oppi todellisuuden luonteesta. Sen subjektivistisessä lähestymistavassa, nominalismissa, korostuu yksilön tajunnallisuuden merkitys havainnoinnissa. Ontologian objektivistinen lähestymistapa, realismi, taas katsoo todellisuuden olevan havainnoitsijasta riippumaton. Epistemologisessa, tiedon luonteeseen perustuvassa, olettamuksessa, on vastakkain asetettu antipositivismi ja positivismi. Antipositivismi korostaa tiedon subjektiivisuutta ja tiedon kokemusperäisyyttä. Antipositivistisen näkemyksen mukaan tiede ei voi luoda objektiivista tietoa. Positivistinen näkemys on päinvastainen; sen mukaan tieto on juuri objektiivista. Olettamus ihmislunneesta jakautuu voluntarismiin ja determinismiin. Tämän kahtiajaon subjektivistinen lähestymistapa, voluntarismi, uskoo ihmisen muokkaavan ympäröivää maailmaa, kun taas objektivistisen näkemyksen, determinismin, mukaan ihminen ja hänen kokemuksensa ovat ympäristönsä tuotteita. Kolme edellä mainittua tieteenfilosofista perusolettamusta tiedon luonteesta vaikuttavat suoraan tutkijan metodologisiin valintoihin. Ne vaikuttavat tutkijan tapaan hankkia ja vastaanottaa tietoa ympäröivästä maailmasta ja saavat tutkijan päättämään eri metodologioihin. Viimeisenä perusolettamuksena kuviossa on metodologia, joka on jaettu ideografiseen ja nomoteettiseen näkemukseen. Subjektivistiseksi lähestymistavaksi lukeutuva ideografia korostaa tiedon muokkautumista ja sen tulkitsemista tiedonhankinnan yhteydessä, kun taas objektivistinen, nomoteettinen näkemys keskittyy lainalaisuuksien löytämiseen havaintomaailmasta. (Burrell – Morgan 1979, 1–8.)

Edellä esitettyyn kahtiajakoon perustuen, tässä tutkimuksessa käytetään objektivistista lähestymistapaa. Tutkija ei pyri vaikuttamaan tutkittavana olevaan ilmiöön. Lisäksi

tutkimuskohteista tehtävät havainnot sekä näistä johdettavat tutkimustulokset eivät ole riippuvaisia tutkijan tajunnasta, vaan tutkimuskohteista kerättävä tieto on objektiivista.

Subjektivismi-objektivismi kahtiajaon lisäksi Burrell ja Morgan (1979, 21–23) lisäävät pohdintoihinsa tiedon luonteesta tulkinnat yhteiskunnan luonteesta ja sosiaalisista prosesseista, minkä ääripäihin asettuvat radikaalin muutoksen sekä sääntelyn sosiologiat. Yhdistäessään subjektivismi-objektivismi sekä radikaali muutos-sääntely dikotomiat Burrell ja Morgan (1979, 21–23) muodostavat nelikenttäjaon, jonka eri osioihin voidaan määritellä neljä erillistä tieteenfilosofista koulukuntaa; radikaalin humanismin, radikaalin strukturalismin, tulkitsevan ja funktionalistisen koulukunnan. Tätä nelikenttäjakoa havainnollistetaan seuraavassa kuviossa (Kuvio 2).



Kuvio 2 Tieteenfilosofiset koulukunnat (Burrell – Morgan 1979, 22)

Kuviossa 2 esiintyvät koulukunnat omaavat saman ominaisuuden viereisen koulukuntansa kanssa, joko poikki- tai pitkittäissuunnassa olevalla ulottuvuudella. Kuitenkaan mitkään koulukunnista eivät omaa kahta samaa ominaisuutta ja niiden tavassa määritellä sosiaalisia ilmiöitä on perustavanlaatuisia eroja, joten koulukuntia tulisi aina käsitellä toisistaan erillisinä. Kuviossa sääntelyn sosiologiaa objektiivisesta näkökulmasta edustaa funktionalistinen koulukunta, joka on perinteisesti tarjonnut puitteet organisaatioiden tutkimukselle. Funktionalistista koulukuntaa luonnehtii status quon, sosiaalisen järjestyksen, konsensuksen, sosiaalisen integraation, solidaarisuuden, tarpeisiin

vastaamisen ja olemassa olevan tilan selittäminen. Se lähestyy näitä sosiologisia aiheita realistisesta, positivistisesta, deterministisestä sekä nomoteettisesta lähtökohdasta. (Burrell – Morgan 1979, 21–26.) Tämä tutkimus sijoittuu funktionalistiseen koulukuntaan. Tutkimuksessa jo aiemmin tehty tieteenfilosofinen valinta objektivistisesta lähestymistavasta saa näin ollen tukeen funktionalistisesta koulukunnasta sääntelyn sosiologian.

Alun perin Neilimo ja Näsi (1980) jäsentelivät yrityksen taloustieteen tutkimusotteet neljään eri luokkaan; käsiteanalyyttiseen, nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen ja toiminta-analyyttiseen tutkimusotteeseen. Lukka (1991) jaotteli tutkimusotteet kuvion 3 mukaiseen tutkimusotteiden painopisteitä kuvaavaan taulukkoon.

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	KÄSITEANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE	NOMOTEETTINEN TUTKIMUSOTE  TOIMINTA- ANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE
Normatiivinen	PÄÄTÖKSENTEKO- METODOLOGINEN TUTKIMUSOTE	

Kuvio 3 Laskentatoimen tutkimusotteet (Lukka 1991, 166)

Kuten kuvio 3 ilmenee, tutkimusotteet jakautuvat dimensioihin deskriptiivisyys-normatiivisuus ja teoreettisuus-empiirisyys. Analysoitaessa tutkimusotteiden epistemologista, tiedon opillista, luonnetta dimensiossa rationalismi-empirismi tutkimusotteet jakautuvat melko selkeästi kahteen ryhmään. Toiminta-analyyttinen ja nomoteettinen tutkimusote katsotaan empiristisiksi, kokemusjohteisiksi, tutkimusotteiksi ja käsiteanalyyttinen ja päätöksentekometodologinen taas rationalistisiksi, järkeisjohteisiksi, tutkimusotteiksi. Dimensiossa realismi-idealismi laskentatoimen tutkimusotteiden tiedon opillisen luonteen analysointi on haasteellista. Kansantajuisesti helpommin ymmärrettävissä olevalla realismilla on laskentatoimen tutkimuksessa melko dominoiva rooli, sillä nomoteettinen tutkimusote liitetään realismiin ja nomoteettinen tutkimusote on tutkimusotteista yleisimmin käytössä laskentatoimen alueella. Lisäksi realismi voidaan

selvästi yhdistää päätöksentekometodologiseen tutkimusotteeseen. Idealismin piirteitä taas on löydettävissä toiminta-analyyttisen ja käsiteanalyyttisen tutkimusotteen yhteydessä. (Lukka 1991, 166, 180.)

Tutkimusotteita voidaan kuvailla niille tyypillisimpien ominaisuuksien avulla. Käsiteanalyttinen tutkimusote korostaa päättelyn metodia. Käsiteanalyysi on analyysin ja synteessin avulla uusia käsitteitä ja kehyksiä tuottava menetelmä. Tavoitteena on usein jonkin ongelma-alueen tiedon uudelleenjäsentäminen siten, että olennaiset kysymykset saadaan entistä näkyvämmiin ja ymmärrettävimmiin esille. Tuloksena syntyy uusia käsitteitä tai pikemminkin kokonaisia käsitejärjestelmiä. (Lukka 1986, 136.)

Neilimon ja Näsin (1980) mukaan nomoteettisella tutkimusotteella viitataan voimakkaasti positivistiseen traditioon. He katsovat positivismiin olevan tieteenfilosofisten opinkappaleiden joukko ja nomoteettinen tutkimusote sen väljä tutkimuskäytännöllinen sovellutus. Tarkkojen selitysten sijaan nomoteettisessa tutkimuskäytännössä hahmotellaan tekijöiden välisiä yhteyksiä ja teorioiden sijasta lainomaisuuksia. (Neilimo – Näsi 1980, 28.) Todellisuuden oletetaan olevan objektiivisesti olemassa, havainnoitsijasta riippumatta ja ilmiöiden selittämisessä käytetään usein kausaalista, syy-seuraus - tyyppistä päättelyä (Lukka 1986, 135). Nomoteettiseen tutkimukseen sisältyy käsitteellinen vaihe, jossa rakennetaan pohja empiirisen materiaalin merkitykselle. Nomoteettinen tutkimusote nojaa voimakkaasti empiiriseen materiaaliin ja se noudattaa määrättyjä tiedon hankintaa, tiivistystä, muokkausta, analyysia ja tulkintaa koskevia sääntöjä. Nomoteettinen tutkimus voi olla joko hypoteeseja testaavaa tai hypoteeseja kehittävä (Lukka 1991, 170). Nomoteettisen tutkimuksen sisältyy todisteluvaihe, jolloin käsitteellinen ja empiirinen tulos asetetaan vastakkain. (Neilimo – Näsi 1980, 33–40.)

Päätöksentekometodologisen tutkimusotteen taustalla ovat mikroteoria, päätösteoria ja peliteoria. Sen tehtävänä on sellaisen metodin osoittaminen, jolla pystytään ratkaisemaan määrätty ongelma. Päätöksentekometodologisessa tutkimuksessa reaali maailman sovellutukset toimivat näyttöinä kehitetyn metodin onnistumisesta määrättyssä tilanteessa. Päätöksentekometodologisessa tutkimusotteessa korostuu rationaalinen näkökulma. (Lukka 1986, 135–136; Neilimo – Näsi 1980, 32–35.)

Toiminta-analyyttisen tutkimusotteen tarkoituksena on ymmärtäminen. Sen taustana on muun muassa teleologinen selittäminen, hermeneutiikka sekä käsitys ihmisestä intentionaalisen olentona. Toiminta-analyttisessä tutkimusotteessa todellisuuden katsotaan olevan subjektiivisista käsityksistä muotoutuvaa ja havainnoitsijaan sidottua. Toiminta-analyttisen tutkimuksen tuloksena syntyy usein käsitteellisten viitekehysten muodossa olevia tulkintoja inhimilliselle toiminnalle, joilla maailmaa pyritään jäsentelemään ja suunnittelemaan. (Lukka 1986, 135–136; Neilimo – Näsi 1980, 32–35.)

Tämä tutkimus noudattelee nomoteettista tutkimusotetta. Tutkimus lähtee lähdeaineiston tutkimisesta käsiteanalyysin keinoin, jolloin teorian pohjalta muodostetaan hypoteesi empiirisen aineiston merkitykselle. Tutkimuksen lopuksi tarkastellaan hypotee-

sin paikkansapitävyyttä eli asetetaan teoria ja empiria vastakkain. Tutkimuksessa toteutuu nomoteettiselle tutkimukselle tyypillinen tutkimuskohteen ulkoisen käyttäytymisen tutkiminen. Lisäksi jo aiemmin mainittu objektivistinen lähestymistapa on yksi nomoteettisen tutkimuksen tunnuspiirteistä.

## **1.4 Tutkimusmenetelmät**

### *1.4.1 Käytettävä lähdeaineisto sekä aikaisemmat tutkimukset*

Tutkimuksessa lähdetään kartoittamaan tutkimusongelmaan liittyvää teoreettista aineistoa käymällä läpi jo aiheesta saatavilla olevaa tutkimustietoa. Näin luodaan teoreettinen pohja tutkimukselle ja muodostetaan hypoteesi, jota testataan tutkimuksen edetessä tutkimuksen empiirisessä osuudessa. Tämän tutkimuksen teoriaosuudet perustuvat sosiaali- ja terveystalouden toimialaa ja tuotantoa käsittelevään aineistoon sekä palvelujen tuotteistamiseen, keskittyen kustannuslaskennan teorioihin, joista erityisesti tarkastellaan toimintolaskennan teoriaa.

Sosiaali- ja terveystalouden tuottaminen on tarkoin säänneltyä, joten lähdeaineistona käytetään eri sosiaali- ja terveystalouden tuotantoa sääteleviä lakeja. Lisäksi sosiaali- ja terveysministeriö julkaisee vuosittain päivitettävää tietoa sosiaali- ja terveystalouden tuotannon nykytilasta ja tulevaisuuden näkymistä, joten lähdeaineistona käytetään näin ollen useita sosiaali- ja terveysministeriön julkaisuja. Lähdeaineistona käytetään myös työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, sillä työ- ja elinkeinoministeriö sääntelee muun muassa sosiaali- ja terveystalouden kilpailuttamiseen liittyvää hankintalakia.

Kustannuslaskennan perusteoriaa tarkastellaan muun muassa kustannuslaskennan oppikirjoinakin käytössä olevien Horngrenin, Bhimanin, Datarin ja Fosterin (2005), Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005) sekä Puolamäen (2007) teoksien avulla. Tuotteistamisen teoriaa sekä kustannuslaskennan soveltamista sosiaali- ja terveystaloudissa ja niiden tuotteistamisprosesseissa tarkastellaan Tynin, Myllyntauksen, Rajalan ja Suorron (2009) kunnille ja kuntayhtymille suunnatun kustannuslaskentaoppaan avulla sekä Melinin ja Linnakon (2003) tuotteistuksen ja kustannuslaskennan hyviä käytäntöjä sosiaali- ja perusterveydenhuollossa käsittelevän julkaisun avulla. Lisäksi sosiaali- ja terveystalouden tuotteistusta ja kustannuslaskentaa käsitellään useiden Suomen Kuntaliiton julkaisujen pohjalta, muun muassa Lahtisen (1995) toimittaman Tuote-projektin raportin avulla. Lisäksi tutkimuksen teoria osuutta syvennetään Oulun ja Tampereen kaupungeissa toteutetuista tuotteistus- ja toimintolaskenta- ja toimintolaskenta- ja toimintolaskentaprojekteista kirjoitettujen raporttien ja julkaisujen avulla.

Sosiaali- ja terveystalvelujen tuotteistaminen ja kustannuslaskenta ovat aiheina vielä melko uusia. Julkisella sektorilla tuotteistaminen ja kustannuslaskenta ovat nousseet esille vasta viimeisten vuosikymmenien aikana tapahtuneiden muutosten myötä. Yksityisellä sektorilla kustannuslaskennan harjoittamisella on pitkät perinteet, mutta sosiaali- ja terveystalvan yksityisen sektorin toimijoiden määrä on sekin alkanut kasvaa vasta viime vuosikymmenien aikana.

Suomen Kuntaliitto on julkaissut useita kirjoja, oppaita ja raportteja kuntien sosiaali- ja terveystalvelujen tuotteistamisesta, ja näille julkaisuille on ollut nähtävissä selkeä tarve. Sosiaali- ja terveystalvelujen tuotteistuksesta ja kustannuslaskennasta löytyy joi-takin pro gradu -tutkielmia, jotka on pääosin toteutettu tapaustutkimuksina, osallistuen ja syventyen yhden organisaation tai yksikön tuotteistamis- tai kustannuslaskentaprojek-tiin. Tutkimuksia, joissa tutkitaan tuotteistamista ja kustannuslaskentaa ja niiden sovel-tamista kunnissa tai toisaalta yksityisissä tai kolmannen sektorin sosiaali- ja terveystal-veluja tuottavissa organisaatioissa, on tehty jonkin verran. Esimerkiksi Tammi (2006) tutkii väitöskirjassaan toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia kunnan johtamistyössä. Tammi (2006, 298) toteaa tutkimuksessaan aiemman tutkimustiedon niukkuuden toi-mintolaskennasta julkisen sektorin kontekstissa. Huomattavia tieteellisiä tutkimuksia, joissa nämä kaksi edellä mainittua tutkimusaluetta yhdistyisivät eli kuntasektorin sosi-aali- ja terveystalvelujen tuotteistamista ja kustannuslaskentaa tutkivia tutkimuksia, ei ole julkaistu Suomessa. Lisäksi julkisen, yksityisen ja kolmannen sektorin tuottamien sosiaali- ja terveystalvelujen vertailukelpoisuutta ei ole merkittävästi tutkittu. Tutki-mustarpeita onkin alueelle ilmennyt vasta viime vuosien aikana. Suomen sosiaali- ja terveystalvelujen järjestämis- ja tuotantotavat ovat melko ainutlaatuisia kansainvälisellä tasolla tarkasteltuna, joten ulkomaisia tutkimuksia ei voida suoraan soveltaa käsiteltäes-sä sosiaali- ja terveystalvelujen toimialaa Suomessa.

#### **1.4.2 Kvalitatiivinen tutkimus**

Tämä tutkimus on luonteeltaan laadullinen eli kvalitatiivinen, sillä tutkimuksessa analy-soidaan pientä joukkoa tapauksia laadullisen tutkimuksen keinoin. Tutkimuksessa käsi-teltävä empiirinen aineisto kerätään teemahaastatteluiden avulla. Teemahaastattelut so-pivat aineistonkeruun menetelmäksi tämän tyyppiseen tutkimukseen, jossa pyritään tut-kimaan ilmiötä mahdollisimman kokonaisvaltaisesti ja moninaisesti kenttätutkimuksen avulla. Laadullinen tutkimus suosii luonnollisesti syntyviä aineistoja, sen sijaan, että tutkija pyrkisi aktiivisesti tuottamaan aineistoa (Koskinen – Alasuutari – Peltonen 2005, 30–32).

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa keskeistä on tutkijan osallistuvuus. Tutkijan osallis-tumiselle on eri tasoja. Tutkija voi olla ulkopuolinen tarkkailija tai toimia tasavertaisena

ryhmän jäsenenä tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden kanssa. Tutkimuksissa, joissa tutkija pyrkii säilyttämään tutkittavan ilmiön sellaisena kuin se on, tutkija havainnoi tutkittavien olemassa olevaa näkökulmaa tutkimuksen aiheeseen. Tätä kutsutaan naturalistiseksi otteeksi. Osallistumisen tasosta riippuen tutkijan objektiivisuus korostuu. Tutkijan toimiessa ulkopuolisena havainnoitsijana, pitää tutkijan muodostaa puolueeton näkökulma tutkimuskohteesta. Objektiivisuuteen pyrkiessään tulee tutkijan tunnistaa omat ennakoasenteensa sekä uskomuksensa tutkimuskohteesta. Objektiivisuus syntyy oman subjektiivisuutensa tunnistamisesta. (Eskola – Suoranta 1998, 16.)

Kvalitatiivista tutkimusta tehdessään tutkija kerää aineistoa, jonka tieteellisyyden kriteerinä toimii määrän sijasta laatu. Tutkimuksessa keskitytään usein pieneen määrään tapauksia, joita pyritään analysoimaan mahdollisimman syvällisesti. Näin ollen tutkittavaa joukkoa valitessa soveltuu harkinnanvarainen otanta hyvin käytettäväksi kvalitatiivisen tutkimuksen otantamenetelmänä. (Eskola – Suoranta 1998, 18.)

### **1.4.3 Haastattelu aineistonkeruumenetelmänä**

Koskinen ym. (2005, 105) mukaan teemahaastattelu on selkeästi käytetyin laadullisen tutkimukseen aineistonkeruumenetelmä liiketaloustieteissä. Haastattelu toimii usein ainoana menetelmänä ihmisten asioille antamien merkitysten ja tulkintojen keräämiseen (Koskinen ym. 2005, 106). Haastattelu voidaan toteuttaa eri tavoin; haastateltavien määrä, haastattelutilanne sekä haastattelun muoto vaihtelevat. Haastateltavia henkilöitä voi olla yksi, parihaastattelussa kaksi tai haastateltavia voi olla useampia, jolloin kyseessä on ryhmähaastattelu. (Eskola – Suoranta 1998, 94–98.) Haastattelutilanne voi olla hyvin erilainen eri tutkimuksia tehtäessä sekä eri haastateltavien kohdalla. Haastattelu voidaan toteuttaa eri tavoin, esimerkiksi kasvotusten tai puhelimesta. Haastattelun pitopaikaksi tulisi valita mahdollisimman neutraali ympäristö. Vallitsevasta tilanteesta riippuen haastattelu voi tapahtua esimerkiksi haastateltavan työhuoneessa, kahvilassa tai vaikkapa haastateltavan kotona. (Eskola – Suoranta 1998, 90–91; Metsämuuronen 2006, 111–112.)

Haastattelut voidaan jakaa neljään eri tyyppiin; strukturoituun, puolistrukturoituun, teema- sekä avoimeen haastatteluun, niiden kysymyksenasettelun kiinteyden sekä sen mukaan, miten paljon haastattelija jäsentää haastattelutilannetta. Strukturoitu haastattelu vastaa kyselylomakkeen täyttämistä ohjatusti; kysymysten muotoilu ja järjestys ovat kaikille haastateltaville samat. Puolistrukturoitu haastattelu poikkeaa strukturoidusta siten, että kysymykset ovat kaikille samat, mutta valmiita vastausvaihtoehtoja ei anneta. Teemahaastattelussa kysymysten tarkka muoto ja järjestys vaihtelevat. Kysymysten aihepiiri eli teema-alue on kuitenkin määritelty etukäteen. Haastatteluista avoin haastattelu muistuttaa muodoltaan eniten tavallista keskustelua. Sitä kutsutaan myös syvähaas-



tatteluksi. (Eskola – Suoranta 1998, 86; Metsämuuronen 2006, 114–115.) Syvähaastattelutilanteessa tutkijan vaikutus haastatteluun pyritään minimoimaan. Haastateltavan vastaukset heijastavat hänen tapaansa ajatella ja tutkijan tehtäväksi jää lähinnä vapaasti etenevän ajatuksenjuoksun tukeminen. (Koskinen ym. 2005, 104.)

Haastattelutilanne on ennen kaikkea haastattelijan ja haastateltavan välistä vuorovai-  
kutusta, jossa pätevät samat fyysiset, sosiaaliset ja kommunikaatioon vaikuttavat seikat  
kuin missä tahansa ihmisten välisessä kanssakäymisessä. Haastattelun tavoitteena on  
selvittää, mitä haastateltavalla on mielessään, ja onnistuneen haastattelun tuloksena tut-  
kijan ymmärrys aiheesta syvenee. Haastattelijan tehtävänä on viedä keskustelua eteen-  
päin esittämällä tutkimuksen kannalta tärkeitä kysymyksiä. Tutkijan vaikutus haastatte-  
lemalla kerättävään aineistoon pyritään minimoimaan. Tämä on kuitenkin tutkijalle erit-  
täin haasteellista, sillä paraskin havainnoija tekee valtavan määrän valintoja kirjatessaan  
havaintojaan. (Eskola – Suoranta 1998, 85; Koskinen ym. 2005, 32.)

#### **1.4.4 Teemahaastattelujen toteutus**

Tutkimuksen empiirinen aineisto kerättiin tekemällä teemahaastatteluja sosiaali- ja ter-  
veyspalveluja tuottavissa organisaatioissa. Haastatteluja tehtiin yhteensä seitsemän kap-  
paletta, joista viisi toteutettiin kuntasektorilla ja kaksi yksityisellä sektorilla toimivissa  
organisaatioissa. Haastateltavat henkilöt olivat organisaatioiden sosiaali- ja terveyspal-  
velujen toimialueen talouden parissa työskenteleviä henkilöitä. Haastateltavat olivat  
ammattinimikkeiltään muun muassa controller, talouspäällikkö ja toimistopäällikkö.  
Haastattelut toteutettiin touko- ja kesäkuun 2011 aikana.

Haastateltavien valinnassa käytettiin harkinnanvaraista otantaa. Haastateltaviksi so-  
pivia organisaatioita lähdettiin kartoittamaan tutkijan asuinpaikkakunnalta Porista ja sen  
lähialueilta. Organisaatioiden valintaan vaikuttivat logistiset seikat, muun muassa se,  
mille paikkakunnille tutkijalla oli mahdollisuus kohtuullisin kustannuksin mennä teke-  
mään haastatteluja. Haastatteluista aiheutuvien kustannusten minimoimiseksi haastatte-  
luja pyrittiin myös sopimaan paikkakunnille, joissa tutkijan oli alun perin tarkoitus vie-  
railla muista syistä kuin tutkimuksesta johtuen. Näin ollen kaukaisimmat haastattelu-  
kohteet sijaitsivat noin 200 kilometrin päässä tutkijan asuinpaikkakunnasta. Haastatte-  
lukohteiksi pyrittiin löytämään organisaatioita, jotka olivat tarpeeksi isoja ja joista näin  
ollen löytyy erillinen talousosasto ja etenkin henkilö, jonka ymmärrys talousasioista on  
riittävällä tasolla keskustelunomaisen haastattelutilanteen ja hedelmällisten haastattelu-  
tulosten aikaansaamiseksi. Seuraavaksi näistä kooltaan tarpeeksi suurista organisaatiois-  
ta pyrittiin löytämään organisaatioita, joissa sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistuspro-  
jekteja oli jo toteutettu ja, joissa kustannuslaskentaan oli panostettu.

Kaikki haastattelut toteutettiin haastateltavien henkilöiden työhuoneissa. Haastattelun aluksi haastateltavalta pyydettiin lupa haastattelun nauhoitukseen. Ääninauhurin käytöllä pyrittiin vapauttamaan haastattelija aiheesta keskusteluun vastausten kirjoittamisen sijaan. Nauhurin käyttö mahdollisti haastattelujen litteroinnin ja tämän myötä haastattelujen analysointi helpottui. Haastattelu kesti tyypillisimmin noin 45 minuuttia, lyhyin haastatteluista oli kestoaltaan noin 25 minuuttia ja pisin noin 80 minuuttia. Haastattelun keston vaikutti hyvin paljon haastateltavan henkilön puheliaisuus sekä se, miten paljon haastattelun alussa oli tarvetta käydä läpi organisaation toimintaa.

## **1.5 Yhteistyö KOKO-ohjelman ja Hyke-hankkeen kanssa**

Tutkimus toteutettiin yhteistyössä Porin seudun KOKO-ohjelman ja Hyke-hankkeen kanssa. Hyvinvointialan yritystoiminnan kehittämisohjelma Satakunnassa (Hyke) on kolmevuotinen hanke, joka tukee toimialan yritysten liiketoimintaosaamisen kehittämistä sekä tarjoaa koulutus- ja asiantuntijapalveluita. Hankkeen toteutusaika on 1.9.2008–31.12.2011. Hanketta toteuttavat Prizztech Oy, Satakunnan ammattikorkeakoulu liiketoiminta ja kulttuuri Pori, Turun yliopiston kauppakorkeakoulun Porin yksikkö, Sataedu Satakunnan aikuiskoulutuskeskus Kankaanpää ja Satakunnan sairaanhoitopiirin kuntayhtymä. Kehittämisohjelma toteutetaan Satakunnan ELY-keskuksen ESR-osarahoituksella. Kehittämisohjelman toteutusta tukevat myös Porin Seudun Kehittämiskeskus Oy (POSEK), Rauman seudun kunnat, Pohjois-Satakunnan Kehittämiskeskus Oy (PSKK) ja Satakunnan sairaanhoitopiirin kuntayhtymä.

KOKO, alueellinen koheesio- ja kilpailukykyohjelma, on valtioneuvoston aluepoliittinen erityisohjelma, jota toteutetaan vuosina 2010–2013. Porin seudun KOKO:ssa yhtenä teema-alueena on hyvinvointialan yrittäjyyden edistäminen. Porin seudun KOKO:n toimenpiteiden koordinoinnista vastaa Porin Seudun Kehittämiskeskus Oy (POSEK). Tämä tutkimus tukee osaltaan kehittämisohjelmien tavoitteita ja tuottaa toimialaa koskevaa tietoa.

## **1.6 Tutkimuksen rakenne**

Tutkimus koostuu viidestä pääluvusta. Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa, Johdannossa, esitellään tutkimuksen tausta, määritellään tutkimusongelma sekä tutkimuksen rajaukset. Lisäksi perustellaan tutkimuksen tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat, käydään läpi tutkimuksessa käytettävää lähdeaineistoa ja sen keruuta sekä tutkimuksessa käytettäviä tutkimusmenetelmiä. Johdanto luvun lopussa esitellään tutkimuksen rakenne.

Tutkimuksen toisessa luvussa käsitellään sosiaali- ja terveystalvelujen toimijakenttää, lainsäädäntöä sekä palvelutuotannossa kohdattavia tulevaisuuden haasteita. Kolmannessa luvussa perehdytään palvelujen tuotteistamiseen. Palvelujen tuotteistamista lähdetään tarkastelemaan palvelujen vertailtavuuden kannalta. Tämän jälkeen keskitytään tuotteistamisprosessiin ja erityisesti tuotteistamisprosessin kustannuslaskentaan. Luvussa käsitellään eri kustannuslaskentamenetelmiä sekä sosiaali- ja terveystalvelujen erityispiirteitä tuotteistamisen ja kustannuslaskennan kannalta. Lisäksi käydään läpi eri kustannuslaskentamenetelmien soveltuvuutta sosiaali- ja terveystalvelujen toimialalle sekä eri kustannuslaskentamenetelmien vahvuuksia ja heikkouksia. Luvun lopussa esitetään pohdintoja kustannuslaskennan tarjoamista mahdollisuuksista toiminnanohjaukseen ja kehittämiseen sekä esitetään yhteenvetona tutkielman teoreettinen viitekehys.

Tutkimuksen neljäs luku koostuu tutkimuksen empiirisestä osuudesta. Luvussa analysoidaan tutkimuksen yhteydessä tehtyjä teemahaastatteluja ja pyritään tutkimaan tutkimuksen teoriaosuudessa tutkimusongelmasta muodostetun hypoteesin oikeellisuutta. Luvun neljä lopussa esitetään yhteenveto empiirisen aineiston perusteella tehdyistä havainnoista. Tutkimuksen viimeisessä pääluvussa, Yhteenvedossa, käsitellään tutkimustulokset sekä niiden perusteella tehdyt johtopäätökset, suoritetaan tutkimuksen arviointi ja käydään läpi mahdolliset jatkotutkimusmahdollisuudet.

## **2 SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUT**

### **2.1 Toimialan kuvaus**

Sosiaali- ja terveyspalvelut ovat osa laajempaa hyvinvointipalvelujen käsitettä. Suomessa julkisen vallan tehtävänä on huolehtia väestön hyvinvoinnista, hyvinvoinnin edistämisestä sekä siihen liittyvien ongelmien ehkäisystä. Sosiaali- ja terveysministeriö vastaa sosiaali- ja terveyspalvelujen toimivuudesta, määrittelee palvelujen kehittämisen suuntaviivat ja valmistelee sosiaali- ja terveyspalveluita koskevan lainsäädännön. (Sosiaali- ja terveysministeriö 2010a.)

Sosiaali- ja terveysministeriö (2010b) määrittelee kuntien järjestämisvastuulla oleviksi sosiaalipalveluiksi sosiaalityön, sosiaalipäivystyksen, kotipalvelut, omaishoidon tuen, asumispalvelut, laitoshoidon, perhehoidon, kuntoutuksen, lasten ja perheiden palvelut, ikäihmisten palvelut, vammaispalvelut, päihdetyön sekä päihdepalvelut. Terveyspalvelut voidaan puolestaan luokitella perusterveydenhuoltoon ja erikoissairaanhoidon. Kunnan järjestämisvastuulla olevia perusterveydenhuollon palveluita ovat lääkärin vastaanottopalvelut, laboratoriot toiminta, radiologinen toiminta, terveysneuvonta ja sairauksien ehkäisy, äitiys- ja lastenneuvolat, sairaaloiden vuodeosastot, sairaankuljetus, ensihoito, suun terveydenhuolto, mielenterveyspalvelut sekä koulu- ja opiskelijaterveydenhuollon palvelut muille kuin yliopisto-opiskelijoille. Erikseen säädetty erikoissairaanhoidolaki määrittelee erikoissairaanhoidon kuuluvat, kunnan järjestämisvastuulla olevat palvelut. Lisäksi sosiaali- ja terveysministeriö antaa ohjeita erikoissairaanhoidon kuuluvista toimenpiteistä. (Sosiaali- ja terveysministeriö 2011a; Ekroos 2004, 19–20.)

### **2.2 Palvelujen tuottajat**

Kunta voi tuottaa sosiaali- ja terveyspalvelut itse, yhdessä jonkun toisen kunnan tai kuntien kanssa, olemalla jäsenenä palveluja tuottavassa kuntayhtymässä tai se voi ostaa palvelut valtiolta, toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai muulta julkiselta taholta tai yksityiseltä palveluntuottajalta (Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta, 1992/733). Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuottajat voidaan jakaa kolmeen ryhmään; julkisen, yksityisen sekä kolmannen sektorin palveluntuottajiin.

Julkinen sektori koostuu valtiosta, kunnista ja kuntayhtymistä. Kuten jo tutkimuksen Johdannossa esitetyssä rajauksessa mainittiin, tässä tutkimuksessa käsitellään julkisen sektorin toimijoista vain kuntaa palveluntuottajana. Perinteisesti sosiaali- ja terveyspalvelut on tuotettu kunnan omissa palveluyksiköissä, kuten kunnallisissa terveyskeskuksissa ja vanhainkodeissa. Palvelutuotanto on perinteisesti ollut hyvin kuntakeskeistä,

mutta muun muassa lisääntyvät taloudelliset vaikeudet pakottavat uusien tuotantovaihtoehtojen kartoitukseen. (Ekroos 2004, 227–228). Vielä vuoden 2008 lopussa 74,5 % sosiaali- ja terveystalouden toimialalla työskentelevistä henkilöistä työskenteli julkisella sektorilla (Terveyden ja hyvinvoinninlaitos 2011).

Kunta päättää taloussuunnitelmassaan eri palveluyksiköille myönnettävistä määrärahoista. Kunnan palvelutuotannossa ei ole tavoitteena tuottaa taloudellista voittoa, vaan toiminnan tarkoituksena on lisätä yhteiskunnallista hyvinvointia. Kunta poikkeaa täysin muista palveluntuottajista muun muassa tulo- ja kassatulojensa kannalta. Kunnan tuottamista palveluista peritään erikseen määritelty asiakasmaksu tai ne ovat käyttäjilleen kokonaan maksuttomia. Kunnan toiminta poikkeaa muiden palveluntuottajien toiminnasta lisäksi radikaalisti siten, että kunnan toiminnan taustalla ei ole välitöntä konkurssiuhkaa. Palveluyksiköille annetaan tietyt määrärahat, jonka turvin ne toimivat. Kunnan palvelutuotannossa ei siis ole ollut tarvetta yksityisellä sektorilla harjoitettavaan jatkuvaan kustannusten seurantaan, analysointiin ja minimointiin. (Hallipelto 2008.) Palvelutuotannon kokonaisuutta ja nykyistä lainsäädäntöä ajatellen, sosiaali- ja terveystaloudella tarvitaan julkisia palveluntuottajia, jotka ovat velvoitettuja tuottamaan tarvittavat palvelut kaikissa tilanteissa palvelutuotannon kannattavuuteen katsomatta (Valkama ym. 2009, 12).

Kunnat ovat viime vuosina perustaneet kunnallisia liikelaitoksia liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti hoidettavaa tehtävää varten. Palveluliikelaitoksia on esimerkiksi perustettu tuottamaan palveluja sosiaali- ja terveystaloudellisyksiköille. Palveluliikelaitokset tuottavat kuntien ydinpalveluita tuottaville hallintokunnille tukipalveluita, kuten siivous-, aterian- ja kiinteistöhuoltopalveluita. Yleinen lähtökohta on, että liikelaitos on taloudellisesti itsenäinen yksikkö ja sen palvelujen myynnistä saatavilla tuloilla katetaan yksikön menot. Kunta voi kuitenkin myöntää liikelaitokselle tukea tietyn tehtävän hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi. Näiden tukien myöntämisen myötä liikelaitosten toimintaa kilpailluilla markkinoilla tullaan tulevaisuudessa todennäköisesti rajoittamaan. (Narikka 2008, 46–47.)

Toinen kuntien sosiaali- ja terveystalouden toimialaa muuttava asia on sosiaali- ja terveystalouden kehittämiseksi ja tuottamiseksi perustettavat yhteistoiminta-alueet. Perusterveydenhuollon ja siihen kiinteästi liittyvän sosiaalitoimen palveluja tuottavan alueen tavoitteellinen vähemmistöväestöpohja on noin 20 000 asukasta. Kunnat voivat sopia, että yhteistoiminta-alueen tehtävät annetaan yhden kunnan hoidettavaksi tai, että tehtäviä hoitaa kuntayhtymä. Sosiaali- ja terveystalouden käyttökustannusten valtionosuudet suoritetaan edelleen peruskunnille. Yhteistoiminta-alueella onkin sovittava malli, jolla yhteistoiminta-alueen toimintaa rahoitetaan. Rahoitusmalli voi perustua esimerkiksi asukaskohtaiseen järjestelmään tai kunnilta perittäviin eri palvelulajeihin perustuviin maksuihin. (Narikka 2008, 55, 75–76.)

Yksityinen sektori koostuu yksityisistä yrityksistä ja ammatinharjoittajista. Sosiaali- ja terveystalouden tuottajia yksityisellä sektorilla ovat muun muassa yksityiset lääkä-

riasemat sekä lastensuojelulaitokset. Yksityisiä sosiaali- ja terveyspalveluita tuottavien yritysten on täytettävä toiminnassaan täysin samat vaatimukset kuin muillakin toimialoilla toimivien yritysten. Yritystoiminnan on oltava taloudellisesti kannattavaa, ja jotta se olisi mielekästä, on toiminnan tuotettava omistajilleen taloudellista voittoa. Näin ollen yksityisten palvelutuotantoyritysten on keskityttävä kustannustenhallintaan aivan eri vakavuudella kuin julkisen sektorin palvelutuotantoyksiköiden. Yksityisen sektorin toimijan tulorahoitus muodostuu ainoastaan palvelujen myyntituloista. (Hallipelto 2008, 12–14.)

Yksityisten sosiaalipalvelujen tuottaminen on luvanvaraista tai ilmoitusvelvollista toimintaa. Ympäri vuorokautisten sosiaalipalvelujen tuottamiseen on haettava sen alueen aluehallintovirastolta lupa, jonka alueella palveluja annetaan, ennen palvelun tuottamisen aloittamista ja sitä muutettaessa. Laissa yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta määritellään muun muassa vaatimuksia sosiaalipalveluita tuottavan toimintayksikön toimitiloista sekä henkilöstön lukumäärästä hoidettavien lukumäärään nähden. Lisäksi lain mukaan asiakkaan palvelujen tulee perustua sopimukseen, johon tarvittaessa liittyy asiakkaan hoito-, kuntoutus- tai muu vastaava suunnitelma. Toimintayksiköllä tulee olla nimettynä palvelusta vastaava henkilö, joka vastaa siitä, että toimintayksikkö täyttää sille asetetut vaatimukset. Lupahakemuksien käsittelemisen lisäksi aluehallintovirastot ylläpitävät rekisteriä alueensa kunnissa toimivista yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajista. Aluehallintovirastot valvovat myös yksiköiden toimintaa ja tekevät niihin tarkastuskäyntejä. (Kainlauri 2007, 17–18; Laki yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta, 1996/603.)

Myös yksityisten terveyspalvelujen tuottaminen on luvanvaraista toimintaa. Yksityisen terveydenhuollon yleinen ohjaus kuuluu sosiaali- ja terveysministeriölle, mutta terveydenhuollonpalvelujen ohjaus ja valvonta kuuluvat aluehallintovirastoille. Lupa palvelujen tuottamiseen haetaan sen toimialueen aluehallintovirastolta, jonka alueella palveluja annetaan. Laissa yksityisestä terveydenhuollosta säädetään muun muassa terveydenhuoltopalveluja tuottavan yksikön toimitiloista, laitteista sekä toiminnan edellyttämästä henkilökunnasta. Toiminnan on oltava lääketieteellisesti asianmukaista ja siinä on otettava huomioon potilasturvallisuus. Palveluntuottajien on annettava aluehallintovirastolle vuosittain kertomus toiminnastaan, josta ilmenee muun muassa toiminnassa, toimitiloissa ja henkilökunnassa tapahtuneet muutokset. (Kainlauri 2007, 18–20; Laki yksityisestä terveydenhuollosta, 1990/152.)

Kolmannen sektorin muodostavat säätiöt, järjestöt ja muut yleishyödylliset palveluntuottajat. Kolmannen sektorin toimijoita sosiaali- ja terveyspalvelujen toimialalla ovat esimerkiksi Mannerheimin Lastensuojeluliitto sekä Suomen Punainen Risti. Kolmannen sektorin tuottamista palveluista osa on maksuttomia ja osasta peritään maksu. Kolmannen sektorin toimijoiden palvelutuotanto ei perustu taloudelliseen voitontavoitteluun, mutta tulojen on katettava palvelujen tuotannosta aiheutuvat menot, joten kustannusten

tunnistaminen on tärkeää myös kolmannen sektorin palvelutuotannossa. (Ekroos 2004, 47.)

Suurin osa järjestöjen tekemästä työstä tehdään vapaaehtoistyöntekijöiden voimin. Järjestöjen toimintaa rahoitetaan pääosin erilaisilla tuki-, projekti- ja työllistämisrahoilla. Omasta toiminnasta saatavan tulorahoituksen osuuden arvioidaan olevan vain noin 30 %:n luokkaa (Saarela – Tiilikainen-Tervaniemi 2007). Järjestöjen saamista Raha-automaattiyhdistyksen avustuksista on keskusteltu viime aikoina paljon, sillä yksityisen sektorin palveluntuottajat katsovat RAY:n avustusten väärentävän kilpailua. Kolmannen sektorin palveluntuottajalla, joka on saanut RAY:ltä tukea toimintaansa, on mahdollisuus asettaa tuottamansa palvelun hinta matalammaksi kuin yksityisen sektorin toimijoilla. Tämä asettaa yksityisen sektorin toimijat epäedulliseen asemaan kunnan kilpailuttaessa palveluntarjoajia, sillä kolmannen sektorin toimijan saama RAY:n avustus kattaa jo osan sen palvelutuotannon kustannuksista. (Ekroos 2004, 47.)

Uutena, sosiaali- ja terveystaloudenkin, vaihtoehtoisena palvelujen tuotantomuotona on Suomeen rantautumassa yhteiskunnallisen yrittäjyyden malli. Yhteiskunnallisella yrityksellä on toimintansa taustalla selkeästi määritelty yhteiskunnallinen tavoite, se toimii markkinoilla ja sen voitto kohdennetaan yrityksen toiminnan kehittämiseen. Tarkoituksena on siis jonkin yhteiskunnallisesti merkittävän tuotteen tai palvelun tuottaminen. Yhteiskunnallisilla yrityksillä on mahdollisuudet toimia julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa ja muuttaa tuotantolähtöiset toimintamallit asiakaslähtöisiksi. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2010a.)

## **2.3 Tulevaisuuden haasteet sosiaali- ja terveystaloudissa**

### **2.3.1 Palvelutarpeen kasvu ja muutokset**

Tulevaisuudessa sosiaali- ja terveystaloudenkin tarve tulee kasvamaan ja kuntien täytyy löytää uusia ratkaisuja, jotta ne selviytyvät jatkossakin palvelujen järjestämismallista. Palvelutarvetta tulee huomattavasti lisäämään väestön ikääntyminen. Samanaikaisesti työssäkäyvien määrää laskee, joten odotettavissa on ongelmia työvoiman riittävyyden ja saatavuuden kanssa; sosiaali- ja terveystaloudella uhkaakin työvoimapula. Hoitoalan houkuttelevuutta tulisi pyrkiä parantamaan luomalla erilaisia kannusteita vastapainoksi varsin raskaalle työlle (Ekroos 2004, 224). Hoitomenetelmien kehittyessä myös hoidontarve kasvaa, sillä tarjonta uusista hoitomuodoista kasvattaa hoidon kysyntää. Terveystaloudessa onkin yleistä, että palvelujen tarjonta ei täytä milloinkaan kysyntää, sillä kun palveluita tarjotaan enemmän, niitä myös käytetään enemmän. (Hallipello 2008; Sintonen – Pekurinen 2006.)

Yhteiskunnalliset ongelmat voivat helposti lisääntyä esimerkiksi tuloerojen kasvun aiheuttaman sosiaalisen syrjäytymisen sekä maahanmuuton myötä. Eri lähtökohdista tulevat ihmiset tarvitsevat erilaisia palveluita. Tämä aiheuttaa tarpeen uudentyyppisille sosiaalipalveluille sekä jo olemassa olevien palvelujen muokkaamiselle. Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamisessa on tulevaisuudessa pyrittävä yhä asiakaslähtöisempään näkökulmaan. Esimerkiksi maahanmuuttajien kanssa työskennellessä on työntekijöiden oltava kielitaitoisia, ja eduksi on myös asiakkaiden kulttuuritaustan ymmärtäminen.

### 2.3.2 *Palvelujen rahoitus*

Työssäkäyvien ihmisten määrä on laskemassa tulevina vuosina, joten myös ansiotuloverotuksesta saatavat verotulot tulevat vähenemään. Tämä muodostuukin ongelmaksi erityisesti kuntien tulorahoituksen kannalta. Syrjäseutujen kunnat ovat jo nyt ongelmassa asukkaidensa ikäjakauman vuoksi. Työssäkäyviä ihmisiä on liian vähän suhteessa vanhusten määrään eli kuntien huoltosuhde on heikentynyt. Sosiaali- ja terveyspalveluista perittävien asiakasmaksujen jatkuva nostaminen ei tule kyseeseen, sillä tällöin palvelujen käyttökynnys saattaa nousta kaikkein vähäosaisimpien ihmisten keskuudessa. (Hallipelto 2008, 41.) Rahoituksen ollessa rajallista, toiminta on pyrittävä järjestämään siten, että se olisi mahdollisimman tuloksellista. Tuloksellisuuden mittareina toimivat taloudellisuus, vaikuttavuus ja tuottavuus. (Auvinen – Tarkiainen 2003, 61; Sintonen – Pekurinen 2006.)

Sosiaali- ja terveystoimen menot olivat kaikissa Suomen kunnissa vuonna 2009 yhteensä 18,6 miljardia euroa. Tämä on kuntien kokonaismenoista yli puolet; 56 %, joten sosiaali- ja terveystoimen osuus kuntien kokonaismenoista on huomattava. Osuus vaihtelee kunnittain, joten osissa kuntia sosiaali- ja terveystoimen menot muodostavat vieläkin suuremman osan kunnan kokonaismenoista. (Sosiaali- ja terveysministeriö 2011b; Hallipelto 2008, 41.) Sosiaali- ja terveystoimen menot ovat kasvamassa sillä esimerkiksi vielä vuonna 2007 kuntien sosiaali- ja terveystoimen menot olivat 16,1 miljardia euroa, muodostaen 53,4 % kuntien kokonaismenoista (Sosiaali- ja terveysministeriö 2011b).

Sosiaali- ja terveysministeriön (2011b) mukaan vuonna 2009 kunnallisten sosiaali- ja terveydenhuoltopalvelujen käyttökustannuksista katettiin valtionosuuksilla noin 30 %, asiakasmaksuista kertyneet tulot kattoivat noin 9 % kustannuksista, ja kunnat rahoittivat jäljelle jäävän osuuden eli noin 61 % sosiaali- ja terveydenhuoltopalvelujensa kokonaismenoista. Valtionosuusjärjestelmässä on erikseen määriteltä sosiaali- ja terveydenhuollon valtionosuus, jonka sosiaali- ja terveysministeriö maksaa kunnille kuukausittain. Sen laskenta perustuu muun muassa kunnan asukasmäärään, työttömyysasteeseen ja ikärakenteeseen. (Sosiaali- ja terveysministeriö 2011b.)



Sosiaali- ja terveystalvet ovat universaaleja palveluja eli niiden on oltava saatavilla koko väestölle. Yhteiskunnassamme viime aikoina tapahtuneen tuloerojen kasvun myötä on yleistynyt suuntaus, jossa hyvätuloiset ihmiset siirtyvät käyttämään omakustanteisesti, esimerkiksi yksityisten lääkäriasemien palveluita. Tämä vähentää palvelujen järjestämistarvetta julkisella sektorilla, mutta on vääränlainen suuntaus, mikäli sosiaali- ja terveystalvelujen universaalius ja nykyinen julkisin varoin tapahtuva rahoitus aiotaan säilyttää. Onkin vaarana, että mikäli hyvätuloiset ihmiset eivät käytä julkisin varoin rahoitettavia palveluita, eivät he enää halua niiden tuottamista maksettavan verorahoista.

Käynnissä olevalla kunta- ja palvelurakennemuudistuksella eli PARAS -hankkeella yhdistetään kaikkein pienimmät kunnat kuntaliitoksin suuremmiksi yksiköiksi tai kuntien on vaihtoehtoisesti muodostettava yli 20 000 asukkaan sosiaali- ja terveydenhuollon yhteistoiminta-alueita. Tämän odotetaan helpottavan sosiaali- ja terveystalvelujen järjestämistä kunnissa ja alentavan palvelujen järjestämiskustannuksia. Laki kunta- ja palvelurakennemuudistuksesta (2007/169) määrittelee PARAS -hankkeen tavoitteen seuraavasti:

*Uudistuksen tarkoituksena on kunnallisen kansanvallan lähtökohdista vahvistaa kunta- ja palvelurakennetta, kehittää palvelujen tuotantotapoja ja organisointia, uudistaa kuntien rahoitus- ja valtiosuusjärjestelmiä sekä tarkistaa kuntien ja valtion välistä tehtäväjakoa siten, että kuntien vastuulla olevien palvelujen järjestämiseen ja tuottamiseen sekä kuntien kehittämiseen on vahva rakenteellinen ja taloudellinen perusta. Tarkoituksena on parantaa tuottavuutta ja hillitä kuntien menojen kasvua sekä luoda edellytyksiä kuntien järjestämien palveluiden ohjauksen kehittämiseksi.*

### **2.3.3 Palvelujen laadunarviointi, tehokkuus ja vaikuttavuus**

Sosiaali- ja terveystalvelujen laadun tarkastelua hankaloittaa julkisen hallinnon moninainen rooli. Kunnanvaltuusto voi hyvinkin toimia palvelun käyttäjien edustajana, palvelun järjestäjänä sekä palvelun varsinaisena tuottajana. Asiakkaita on tällöin kaksi; hoidon saava potilas sekä kunta rahoittajan asemassa. Näiden kahden eri tahon käsitykset palvelun laadusta voivat olla päinvastaiset, sillä asiakasnäkökulmasta katsottuna ei potilaan ja kunnan edut välttämättä kohtaa. Markkinalähtöinen kuluttajuuden malli ei toteudu kunnan kustantamissa sosiaali- ja terveystalveluissa, sillä palveluita käyttävä asiakas ei voi itse valita palveluntuottajaa. Tehokkaasti toimivilla markkinoilla palvelun laatu on yksi tärkeimmistä kulutusta ohjailevista tekijöistä. Kunnalla on valta päättää,

missä palvelu tuotetaan ja näin ollen tuottajien välille ei synny kilpailua, joka normaalisti pakottaa tuottajat korkean laadun ylläpitämiseen. (Niiranen 2003, 73–75.) Potilaalle palvelun laadulla on olennainen merkitys hoidon vaikuttavuuden kannalta, kun taas kunnalle palvelun hinnan edullisuudella on suuri merkitys. Palvelutuotannossa tulisi pyrkiä samanaikaisesti asiakaslähtöisyyteen ja kustannustehokkuuteen. (Kivistö 2003, 171–173.)

Sosiaali- ja terveystalvvelujen tuotannon tehokkuutta on pystyttävä nostamaan, jotta palvelutarpeen lisääntymisen ja tulo-rahoituksen vähenemisen yhtälöstä selvittäisiin tulevaisuudessa. Lisäksi kuntasektorin työntekijöiden määrä on muodostumassa ongelmaksi. Mikäli kuntasektorilla työskentelevien henkilöiden määrä haluttaisiin pitää ennallaan, merkitsisi se sitä, että vuosikymmenen kuluttua 70 % ikäluokista päätyisi töihin kuntasektorille (Kauppalehti 31.10.2009). Käytännössä tämä on mahdotonta, joten kunnissa ja kuntayhtymissä on löydettävä ratkaisuja palvelutuotannon tehokkuuden nostamiseksi. (Ekroos 2004, 227–228).

Sosiaali- ja terveystalvvelujen vaikuttavuutta mitattaessa kohdataan monia ongelmia; asiakkaiden lähtötilanteet ovat erilaisia, esimerkiksi sairaudesta parantavan hoidon vaikuttavuus on suurempi heikommassa lähtötilanteessa olevalla asiakkaalla kuin vähemmän sairaan asiakkaan kohdalla. Palvelujen vaikuttavuutta tulisi kuitenkin pyrkiä tarkastelemaan esimerkiksi erilaisia mittareita kehittämällä. Näin saataisiin tutkittua, miten paljon palvelun eri toiminnot tuottavat lisäarvoa asiakkaalle ja tämän seurauksena voitaisiin lopettaa vaikuttavuudeltaan heikkojen palvelujen tai tarpeettomien liitännäis- ja tukipalvelujen tuottaminen. (Sintonen – Pekurinen 2006.)

#### **2.3.4 Kustannustietoisuuden lisääminen**

Sosiaali- ja terveystalvvelujen kustannukset jakaantuvat monelle eri osapuolelle, mikä vaikeuttaa niiden kokonaishallintaa ja heikentää kustannustietoisuutta. Sosiaali- ja terveystalvvelujen kokonaiskustannukset jakaantuvat kuntien, Kansaneläkelaitoksen, työntekijöiden sekä varsinaisten potilaiden kesken. Kustannusten minimointi olisi kaikkien kannalta edullista, mutta useiden osapuolten välinen yhteistoiminta on usein vaikeaa, sillä osapuolet tarkastelevat asiaa lähinnä omista lähtökohdistaan. Maksajalla ei aina ole valtaa hoitoprosessin etenemiseen tai prosessin yhteydessä tehtyihin valintoihin. (Lillrank – Kujala – Parvinen 2004, 128–129.)

Sosiaali- ja terveystalvvelujen tuottamisen kustannuksista käydään jatkuvaa keskustelua eri tiedotusvälineissä. Kustannusten selvittämisen tärkeydestä keskusteltaessa on noussut esiin yllättäviäkin näkökantoja. Esimerkiksi sairaalan hoitotoimenpiteiden todellisten kustannusten kertomisesta potilaille ollaan montaa mieltä. Ihmisten ymmärtävyisyys verotusta kohtaan saattaisi nousta, mikäli hoidon todelliset kustannukset ilmoi-

tettaisiin potilaalle hoitojakson päätyttyä. Toisaalta taas tämä voisi aiheuttaa potilaalle tunteen, että on ollut ikään kuin taakaksi yhteiskunnalle. Kustannustietoisuuden lisäämisen voidaan kuitenkin katsoa olevan edullista koko yhteiskunnan sekä palvelutuotantojärjestelmän toimivuuden kannalta. (Kangas-Kuukso – Keikkala – Korpela – Lahtinen – Nordström – Peltonen – Räsänen – Sillanpää – Staf – Ståhle – Tikanmäki-Rieki 1995.)

### **2.3.5 *Palvelujen kilpailuttaminen***

Kunta voi ulkoistaa sosiaali- ja terveystalvelujen tuotantoa ostamalla palvelut yksityisen tai kolmannen sektorin palveluntuottajilta. Ostettavan palvelutuotteen määrittäminen, tarjouspyynnön laatiminen ja palvelun laadunvalvonta on kuitenkin haasteellista. Lisäksi kunnan vastuu asiakas- ja potilasasiakaskirjojen säilyttämisestä on yksi ostopalveluun siirryttäessä huomioitava asia (Narikka 2008, 307). Näiden seikkojen huomioon ottamiseen ja sitä myötä onnistuneeseen kilpailutukseen tarvitaankin kunnissa uudenlaista osaamista. Kilpailutus sopii parhaiten palveluihin, joiden vaikutukset ovat suorina ja helposti arvioitavissa. (Mönkäre 2003, 19.) Kilpailuttamisen kannalta ongelmallisinta ei välttämättä ole osaamisen puute, vaan usein tahto palvelujen kilpailuttamiseen puuttuu. Haluttomuus lähteä kilpailuttamaan palveluja ei ole vain viitseliäisyyden tai osaamisen puutetta vaan pikemminkin yhdistelmä ideologisia linjauksia, halua pitää yllä kunnan omaa palvelutuotantoa, huolta kunnan henkilöstön työpaikkojen katoamisesta sekä yleistä muutosvastarintaa. (Niiranen 2003, 75–76.)

Laajamittainen kilpailu edellyttää rinnakkaista kapasiteettia. Sillä toimijalla, joka on ensimmäisenä markkinoilla, on huomattava kilpailuetu. Nykyinen tilanne, jossa kunta tuottaa itse palveluita, ei houkuttele aloittamaan rinnakkaista palvelutuotantoa. Kunnan, jolla on omaa palveluntuotantoa, kannattaa ostaa palveluita ulkopuoliselta tuottajalta vain silloin, kun sen oman tuotantoyksikön kapasiteetti on täyskäytössä. Jos kunnalta kuitenkin edellytetään, että sen on verrattava ulkopuolisten tuottajien hintaa oman tuotantonsa hintoihin, voi ulkopuolinen tuottaja voittaa vertailun. Ostopalvelusopimuksen syntyminen tältä pohjalta aiheuttaa kunnalle tappioita, mikäli se ei sopeuta omaa palvelutuotantoaan kapasiteettia laskemalla uuteen tilanteeseen tai ulkoista sitä kokonaan. (Lehto 2003, 64.)

Päätökseen, miltä palveluntarjoajalta palvelu ostetaan vaikuttavat monet seikat. Tärkeimpänä päätökseen vaikuttavana tekijänä on perinteisesti pidetty hintaa; kunta ostaa palvelun tuottajalta, joka sen edullisimmin tarjoaa. Edullisin vaihtoehto ei kuitenkaan välttämättä ole kokonaisvaikutuksiltaan paras vaihtoehto. Huomioon pitää ottaa muitakin seikkoja; kunnan tulisi muun muassa varmistaa, että palveluntuottajalla on edellytykset laadukkaasti palvelun tuottamiseen. Tähän ongelmaan ratkaisuksi on laadittu valtakunnallisia palvelujen laatusuosituksia. Esimerkiksi ikäihmisten palvelujen laatusuosi-

tuksessa määritellään suosituksia muun muassa hoivahenkilöstön koulutustaustalle sekä pitkäaikaista hoivaa tarjoavien yksiköiden toimitilojen esteettömyydelle ja turvallisuudelle. (Sosiaali- ja terveysministeriö – Suomen Kuntaliitto 2008.)

Palvelujen kilpailuttamiseen vaikuttavat voimassa olevat säädökset. Uusi hankintalaki astui voimaan 1.6.2007. Hankintalakia sovelletaan hankintoihin, jotka kunta päättää ostaa oman organisaationsa ulkopuolelta. Sen ulkopuolelle jäävät näin ollen suorahankinnat eli hankinnat, jotka kunta tekee suoraan esimerkiksi toisilta kunnilta tai kuntayhtymiltä. Hankintalain tarkoituksena on, että julkisilla varoilla ostettaisiin hintalaatusuhteeltaan mahdollisimman edullisia palveluita. Lain tavoitteena on ohjata hankintoja kokonaistaloudellisesti kannattavaan suuntaan, jolloin palvelun tuottaa taho, joka pystyy sen kokonaistaloudellisimmin tuottamaan. (Laki julkisista hankinnoista, 2007/348.)

Hankintalaki asettaa julkisille hankinnoille kynnsarvot, joiden ylittyessä hankinta on ilmoitettava hankintailmoituksia sisältävässä työ- ja elinkeinoministeriön ylläpitämässä HILMA -järjestelmässä. HILMA toimii maksuttomana ilmoituskanavana Internetissä osoitteessa; [www.hankintailmoitukset.fi](http://www.hankintailmoitukset.fi). Hankintalakia uudistettiin 1.6.2010, jolloin julkisille hankinnoille asetettuja kansallisia kynnsarvoja muutettiin. Kansallinen kynnsarvo sosiaali- ja terveyspalveluita koskevissa hankinnoissa on lakiuudistuksen jälkeen 100 000 euroa. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2010b.)

Hankinnan julkistamisen myötä palvelun hankinnasta järjestetään kaikille toimijoille avoin tarjouskilpailu. Kunta julkistaa hankinnasta tarjouspyynnön, jossa se erittelee muun muassa ostettavan palvelun laatuvaatimukset. Lisäksi tarjouspyynnöstä tulee käydä ilmi tarjouksen valintaperuste. Käytettäessä kokonaistaloudellista arviointitapaa tulee tarjouksesta käydä ilmi sen vertailuperusteet ja niiden suhteellinen painotus, esimerkiksi hinta 80 % – laatu 20 %. (Laki julkisista hankinnoista, 2007/348.)

Tarjouskilpailun päätyttyä tehdään sopimukset palvelunhankinnasta tarjouskilpailun voittaneen tahon kanssa. Sopimukseen on tärkeää määritellä kaikki palveluntuottajan velvollisuutena olevat toiminnot, jotta kunnalle ei tule jälkikäteen lisäkustannuksia, jos se joutuukin vastaamaan palvelunosista, joita ei ole kirjattu sopimukseen. Sopimus julkisen ja yksityisen tai kolmannen sektorin toimijan välille tehdään määräajaksi ja siihen voidaan lisätä ehto optiovuosista. Yksityisen tai kolmannen sektorin toimijalle sopimus takaa palvelun kysynnän sopimusajan loppuun asti ja tuo turvaa ja varmuutta toiminnan taustalle. Toisaalta sopimus velvoittaa tuottamaan palvelun sopimukseen määritetyllä hinnalla, joten yleisen kustannustason noustessa ei palvelusta veloittavaa hintaa ole kuitenkaan mahdollista nostaa, ellei palvelun hintaa ole sidottu esimerkiksi elinkustanusindeksiin. Tarjouskilpailuun osallistuessaan on palveluntuottajan huomioitava tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuvat kustannustason muutokset ja laadittava tarjouksensa erilaisiin vaihtoehtoihin laskelmiin perustuen. Palveluntuottajan on osattava määritellä tarjoamansa tuote ja osattava hinnoitella se. (Lehto 2003.)

Kilpailutilanteen syntyminen sosiaali- ja terveystalvveluita tarjoavien toimijoiden välille pakottaa toimijat kehittämään uusia keinoja palvelutuotantonsa. Terveen kilpailun syntyminen sosiaali- ja terveystalvvelulle voisi lisätä myös uusien palveluinnovaatioiden syntyä, jotka alalle levitessään voisivat parantaa tehokkuutta. Kilpailusta mahdollisesti seuraavat myönteiset vaikutukset voivat kuitenkin toteutua vain tilanteessa, jossa kilpailutettavia palveluita tuotetaan riittävän toimivilla markkinoilla. (Mönkäre 2003, 19.)

Palvelusetelin käyttöönottolla on pyritty edesauttamaan sosiaali- ja terveystalvvelutuotannon markkinamuotoistumista. Palveluseteli on kunnan antama maksusitoumus, jolla se sitoutuu maksamaan asukkaansa käyttämän palvelun tai osan siitä palvelun tuottajalle. Palvelusetelin käyttöönottolla kunta lisää asiakkaan valinta- ja päätösmahdollisuutta palveluntuottajan valitsemisessä; asiakas valitsee tuottajan, joka tarjoaa laadukkainta palvelua. Tämä lisää palveluntuottajien innovatiivisuutta, kannustaa parantamaan palvelun laatua sekä ohjaa palveluntuottajia tuottamaan kysynnän mukaista palvelua. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2010c; Lehto 2003, 59.) Kunnan on kuitenkin ensin hyväksyttävä palvelusetelillä hankittavien palvelujen tuottajat. Se voi joko hyväksyä kaikki hyväksymiskriteerit täyttävät palveluntarjoajat tai kilpailuttaa tuottajat. Palvelusetelin käyttö on ollut mahdollista kaikkien sosiaali- ja terveystalvvelujen oston yhteydessä vuoden 2004 alusta lähtien. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2010c.)

### **3 PALVELUN TUOTTEISTAMINEN**

Kaikille palveluille yhteisiä tekijöitä ovat palvelujen aineettomuus, prosessimaisuus sekä asiakkaan osallistuminen palvelun tuotantoon. Palveluja ei ole mahdollista varastoida, sillä palvelun tuotanto ja kulutus tapahtuvat samanaikaisesti. Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamisessa on otettava erityisen tarkasti huomioon ihmisten yksilölliset palvelutarpeet. Tuotteistaminen voidaan määritellä toiminnan jäsentämiseksi asiakkaalle tarjottaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. (Vatanen 2001; Kivistö 2003.)

Tuotteistamisprosessissa palvelut voidaan ryhmitellä ydin-, tuki- ja yleispalveluihin. Ydinpalvelulla tarkoitetaan peruspalvelua, esimerkiksi lääkärin vastaanottokäyntiä. Tukipalvelut ovat usein välttämättömiä ydinpalvelun tuottamisen kannalta. Esimerkiksi laboratoriossa potilaalta otettava näyte toimii lääkärin vastaanottokäynnin tukipalveluna. Yleispalvelut ovat koko toimintakokonaisuuden, esimerkiksi sairaalan, tuottamia palveluita. Yleispalvelut eivät liity yksittäiseen ydinpalveluun, mutta niitä tarvitaan ydinpalvelun tuottamiseksi. Esimerkiksi siivous-, kiinteistönhoito- ja hallintopalvelut ovat yleispalveluita. Tuki- ja yleispalvelut voidaan ostaa toimintayksikön ulkopuolelta. Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotannossa palvelutuote on käytännössä pikemminkin palvelupaketti, sillä harvoin asiakkaan tarpeiden tyydyttämiseksi riittää ainoastaan peruspalvelun tuottaminen. Palvelupaketti sisältää ydinpalvelun lisäksi myös muita palvelun tuottamiseen liittyviä tekijöitä. (Hiltunen – Karjalainen – Mannio – Pättiniemi – Pötry – Savolainen – Tainio – Tirkkonen – Välke 2007, 56–58; Kivistö, 2003, 177–178.)

#### **3.1 Perusteet tuotteistamisen tarpeellisuudelle**

##### **3.1.1 *Palvelut vertailukelpoisiksi***

Lähtökohtaisesti voisi olettaa, että saman palvelun tuottaminen aiheuttaa saman määrän kustannuksia sekä kunnalle että yksityiselle palveluntuottajalle. Mikäli tämä olettaus olisi totta, tulisi kunnalle aina edullisemmaksi vaihtoehdoksi pitää yllä omaa palvelutuotantoaan palvelun ulkoistamisen sijaan. Joutuuhan yksityinen palveluntuottaja kustannusten kattamisen lisäksi lisäämään myymänsä palvelun hintaan vaadittavan voittolisän, jotta liiketoiminta olisi mielekästä.

Kuntien ja yksityisen sektorin palvelutuotannon vertailtavuuden ongelmana on ollut kuntien tuottamien palvelujen tuotteistamisen puuttuminen. Suomen Kuntaliitto kuitenkin pyrkii siihen, että tuotteistamisen myötä muodostettava palveluryhmittely saataisiin kunnissa laajalti käyttöön lähitulevaisuudessa. (Melin – Linnakko 2003, 3.) Jotta kunta

saisi selville edullisimman tavan palvelujen järjestämiseksi, pitää sen tuottamat palvelut saada vertailukelpoisiksi yksityisen ja kolmannen sektorin tuottamien palvelujen kanssa. Julkisen sekä yksityisen ja kolmannen sektorin toimintaperiaatteissa on kuitenkin huomattavia eroja, joten palvelujen vertailukelpoisiksi saaminen on haasteellista. Tämä edellyttää perusteellista palvelujen tuotteistamista. Tuotteistamisen ja kustannuslaskennan kehittämistä ovat edellyttäneet muun muassa kuntalain uudistus ja kansanterveyslain muutokset. Esimerkiksi kiireellistä hoitoa vaativan potilaan hoitamisesta, muun kuin potilaan kotikunnan alueella, aiheutuneet kulut laskutetaan potilaan kotikunnalta. Tämänkin laskutuksen perusteeksi tarvitaan tuote- sekä kustannusinformaatiota. (Vatanen – Leino – Mäntylä 2002.)

Kuntien eteneminen tuotteistuksen suhteen vaihtelee huomattavasti kuntien välillä. Osassa kuntia on tuotteistettu lähes kaikki sosiaali- ja terveystaloudelliset palvelut ja toisissa kunnissa taas ollaan aivan alkutekijöissä. Useimmiten ulkopuolisille myytävät palvelut on tuotteistettu kautta linjan, sillä myytävien tuotteiden hintoja on vaikea määrittellä, ellei tuotteita ole määritelty. Sosiaali- ja terveystaloudellisten palvelujen tuotteistus on usein aloitettu työterveyshuollon palveluista, sillä näitä myydään usein kunnan ulkopuolisille toimijoille. (Hurme 2000, 8–9.) Mikäli kunta ei ole myynyt sosiaali- ja terveystaloudellisia palveluitaan, voi tuotteistaminen tarpeellisuutta olla vaikea perustella sen palvelutuotantoyksiköissä, sillä tuotteistamisen käyttötarkoitus ja hyödyt voivat tällöin jäädä epäselviksi. Tuotteistamisella on keskeinen merkitys kuntien välisen palvelutuotannon vertailukelpoisuuden kannalta. Vertailukelpoisuuden myötä voidaan selvittää kustannuseroja kuntien palvelutuotannossa ja pyrkiä ottamaan niin kutsuttuja parhaiksi todettuja käytäntöjä laajemmin käyttöön. (Hurme 2000, 8–9.) Tuotteistaminen nähdään keinona turvata verorahoitettujen palvelujen määrää ja laatua (Holma – Lahtinen 1995, 36–37). Tuotteistaminen toimii myös osana tuotannon ohjausta. Niukkojen resurssien vallitessa tuotteistamisen myötä saatava informaatio tarveperusteiseen tuotannon ohjaukseen kasvaa (Hakari – Kaarijoki – Kallunki – Kupiainen – Lento – Palonen – Salo 1995, 33).

Yksityisen sekä kolmannen sektorin palvelutuottajan on liitettävä palvelukuvaus julkiselle taholle antamaansa tarjoukseen sosiaali- ja terveystaloudellisten palvelujen tuottamisesta. Hankintalain mukaan julkisen sektorin tekemää hankintaa varten on määritettävä tuote (Laki julkisista hankinnoista 2007/348). Julkisen sektorin palveluja tuotteistettaessa tulisi pyrkiä vastaavanlaisen palvelukuvauksen laatimiseen kuin mitä yksityisen ja kolmannen sektorin toimijoilta vaaditaan. Näin eri tahojen tuottamat palvelut saadaan mahdollisimman vertailukelpoisiksi keskenään. Palvelukuvaus sisältää yksityiskohtaiset tiedot palvelusta; muun muassa tiedot palvelun kohderyhmästä, palvelun tavoitteista ja tuloksista, sisällöstä, palvelun tuottamiseen käytettävistä resursseista, laadun arvioimisessa käytettävistä kriteereistä sekä palvelun tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista tai myyntihinnasta. Palvelukuvauksen avulla nähdään palvelun kokonaisuus ja sitä voidaan käyttää hinnoittelun perusteena. (Kainlauri 2007, 59–60.)

Myös hinnoittelun perustaksi tarvitaan kustannusinformaatiota. Yksityisen palvelutuotantoyrityksen ja kunnan palvelutuotantoyksiköiden rakenteet poikkeavat toisistaan. Palvelujen vertailtavuuden vuoksi tulisi molempien tahojen tuottamien palvelujen kustannukset selvittää. Jotta palvelut saataisiin samalle viivalle, tulisi kustannuslaskennassa ottaa huomioon kaikki mahdolliset palvelulle kustannuksia aiheuttavat tekijät. Kunnan ja yksityisen tuotantoyksikön kustannuslaskentatavoissa saattaa kuitenkin olla eroja. Joitakin kustannuseriä, esimerkiksi pääomakustannuksia saatetaan käsitellä eri tavoin tai ne voidaan jopa jättää huomioimatta (Kivistö 2003, 206.) Tällöin palvelujen vertailtavuus heikkenee.

Ilman tuotteistusta ja tarkkaa kustannuslaskentaa on palvelujen ostaminen tai ulkoistaminen kunnalle riskialtista, sillä palvelun tuottaminen omana toimintana saattaa joissain tapauksissa olla ostopalvelua edullisempaa (Karinharju 2004b, 5). Esimerkiksi Oulun kaupungin keskustan hammashuoltopiriin tuotteistus- ja toimintolaskentaprojektin tuloksena päädyttiin luopumaan laboratoriopalvelujen hankinnasta ostopalveluna ja palkkaamaan lisää henkilökuntaa omaan palvelutuotantoon kyseisen toiminnon hoitamiseksi, sillä oma palvelutuotanto oli projektin tulosten perusteella selvästi edullisempi vaihtoehto (Raitio – Alaraasakka – Pihkakoski – Ranta-Suomi – Ståhle – Tynkilä – Törmi 1997, 34).

### **3.1.2 Kuntien kustannuslaskennan kehittäminen**

Tuotteistaminen ja siihen liittyvä kustannuslaskenta poikkeaa laajemmalla näkökannallaan kunnan normaalista päivittäisestä talousseurannasta. Tuotteistamisen yhteydessä kunnan kustannuslaskentajärjestelmää kehitetään ja tuotteistamisprosessi edellyttääkin usein kunnissa osittain uudenlaisen laskentajärjestelmän käyttöönottoa. (Karinharju 2004b, 63.) Tämä onkin tarpeen, sillä johdon laskentatoimen tuottaman informaation tarve on muuttunut kunnissa. Kuntien toimintaa arvioidaan aivan eri perustein kuin vaikka 15 vuotta sitten. Yhdysvalloista lähtöisin oleva uusi julkisjohtamisen oppi (engl. New Public Management) on levinnyt laajalle ja sen käytön myötä on julkisen sektorin toimintaan pyritty tuomaan vaikutteita yksityisellä sektorilla hyväksi havaituista toimintatavoista. Nykyään kunnissa tarvitaan tietoa siitä, mitä tuotettavat palvelut ja tuotteet maksavat, mitä voimavaroja niihin käytetään ja minkälaisen prosessin avulla saadaan aikaan tavoitteiden mukaisia tuloksia. Julkisten tuotantoyksiköiden tulosityksiköittäminen nostaa kustannuslaskennan merkityksen aivan uudelle tasolle. (Tammi 2006; Vasicek – Roje 2010, 38.)

Yksityisellä ja kolmannella sektorilla kustannuslaskenta on ollut välttämätöntä, jotta tuotetusta palvelusta syntyneet kulut on pystytty kattamaan palvelusta veloittavalla hinnalla. Kunnissa kustannuslaskentaan ei ole ollut vastaavanlaista pakkoa. Julkisen



sektorin kustannuslaskenta on ollut hyvin hallinto-orientoitunutta sen sijaan, että sitä olisi pyritty käyttämään operatiivisen johdon apuvälineenä. Tavoitteena on ollut pysyä budjetissa määritellyissä tavoitteissa ilman, että toimintaa ja sen tulosta olisi pyritty kehittämään. (Vasicek – Roje 2010, 39.) Palveluyksiköt ovat toimineet määrärahojen turvin, tietämättä tarkalleen, miten paljon kustannuksia eri palvelujen tuottamisesta syntyy. Kustannuslaskenta on lähinnä tähdännyt valtionhallinnon tietotarpeiden tyydyttämiseen ja kunnan maksuosuuksien määrittämiseen. Kustannuslaskentaa onkin suoritettu keran vuodessa. Sosiaali- ja terveystalouden palvelujen talousohjauksen perusta on kunnissa perinteisesti ollut lähinnä talousarvio ja sen toteutumisen seurantaan käytetty kirjanpitojärjestelmä. Kirjanpitoinformaatio ei kuitenkaan riitä sinällään tietolähteeksi tai palveluhinnoittelun perustaksi. (Melin – Linnakko 2003, 3.)

Kuntien kustannuslaskennan tulisi noudattaa yleisiä kustannusten määrittämiseen liittyviä periaatteita; kustannusten johdettavuutta kirjanpidosta eli kustannusten perustamista toteutuneisiin menoihin, aiheuttamisperiaatetta eli kustannusten kohdistamista niille palveluille, joiden tuottamiseen niitä on käytetty ja jatkuvuuden periaatetta eli laskenta- ja kohdentamismenetelmien sovellusta pysyvästi, ellei niiden muuttamiselle ilmene erityistä syytä. (Auvinen – Tarkiainen 2003, 62.) Lisäksi kuntien kustannuslaskennan ajantasaisuutta tulisi kehittää (Kangas-Kuukso ym. 1995, 82). Kuntien kustannuslaskennan kehittäminen lisää palvelutuotannon kustannusten läpinäkyvyyttä. Tuotteistamisen ja kustannuslaskennan avulla on mahdollista saada esille tehottomia yksiköitä, joiden toimintaa subventoidaan muiden yksiköiden kustannuksella. Kustannuslaskennan tarkkuuden parantuessa toiminnan tehokkuuden arviointi helpottuu (Vasicek – Roje 2010, 38). Lisäksi kustannuslaskennan tarvetta lisäävät esimerkiksi kuntien käyttämien ohjausjärjestelmien kehittyminen sekä tarve kunnan oman palvelutuotannon kehittämiseen ja tehostamiseen (Melin – Linnakko 2003, 7; Kangas-Kuukso ym. 1995, 81).

Kuntien palvelutuotannon monimutkaiset rakenteet asettavat omat haasteensa kunnissa suoritettavalle kustannuslaskennalle. Yksikkö- ja tuotekohtaisen kustannuslaskennan mahdollistamiseksi on kunnan palvelutuotantoyksiköt eriytettävä laskennassa. Tästä johtuen on kunnan kirjanpidossa tilikauden aikana kirjattava sisäisiä taloustapahtumia, kuten yksiköiden välisten suoritteiden ostoja ja myyntejä. Sisäiset erät on kuitenkin eliminoitava tuloslaskelmasta ja taseesta. (Kivistö 2003, 157.) Suomen Kuntaliiton vuonna 2002 tekemän kuntien ja kuntayhtymien sosiaali- ja terveystalouden palvelujen kustannuslaskentaa ja tuotteistamista koskevan kartoituksen yhteydessä kävi ilmi, että kunnat toivoivat Suomen Kuntaliiton kehittävän kunnille tuotteistamisen ja kustannuslaskennan perusmalleja ja ohjeistuksia. Tällaisten yhteisten ohjeistusten tarvetta ja sen myötä tapahtuvaa käytäntöjen yhtenäistymistä voidaankin pitää perusteltuna. Mikäli jokainen kunta lähtee toteuttamaan tuotteistamista ja kustannuslaskentaa itse luomansa mallin perusteella, voi palvelujen vertailukelpoisuus muodostua käytännössä mahdottomaksi. (Melin – Lin-

nakko 2003, 8–9.) Vastaavanlaisesta ongelmasta esimerkkinä toimii Subramanian, Ekwuemen, Gardnerin, Bapatin ja Kramerin (2008) Yhdysvalloissa tekemä kustannuslaskentakäytäntöjen vertailu kansallisen rintasyövän ehkäisyohjelman toimipaikkojen välillä. Palvelutarjonnaltaan ja toiminnaltaan heterogeenisissä toimipaikoissa ilmeni huomattavia eroja käytetyissä kustannuslaskentamenetelmissä ja eroavaisuuksia löytyi etenkin epäsuorien kustannusten kohdistamisperiaatteissa (Subramanian et al. 2008, 141).

## 3.2 Tuotteistamisprosessi

Tuotteistamisprosessi voidaan jakaa kahteen eri osaan; ulkoiseen ja sisäiseen tuotteistamiseen. Ulkoinen tuotteistus tuo esille tuotteen ulospäin näkyvät osat. Ulkoisessa tuotteistuksessa esiin tuodaan vain tuotteistamisprosessin lopputulos. Ennen tähän tulokseen pääsemistä on tehty suuri määrä työtä määriteltäessä muun muassa tuotteen sisältöä, laatua sekä lukuisia muita varsinaiseen tuotteeseen liittyviä tekijöitä. Tuotteistamiseen ryhdyttäessä, on tuotteesta hyvä tehdä tuotantoyksikölle sisäinen tuotekuvaus, joka toimii yksikön sisällä ikään kuin muistilistana siitä, että tuotteistamisessa tulee huomioitua kaikki tuotteeseen liittyvät seikat. Yrityksen sisäinen tuotekuvaus voi sisältää kaikkien tuotteiden kohdalla samat kysymykset esimerkiksi tuotteen käyttötarkoituksesta ja kohderyhmästä. Kysymyksiin vastatessa tulee tuotekohtaisesti tarkastetuksi, että tuotteistaminen on suoritettu huolellisesti. Sisäinen tuotekuvaus voi lisäksi sisältää tuotteelle asetettuja tavoitteita sekä pohdintaa tuotteen eteenpäinviemisestä. Tuotekuvauksen osaksi voidaan liittää SWOT-analyysi, jossa listataan tuotteen vahvuudet, heikkoudet, mahdollisuudet ja uhat. (Hiltunen ym. 2007, 48–53.)

Tuotteistettaessa palvelua avataan palvelun sisältö ja toimintoketjut sekä lasketaan palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset. Määrittelemällä palvelun sisältö, laatu ja tavoitteet saadaan eri toimijoiden tuottamat palvelut yhteismitallisiksi. Tynin ym. (2009, 166) mukaan tuotteistamisprosessi voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen; valmisteluvaiheeseen, tuotteiden muodostamiseen ja laatukriteereiden määrittelyyn. Näiden vaiheiden huolellisen läpikäynnin jälkeen voidaan siirtyä tuotekohtaisen kustannuslaskennan suorittamiseen. Palveluja ei tuotteisteta hetkessä, vaan tuotteistus on jatkuva prosessi ja se etenee vaiheittain. (Holma – Lahtinen 1995, 37.)

Tuotteistamisprosessi alkaa valmisteluvaiheella. Silloin päätetään muun muassa tuotteistamisprosessin aikataulusta sekä siitä, mitä palveluita tuotteistetaan. Tuotteistamista voidaan ensin harjoitella pilottihankkeen avulla, jolloin tuotteistamisen etenemistä testataan ensin käytännössä pienessä palvelutuotantoyksikössä. Pilottihankkeen aikana nähdään tuotteistamisprosessissa ilmenevät puutteet ja kehityskohteet. Pilottihankkeesta saadaankin tärkeää ennakkotietoa isompien yksiköiden tuotteistamisprosessia ajatellen.

Valmisteluvaiheessa pyritään keräämään mahdollisimman paljon informaatiota valmisteluvaihetta seuraavia vaiheita varten. Tietoa kerätään muun muassa yksikön tuottamien palvelujen muodostamasta kokonaisuudesta, tuotteistettavista palveluista ja palvelujen sisällöstä. Valmisteluvaiheessa harkitaan, mitä kustannuslaskentamenetelmää tullaan käyttämään. Mikäli tuotteistamisen yhteydessä käytetään toimintolaskentaa kustannuslaskentamenetelmänä, tulee jo tuotteistamisprosessin valmisteluvaiheessa kartoittaa palvelutuotannon eri toimintoja toimintoanalyysin avulla. Toimintoanalyysia tehdessä selvitetään, mitä toimintoja tuotteistamisen kohteena olevan palvelun tuottamiseksi tarvitaan. Toimintoanalyysin tekemisen myötä saadaan ymmärrys sille, miten ja miksi kustannuksia syntyy. (Karinharju 2004a; Tyni ym. 2009, 166–169.)

Seuraavaksi tuotteistamisprosessi etenee tuotteiden muodostamisvaiheeseen. Tämä on tuotteistuksen keskeisin vaihe, minkä onnistuminen on tärkeää koko tuotteistamisprosessin kannalta (Holma – Lahtinen, 1995, 37). Tuotteita muodostettaessa määritellään niiden sisältö ja tuotteen tuottamiseen vaadittavat resurssit. Tuotteen ollessa esimerkiksi kotipalvelun käyntikerta, määritellään kuinka monta työtuntia palvelun tuottavalta työntekijältä kuluu yhteen palvelun tuottamiskertaan. Tuotteet voidaan ryhmitellä esimerkiksi niiden palvelun vaativuuden, niiden toteutustavan tai palveluntuottavan henkilön ammattiryhmän, kuten lääkärin, sairaanhoitajan tai laitosapulaisen, työpanoksen mukaan. Lisäksi sosiaali- ja terveyspalveluja voidaan ryhmitellä palvelutarveryhmittelyn mukaan. Tällöin palveluryhmiksi muodostuvat ihmisten eri ikäkausina ja eri elämäntilanteissa tarvitsemat palvelut. Palvelutarveryhmittelyt voivat toimia apuna muun muassa suunniteltaessa tuotannon ohjausta tarpeen mukaiseksi sekä tuotannon vaikuttavuuden ja priorisoinnin apuna. Ryhmittely helpottaa myös kustannuslaskentavaiheessa tapahtuvaa kustannusten kohdistamista. (Tyni ym. 2009, 166–169; Hakari ym. 1995, 17, 33.)

Tuotteiden muodostamisvaiheen jälkeen määritellään niiden laatuksiteerit. Laatuksiteerien määrittelyn yhteydessä tuotteita voidaan luokitella myös niiden laadun mukaan. Palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset vaihtelevat niiden laadun mukaan ja kustannuksia voidaan näin ollen kohdistaa laatuksiluokittain. Laadun määrittäminen on erityisen tärkeää, jotta voidaan vertailla ostopalvelun ja oman tuotannon laatua. Perustana laadun määrittämiselle voidaan käyttää valtakunnallisia palvelujen laatusuosituksia. Esimerkiksi ikäihmisten palvelujen laatusuosituksessa määritellään suosituksia muun muassa hoivahenkilöstön koulutustaustalle sekä pitkäaikaista hoivaa tarjoavien yksiköiden toimitilojen esteettömyydelle ja turvallisuudelle. Kun tuotteistamisprosessin vaiheet on käyty läpi, voidaan siirtyä laskemaan kustannuksia valittua kustannuslaskentamenetelmää käyttäen. (Tyni ym. 2009, 166–169; Sosiaali- ja terveysministeriö – Suomen Kuntaliitto 2008.) Tuotteistuksessa ja hinnoittelussa päästään hyvään lopputulokseen vain, mikäli tuotteistuksen läpikäyvän yksikön kustannuslaskentaan panostetaan riittävästi (Ekroos 2004, 100).

### 3.3 Kustannuslaskenta

#### 3.3.1 Kustannuslaskenta informaation tuottajana

Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen toisistaan olennaisesti poikkeavaan osa-alueeseen; johdon laskentatoimeen sekä tilinpäätösinformaatiota tuottavaan laskentatoimeen. Tilinpäätösinformaatiota tuottava laskentatoimi perustuu kirjanpitoon ja sitä ohjailee varsin tarkoin erilaiset normit ja säännökset, kuten kirjanpito- sekä verolainsäädökset. Kirjanpito ei kuitenkaan usein tarjoa riittävää pohjaa yrityksen toiminnan ohjaukselle ja siihen liittyvälle päätöksenteolle. Näin ollen tarvitaan johdon laskentatoimea, jota kutsutaan myös sisäiseksi tai operatiiviseksi laskentatoimeksi. Perinteisesti johdon laskentatoimen ja kustannuslaskennan on katsottu tarkoittavan samaa asiaa. Myöhemmin kustannuslaskennalla on kuitenkin alettu tarkoittamaan sitä johdon laskentatoimen osaa, mikä seuraa yksikön sisäistä pääomakiertoa ja, minkä tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. (Lukka – Granlund 1993, 5–6.)

Kustannus voidaan määritellä tuotannon tekijöiden käytöstä aiheutuvaksi uhraukseksi. Kustannuslaskennan tehtävänä on selvittää, mitkä kustannukset ovat aiheutuneet tietyistä toiminnosta ja tietyn suoritteen aikaansaamisesta. Kustannusten laskenta perustuu pitkälti operatiiviseen tarkoituksenmukaisuuteen. Kustannuslaskenta ja koko laskentatoimi palvelee organisaation toiminnan suunnittelua, valvontaa ja päätöksentekoa. Kustannuslaskenta tukeekin monia keskeisiä tehtäviä organisaatioissa. Kustannuslaskennan avulla organisaation johto pystyy analysoimaan oman toiminnan kannattavuutta ja etenkin julkisella sektorilla tekemään päätöksiä mahdollisesta tuotannon osittaisesta tai täydellisestä ostamisesta oman organisaation ulkopuolelta. Lisäksi kustannuslaskenta tarjoaa hinnoitteluperusteen itse tuotetuille palveluille ja tuotteille ja auttaa tarjottavaa palvelualikoimaa koskevassa päätöksenteossa. Yksi tärkeimmistä kustannuslaskennan tehtävistä on informaation tuottaminen pitkän ja lyhyen aikavälin suunnittelulle sekä toimintakyvyn mittaukselle ja valvonnalle. (Melin – Linnakko 2003, 14–15.)

Kustannuslaskentaan liittyy neljä eri perusongelmaa; mittaus-, laajuus-, arvostus- ja kohdistusongelmat. Laskennan aluksi onkin siis määriteltävä laskelmissa käytettävä tuottoja ja kustannuksia koskeva tarkkuus, mitä tuottoja ja kustannuksia otetaan mukaan laskelmaan, laskelmissa käytettävät arvot sekä se, miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan sekä niiden liittyminen laskentakohteeseen. (Puolamäki 2007, 89.) Kustannusten oikeanlainen kohdistaminen vaikuttaa positiivisesti johdon halukkuuteen tarkkailla yksikön aiheuttamia kustannuksia sekä sen tuloksena taloudellinen päätöksenteko helpottuu (Snyder – Davenport, 2007).

Kustannuksia voidaan laskea käyttämällä erilaisia menetelmiä laskennan perusteena. Jos tuotetaan vain yhdenlaista suoritetta, saadaan suoritteen yksikkökustannus jakamalla

kokonaiskustannukset suoritemäärällä. Laskelmia voidaan laatia jako-, ekvivalenssi- tai lisäyslaskennalla sekä muista laskentamenetelmistä huomattavasti poikkeavalla toimintolaskennalla. (Tyni ym. 2009, 141–148.) Toimintolaskennan perusoletus poikkeaa muista kustannuslaskentamenetelmistä. Perinteiset (jako-, ekvivalenssi-, lisäyslaskenta) kustannuslaskentamenetelmät olettavat tuotteiden aiheuttavan kustannuksia, kun taas toimintolaskennan mukaan toiminnot aiheuttavat kustannuksia ja laskentakohteet synnyttävät tarpeen toimintojen suorittamiselle. (Hurme 2000, 14.) Eri kustannuslaskentamenetelmissä on perustavanlaatuisia eroja siinä, miten epäsuorat kustannukset jaetaan laskentakohteille (Snyder – Davenport, 2006).

### 3.3.2 *Laskentamenetelmät; jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskenta*

Jakolaskenta soveltuu käytettäväksi sellaisen tuotannon kustannuslaskennassa, jossa suoritteissa ei ole merkittäviä eroja. Se sopii hyvin käytettäväksi tavaroiden massatuotannossa, jossa yhtä suoritetta valmistetaan suuria määriä (Horngren – Bhimani – Datar – Foster 2005, 92). Jakolaskennassa yksikkökustannus saadaan jakamalla laskentakauden kokonaiskustannukset suoritemäärällä (Puolamäki 2007, 98). Jakolaskentaa voidaan kuitenkin käyttää myös palvelutuotannossa, mikäli halutaan saada nopeasti ja helposti arvio jonkin palvelun kustannuksista. Tyni ym. (2009, 141) esittävät jakolaskentamenetelmällä laaditun esimerkin tuotteistamisprosessin yhteydessä lasketun päivähoitopaikan hinnammäärityksessä. Esimerkissä toimintayksikön laskentakauden kokonaiskustannukset jaetaan hoidettavien lasten määrällä ja tuloksena saadaan yhden lapsen päivähoitopaikan hinta laskentakaudelle. Jakolaskentaa käytettäessä oletetaan, että kaikkien lasten hoitoon vaaditaan sama määrä resursseja. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkaansa, sillä esimerkiksi erityislapset vaativat enemmän hoitoa muihin lapsiin verrattuna. Näin ollen jakolaskenta on hyvin puutteellinen laskentamenetelmä käytettäväksi sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistamisprosessissa. (Tyni ym. 2009, 141–142.)

Ekvivalenssilaskenta on suoran jakolaskennan erityissovellus, jossa määritetään ekvivalenssiluvut saman tuotantoprosessin läpikulkeville, mutta jossakin suhteessa erilaisille suoritteille. Toisistaan poikkeavat suoritteet muutetaan yhteismitallisiksi ekvivalenssilukujen avulla, esimerkiksi lääkärin ja hoitajan suorittamat hoitotoimenpiteet saadaan yhteismitallisiksi määrittämällä lääkärikäynnin ekvivalenssiluvuksi 1,5 hoitajakäynnin ekvivalenssiluvun ollessa 1. Ekvivalenssiluku kuvaa eri tuotteiden suhteellista asemaa toisiinsa nähden niiden jalostuksen resurssikulutuksen perusteella (Puolamäki 2007, 100). Kokonaiskustannukset voidaan jakaa ekvivalenssiyksiköiden kokonaismäärällä, josta saadaan ekvivalenssiyksikön suoritekohtainen kustannus. Kertomalla tämä tulos vielä ekvivalenssiluvulla saadaan suoritekohtainen kustannus. Ekvivalenssilaskennan avulla saadaan melko tarkkoja tuloksia laskentatyön vähäisyyteen nähden. Ekviva-

lenssilukujen arviointi on tärkeää laskentatulosten oikeellisuuden kannalta. Vaikka ekvivalenssilaskenta huomioikin suoritteiden erilaisuuden, se ei kuitenkaan useimmiten sovi käytettäväksi palvelujen tuotteistamisprosessissa, sillä se jättää huomioimatta tuotteiden erilaiset tuotantorakenteet. (Tyni ym. 2009, 142–144.)

Lisäyslaskentaa voidaan käyttää sellaisissakin tapauksissa, joihin jakolaskenta ei sovellu, esimerkiksi suoritteiden ollessa erilaisia. Lisäyslaskennassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Tuotannosta aiheutuvat välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille. Välillisistä kustannuksista, jotka eivät suoraan aiheudu laskentakohteen tuotannosta, muodostetaan kustannusaltaita (engl. cost pool). Välillisten kustannusten jakamiseksi kustannusaltaista suoritteille päätetään jakoperuste, esimerkiksi suoritteen työtunnit. (Horngren et al. 2005, 64–65, Snyder – Davenport, 206.) Tästä tuloksena saadaan yleiskustannuslisä, jonka avulla välilliset kustannukset kohdistetaan eri suoritteille. Yleiskustannuslisä voi olla yksikköä kohden laskettu euro määrä tai prosentuaalinen lisä muille kustannuksille. Esimerkiksi kunnan hallintokuluja voidaan vyöryttää yleiskustannuslisien avulla eri palvelutuotantoyksiköille. Lisäyslaskennassa aiheuttaa ongelmia kustannusten aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistaminen. Tarkkojen laskentatulosten saamiseksi, on laskentakohteen aiheuttamat kustannukset selvitettävä tarkasti. Tämä on usein hyvin työlästä saatavien tuloksien hyödyllisyyteen nähden. Näin ollen lisäyslaskenta ei sovi käytettäväksi tuotteistamisprosessissa, jossa on paljon erilaisia tuotteita. (Tyni ym. 2009, 145–148.)

### **3.3.3 Laskentamenetelmät; toimintolaskenta**

Toimintolaskenta (engl. ABC – Activity Based Costing) poikkeaa edellä mainituista laskentamenetelmistä erityisesti siten, että muissa laskentamenetelmissä kustannukset kohdistetaan laskentakohteille käyttäen kustannuspaikkoja, kun taas toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintojen kautta. Toimintolaskenta antaa tarkempia tuloksia kuin muut laskentamenetelmät, mutta samalla se on myös työlämpää. Toimintolaskennassa välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteille. Tällaisia välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi laskentakohteena olevan suoritteen tuotantoon käytettävät aineet ja tarvikkeet sekä välitön työ. Välilliset kustannukset kohdistetaan ensin toiminnoille, joilta ne kohdistetaan laskentakohteille. (Tyni ym. 2009, 151; Horngren et al. 2005, 349–352; Neilimo – Uusi-Rauva 2005, 143–147.)

Toimintolaskentaa käyttöönotettaessa määritetään laskentakohteet. Tuotteistamisprosessin laskentakohteena on tuote. Sosiaali- ja terveystaloudellista tuotteistettaessa laskentakohteena voi olla esimerkiksi päiväkodin hoitopäivän tuottaminen. Suorat eli välittömät hoitopäivään liittyvät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteelle.

Epäsuorien eli välillisten kustannusten kohdistaminen tapahtuu toimintojen avulla. Valitulle laskentakohteelle määritetään toiminnot, joita sen tuottamiseksi tarvitaan. Toiminnot saadaan ryhmittelemällä yksikön samankaltaiset tehtävät homogeenisiksi joukoiksi. Päiväkodin hoitopäivän laskennassa käytettäviä hoitopäivään liittyviä toimintoja, joiden kustannukset on kohdistettava tuotteelle, ovat esimerkiksi johtaminen ja hallinto -toiminto sekä koulutus ja kokoukset -toiminto. Toimintoja on oltava riittävä määrä, jotta kaikki laskentakohteelle kuuluvat välilliset kustannukset tulevat huomioitua. Toimintojen tuottamiseen kuuluu resursseja. Arvostamalla toimintojen suorittamiseksi kulutetut resurssit rahamääräisiksi saadaan resurssikustannukset. Kustannusten kohdistamisessa käytetään aiheuttamisperiaatetta. Resurssikustannusten kohdistamisessa aiheuttamisperiaatteen mukaiseen kustannusten kohdistamiseen käytetään resurssiajureita, joina voi toimia esimerkiksi toimintoon käytetty työaika. (Hurme 2000, 14.) Näin saadaan selvitettyä toimintokohtaiset kustannukset. Tämän jälkeen toimintokohtaiset kustannukset taas kohdistetaan eteenpäin laskentakohteille sen mukaan, miten paljon laskentakohteen tuottamiseksi on tarvittu toimintoja. Tämä tapahtuu jälleen kustannusten aiheuttamisperiaatetta noudattaen toimintoajureiden mukaan. Ajureilla tulee olla selvä yhteys palvelun kustannuksiin, sillä yhteyden puuttuessa kustannusten kohdentaminen joudutaan suorittamaan keinotekoisesti ja mahdollisuus virheisiin kasvaa (Melin – Linnakko 2003, 19). Työtuntien selvittämiseksi voidaan harjoittaa työajanseurantaa, jotta saadaan tutkittua, miten paljon toiminnon suorittaminen vaatii työtunteja ja, miten välillinen työaika jakautuu eri toimintojen kesken. Työaikaseurannassa on tärkeää erottaa niin kutsuttu välitön ja välillinen työaika toisistaan. Välittömällä työajalla tarkoitetaan sitä aikaa, mikä on käytetty suoraan laskentakohteen tuottamiseksi. Välitöntä hoitotyötä on esimerkiksi päiväkodissa aika, jonka henkilökunta viettää lasten kanssa. Välitön työaika kohdistetaan suoraan laskentakohteelle. Välillinen työaika, kuten henkilökunnan koulutukset ja palaverit, taas kohdistetaan toiminnoille välillisten kustannusten kohdistamisperusteita noudattaen. Laskemalla yhteen välittömät, suoraan laskentakohteille kohdistetut kustannukset yhteen välillisten, laskentakohteelle toimintojen kautta kohdistettujen kustannusten kanssa, saadaan laskettua laskentakohteen eli tuotteen kokonaiskustannukset. (Horngren et al. 2005, 349–352; Kivistö 2003, 179–187, 189–191; Tyni ym. 2009, 150–151, 156.)

Toimintolaskenta vastaa peruseriaateiltaan lisäyslaskentaa, mutta sen antama laskentatuloks on tarkempi. Lisäksi toimintolaskennassa käytettävät termit poikkeavat lisäyslaskennan termeistä (Puolamäki 2007, 111). Myös toimintolaskennassa voidaan kuitenkin välillisten kustannusten kohdistamista tuotteille kutsua kustannusten vyöryttämiseksi. Tällöin tätä kustannuslaskennallista erää, mikä sisältää yleisesti muun muassa hallinto- ja henkilöstöpalvelujen kuluja kutsutaan vyörytettäväksi menoiksi. (Kivistö 2003, 157, 213.)

Toimintolaskentaa käyttöönotettaessa tulisi toimintojen määrittelyyn kiinnittää erityistä huomiota. Toimintoja määriteltäessä on erittäin tärkeää ottaa huomioon ruohonjuuritasolla työskentelevän henkilökunnan esittämät näkemykset (Vatanen – Leino – Hakala – Heikkilä – Jarmas – Rummukainen 2003, 13). Toimintojen määrittelyn lisäksi ne voidaan ryhmitellä esimerkiksi suoraan asiakkaaseen kohdistuviin, asiakkaaseen välillisesti kohdistuviin sekä organisaatiota ylläpitäviin toimintoihin (Karvonen – Koistinen – Pöykiö – Ståhle – Tynkilä 1997, 2–3). Järjestelmästä ei kuitenkaan tule tehdä liian monimutkaista ja työlästä ylläpitää, joten pienet, kustannuslaskennan kannalta merkityksettömät toiminnot voidaan yhdistää osaksi suurempaa kokonaisuutta laskentatarkkuuden silti kärsimättä (Neilimo – Uusi-Rauva 2005, 147). Näin laskentatuloksista saadaan mahdollisimman totuudenmukaista tietoa. Lisäksi toimintojen tarkastelun yhteydessä voidaan havaita, että jokin toiminto ei tuotakaan lisäarvoa tuotantoprosessissa. Tällaiset toiminnot voidaan kokonaan poistaa tai niitä voidaan pyrkiä tehostamaan. Lisäksi toimintolaskentaa voidaan käyttää apuna kustannussäästöjä tavoiteltaessa, sillä kullekin toiminnolle voidaan asettaa toimintokohtainen tavoite sen sijaan, että laskenta-kohteelle määritettäisiin kokonaistavoite kustannussäästöjen suuruudesta. (Horngren et al. 2005, 355–356.) Toimintolaskennassa juuri kustannusten kohdistaminen toiminnoille tarjoaa arvokasta lisäinformaatiota pelkän palvelun tai tuotteen kokonaiskustannusten laskemisen sijaan. Kohdistamalla kustannukset toiminnoille saadaan syvällisempää tietoa siitä, mitkä toiminnot palvelutuotannossa aiheuttavat eniten kustannuksia. (Subramanian et al. 2008, 138.)

### **3.3.4 Laskentamenetelmien käyttökelpoisuus**

Kuten kaiken toiminnan, myös kustannuslaskennan pitää olla tarvelähtöistä. Laskentatiedon tarve pitääkin perustua ja se tulee suhteuttaa laskennan tavoitteisiin, perusinformaation keruukustannuksiin sekä kustannuslaskennasta saatavaan lisähyötyyn. (Melin – Linnakko 2003, 21.) Laskentajärjestelmien tuottaman informaation hyödyntäminen on aina myös suhteessa toimijoihin ja heidän tapansa kontekstikohtaisesti tuottaa, käyttää ja välittää laskentainformaatiota (Tammi 2006).

Perinteisesti kustannuslaskentamenetelmänä on käytetty jakolaskentaa, jolloin tuotteille on laskettu keskimääräiset kustannukset jakamalla kokonaiskustannukset suorite-määrällä. Tätä voidaankin pitää riittävänä perusteena, mikäli oletetaan, että tuotteet ovat täysin identtisiä resurssikulutuksen suhteen ja mikäli samalla hyväksytään se vääristy-mä, jonka tämä oletus yhtäläisestä resurssikulutuksesta tuottaa useimpien laskelmien lopputuloksiin. Perinteisiä kustannuslaskentamenetelmiä (jako-, ekvivalenssi- ja lisäys-laskenta) käytettäessä vähemmän resursseja kuluttavat perus tuotteet saavat katettavakseen liikaa muiden tuotteiden kustannuksia ja vastaavasti vaativimmat, enemmän re-



sursseja kuluttavat tuotteet liian vähän kustannuksia. Tällöin tuotteen kustannuksiin sisältyy usein tuotteelle kuulumattomia kustannuseriä. (Hurme 2000, 8, 26.) Lisäksi kritiikkiä perinteisiä laskentamenetelmiä kohtaan on noussut yleiskustannusten kohdistamisen epämääräisyydestä sekä siitä, että näihin vyörytettäviin kustannuksiin ei ole voitu palvelutuotantoyksikössä vaikuttaa (Kangas-Kuukso ym. 1995, 84). Mikäli yleiskustannusten osuus ylittää 15 % kokonaiskustannuksista, saattavat ne aiheuttaa huomattavaa epätarkkuutta perinteisiä kustannuslaskentamenetelmiä käytettäessä (Turney 1991, 45). Liiketoiminnan ohjausta palvelevina laskelmina, jako- ja lisäyslaskennan menetelmin tuotettuja suoritekohtaisia laskelmia tulisi aina arvioida kriittisesti (Puolamäki 2007, 106).

Etenkin palvelutuotannon kustannuksia laskettaessa toimintolaskennan käyttö on perusteltua, sillä palvelutuotanto muodostuu toimintoketjuista, joissa eri toiminnot liittyvät toisiinsa ja tällöin kustannusten kohdistaminen toimintojen kautta antaa edellytykset tarkkojen laskelmien laatimiseksi. (Tyni ym. 2009, 150–151.) Tammi (2006, 296) toteaa käytännön sovellutusten osoittaneen toimintolaskennan tuottavan tarkempaa tietoa perinteisiin laskentajärjestelmiin verrattuna, sillä usein toimintoperusteinen kustannuspaikka on homogeenisempi tuotteiden vaatiman voimavarakulutuksen suhteen kuin vastuualueisiin perustuen muodostettu kustannuspaikka. Toimintolaskenta sopii erityisen hyvin käytettäväksi palveluja tuottavissa organisaatioissa, sillä suuri osa palvelutuotannon kustannuksista voidaan katsoa kiinteiksi ja epäsuoriksi. Näitä epäsuoria kustannuksia, kuten niiden nimikin kertoo, ei voida kohdistaa suoraan tuotteille, palveluille tai asiakkaille, joten ne kohdistetaan laskentakohteille. (Melin – Linnakko 2003, 19.) Esimerkiksi Oulun kaupungin sisätautien vastaanotto toiminnan tuotteistus ja toimintolaskentaprojektissa muodostui välillisesti asiakkaaseen kohdistuvien toimintojen osuudeksi 19 % ja organisaatiota ylläpitävien toimintojen osuudeksi 18 % kokonaiskustannuksista (Karvonen ym. 1997, 9). Ei siis ole yhdentekevää, miten epäsuorat kustannukset laskentakohteille kohdistetaan, sillä ne voivat muodostaa huomattavan suuren osan kokonaiskustannuksista. Raitio ym. (1997, 33) esittävät hyvän esimerkin laskentatarkkuuden paranemisesta toimintolaskentaprojektin myötä. Perinteisellä kustannuslaskentamallilla keskimääräiseksi hammashuollon käynnin hinnaksi saatiin 298 markkaa, kun taas toimintolaskentaprojektin tuloksien mukaan kustannukset vaihtelivat 203 markasta 674 markkaan käyntien sisältämien toimintojen vaativuuden mukaan (Raitio ym. 1997, 33).

Toimintolaskennan etu perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna on sen tavoite kuvata organisaation toimintoja ja niiden resurssikulutusta ainoastaan toiminnan lopputuotoksen, tuotteen, kuvaamisen sijaan (Vatanen 2001). Toimintolaskennasta saatavat tulokset sopivat hyvin käytettäväksi kunnallisessa päätöksenteossa, jossa valitaan palvelun oman tuotannon ja ostopalvelun välillä. Tuotteistamisprosessin yhteydessä suoritetun toimintolaskennan jälkeen kunnan oman palvelutuotannon omakustannusarvo on tiedossa ja sitä voidaan verrata ulkopuolisten palveluntuottajien tarjoaman palvelun hin-

taan. Toimintoperusteisesta kustannustarkastelusta on hyötyä myös tilanteessa, jossa tuotantoprosessin yksittäinen osa ulkoistetaan. Toimintolaskennan avulla saadaan seurattua ulkoistamisen kustannusvaikutuksia muihin toimintoihin ja laskentakohteen kokonaiskannattavuuteen. (Tyni ym. 2009, 152.) Kangas-Kuukso ym. (1995) suosittelevat kuntien sosiaali- ja terveystalvelujen kustannuslaskentaa kehitettäväksi toimintolaskentaan perustuvaksi. Toimintolaskenta muodostuu usein hieman perinteisestä toimintolaskentamallista poikkeavaksi kuntaympäristössä, sillä alun perin se on luotu teolliseen tuotantoon. Toimintolaskenta saa usein kuntaympäristössä laajempia merkityksiä kuin yritystoiminnassa ja se saa muotonsa yksikön sisäisen prosessin tuloksena. (Tammi 2006, 296–297.) Toimintolaskenta näkyy Tammen (2006, 301) mukaan kunnissa laskennan lisäksi myös ajattelutapojen muutoksessa, tavoissa tunnistaa prosesseja, huomion kiinnittämisessä prosessien voimavaroihin, toimintojen hierarkkisuuuteen sekä henkilöstöjohtamisen merkitykseen. Hurme (2000) näkee toimintolaskentaprojektin (Sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuslaskennan perusteet -projekti) tuloksien olevan niin rohkaisevia, että toimintoperusteista kustannuslaskentaa voidaan perustellusti suositella käytettäväksi julkisessa terveydenhuollossa. Esimerkiksi laskettaessa kiireellisen lääkärisäkäynnin hintaa, toimintolaskenta on ehdottomasti parempi tapa kuin keskimääräiskustannuksiin perustuva kokonaiskustannusten jakaminen suoritteiden määrällä. (Hurme 2000, 29.)

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 162) toteavat toimintolaskennan teettävän usein enemmän työtä perinteisiin laskentamenetelmiin nähden. Toimintolaskenta kuitenkin lisää ymmärrystä organisaation toiminnasta, prosesseista ja kustannusten syistä. Lisäksi laskentainformaation uskottavuus paranee laskennan tarkkuuden lisääntyessä. Toimintolaskennan myötä myös prosessien tehokkuuden mittaus sekä toiminnan johdettavuus paranevat ja budjetointi terävöityy. (Neilimo – Uusi-Rauva 2005, 162–163.) Sosiaali- ja terveystalvelujen kehittämisessä korostuu palvelujen laadun merkitys. Toimintolaskenta tukee laatukskeistä johtamistapaa ja sopii asiakaslähtöisyyden ajatukseen. Toimintolaskennassa ei enää puhuta kiinteistä ja muuttuvista kustannuksista vaan toiminnan suunnittelua ja jokapäiväistä työtä kuvaavista toiminnoista, ja niiden kustannusten merkityksestä koko toiminnan ja tuotteiden kannalta. Myös yleiskustannukset suurina vyörytyserinä jäävät pois kustannusten toimintokohtaisen kohdistamisen myötä. Nämä seikat puoltavat toimintolaskennan soveltamista esimerkiksi perusterveydenhuoltoon lääkärin ja muiden terveydenhuollon tulosityksikköjohtajien työn apuvälineeksi. (Kangas-Kuukso 1995, 92–93.)

Toimintolaskentaa voidaan käyttää moniin eri tarkoituksiin sosiaali- ja terveydenhuollossa. Hurme (2000, 16–17) toteaa toimintolaskennalla päästävän muun muassa tarkkoihin potilaskohtaisiin kustannuksiin terveydenhuollossa. Lisäksi sen avulla voidaan ohjata toiminnan suunnittelua, kehittää omia toimintaprosesseja ja tarkastella kapasiteetin käyttöä. Toisaalta Hurme (2000, 16–17) myös mainitsee toimintolaskennan

käyttömahdollisuuden jonkun toisen kustannuslaskentamenetelmän rinnalla. Käytännössä toimintolaskennan avulla voidaan joko toteuttaa kertaluontoisia selvityksiä tai se voi toimia jatkuvan laskennan apuvälineenä.

Melin ja Linnakko (2003) esittelevät perusterveydenhuollon tuotteistukseen liittyviä esimerkkejä, joita he kuvaavat hyviksi käytännöiksi. Esimerkeistä terveydenhuollon vastaanottotoiminnan tuotteistamista kuvaavissa tapauksissa on tuotteena henkilökunnan (lääkäri, terveydenhoitaja, muu henkilökunta) asiakaskontaktiin käyttämä aika. Näin ollen asiakaskäynnin käyttö tuotteena on korvattu ajalla painotetulla käynnillä. Näissä tapauksissa tuotehinnoittelu perustuu ekvivalenssilaskentaan. Esimerkeissä on ulkoistettu muun muassa lääkärin päivystystoiminta, joka on kuitenkin tapahtunut edelleen kunnan tiloissa, kunnan laitteilla ja kunnan hoito- ja apuhenkilökuntaa käyttäen. Tällöin lääkärin työn tuotteistamisesta ei muodostu sosiaali- ja terveystalouden palvelutuotannolle tyypillistä monimutkaista palvelukokonaisuutta, sillä kustannuslaskennassa huomioidaan vain lääkärin käyttämä työaika. (Melin – Linnakko 2003, 22–31.)

Melinin ja Linnakon (2003) tarjoamissa esimerkeissä ovat mukana myös lastenneuvolan sekä terveyskeskuksen vuodeosaston toiminnan tuotteistamiset, mitkä on suoritettu toimintolaskentaa apuna käyttäen. Näissä esimerkeissä esitellään koko toiminnan tuotteistusta ja siihen liittyvää kustannuslaskentaa, jolloin toiminnasta muodostuukin palvelutuotannolle tyypillinen kokonaisuus. Terveyskeskuksen vuodeosaston tuotteet syntyivät perusmäärittelyjen ja työajan seurannan tuloksena. Tuotteiksi muodostui kuusi sisällöltään erilaista hoitopäivää. Hoitopäiville kohdistettiin aiheuttamisperusteisesti suoraan välittömät kustannukset, kuten työajanseurannan mukaisesti palkkakustannuksia, hoitotarvikkeet, lääkkeet ja vaatteisto. Välilliset kustannukset kohdistettiin aiheuttamisperusteisesti ensin toiminnoille ja vasta sen jälkeen tuotteille eli hoitopäiville. Toimintojen määrittelyssä henkilökunta kirjoitti ensin paperille työssään tekemiä asioita, joita lähdettiin yhdistämään suuremmiksi toimintokokonaisuuksiksi. Toiminnot jaettiin välittömiin, potilaaseen suoraan kohdistuviin, ja välillisiin, hoitotyötä tukeviin, toimintoihin. Työaikaseurannalla selvitettiin, mihin toimintoihin työaika todellisuudessa kuluu. (Melin – Linnakko 2003, 37–43.)

### **3.4 Sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisen ja kustannuslaskennan erityispiirteitä**

Sosiaali- ja terveystalouden tuotteet sisältävät monien muiden alojen tuotteisiin verrattuna poikkeuksellisia piirteitä. Jämsä ja Manninen (2000) määrittelevät sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisen tarkoituksen seuraavasti:

*Olipa kysymys aineellisen tai aineettoman tuoteidean tuotteistamisesta, on sen tarkoituksena asiakkaan terveyden, hyvinvoinnin ja elämänhallinnan edistäminen.*

Jämsä – Manninen (2000, 24) korostavat tuotteistamisvaiheessa sosiaali- ja terveysalan ammattilaisten osaamisen esilletuomista tuotteen vaikuttavuuden maksimoimiseksi. Laskenta-ammattilaisten lisäksi on sosiaali- ja terveysalan osaamisen hallitsijat saatava määrätietoisesti työskentelemään tuotteistamisen kehittämiseksi (Jämsä – Manninen 2000, 24–25.) Toimintolaskenta osana tuotteistamisprosessia vaatiikin kiinteää yhteistyötä laskentahenkilöstön ja varsinaisen työn suorittajien välillä. Laskentahenkilöstö ei pysty yksin määrittelemään tuotteistamisen kohteena olevan yksikön toimintoja, sillä heiltä puuttuu tarvittava substanssiosaaminen. (Hurme 2000, 28.) Kustannuslaskennan perusteeksi tarvitaan kustannusinformaation lisäksi informaatiota yksikön jokapäiväisestä toiminnasta sekä työskentelytavoista. Kustannuslaskennan toteuttaminen helpottuu, mikäli yksikössä on käytössä toimintaa avustavia ja seuraavia tietojärjestelmiä, jolloin näistä on helppo kerätä informaatiota hyödynnettäväksi kustannusten oikeanlaisessa kohdistamisessa. (Barnett 2003, 125.)

Sosiaali- ja terveysalan ammattilaisten motivoiminen kustannuslaskentaprojektiin voi muodostua haasteelliseksi, mutta oman haasteensa muodostaa myös henkilökunnan informointi prosessin kuluessa (Antikainen – Jaakola – Kouvala – Laajala – Niemelä – Numminen – Palosaari – Ståhle – Vähäkuopus 1997, 33). Informaatiota tulisi tarjota tasaisin väliajoin, jotta mielenkiinto projektiin ei lopahtaisi. Riittävä tiedottaminen projektin tavoitteista ja hyödyistä auttaa henkilöstöä katsomaan projektia kehittämisenäkökulmasta saneerausnäkökulman sijaan (Karinharju 2004b, 63).

Tuotteistamisprosessissa tarvitaan sitoutumista koko henkilöstöltä. Ruohonjuuritasolla työskentelevälle hoitohenkilöstölle voi olla vaikea perustella tuotteistamisen tärkeyttä ja esimerkiksi sen yhteydessä toteutettavaa työaikaseurantaa. Lisäksi sosiaali- ja terveyspalvelujen sekä laskentatoimen ammattilaisille voi yhteisen kielen löytäminen olla ongelmallista, sillä perinteisesti hoitoalan ja laskenta-ammattilaisten ammattiryhmien ajatusmaailmat eivät ole kohdanneet. Laskenta-ammattilaisen tulisi kuitenkin ymmärtää käytännön hoitotyön tarpeita ja toisaalta sosiaali- ja hoitoalan ammattilaisten pitäisi ymmärtää kustannuslaskennan tärkeys tuotteistamisprosessissa. Moniammatillisuuden tulisi korostua tuotteistamisprosessia varten koottavissa työryhmissä. Moniammatillisen työryhmän jäsenenä toimiminen edellyttää kuitenkin kaikilta osapuolilta tuotteistamiseen liittyvää tietoa. Eri ammattiryhmien yhteistyöllä saadaan täsmennettyä prosessin tavoitteet sekä pystytään arvioimaan tuloksia monesta eri näkökulmasta. (Jämsä – Manninen 2000, 24–25.) Esimerkiksi sisätautien vastaanotto toiminnan tuotteistamisprosessissa työryhmä muodostui erikoislääkäristä, ylihoitajasta, erikoissairaanhoidajasta, talouspäälliköstä ja sihteerinä käytetystä projektityöntekijästä (Karvonen ym. 1997, 1).

Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistaminen ja kustannuslaskenta on haasteellista, sillä palvelutuotanto koostuu monesta eri tuotteesta ja toiminnosta sekä niihin liittyvistä tekijöistä. Lisähaastetta tuo asiakkaan osallisuus palvelun tuotantoon. Palvelustandardeja muodostamalla voidaan kuitenkin laskea sisällöltään määritetyn palvelun sekä palveluun liittyvien tuki- ja yleispalvelujen kustannukset. Varsinaisen tuotteistamisprosessin jälkeen tuotteille kohdistettuja kustannuksia pitäisi päivittää kustannusten muuttuessa, mikäli luotua järjestelmää halutaan ylläpitää ja tuotteistuksesta saatavan informaation käyttöarvo säilyttää. Vatanen ym. (2002, 24) mainitsevat päivähoiton tuotteistamisen päivittämisessä ongelmalliseksi laskentakohteiden huomattavan määrän. Tampereen kaupungin sosiaali- ja terveystoimen päivähoiton tuotteistusprojektissa oli mukana 93 päiväkotia ja päivähoitoon muodostui 12 eri tuotetta. Vatanen ym. (2002, 24) toteavatkin, että järjestelmän päivittämisestä on sovittu erikseen; merkittävien muutosten tapahtuessa tehdään yksikkökohtaisia päivityksiä, mutta muuten kustannuslaskennan päivitys tehdään viimeisimmillä tilinpäätöstiedoilla, erikseen sovittuna ajankohtana otantamenetelmällä, sillä käytettävissä olevilla resursseilla koko järjestelmän yksityiskohtainen päivittäminen on mahdotonta. Vatanen ym. (2003, 1) toteavatkin loppuraportissaan sosiaali- ja terveystoimen tuotteistamisen ja sisäisen kustannuslaskennan kehittämisen kannalta ongelmalliseksi käytössä olevien henkilöstöressurssien niukkuuden, millä ei pystytä saamaan aikaan riittävää määrää tuotteistuksia sosiaali- ja terveystoimen alalla. Resurssit riittävät jo toteutettujen tuotteistuksien vuosittaiseen päivittämiseen sekä muuttaman uuden tuotteistuksen toteuttamiseen vuosittain (Vatanen ym. 2003, 1). Esimerkiksi sairaalan vuodeosaston tuotteistus- ja toimintolaskentaprojektia käsittelevässä julkaisussa todetaan useaan otteeseen ilmennyt tarve aikataulujen muokkaamiseksi välttämättömäksi tehtävän laajuuden vuoksi (Antikainen ym. 1997).

Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotantoon tuo lisähaastetta se, että sosiaali- ja terveyspalveluita tuottaessa ollaan usein tekemisissä asiakkaan kannalta hyvin arkaluontoisten asioiden kanssa. Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotannon yhteydessä on kiinnitettävä erityistä huomioita asiakkaiden saaman palvelun inhimillisyyteen. Esimerkiksi tehohoidossa olevien tai sairaalan vuodeosastolla olevien pitkäaikaispotilaiden tarpeita ei voida laittaa yhteen muottiin, vaan hoidon on tapahduttava potilaan kulloisenkin voinnin mukaan. Näin ollen hoidon kustannuksia on hyvin vaikea arvioida etukäteen. Osalle asiakkaista saman palvelun tuottaminen kestää kauemmin tai vaatii yhden työntekijän sijasta useampia henkilöitä, esimerkiksi liikuntarajoitteista potilasta hoidettaessa. Saman hoitotoimenpiteen suorittamiseen käytettävä aika voi hyvinkin vaihdella eri potilaiden kohdalla 15 minuutista yli tunnin kestäviin hoitotoimenpiteisiin (Barnett 2003, 127). Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotannon luonne tekee monesti määristä riippuvien kohdistimien käytön kustannuslaskennassa lähes mahdottomaksi, sillä lähes jokainen suorite on asiakaskohtainen ja näin ollen yksilöllinen. Suoritteiden vaihtelevuus aiheuttaa epätarkkuutta kustannuslaskentaan, sillä kaikkia kustannuksia ei ole mahdollista tai edes järke-

vää selvittää yksityiskohtaisesti. (Kainlauri 2007, 57–60; Karinharju 2004b, 14.) Tuotteistamista toteutettaessa on tehtävä tuotteiden ja palvelujen määrittelemisessä kompromisseja, ja näin ollen määritelläänkin, mitä tuote tai palvelu tyypillisimmillään on (Antikainen ym. 1997). Sosiaali- ja terveyspalveluita tuotteistettaessa on toimintanalyysi tehtävä huolellisesti ja toimintoketjujen mahdollinen vaihtelevuus huomioiden. Sosiaali- ja terveysalan ammattilaiset ovat kritisoineet palvelujen tuotteistamista asiakaslähtöisyyden unohtamisesta ja siitä, että tuotteistamisen yhteydessä määritettävä palvelustandardi on ristiriidassa yksilöllisen palvelutuotannon kanssa. Järjestettäessä palveluita kuntien niukoilla resursseilla, ei ole kuitenkaan varaa tuottaa ylilaatua, vaan palvelun tarkoituksena on tyydyttää asiakkaan tarpeet ja pyrkiä poistamaan tarve jatkotoimenpiteille. Tämä tavoite tulisikin saada tasapainoon yksilöllisen palvelutuotannon kanssa. Näin palvelun kustannusvaikuttavuus saataisiin optimoitua. (Kainlauri 2007, 57–60.)

Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamisen kustannuksia laskettaessa on otettava huomioon palvelutuotannon työvoimavaltaisuus. Jopa 70 % sosiaali- ja terveyspalvelujen palvelutuotannon kustannuksista syntyy työvoimakustannuksista (Tyni ym. 2009). Lillrank ym. (2004) kirjoittavat terveydenhuollon kustannusrakenteen muistuttavan minkä tahansa asiantuntijapalvelun kustannusrakennetta. Heidän näkemyksensä mukaan 80 % terveydenhuollon kuluista koostuu henkilöstökuluista, noin 15 % hankituista laitteista ja noin 5 % kiinteistöjen aiheuttamista kuluista. Työvoimakustannusten muodostaessa suurimman osan kokonaiskustannuksista, kustannuslaskentaa ja budjetoitua suoritettaessa tulee huomioida mahdollisia työvoimakustannuksiin vaikuttavia tekijöitä, kuten sosiaali- ja terveysalan ammattiliittojen neuvottelemien työehtosopimusten palkkatarkaisut. Niihin sisältyvät palkankorotukset lisäävät merkittävästi palvelujen tuotannosta aiheutuvia kustannuksia. Sosiaali- ja terveyspalveluita tuotteistettaessa työvoimakustannusten oikeanlainen kohdistaminen laskentakohteille muodostuu ensiarvoisen tärkeäksi. Laskentakohteiden vaatimien työtuntien määrittelemiseksi käytetään apuna työajanseurantataulukkoja. (Karinharju 2004a.) Sosiaali- ja terveysalalla työajanseuranta onkin osoittautunut tuotteistamisprosessin työläimmäksi vaiheeksi. Tuotteistamisprosesseissa työajanseuranta on toteutettu lähinnä paperia ja kynää hyväksikäyttäen, jonka jälkeen tiedot on jouduttu siirtämään manuaalisesti sähköiseen muotoon. (Vatanen 2001, 24.) Vatanen ym. (2003, 6–7) suosittelivatkin loppuraportissaan työaikaseurannan keventämistä siten, että työaikaseuranta ei toteutettaisi enää kaikissa tuotteistuksen piiriin kuuluvissa samaa palvelua tuottavissa yksiköissä vaan työaikaseuranta toteutetaan, esimerkiksi otantaa hyödyntäen, vain osassa yksiköistä.

### 3.5 Kustannuslaskennan tarjoamat mahdollisuudet sosiaali- ja terveyspalvelujen palvelutuotannon kehittämiseen

Vatanen ym. (2002, 23) mainitsevat tuotteistus- ja toimintolaskentaprojektin kannalta oleelliseksi tekijäksi sen, miten ja mihin projektista saatuja tietoja ja tuloksia käytetään. Projektista saatuja tietoja voidaan hyväksikäyttää monella eri tavalla. Projektin tuloksia voidaan katsoa kehittämisenäkökulmasta, jolloin projekti nähdään ennen kaikkea kustannustietoisuutta kehittävänä tekijänä. Toisaalta saatu informaatio toimii selittävänä tekijänä sekä toiminnan vertailun perustana; toimintokohtaisilla kustannuseroilla voidaan selittää eri yksiköiden välisiä kustannuseroja. Tuotteistuksen ja toimintolaskennan kautta voidaan arvioida koko toimintaa, ja sen myötä saatuja tietoja voidaan käyttää apuna toiminnan uudelleenarvioinnissa. Lisäksi saadaan perusteet hinnan määrittelyyn, jolloin myös myytävien palvelujen laskutukselle saadaan selkeä pohja. Tuotteistamisprojektista saatu informaatio tarjoaa perusteet toimintatapojen vertailuun eri palvelutuotantomuotojen välillä ja toimii päätöksenteon pohjana tehtäessä valintaa eri palvelutuottajien välillä. (Vatanen ym. 2002.)

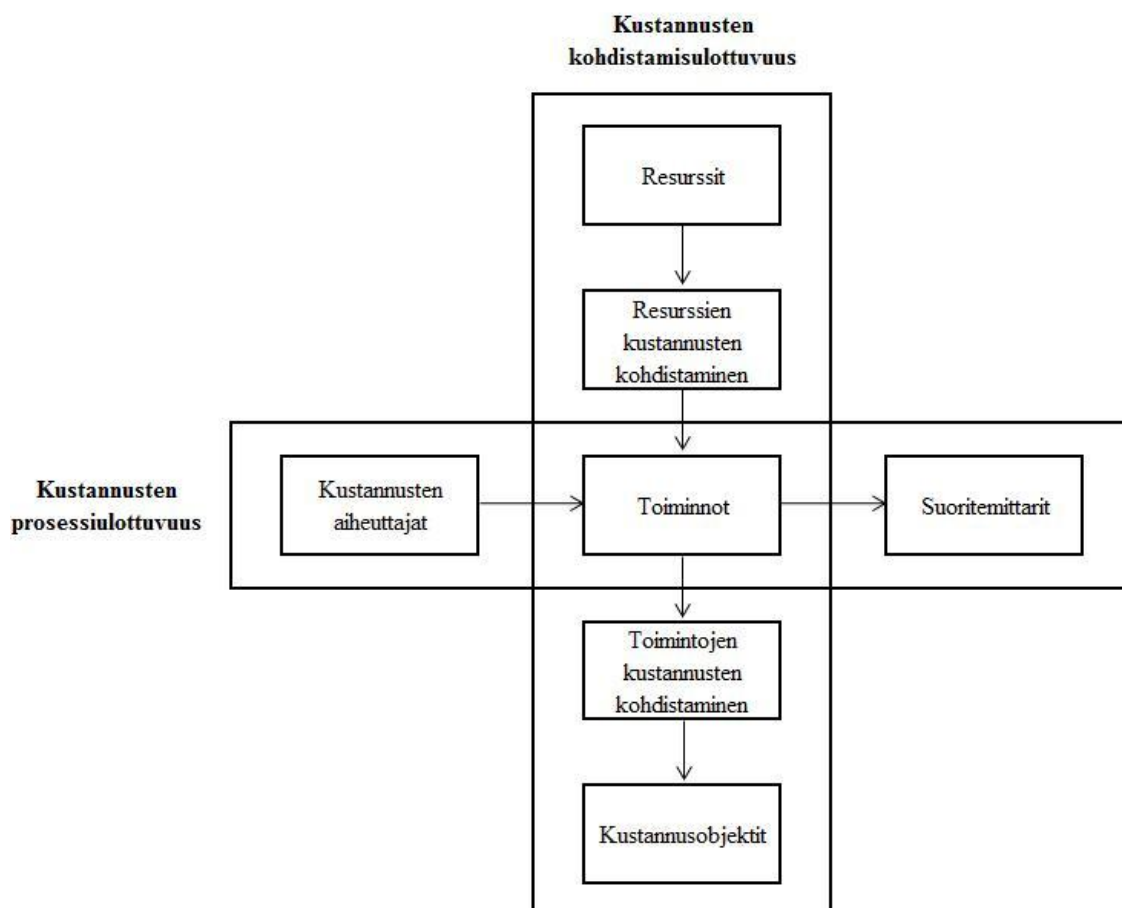
Terveydenhuollon tuottamia palveluita tarkastellessaan Lillrank ym. (2004) nostavat esiin teknis-taloudellisen näkökulman, missä huomioidaan reaali maailman asettamat väistämättömät rajoitteet hoitotoimenpiteille. Resurssit ovat rajalliset, eikä kapasiteettia voida mitoittaa kysyntähuippujen mukaan. Teknis-taloudellisella optimilla tarkoitetaan hoitotoimenpiteistä aiheutuneiden kokonaiskustannusten ja hoitotulosten parasta mahdollista yhdistelmää. (Lillrank ym. 2004, 128, 141.)

Lisäksi Lillrank ym. (2004) ottavat mukaan terveyspalvelujen tarkasteluun aikakustannuksen sekä ajankäytön yhteyden tuottavuuteen. He käyttävät teollisuustuotannosta tuttuja termejä, kuten resurssien hyötykäytön maksimointia (MAX) ja keskeneräistä tuotantoa (KET), tarkastellessaan terveydenhuollon prosesseja. Palvelun hinnan ja laadun ollessa samat, on rationaalisinta valita palvelu, jonka saa nopeimmin ja joustavimmin. Ajan kustannukset määräytyvät vaihtoehdoisen ajankäytön mukaan. Julkisessa palvelutuotannossa ei ole kuitenkaan perinteisesti määritelty ajalle hintaa. Terveydenhuollon palvelutuotannossa voidaan määrittää teollisuustuotannon keskeneräistä tuotantoa vastaava termi; keskeneräinen potilas (KEP). Kuten keskeneräinen tuotanto teollisuudessa myös keskeneräinen potilas terveydenhuollossa aiheuttaa ylimääräisiä suorja ja epäsuoria kustannuksia monille toimijoille. Terveydenhuoltojärjestelmä joutuu käyttämään resursseja potilasjonojen hallintaan sekä odotuksen aikana potilaiden terveydentilassa ilmenneiden ongelmien hoitamiseen. Keskeneräinen potilas -käsitteellä halutaan tuoda uudenlaista näkökulmaa terveydenhuollon tuotannonohjaukseen. Prosessijohtamisoppien hyödyntämisellä terveydenhuollon palvelutuotannossa voitaisiin saada aikaan positiivisia tuloksia kustannusten minimointia ja palvelutuotannon tehokkuutta ajatellen. Pyrkimys resurssien käytön tehostamiseen on palvelutuotannon kokonaiskus-

tannusten kannalta erittäin tärkeää. (Lillrank ym. 2004, 109–118, 172.) Myös Ekroos (2004, 228) esittää tuotantoprosessiajattelun tuomista terveystalouteen. Tulevaisuudessa terveydenhuollossa tulisi omaksua yhä enemmän teollisuudesta tuttuja ajatusmalleja ja kiinnittää huomiota prosessiohjaukseen (Ekroos 2004, 228). Kustannukset eivät laske vain laskemalla, vaan kustannusten selvityksen jälkeen tulisi ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin (Karinharju 2004b, 20). Resurssien tehokkaaseen kohdistamiseen tarvitaan ohjausmenetelmiä, joiden avulla saadaan muodostettua yksittäisten laskentakohteiden, kuten tuotteiden, ja niiden aiheuttamien kustannusten välille looginen yhteys. Tällaista ohjausta tukee toimintojohtaminen, mikä perustuu toimintolaskennan periaatteisiin. (Puolamäki 2007, 110.) Myös Melin ja Linnakko (2003, 10) ottavat esille sosiaali- ja terveystalouden kustannuslaskennan ja toiminnan johtamisen yhteyden. Kustannuslaskenta tarjoaa informaatiota toiminnan ohjaamiseen, seurantaan, hinnoitteluun ja vertailuun (Melin – Linnakko 2003, 10).

Toimintojohtamisessa yhdistyvät toimintolaskennan ja prosessijohtamisen opit. Toimintojohtamisen ajatuksena on keskittää resurssit niihin toimintoihin, joista on saatavilla suurin hyöty. Lisäksi ajatuksena on kehittää toimintoja, jotka ovat tärkeitä asiakkaille. Toimintolaskenta keskittyy kustannusten kohdistamisulottuvuuteen kun taas prosessijohtamisen kannalta tärkeää on kustannusten prosessiulottuvuus. Kustannusten prosessiulottuvuus kuvaa yrityksen prosesseja kustannusten toimintokohdistimina toimivien ei-rahamääräisien mittareiden avulla, jolloin prosesseista pyritään tunnistamaan ne, joissa on tehostamisen varaa. Näin voidaan myös eliminoida toiminnalle arvoa tuottamattomia toimintoja. (Puolamäki 2007, 226.) Kuviossa 4 havainnollistetaan kustannusten kohdistamis- ja prosessiulottuvuutta.





Kuvio 4 Kustannusten kohdistamis- ja prosessiulottuvuudet (Turney 1991)

Kuviossa 4 ilmenee kustannusten kaksi eri ulottuvuutta, mitkä yhdistyvät toimintojohtamisessa. Kustannusten kohdistamisulottuvuus kuvaa toimintolaskentaprosessia, kun taas kustannusten prosessiulottuvuudessa kiinnitetään huomiota prosessin kulkuun myös ei-taloudellisten mittareiden avulla. Jo pelkästään kustannusten kahden, vertikaalisen ja horisontaalisen, ulottuvuuden havainnollistaminen ja ymmärtäminen voivat viedä kustannusajattelun aivan uudelle tasolle. Toimintolaskentaan sisältyvä prosessinäkökulma virittää hiljalleen myös kunnissa keskustelua asiakkuudesta, sillä asiakas on se, jonka tarpeisiin prosessin käynnistäminen vastaa (Tammi 2006, 302). Prosessijohtamisen ja kustannusten prosessiulottuvuuden yhteydessä voidaan puhua prosessilaskennasta. Prosessit muodostuvat peräkkäisistä, toisiinsa liittyvistä, yhteisen päämäärän saavuttamiseksi tähtäivistä toiminnoista. Prosessilaskentaa toteutetaan toimintoanalyysiä tehdessä, jolloin voidaan myös pyrkiä tehostamaan ja virtaviivaistamaan toimintoja. (Neilimo – Uusi-Rauva 2005, 143, 149; Turney 1991, 101, 125, 159.)

Toimivan kustannuslaskentajärjestelmän kehittäminen antaa kunnille mahdollisuudet uusien johtamismallien käyttöön, jolloin omaa palvelutuotantoa voidaan kehittää eteenpäin. Tammi (2006) toteaa, että toimintolaskenta ei ole vielä laajasti käytössä kunnissa, mutta kunnat tulevat tarvitsemaan rahoituksen laskentatoimen rinnalle johdon laskenta-

toimen järjestelmää valaisemaan prosessien suunnittelua ja hallintaa, tuotteiden nimeä- mistä ja niiden hinnoittelua. Toimintolaskenta korostaa kustannuslaskennan merkitystä yksikön kustannustehokkuuden ja sisäisen johtamisen välineenä. Toimintolaskentaa voidaan liittää myös sosiaali- ja terveystalouden palvelutuotantoyksikköjen tuotannon laadun kehittämiseen, laatutyön merkityksen yhä tulevaisuudessa korostuessa. (Vatanen 2001; Kangas-Kuukso ym. 1995, 92.)

### 3.6 Teoreettinen viitekehys

Tässä tutkielmassa käsitellyistä kustannuslaskentamenetelmistä toimintolaskenta tarjoaa parhaat keinot monimutkaisen sosiaali- ja terveystalouden palvelutuotannon tarkkojen kustannusten selvittämiseksi. Mikäli palvelutuotantoyksikössä tuotetaan vain yhtä tuo- tetta, voidaan kustannusten laskemiseen käyttää perinteisiä kustannuslaskentamenetel- miä; jako-, ekvivalenssi- tai lisäyslaskentaa. Sosiaali- ja terveystalouden tuotanto muodostuu kuitenkin lähes poikkeuksetta monimutkaisista toimintoketjuista, jolloin kustannusten selvittämiseen tarvitaan kehittyneempää ja tuloksiltaan tarkempaa kustan- nuslaskentaa. Taulukossa 1 vertaillaan eri kustannuslaskentamenetelmien soveltuvuutta sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessiin.

Taulukko 1 Kustannuslaskentamenetelmien käyttökelpoisuus sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa

Jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskenta	Toimintolaskenta
<ul style="list-style-type: none"> <li>• soveltuvat yhden tuotteen kustannusten laskemiseen</li> <li>• soveltuvat tilinpäätös- informaation tuottamiseen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• soveltuu monimutkaisen palvelutuotannon tarkkojen kustannusten laskemiseen</li> <li>• laskentatulosten tarkkuus ja laskentainformaation luotettavuus paranevat</li> <li>• tarjoaa pohjan hinnoittelulle sekä välineet oman palvelu- tuotannon omakustannusarvion selvittämiseen</li> <li>• toimintoanalyysin käyttö- mahdollisuus toiminnan- ohjauksen apuvälineenä</li> <li>• mahdollistaa toiminto- johtamisen käyttöönoton</li> </ul>

Taulukosta 1 ilmenee toimintolaskennan tarjoamat monipuolisemmat mahdollisuudet perinteisiin kustannuslaskentamenetelmiin verrattuna. Kustannuslaskentaa tulee kuitenkin toteuttaa tarvelähtöisesti. On selvitettävä, mihin ja, minkälaista kustannusinformaatiota tarvitaan sekä, millä tarkkuudella informaatiota tulisi tuottaa. Päätös käytettävästä kustannuslaskentamenetelmästä tulisi perustua vallitsevaan kustannusinformaation tarpeeseen.

Toimintolaskennan käyttöönoton myötä laskentatulosten tarkkuus ja näin ollen laskentainformaation luotettavuus paranevat. Toimintolaskenta tarjoaa lisäksi luotettavan pohjan hinnoittelulle sekä välineet oman palvelutuotannon omakustannusarvion selvittämiseen, jolloin sen tarjoamaa informaatiota voidaan käyttää päätöksenteossa oman palvelutuotannon ja ostopalvelun välillä. Mikäli kustannuslaskennan tavoitteena on kustannusinformaation tuottamisen lisäksi myös informaation tuottaminen toiminnanohjausta varten, on perinteisten kustannuslaskentamenetelmien keinoin tuotettuun kustannusinformaatioon suhtauduttava kriittisesti. Tällöin toimintolaskennan käyttö onkin perusteltua, sillä sen yhteydessä suoritettavaa toimintoanalyysia toteutettaessa tulee tuotteen tuottamiseksi tarvittavat toiminnot ja niiden resurssikulutus kuvattua. Toimintoanalyysin tuloksena myös sosiaali- ja terveystalvelujen tuottaminen voidaan alkaa näkemään prosessina, mikä mahdollistaa prosessijohtamisoppien, kuten toimintojohtamisen, käyttöönoton organisaatiossa.

## 4 TUOTTEISTAMINEN JA KUSTANNUSLASKENTA SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUJA TUOTTAVISSA ORGANISAATIOISSA

Tutkimuksen empiirinen aineisto kerättiin tekemällä teemahaastatteluja sosiaali- ja terveyspalveluja tuottavissa organisaatioissa. Teemahaastatteluisissa käytettiin teemahaastattelurunkoa (Liite 1), jonka avulla pyrittiin varmistamaan haastattelun eteneminen tutkimusongelmaan vastaamisen kannalta oikeaan suuntaan. Teemahaastattelurunkoon valittiin kysymyksiä, joiden avulla pyrittiin saamaan vastauksia tutkielman teorian pohjalta luotuun hypoteesiin.

### 4.1 Haastatteluaineisto

#### 4.1.1 *Tuotteistamisprosessin toimeenpano organisaatiossa ja tuotteistamisen perustelu*

Haastatteluissa kävi ilmi, että haastateltavissa organisaatioissa on tuotteistamista tehty hyvin tarvelähtöisesti. Haastatelluissa organisaatioissa tuotteistamista näyttäisi tapahtuneen sykleissä eli tuotteistamista on tehty projektimuotoisesti, ja organisaatioissa on suunnitteilla uusia tuotteistamisprojekteja. Uusien projektien viivästymiseen on etenkin kuntasektorilla löydettävissä useita syitä, muun muassa uusien sosiaali- ja terveyspalvelujen yhteistoiminta-alueiden sekä kuntaliitosten myötä organisaatorakenteessa tapahtuneet muutokset ovat hidastaneet projektien aloitusta. Eräs haastateltava kuvaasi nykyistä tilannetta seuraavasti:

*Ajatus uusien tuotteistamisten käynnistämisestä itää edelleen, mutta henkilövaihdokset ovat olleet esteenä aloittamiselle. Tämä on niin pitkäjänteistä työtä. Parempi, että sama ihminen on suunnittelemassa, sitouttamassa ja viemässä sitä tietoa. Tämä vaatii henkilöstötilanteen vakiintumista. Prosessia on häirinnyt lisäksi kuntaliitos. Kyllä tietenkin itää edelleen tämä ajatus, että me haluamme toimintaa analysoida hieman tarkemmin, porautua toiminnan sisälle, että tapahtuuko siellä kaikki kustannustehokkaasti ja, mitä siellä ajankäyttöön kohdistuu. Silloin me tarvitsimme uusia tuotteistuksia ja toimintolaskentaa, toistaiseksi niihin ei olla sitouduttu. (H1)*

Kaikissa organisaatioissa tuotteistukseen nähtiin olevan tarvetta kustannustietoisuuden lisäämisen kannalta. Kunnissa tarve tuotteistamiselle johtuu lisäksi ostopalvelujen käytön lisääntymisestä sekä palvelusetelien käyttöönotosta. Tuotteistamiseen oli ryhdytty myös kuntienvälisen palvelusopimusten hinnoittelun synnyttämän informaatiotarpeen seurauksena. Mikäli kunta ei ole myynyt sen oman organisaation ulkopuolisille tahoille palvelujaan tai ostanut palveluja oman tuotantonsa ulkopuolelta, ei sillä ole ollut akuuttia tarvetta tuotteistamiseen. Tilanne on kuitenkin muuttunut ja yhä muuttumassa, sillä esimerkiksi terveyspalvelujen alalla ulkokuntalaisen potilaan kiireellistä hoitoa laskutettaessa toiselta kunnalta, laskutusperusteita pitäisi olla eriteltynä. Tähän laskutusperusteiden erittelyyn ei kuitenkaan ollut haastateltavissa organisaatioissa tähän mennessä juurikaan panostettu, mutta haastateltavat toivat asian ja sen kehittämisen tarpeellisuuden esille tuotteistamisen tarpeellisuudesta keskusteltaessa, kuten seuraavista viittauksista käy ilmi:

*Edistyneet kunnat edellyttävät käynnin laskutusta ainakin ammattiryhmän ja käynnin pituuden mukaan. (H2)*

*Ulkokuntalaisten käyntien laskutukseen on käytetty kevyttä kustannuslaskentaa, pyritty vähän löytämään kustannuksia. Oikeastaan kaikki perustuu jälkilaskentaan ja siihen sitten arvioidaan joku tuleva kulujen nousu. (H4)*

Tuotteistamisen tarpeellisuus nousi esille myös palvelutarjonnan laajentamista harkittaessa. Mietittäessä esimerkiksi uusien tuotteiden ottamista osaksi palveluvalikoimaa, voidaan tuotteistamisen avulla lähteä hahmottelemaan palvelun sisältöä ja sen kustannuksia. Tuotteistamisprosessin eri vaiheet toimivat näin ollen apuvälineenä uuden tuotteen määrittelyssä.

Haastateltavissa organisaatioissa oli sosiaalipalvelujen tuotteistaminen edennyt pidemmälle kuin terveyspalvelujen. Kunnat ostavat sosiaalipalveluja ulkopuolisilta palveluntuottajilta enemmän kuin terveyspalveluja. Ostopalvelujen hankinnasta keskusteltaessa tuli ilmi palvelujen tarjonta tärkeänä tekijänä ostopalvelun hankintaan päädyttäessä. Palvelua, jota ei ole tarjolla, ei voi ostaa. Esimerkiksi yksityisiä lastensuojelulaitoksia sekä vanhusten palveluasumista tarjoavia toimijoita on runsaasti markkinoilla, joten näiden tarjoamia palveluja on kuntien ollut mahdollista ostaa. Näin ollen sosiaalipalvelujen tuotteistamiselle on syntynyt akuutti tarve, jotta pystyttäisiin vertaamaan omaa palvelutuotantoa yksityisen ja kolmannen sektorin palvelutuotantoon. Lisäksi monia sosiaali- ja terveyspalvelujen tukipalveluita, kuten kuljetuspalveluita, ostetaan ulkopuolisilta, sillä tämänkaltaisia palveluita on runsaasti markkinoilla tarjolla.

#### 4.1.2 *Tuotteistamisen pilotointi ja tuotteistamisprojektien laajuus*

Haastateltavissa organisaatioissa ei ollut toteutettu koko tuotteistusprosessin kattavia pilottiprojekteja. Jo läpikäydyistä tuotteistusprojekteista oli opittu asioita ja näitä hyväksisi havaittuja menetelmiä oli pyritty hyödyntämään seuraavissa tuotteistusprojekteissa. Tuotteistamisen yhteydessä käytettyä työajanseurantalomaketta oli kuitenkin pilotoitu.

*Tuotteistamisprojektin työryhmän kanssa tehtiin ensin toimintojen kartoitus, sen jälkeen tehtiin lomakkeet, millä työajanseuranta toteutetaan. Se lomake aina testautettiin ennen työaikaseurannan toteuttamista. (H5)*

Haastateltavat mainitsivat toteutettujen tuotteistamisprojektien poikenneen huomattavasti toisistaan, sillä palvelutuotantoyksikköjen tuottamat palvelut sekä yksikköjen toimintatavat saattavat vaihdella paljon. Näin ollen pilottiprojekteja ei ollut nähty tarpeellisina. Haastatteluissa korostui tuotteistamisprojektien erilaisuus.

*Tuotteistaminen vaihtelee yksiköittäin, että ei ole niin, että jokaiseen yksikköön olisi tehty saman sabluunan mukaan. (H1)*

Yhdessäkään haastateltavista organisaatioista ei ollut tuotteistettu kaikkia organisaation tuottamia palveluita. Tuotteistuksen laajuus vaihteli organisaatioiden sisällä kokonaisten tuotantoyksikköjen palvelujen tuotteistuksesta, osittaiseen tai vain yhden yksikön tuottaman palvelun tuotteistamiseen. Tuotteistamisen toteuttamisen laajuudessa oli otettu huomioon tarvelähtöisyys. Eräs haastateltavista kuvasi tuotteistamisprojektin monimuotoisuutta seuraavasti:

*Se oli se toimintolaskentaprojekti... ei tuotteistettu tulosalueella kaikkia yksikön palveluita. Erikoissairaanhoidon ja perusterveydenhuolto kattavimmin ja tosiaan jossain erikoissairaanhoidossa, jossain yksikössä ne oli ihan toimenpidekohtaisia tuotteita ja jossain perusterveydenhuollossa ne saattoi olla erityyppisiä käyntejä suoritteina eli ne on ajankäyttöön sitottuja eli resurssienkäyttöön. Ja sitten niin kun erikseen lääkärille ja hoitajille, että hoitajilla on myös oma rooli eli ei pelkästään enää lääkäriä avustava vaan vastaanottotyössä oma rooli. Puhelinkontakti korvaa jossain määrin vastaanottokäyntejä, niin se on ollut siellä tuotelistassa ja sisätautipoliklinikalla on käytetty toimenpidekohtaisia tuotteita lääkärikäyntien lisäksi. (H1)*

### 4.1.3 *Yhteistyö eri osastojen ja henkilöiden kesken*

Kaikissa organisaatioissa tuotteistamisprojektit oli toteutettu yhteistyössä talousosaston ja varsinaisen palvelutuotantoyksikön hoitohenkilökunnan kanssa. Yhteistyöllä eri osastojen ja henkilöiden kesken pyritään muun muassa näkemään asiakkaan palvelutarve mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Toimintojen ja tuotteiden määrittely oli lähtenyt itse palvelutuotantoyksiköstä, joko yksikön johdon toimesta tai koko henkilökunnan yhteisprojektina.

*Perustettiin nämä ryhmät, ryhmän kanssa lähdettiin miettimään heidän työtään, että millaisiin isompiin toimintoihin se heidän työnsä jakautuu. Jokaisesta ammattiryhmästä piti olla edustaja mukana, koska ei kenelläkään muulla ole sitä tietoa. Se ammennettiin se tieto niiltä henkilöiltä sieltä toimintojen tasolta. Sitten avattiin ne toiminnot, mietittiin ne toiminnot ja, mitkä ovat ne suuremmat kokonaisuudet. (H5)*

*Kun tehdään kustannuslaskentaa, niin oltava toiminnan substanssiosaaminen mukana tosi vahvasti. Ei me talousihmiset tunneta ja tiedetä sitä, pakko saada henkilöstö innostumaan. (H2)*

Yhdessä haastattelussa kävi ilmi, että tuotteet oli määritelty tuotteistettavassa yksikössä, mutta toimintojen määrittely oli tapahtunut talousosastolla. Tässäkin tapauksessa toiminnot oltiin kuitenkin vielä niiden muodostamisen jälkeen käyty läpi yhdessä palvelutuotantoyksikön johdon ja talousosaston kesken.

*Tuotemäärittely tuli tulosalueelta. Ne toiminnot määriteltiin täällä virastossa, ja yhdessä tulosalueiden kanssa sitten lopputulos... ja hyväksytettiin se siellä tulosalueella ja sitoutettiin tulosalue siihen. (H1)*

### 4.1.4 *Kustannuslaskentamenetelmät*

Haastateltavien organisaatioiden jatkuva kustannuslaskenta perustuu pääosin perinteisiin kustannuslaskentamenetelmiin. Yleisimmin käytössä oleva laskentamenetelmä on lisäyslaskenta. Osa kustannuksista kohdistetaan suoritteille suoran jakolaskennan menetelmin ja osa kustannuksista, esimerkiksi hallintokustannukset, vyörytetään suoritteille. Osassa organisaatioita toimintolaskenta on osittain käytössä. Tällöin kustannuslaskenta mukailee perinteistä kustannuslaskentaa osittain toimintolaskentaa soveltaen.

Etenkin haastatelluissa kuntaorganisaatioissa kustannuslaskennan edistyneisyys vaihtelee huomattavasti eri toimialueiden ja yksikköjen välillä. Haastatteluissa mainitut syyt kustannuslaskennan heikkoon tasoon ja kehittyneempien kustannuslaskentamenetelmien käytön puuttumiselle olivat moninaisia.

*Kuntapuolella määrärahasidonnaisuus hankaloittaa. Kunnan kustannuslaskentaan ja tuotteistamiseen pääsemiseksi pitäisi talousarviota kehittää. Kunnan hallintokunnissa se on hullua, että talousarviossa luvut alkavat miinuksella. Hankala hahmottaa, mitä oikeasti maksaa (H4)*

*Terveystuollossa on perinteisesti ollut käynti suoritteena ja siitä yksikköhinta. Kaikki käynnit ja hoitopäivät tilastoidaan, niin ne ovat olleet sellaisia tuotteita. Mutta se on hyvin karkea, koska siinä ei ole eroteltu lääkäreitä ja hoitajaa, pitkää ja lyhyttä käyntiä. Ei ole ollut tarvetta kun ei ole myyntiä harrastettu. (H2)*

Haastateltavissa organisaatioissa käytössä olevat kustannuslaskentamenetelmät ovat perinteisesti pääosin vastanneet ulkoisen laskentainformaation tarpeeseen. Jatkuvassa laskennassa käytetään edelleen melko yksinkertaisia menetelmiä, mutta osassa organisaatioita oli jo ryhdytty kehittämään myös jatkuvaa kustannuslaskentaa seikkaperäisemmäksi. Haastateltavat kuvasivat organisaatioissaan käytössä olevia kustannuslaskentamenetelmiä muun muassa seuraavasti:

*Kuvataan palvelu, pyritään löytämään määrä, otetaan kustannukset ja siitä yksikköhinta. (H4)*

*Hallintokuntia yhdisteltäessä päädyttiin samaan malliin, mikä terveyshallinnossa oli eli tulosityksiköittäin tehty, tietty määrä välittömiä kustannuksia ja enenevissä määrin virastoissa yhteisiä kustannuksia, jotka pitää vyöryttää, jotta saadaan hinta lopputuotteelle eli aiheuttamisperiaatteen mukaan vyörytetään sitten erilaisia kustannuseriä. (H1)*

*Kirjaustapa on se, että kirjataan kustannuspaikalle, ja sitten vyörytetään ja sillä on saatu riittävän tarkka taso käynnille tai hoitopäivälle. Koko yksikön kustannukset on vain jaettu käyntien mukaan, saatu kustannuspaikan nettohinnat ja siihen jyvitetty hallinto ja talous. (H2)*

*Meillä on käytössä hyvin perinteinen kustannuslaskentamenetelmä, jossa on olemassa toimintolaskennan piirteitä... Meillä on sellainen mukailtu*



*kustannuslaskentapohja ollut kokoajan, kustannuspaikkarakenteet jakavat sen erilailla, kiinteät kulut on niin isoja. Ne on koitettu vyörytysten kautta kohdentaa, niin oikein kuin mahdollista. Ei ole vielä syntynyt sellaista jonglööriä, joka osaisi kohdentaa kustannukset täysin oikein. (H7)*

*Nyt tulosalueet tuovat suoritemäärät ydinprosesseille ja siitä saadaan kokonaiskustannusten kautta suoritekustannus, kyllä tämä sillä tavalla toimii, että hallintokunnat tekevät omat talousarvionsa, lopulta nähdään talousarvion ja tilinpäätöksen luvut ja sitten näiden seurannan kautta saadaan näkyviin onko se arvioitu oikein, että täsmäävätkö ne. (H5)*

*Myyntipalvelutuotteiden kohdalla käytetään tapauskohtaista laskentaa. Esimerkiksi jonkun viranhaltijan työpanoksen tuntihintaa, esimerkiksi myytäessä yksittäisiä sosiaalityöntekijän työpanoksia toisille kunnille. (H6)*

Haastatteluissa kävi ilmi, että toimintolaskentaa on harjoitettu tuotteistamisprosessien yhteydessä, mutta jatkuvassa käytössä sen käyttö on hyvin harvinaista. Toimintolaskennasta saatavaa informaatiota pidettiin tärkeänä, mutta päivittäisessä käytössä sen tuottamaa informaatiota ei useinkaan pidetty tarpeellisena. Muilla laskentamenetelmillä saadaan tuotettua informaatioita huomattavasti pienemmällä työmäärällä.

*Toimintolaskenta ei ole jatkuvassa käytössä. Projekteista tuli hedelmiä moneen asiaan. Tässä on se ongelma hyvinvointipuolella, että sitä toimintolaskentaa ei pystytä täysipainoisesti käyttämään. Se ei näyttele niin merkittävää osaa, koska kun puhutaan asiakashinnoista, niin ne on lakisääteisiä. Niin mihin sitä toimintolaskentaa tarvitaan, mihin sitä tuotehintaa tarvitaan. Se on aika kysymysmerkki, että kuinka paljon sitä hyödynnetään, kuinka paljon sillä on käyttöä verrattuna yritykseen, joka myy palveluja. (H5)*

*Tällä hetkellä toimintolaskenta ei ole käytössä eli me käytämme aivan puhtaasti vyörytylaskentaa, se on kevyempi, joustavampi, ylhäältä yksinkin hoidettavissa oleva. Se on toimiva järjestelmä, josta on saatavilla riittävä informaatio. (H6)*

Haastateltavissa organisaatioissa oli toteutettu yksittäisiä toimintolaskentaprojekteja. Osassa organisaatioita, niiden tietyissä yksiköissä, toimintolaskentaa oli suoritettu useampaankin otteeseen. Toimintolaskennan toteuttamisen ja päivittämisen todettiin olevan

työlästä; joissain tapauksissa toimintolaskennan ajan tasalla pitämisen todettiin olevan jopa mahdotonta laskentaan käytettävissä olevilla resursseilla. Erillisten toimintolaskentaprojektien jälkeen toimintolaskentaa oli päivitetty tarpeen mukaan. Esimerkiksi yksityisen ja kolmannen sektorin palvelutuotantoyksikköjen antaessa tarjouksia, ja palvelun sopimuskauden loppuessa yrityksen ja palvelun ostajan välillä, organisaatioissa oli ilmennyt akuutimpaa tarvetta tarkalle kustannuslaskennalle sekä kustannuslaskentajärjestelmän päivittämiselle.

Kaikki toimintolaskentaa käyttäneet haastateltavat katsoivat toimintolaskennalla saatavien tulosten olevan tarkempia muilla laskentamenetelmillä saataviin tuloksiin verrattuna. Laskentatulosten tarkkuuden tärkeydestä suhteessa laskennan aiheuttamaan työhön nousi paljon keskustelua haastateltavien kanssa. Toimintolaskentaa toteutettaessa pitäisi suhteuttaa laskennasta saatava hyöty laskennasta aiheutuvaan työmäärään.

*Toimintolaskennassa pitää käyttää järkeä ja lähteä yksinkertaisesti, ei liian kunnianhimoisesti. (H2)*

*Kannattaa miettiä, että kuinka tarkalla tasolla tehdään, koska kirjanpito kuitenkin on euron tarkkuudella. Pitäisi pysyä olennaisissa asioissa, mitä pienemmäksi pilkotaan sen hankalammaksi menee ja työmäärä on aina vaan isompi ja isompi. Alussa me yritimme tehdä liian hienoa. (H3)*

*Ongelmana tuotteiden ja näin ollen kustannuspaikkojen paljous, ei voida kohdistaa tutkimuksittain... Työlästä se on, mutta kyllä sen pitäisi siinä päätöksenteossa sitten auttaa, niin että se työ kannattaa tehdä, kun ei sitä nyt viedä ihan lillukanvarsiin, muuten täällä olisi taloushallinnon henkilökuntaa yhtä paljon kuin hoitohenkilökuntaa, ja silloin on joku ihan pielessä. (H7)*

Toimintolaskennan käyttökelpoisuudesta keskusteltaessa nousi esiin sen työläys sekä laskentaan vaadittavien henkilöstöresurssien puute. Toimintolaskentaa on suoritettu projektiluontoisesti, jolloin myös projektin kustannuslaskentaa suorittamaan on usein nimetty erillinen henkilö. Resurssien puute hankaloittaa toimintolaskentajärjestelmän ylläpitoa.

*Meillä oli yksi päätoiminen tekijä siinä (toimintolaskentaprojektissa) parin vuoden ajan, että se oli valtava prosessi. Se (toimintolaskenta) on liian raskassoutuinen, ihan liian raskassoutuinen, että sitä voidaan tietyiltä osin soveltaa... Sittenkin sanon, että se on aika työlästä, että vaikka meil-*

*lä olisi kaksinkertainen määrä resursseja, niin silti se olisi liian työlästä. (H1)*

*Julkisella sektorilla puhutaan toimintolaskennasta soveltuvin osin, mihin julkisen puolen raamit ja rahkeet antavat mahdollisuuden. (H4)*

*Kun ei ole päivitetty (toimintolaskentaa), niin sieltä ei saada näkyviin ostopalvelun ja oman toiminnan välistä eroa eli ei välttämättä palvele sitä tällä hetkellä. Mutta jos päivitetäisiin, niin sitten palvelisi, sillä kun tehdään toimintolaskentana, niin sinnehan lasketaan kaikki. Lasketaan poisotot, hallintokustannukset ja muut. Silloin kaikkia kustannuksia mietitään tarkemmalla tasolla, ja silloin ne saadaan sinne mukaan, ettei katsota vaan periaatteellisia yksikön kustannuksia. (H5)*

*Osittain on tuotteistettu ihan toimintolaskennallakin, mutta sitä ei vuosittain päivitetä, se on liian... ei meillä ole varaa siihen. Ei ole resursseja tehdä vuosittain. Meillä oli erityinen projekti silloin, kun sitä tehtiin. Meillä on olemassa tuotteet, mutta niitä eräiltä osin päivitetään. Jos meillä on ulkopuolista myyntiä paljon, jotain yksikköjä, jotka myy paljon ulos, niin silloin se voidaan päivittää. Mutta me palattiin takaisin siihen meidän perinteiseen kustannuslaskentaan. (H1)*

Toimintolaskennan ollessa jatkuvassa käytössä kuntasektorin organisaatiossa se koski yksikköjä, jotka myyvät palvelujaan. Toimintolaskennan päivittämisen työläisyys nousi yhdeksi kynnyskysymykseksi sen jatkuvalla käytöllä. Haastateltavat mainitsivat kuitenkin mahdollisuuksista päivittää kustannuksia indeksitarkistuksen avulla, mikäli toiminnassa ei ole tapahtunut oleellisia muutoksia.

*Tähystysyksikössä myydään saliaikaa ja sairaanhoitajien palveluita sairaanhoitopiirille, että ne ovat fasiliteettipalveluja. Se on tuotteistettu tähystystoimenpiteiden mukaan ja sitä päivitetään vuosittain, koska se on myyntiä ulos. Siinä pitää olla tavallaan tietoa laajemmin, niin sitten käytetään toimintolaskentaa. Se on varmaan se ainoa, mitä on viime vuosina säännönmukaisemmin toimintolaskennalla päivitetty. Siihen on vielä mahdollisuus, yhden yksikön toimintolaskennan tekemiseen, mutta jos pitäisi kaikkien vastuualueiden tehdä, niin siinä ei aika anna periksi. (H1)*

*Tuotteita hirveästi, niin toiminnot, mitä siihen kuhunkin tutkimukseen liittyä, niin se päivittäminen on aika työlästä... Kuitenkin ajureita pitäisi ko-*

*ko ajan päivittää, kun palkat nousee ja hoitotarvikkeet nousee. Kustannukset nousee kokoajan ja ne nousee eri prosenteilla eri vaiheissa, niin niitä ajureita pitäisi pystyä kokoajan päivittämään. (H7)*

*Esimerkiksi meidän työterveyshuollon, kun se myy yrityksille palveluja, hinnat on tehty sillä (toimintolaskennalla). Monesti pärjätään silläkin, että tehdään indeksitarkistuksia niihin hintoihin, että ei koko järjestelmää periaatteessa tarvitse joka vuosi päivittää. Silloin kun tiedetään, että ei ole tullut suuria muutoksia siinä kustannusrakenteessa. Heti jos on erilaisia painotuksia; tullut uusia toimintoja tai esimerkiksi henkilökuntarakenne muuttunut paljon, niin silloin ne päivitykset pitää tehdä, että silloin se indeksitarkistus ei riitä. (H1)*

Haastateltavat pitivät toimintolaskentaa sen työläydestä huolimatta menetelmänä, joka soveltuu parhaiten sosiaali- ja terveystalouden kustannuslaskentaan. Toimintolaskennan tarpeellisuutta muunakin kuin kustannusinformaation tuottajana painotettiin. Erityisesti toimintolaskennan toteuttamisen yhteydessä suoritettava toimintoanalyysi mainittiin tärkeänä johtamisen apuvälineenä, sillä se avaa koko palvelutuotantoketjun sisällön. Tuotteistus- ja toimintolaskentaprojektien myötä oli haastateltavissa kohteissa löytynyt päällekkäisiä toimintoja ja projektien jälkeen toimintaa oli rationalisoitu. Eräs haastateltava mainitsi toimintoanalyysin hyödyntämisestä silloinkin, kun varsinaista toimintolaskentaa ei harjoitettu. Lisäksi toimintolaskennan tuottaman informaation katsottiin tarjoavan totuudenmukaisen pohjan hinnoittelulle.

*Se (toimintolaskenta) avaa silmiä siihen, että tehdäänkö oikeita asioita. Resurssikäyttö avautuu, työajanseuranta on ainoa keino seurata mihin jokin ammattiryhmä käyttää työaikansa. Ei ole järkevää, että sairaanhoitaja tekee jotain sellaista työtä, jonka voisi tehdä avustava henkilö. Ilman toimintolaskentaa nämä ei avaudu koskaan. (H6)*

*Hoitopäivän hinta voitaisiin laskea kirjanpidon mukaan, mutta se ei kerro, mitä siellä tehdään. Sitten, kun laskenta tehdään sillä toimintolaskennalla, niin se pystytään havainnollisesti katsomaan, mihin työaika menee. Eikä sitä käytetä ainoastaan hinnoitteluun vaan ollaan pyritty korostamaan sitä johtamisen tueksi. Yksikön johtaja voi sitten katsoa voiko johonkin asiaan kiinnittää huomiota tai onko jotain kehittämistä... pyritty käyttämään toiminnan järjeistämiseen, kun saatu projekti valmiiksi, on pyritty yhdessä miettimään tehdäänkö oikeita asioita. (H3)*

*Kuntapuolelle toimintolaskenta ei juurikaan tuota lisäarvoa kustannustietoisuudelle, mutta se tuottaa lisäarvoa toiminnan ymmärtämiselle, että siinä on sellainen selkeä ero. Jos halutaan tehdä vain kustannuslaskenta, että mitä jokin tuote maksaa ulkopuoliselle, niin kyllä se on syytä tehdä kevyemmällä menetelmällä, että ei kannata lähteä raskaaseen toimintolaskentaprosessiin, jos halutaan vain sitä hintatietoa. Jos halutaan avata koko prosessi, jos siihen vain on aikaa, niin se antaa paljon kullannarvoista lisätietoa se toimintolaskennan läpikäynti. (H5)*

*Yksiköissä, joissa on yksi suorite, toimintolaskenta ei ole tarpeellista laskennan kannalta, mutta toiminnan analysoinnin kannalta erittäin hyödyllistä. (H6)*

*Päällekkäisiä töitä tulee esiin, esimerkiksi välinehuoltoa saatetaan tehdä monessa yksikössä. Kun tuotteistaminen oli toimintolaskentana tehty, niin tehtiin päätös, että välinehuolto keskitetään, se oli kallista tehdä omissa yksiköissä ja samoin ajanvaraus keskitettiin, kun se otettiin käsittelyyn yhtenä toimintona. Tällaisia asioita sieltä nousee, kun katsotaan prosessin tehokkuutta ja prosessin toimivuutta seurataan, niin silloin toimintolaskenta on paikallaan. (H5)*

*Koko kustannuspaikkarakenne tähtää siihen, että meillä olisi nykyistä enemmän toimintolaskenta käytössä eli, että me pystyisimme ihan oikeasti hinnoittelemaan meidän tuotteet oikein. (H7)*

*Tavoitteellinen tila olisi, että saataisiin kaikki yksiköt toimintolaskentaan. Toimintolaskenta kuvaa toiminnan sisältöä, esimerkiksi kotihoidossa on käyntien lukumäärätietoja olemassa. Yhden käynnin pituus voi kuitenkin vaihdella 15 minuutista neljään tuntiin hoitotoimenpiteiden vaativuuden mukaan. Näihin suoritteisiin sisältyy huomattavan erilaisia kustannuksia. Siellä olisi mielenkiintoista toteuttaa toimintolaskentaa ja sitä kautta peilata vaikuttavuutta. (H6)*

*Toimintolaskenta on oikea menetelmä sosiaali- ja terveystalouteen. Perinteinen kustannuslaskenta jakaa historiatiedon perusteella kiinteitä kustannuksia. Se voidaan kohdistaa, että kuinka paljon siellä nyt tehdään jotakin, ja kiinteät kustannukset jaetaan suoritemäärän perusteella. Tämä johtaa väärään päätöksentekoon, se alkaa näyttämään siltä, että jonkin tuotteen valmistus ei ole kannattavaa. Se ei kerro mitään, kun kiinteitä*

*den kulujen vyörytettävä potti on suuri. Voidaan tehdä vääriä päätöksiä sen perusteella. Perinteinen kustannuslaskenta aiheuttaa saneerauskierteen helposti. Tehdään vääriä päätöksiä, kun ei osata laskea oikein. (H7)*

#### 4.1.5 Työaikaseuranta

Työaikaseurannasta oli muodostunut oleellinen osa kaikkien haastateltavien organisaatioiden tuotteistamisprosesseja. Työaikaseurannan tulosten siirto seurantalomakkeilta sähköiseen muotoon oli koettu haastattelukohteissa erittäin työlääksi vaiheeksi. Työaikaseuranta oli toteutettu esimerkiksi kahden viikon ajan yli 100 henkilön voimin, jolloin oli syntynyt valtava määrä lomakkeita syötettäväksi tietojärjestelmiin.

Ennen työaikaseurannan aloittamista tehtävän työn tärkeyttä korostettiin. Työaikaseurantaan panostaminen ennen seurannan varsinaista aloitusta kantaa hedelmää työaikaseurannan tuloksissa. Mikäli työntekijöitä ei ohjeisteta kunnolla, voi seuranta tuottaa virheellisiä tuloksia. Eräs haastateltava kertoi varoittavan esimerkin ensimmäisen tuotteistamisprosessin yhteydessä tehdystä työaikaseurannasta, jolloin henkilöstön koko työajaksi oli muodostunut yli 100 %. Työaikaseuranta on raskasta toteuttaa, joten sitä valmistelevat toimenpiteet ovat tärkeitä.

Työaikaseuranta on toteutettava suunnitellusti, jotta sen tulokset muodostuisivat mahdollisimman totuudenmukaisiksi. Lisäksi henkilökunnan osallistuminen toimintojen määrittelyyn on tärkeää työaikaseurannan kannalta, jotta toimintojen sisältämät työtehtävät tulevat oikein määriteltyä. Lisäksi työntekijöille on ohjeistettava, mitä merkitään mihinkin sarakkeeseen eli minkälainen työ kuuluu sisällyttää mihinkin toimintoon tai työkokonaisuuteen. Haastatelluissa organisaatioissa henkilöstö oli jopa innostunut työaikaseurannasta ja mukanaolostaan yksikkönsä kehitysprojektissa saatuaan kunnan perehdytyksen työaikaseurantaan.

*Määritellään ydintoiminnot ja tukitoiminnot, jotka pilkotaan pienempiin osiin ja käydään työntekijöiden kanssa läpi ennen kuin se työaikaseuranta alkaa. Alku pitää tehdä hyvin ja perustellusti ja siihen kannattaa käyttää aikaa. (H3)*

*Mietittiin ne toiminnot ja, mitkä on ne suuremmat kokonaisuudet, millä halutaan sitä työajanseuranta tehdä, ja sitten ne toiminnot vielä jaettiin työtehtäviin ja jokaisen toiminnon alle tehtiin työtehtäväkartta eli, mitä työtehtäviä kuuluu mihinkin toimintoon, että jokainen työntekijä tiesi, kun alkoi sitä kahden viikon työajanseuranta toteuttamaan. (H5)*

*Jos menet johonkin yksikköön, missä sitä (työajanseurantaa) ei ole vielä ollut käytössä, niin se pitää hyvin valmistella. Pitää käydä henkilökunnan kanssa läpi mitä ne toiminnot on ja kertoa, niin että he ymmärtävät työajanseurannan. (H3)*

Yhdessä haastattelukohteessa oli käytössä jatkuva työajanseuranta. Tällä tavoin organisaatiossa pyritään saamaan todella tarkkaa tietoa kustannuslaskennan pohjaksi. Haastateltava totesi työaikaseurantajärjestelmän toimivaksi kehittämisen olleen erittäin työläs prosessi, mutta nyt toimiessaan se tuottaa tarpeellista informaatiota toiminnan ja kustannusten seurantaan.

*Työajanseurantajärjestelmä on jatkuvassa käytössä. Suunnitellaan henkilölle työtunnit, jotka kohdistuvat kustannuspaikoille ja sitten tehdyt tunnit syötetään toteutuneen mukaan... Tätä ollaan rakennettu, että palveluyksikköjen vastaavat hoitajat suunnittelee ensin tunnit ja sen mukaan, mitä on toteutunut niin kohdentaa ne tunnit henkilöittäin sinne niille kustannuspaikkarakenteille, mitä meillä on. (H7)*

Henkilöstön kanssa on ennen työaikaseurannan toteuttamista käytävä tarkkaan läpi syyt työaikaseurannalle. Henkilöstön motivoimisen tärkeys työaikaseurantaan nousi esille haastatteluissa. Henkilöstölle on pyrittävä korostamaan työaikaseurannan käyttöä työn kehittämisen välineenä sen sijaan, että sillä pyrittäisiin tarkkailemaan työntekijöiden tekemisiä.

*Henkilökunnan työn kellottamisessa on melkoinen markkinointi, jos seuranta-aika on liian pitkä, niin henkilökunta väsyä ja silloin tulee virheitä, mutta jos henkilökunta saadaan motivoitua, niin kyllä se voi onnistuakin. Liiasta pikkutarkkuudesta kärsii potilas, ja voi kysyä onko sillä enää kokonaisuuteen merkitystä. (H2)*

*Työajanseurantahan on se, joka tuo aina ensimmäisenä sen mieleen, että mitä tämä tarkoittaa, onko tämä nyt jotain rationalisointia eli resurssien vähentämistä. Se on aina se ensimmäinen ajatus, mikä siinä tulee. (H5)*

Kokonaisuudessaan työaikaseurannasta tiedottaminen osoittautui haastattelujen perusteella erittäin tärkeäksi. Henkilökunnalle tiedottamisen lisäksi, haastatteluissa nousi esille myös ammattijärjestöille tiedottamisen tärkeys. Selkeällä tiedottamisella säästetään monilta mahdollisilta väärinkäsityksiltä.

*Ihan ensin mietittiin tiedottaminen, mikä on aina tärkeää ja haasteellista. Sitä me haluttiin painottaa ja se nousi esille loppuraportissa, että kuinka tärkeää se tiedottaminen on. Ja sitten ammattijärjestöille tiedottaminen myös, koska puhutaan näin isosta organisaatiosta. Ammattijärjestöille tiedottaminen nousee kyllä ihan ensimmäiseksi, koska silloin henkilökunta saa sen tuen myös sieltä ammattijärjestöiltä. (H5)*

Työaikaseurannan tulokset tulisi käydä läpi ja tarkastaa, että tulokset ovat lähellä odotetunlaisia tai, että poikkeamille on löydettävissä järkevä syy. On siis varmistettava, että itse seurannassa ei ole tapahtunut virheitä. Työaikaseurannan lopputulos tulisi käydä läpi koko projektissa mukana olleen henkilöstön kanssa, jotta he näkisivät, millainen tulos seurannasta saatiin ja, miten heidän työaikansa jakaantuu eri tehtäviin.

*Erityisiä tarkastelujaksoon osuvia asioita on sopeutettava tyypilliseen ajankäyttöön. Lopussa pitää vielä käydä yhdessä läpi ne tulokset, että ne on oikeat. (H3)*

#### **4.1.6 Tuotteistamisessa ja kustannuslaskennassa kohdatut ongelmat sekä tärkeitä asioita projektien onnistumisen kannalta**

Päällimmäiseksi ongelmaksi tuotteistamisen ja kustannuslaskennan yhteydessä haastateltavat nostivat esille resurssien riittämättömyyden. Resurssien riittämättömyys onkin pakottanut organisaatioiden laskentahenkilöstön tekemään laskentainformaation tuottamisessa huomattavia kompromisseja. Tiedusteltaessa nykyisen kustannuslaskentamenetelmän toimivuutta saatiin haastateltavilta seuraavanlaisia vastauksia:

*Se on ainoa, mihin meillä on resursseja. (H1)*

*Toisaalta kustannuslaskenta on suhteellisen hyvällä tasolla, ainahan on parantamisen varaa, mutta näillä resursseilla ja olosuhteilla tällä hetkellä, vielä tarkempaa tietoa jos saisi, niin ainahan... (H3)*

*Kustannuslaskenta on keskimääräistä paremmalla tasolla. Työajanseurantajärjestelmän myötä nähdään tunti tunnista, mitä tehdään ja nämä tiedot menevät kirjanpitoon oikeille kustannuspaikoille. Sitä kautta pysytty valtaosa kustannuksista kohdistamaan ainakin siihen palveluyksikköön, mutta sitten myös niille toiminnoille, mitä tehdään. Sitä kautta me*



*saadaan tuotteistamiseen ja investointien päätöksentekoa varten dataa, että aika varmallalla pohjalla pystytään sitten hinnoittelemaan. (H7)*

Tuotteistamiseen liittyvänä ongelmana mainittiin tuotteistamisen projektiluontoisuus sekä yksikön ulkopuolisen laskentahenkilöstön käyttö. Projektiluontoisesti toteutetuista tuotteistusprosesseista ei synny jatkuvuuden tunnetta. Näin ollen toiminnan seuraaminen ja kehittäminen saattavat lopahtaa projektin päätyttyä. Haastateltavat näkivätkin tarpeelliseksi sen, että jo projektin aikana panostettaisiin siihen, mitä tapahtuu projektin päätyttyä.

*Tuotteistusprojekteissa ongelmana on se, että laskentaa ei tehdä varsinaisessa yksikössä, vaan projekteissa työskentelevät henkilöt toteuttavat laskennan. Silloin yksikön laskentahenkilöstön osaaminen laskentaan ei tietenkään lisääntynyt. Kun laskenta tehdään ulkopuolisin resurssein, niin se ei anna sitä jatkuvuuden tunnetta. Se resurssi pitäisi ehdottomasti saada sieltä yksiköstä, että he ymmärtäisivät sen laskennan ja osaisivat tehdä sen jatkossa. (H5)*

*Kun tällaisiin projekteihin lähdetään ja se tehdään toimintolaskentana, niin käytetään jotakin välinettä, mihin ne kustannukset syötetään, esimerkiksi cost controller -ohjelmaa. Ja sitten samalla varsinaisesta henkilökunnasta opetetaan joku, että joku jatkaa sen varsinaisen toiminnan viemistä ja kustannustietojen päivittämistä vuosittain. Koska eihän se vaadi kuin sen kustannustietojen päivittämisen ja suoritteiden viemisen ja määrätyin välein sitten vaan sen työaikaseurannan uusimisen, ellei toiminnassa sitten tapahdu muutoksia. Ei sitä työajanseurantaa tarvitse uusia, kunhan kustannukset viedään sinne oikealle tasolle. (H5)*

*Näille projekteille on haasteena aina se, että se tehdään silloin, kun ollaan innostuneita siihen, mutta sitten, kun se projekti loppuu, niin mitä sitten. Että se, mitä sen jälkeen tapahtuu, tuleeko jatkumoa, niin se on se kysymysmerkki, se on valitettavaa. (H5)*

*Yhä enemmän pitäisi panostaa käytännön toteutukseen myös tulevaisuudessa. Projektin aikana ei ehkä ollut hirveästi mitään, mitä olisi pitänyt tehdä toisin, mutta sitä jatkotyöskentelyä pitäisi parantaa ja siihen todella velvoittaa henkilöt, jotka lähtevät sitä tekemään. (H5)*

Sosiaali- ja terveystalvelujen työvoimavaltaisuus ja työvoimakustannusten tärkeys kustannuslaskennassa nousivat useaan otteeseen esille haastatteluissa. Kustannuslaskennan onnistumisen kannalta työvoimakustannusten oikeanlainen kohdistaminen on erittäin tärkeää, sillä työvoimakustannukset ovat isoin yksittäinen kustannuslaji sosiaali- ja terveystalvelujen tuotannossa.

*Meillähän tämä kustannusrakenne on sellainen, että muuttuvien kulujen osuus on pieni. Hoitotarvike, joka tarvitaan palvelun tuottamiseen, ei ole mitenkään merkittävä. Kiinteiden kustannusten osuus on iso ja muodostuu henkilöiden palkoista, sosiaalikulusta, toimitilakuluista ja muista. Kustannusrakenteesta yli 60 % on henkilökulusidonnaisia, tämä asettaa sille perinteiselle kustannuslaskennalle ongelmaa, että kustannuksia ei pystytä tuotetasolla oikein helposti jakamaan, mitä niihin oikeasti kuluu sitä aikaa. (H7)*

Kokonaisuudessaan tuotteistamisen ja toimintolaskennan onnistumisen kannalta nähtiin erittäin tarpeelliseksi riittävä projektista tiedottaminen henkilökunnalle sekä johdon sitouttaminen projektiin. Riittävä ja riittävän aikaisin aloitettava tiedottaminen vähentää henkilöstön ennakkoluuloja projektia kohtaan ja auttaa henkilöstöä suhtautumaan myönteisesti projektiin.

*Tiedottamista voitaisiin vieläkin lisätä ja sitten se johdon sitoutuminen. Ne on ne tärkeät, mihin pitää panostaa, että ne ovat sellaisia, että siellä tulee se virhe äkkiä ja se, että, jos johto ei ole sitoutunut siihen, niin sitten jälkeinpäin ei saada minkäänlaista eteenpäinviemistä. (H5)*

## 4.2 Empiiriset havainnot

Tutkimuksen yhteydessä toteutettujen teemahaastatteluiden perusteella voidaan todeta, että tuotteistamisen eteneminen vaihtelee sosiaali- ja terveystalveluja tuottavissa organisaatioissa merkittävästi. Organisaatioissa, joissa haastatteluja tehtiin, on tuotteistamista toteutettu hyvin tarvelähtöisesti. Tuotteistaminen on ollut projektimuotoista, yhden yksikön tuottamien palvelujen tai yhden palvelun tuotteistamista. Lisäksi tuotteistamisprojektit ovat olleet toisistaan poikkeavia, sillä eri yksikköjen ja niiden tuottamien palvelujen välillä on huomattavia eroja. Systemaattista kaikkien yksiköiden tai palvelujen tuotteistamista ei siis ole toteutettu. Kunnissa tarve tuotteistamiselle johtuu pääosin ostopalvelujen käytön lisääntymisestä sekä palvelusetelien käyttöönotosta. Yksityisellä

sektorilla tuotteistamiseen on ryhdytty muun muassa tarjouskilpailuun osallistumisen myötä, jolloin on ilmennyt tarve saada luotettava pohja palvelun hinnoittelulle.

Haastatelluissa organisaatioissa oli tuotteistamista toteutettu moniammatillisissa työryhmissä, jolloin eri alojen osaajat olivat määritelleet yhdessä tuotteiden ja niihin sisältyvien toimintojen sisällön. Tuotteistamisprosesseissa oli käytetty toimintolaskentaa kustannuslaskentamenetelmänä, mutta jatkuvaa kustannuslaskentaa suoritetaan edelleen pääosin perinteisten kustannuslaskentamenetelmien avulla. Kustannuslaskentaa hankaloittaa siihen käytettävissä olevien resurssien riittämättömyys ja tästä johtuen kustannusinformaation tuottamisessa joudutaankin tekemään kompromisseja. Taulukossa 2 vertaillaan haastatteluista saatua informaatiota eri kustannuslaskentamenetelmien käytöstä sosiaali- ja terveyspalveluja tuottavissa organisaatioissa.

Taulukko 2 Kustannuslaskentamenetelmien käyttö sosiaali- ja terveyspalveluja tuottavissa organisaatioissa

Jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskenta	Toimintolaskenta
<ul style="list-style-type: none"> <li>• jatkuvaa kustannuslaskentaa toteutetaan perinteisin kustannuslaskentamenetelmin</li> <li>• laskentatulokset saadaan melko vähäisellä työmäärällä</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tuotteistamisprojekteissa käytetty toimintolaskentaa</li> <li>• haastateltavat henkilöt pitivät toimintolaskentaa <i>oikeana</i> laskentamenetelmänä</li> <li>• käytännössä toimintolaskentaa toteutetaan soveltuvien osien avulla</li> <li>• toimintolaskenta työlästä, mutta tulokset tarkempia</li> <li>• työaikaseuranta oleellinen osa toimintolaskentaa</li> <li>• työaikaseurannasta tiedottaminen ja siihen opastaminen tärkeää</li> <li>• toimintanalyysillä suuri merkitys toiminnan kuvaajana</li> <li>• toimintanalyysin ja työaikaseurannan myötä toimintaa ryhdytty rationalisoimaan</li> </ul>

Taulukosta 2 havaitaan, että toimintolaskenta nähdään parhaiten soveltuvaksi kustannuslaskentamenetelmäksi sosiaali- ja terveyspalvelujen tuotteistamisprosessissa. Usein siitä on kuitenkin käytössä yksikön tarpeita ja resursseja vastaava sovellus. Haastatteluissa korostui kustannuslaskentamenetelmän valinnassa tarvelähtöisyys eli se, miten tarkkaa informaatiota tarvitaan ja, millä menetelmällä tarvittavaa informaatio saa-

daan järkevimmin tuotettua. Toimintolaskennasta nähdään saatavan hyötyä muutenkin kuin vain kustannustietoisuuden lisääjänä. Haastatteluissa kävi ilmi, että toimintolaskentaan sisältyvällä toimintoanalyysillä ja työaikaseurannalla on paljon merkitystä toiminnanohjauksen ja kehittämisen kannalta.

Vaikka haastateltavat henkilöt vastasivat pitävänsä toimintolaskentaa optimaalisimpana laskentamenetelmänä sosiaali- ja terveystalvelujen kustannuslaskennassa, haastatteluissa nousi kuitenkin esille myös perinteisten kustannuslaskentamenetelmien tarjoaman informaation riittävyys. Lisäksi haastateltavat kuvasivat toimintolaskentaa käytetyn soveltuvin osin. Onkin syytä pohtia, miten lähellä toimintolaskentaa käytetty kustannuslaskentamenetelmä, jota haastateltavat kutsuivat toimintolaskennaksi, todellisuudessa on. On mahdollista, että osassa organisaatioita käytetty laskentamenetelmä muistuttaa enemmän lisäyslaskennan teoriapohjaa, vaikka alun perin onkin lähdetty toteuttamaan toimintolaskentaa, sillä haastateltavat kertoivat kustannuslaskennan resurssipulan vuoksi laskennassa tehdyistä pakollisista kompromisseista. Osa haastatelluista henkilöistä vastasi laskennan toteuttamisen toimintolaskennan avulla olevan tavoitettavissa. Tapauksissa, joissa toimintolaskennasta ei vielä ole käyttökokemusta, on haastateltavien vastauksiin suhtauduttava kriittisesti, sillä toimintolaskennan käyttöönoton myötä voi siitä saatavat käyttökokemukset muodostua myös negatiivisiksi.

## 5 YHTEENVETO

Tämän tutkielman tavoitteena oli tutkia kustannuslaskentaa sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa. Tutkimuksen pääongelma johdettiin suoraan tutkimuksen aiheesta; pääongelmana oli kustannuslaskennan toteuttaminen sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa. Tutkimusongelma jaettiin tutkimusongelmaa tarkentaviksi alaongelmiksi. Alaongelmiksi määriteltiin seuraavat kysymykset; mitä laskentamenetelmiä tuotteistamisprosessissa on käytetty ja, miten nämä menetelmät soveltuvat käytettäväksi sosiaali- ja terveystalouden toimialalla sekä, mitä ongelmia sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa on kustannuslaskennan osalta ilmennyt.

Tutkimuskysymysten tarkastelu aloitettiin tutkimuksen teoriaosuudessa. Tutkimuksen teoriaosuus koostettiin kahdesta eri pääluvusta; sosiaali- ja terveystalouden toimintajärjestelmän sekä toimialalla kohdattavien tulevaisuuden haasteiden kuvauksesta sekä palvelun tuotteistamisesta. Palvelun tuotteistamisen teorialuvussa keskityttiin tuotteistamisen kustannuslaskentaan ja erityisesti toimintolaskentaan kustannuslaskentamenetelmänä. Lisäksi kartoitettiin kustannuslaskennan tarjoamia mahdollisuuksia palvelutuotannon kehittämisessä. Teoriaosuuden lopussa muodostettiin teoreettiseen aineistoon perustuva hypoteesi, jota testattiin tutkimuksen empiirisessä osassa. Tutkielman empiirisessä osassa käsiteltiin tutkimuksen yhteydessä toteutetuista teemahaastatteluista saatua aineistoa. Tutkielman lopussa teorian pohjalta muodostettu hypoteesi ja empiirinen aineisto asetettiin vastakkain ja muodostettiin tutkielman johtopäätökset.

### 5.1 Johtopäätökset

Kustannuslaskentamenetelmistä toimintolaskenta soveltuu parhaiten käytettäväksi sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamisprosessissa. Käytännössä toimintolaskentaa toteutetaan kuitenkin soveltuvin osin, jolloin käytössä oleva laskentamenetelmä perustuu toimintolaskennan teoriapohjaan, mutta sitä on muokattu yksikön tarpeisiin ja laskentaan käytettävissä oleviin resursseihin vastaavaksi. Toimintolaskennassa tuotantoprosessi jaetaan toimintoihin, jolloin määritellään, mitä toiminnot pitävät sisällään. Toimintanalyysin yhteydessä koko tuotantoprosessi ja sen sisältö tulee käytyä läpi, jolloin voidaan löytää mahdollisia päällekkäisiä toimintoja ja menetelmiä toiminnan rationalisointiin sekä tehostamiseen. Jo olemassa olevan palvelutuotannon kustannuslaskennan muuttaminen täysin toimintolaskentamallin mukaiseksi on kuitenkin käytännössä hankalaa. Palvelutuotannon lukuisten toimintojen määrä tekee toimintolaskennasta liian monimutkaista, joten toimintoja onkin yhdisteltävä ja pyrittävä löytämään yhden toiminnon alle eniten toisiaan muistuttavat toiminnot. Mikäli toimintolaskentaa toteutetta-

essa tehdään huomattavia sovellutuksia yksikön tarpeisiin vastaamiseksi, voi käytettävä laskentamenetelmä muistuttaa todellisuudessa enemmän lisäyslaskennan teoriapohjaa.

Käytännössä kustannuslaskennan toteuttamista vaikeuttaa siihen käytettävissä olevien resurssien niukkuus, mistä johtuen laskentainformaation tuottamisessa joudutaan tekemään kompromisseja. Kustannuslaskentaa toteutettaessa tulee säilyttää sen tarkoituksenmukaisuus; mikä kustannusinformaatio on oleellista ja tarpeellista sekä, millä tarkkuudella informaatiota tulee tuottaa. Käytännössä kustannuslaskentaa toteutettaessa pitää etenkin siihen käytettävää työmäärää verrata siitä saatavaan hyötyyn. Toimintolaskenta on perinteisiin kustannuslaskentamenetelmiin verrattuna työläämpää, mutta samalla sen avulla saatavat tulokset ovat huomattavasti tarkempia. Laskentaan käytettävissä olevien resurssien niukkuudesta johtuen jatkuvaa laskentaa toteutetaan kuitenkin edelleen pääosin perinteisiä kustannuslaskentamenetelmiä käyttäen. Lisäksi perinteiset kustannuslaskentamenetelmät saattavat riittää kustannusinformaation tuottamiseen, mikäli tavoitteena ei ole absoluuttisen oikeiden laskentatuloksien tuottaminen. Julkisella sektorilla on perinteisesti keskitytty vain tilinpäätösinformaatiota tuottavaan laskentatoimen osa-alueeseen johdon laskentatoimen sijaan. Kustannusinformaation tarve on kuitenkin muuttunut, jolloin myös laskentaan käytettävissä olevien resurssien määrää tulisi kasvattaa. Vaikka toimintolaskenta nähdään parhaiten sosiaali- ja terveystalouden kustannuslaskentaan soveltuvaksi menetelmäksi, käytetään sitä kuitenkin usein vain erillisten projektien yhteydessä, jolloin on akuutti tarve saada kustannusinformaatiota esimerkiksi palvelun hinnoittelun pohjalle tai oman palvelutuotannon omakustannusarvon määrittämiseksi. Tehtäessä päätöksiä oman palvelutuotannon säilyttämisen ja ostopalvelun välillä toimintolaskennan avulla tuotettu kustannusinformaatio toimii päätöksenteon tukena. Lisäksi toimintolaskennasta saatujen tulosten perusteella voidaan organisoida uudelleen oman yksikön palvelutuotantoa, esimerkiksi keskittämällä tukitoimintoja yhteen yksikköön.

Toimintolaskennan käyttöönoton ja päivittämisen yhteydessä järjestetään usein työaikaseuranta yksikössä, jossa toimintolaskentaa suoritetaan. Työaikaseurannan myötä nähdään, mihin toimintoihin henkilöstön työaika todellisuudessa kuluu ja tarvittaessa henkilöstön ajankäyttöä voidaan rationalisoida ja koko yksikön toimintaa kehittää työaikaseurannan tulosten pohjalta. Henkilökunnan ohjeistus ennen työaikaseurannan aloittamista on erityisen tärkeää työaikaseurannasta saatavien tulosten oikeellisuuden kannalta. Sosiaali- ja terveystalouden tuotannon työvoimavaltaisuudesta johtuen henkilöstökulujen oikeanlaisen kohdentamisen merkitys korostuu, sillä henkilöstökulut muodostavat ylivoimaisesti suurimman yksittäisen kuluerän sosiaali- ja terveystalouden tuotannossa. Työaikaseurannan päätteeksi tulisi siitä saadut tulokset vielä käydä läpi siihen osallistuneen henkilökunnan kanssa, jotta varmistutaan tulosten oikeellisuudesta.

Toimintolaskenta, ja etenkin sen yhteydessä suoritettava toimintoanalyysi sekä työaikaseuranta, toimivat työvälineinä koko toiminnan kehittämiseksi. Jotta toiminnasta

saataisiin mahdollisimman kattava ja totuudenmukainen kuva, on tärkeää, että projektia viedään eteenpäin yhteistyössä koko yksikön henkilöstön kanssa. Esimerkiksi toimintanalyysia tehtäessä, tulisi toiminnot määritellä moniammatillisissa työryhmissä, sillä laskentahenkilöiltä puuttuu usein sosiaali- ja terveystietosalun substanssiosaaminen.

Toimintolaskennan käyttöönoton myötä voidaan ryhtyä myös toimintojohtamiseksi kutsutun prosessijohtamisopin soveltamiseen ja hyödyntämiseen. Tällöin toimintolaskennan positiiviset vaikutukset ulottuvat laajemmalle, kuin vain kustannustietoisuuden lisääntymiseen. Toimintojohtamisessa yhdistyy kustannusten kohdistamis- sekä prosessiulottuvuus. Tällöin toimintolaskentaprosessiin yhdistetään muun muassa eitaloudellisia mittareita ja toimintaa pystytään kehittämään kokonaisvaltaisemmin. Sosiaali- ja terveystietosalun tuotannon keskiössä on asiakas, ja palveluja tulisi pyrkiä kehittämään yhä asiakaslähtoisemmiksi. Asiakaslähtöisessä toimintatavassa eitaloudellisten mittarien, kuten palvelun laadun merkitys korostuu. Toimintojohtaminen sopiikin hyvin käytettäväksi tällaisen asiakaslähtöisen toimintamallin yhteydessä sen toimiessa koko tuotantoprosessin ohjausmenetelmänä. Käytännössä kuitenkin uusien liiketoimintamallisten ajattelu- ja toimintatapojen jalkauttaminen sosiaali- ja terveystietosalulle, etenkin julkisella sektorilla, on haasteellista. Uusia toimintamalleja käyttöönotettaessa kohdataan lähes poikkeuksetta muutosvastarintaa, mikäli muutokset vaativat hoitohenkilöstön toimintatapojen mukauttamista tai esimerkiksi uuden tietojärjestelmän käytön opettelua. Uusiin toimintamalleihin siirtyminen vaatii aikaa ja ennen kaikkea pitkäjänteistä työtä.

Tuotteistamisprosessin onnistumisen ja toiminnan jatkuvan kehittämisen kannalta johdon ja henkilökunnan sitouttaminen toimintaan on erittäin tärkeää. Käytännössä henkilöstövaihdokset ja organisaatiomuutokset voivat hidastaa tuotteistamisprosessin aloittamista ja vaikeuttaa sen toteuttamista. Riittävä ja tarpeeksi ajoissa aloitettava tiedottaminen tuotteistamisprojektista, sen kustannuslaskennasta ja siihen liittyvästä mahdollisesta työaikaseurannasta, auttaa ehkäisemään negatiivisen ilmapiirin syntymistä projektin ympärille. Avoimella tiedottamisella ja henkilökunnan ohjeistuksella voidaan välttyä monilta mahdollisilta väärinkäsityksiltä.

Tuotteistamis- ja kustannuslaskentaprojektit tarjoavat monenlaista informaatiota toiminnan kehittämisen avuksi. Käytännössä, hyvin onnistuneistakin, projekteista saatujen tulosten hyödyntämisen esteeksi pitkällä aikatahtimella on muodostunut tehdyn työn projektimuotoisuus. Projekteissa käytetään usein yksikön ulkopuolisia henkilöitä, jolloin varsinaisen, jokapäiväistä toimintaa hoitavan, henkilöstön osaaminen ei lisääny, eivätkä he näin ollen altistu uusille ajattelumalleille. Tämä heikentää toiminnan kehittämisen jatkuvuutta.

Sosiaali- ja terveystietosalun ammattilaiset ovat perinteisesti keskittyneet hoitotyöhön ja laskenta-ammattilaiset laskentaan. Toimintaympäristön muutosten myötä on näiden kahden ammattikunnan edustajien kuitenkin pyrittävä jatkossa ymmärtämään toistensa

toimintatapoja. Rikkomalla raja-aitoja eri ammattikuntien ja ajatusmaailmojen välillä voidaan kehittää innovatiivisia ratkaisuja tulevaisuudessa yhä vaikeampiin kysymyksiin sosiaali- ja terveystalvelujen saatavuudesta. Jo sosiaali- ja terveystalan oppilaitoksissa tulisi opetukseen sisällyttää yritysmaailmassa käytössä oleviin toimintatapoihin tutustumista, jotta tulevaisuuden hoitohenkilöstö ei tuntisi näitä, myös sosiaali- ja terveystalvelujen tuotannossa hyödynnettävissä olevia, toimintatapoja täysin vieraaksi.

## 5.2 Tutkimuksen arviointi

Tutkimuksen laadukkuutta voidaan arvioida sen luotettavuuden, yleistettävyyden sekä onnistumisen kannalta. Tutkimuksessa kuvataan siinä käytetyn sekä teoreettisen että empiirisen aineiston käsittelyä ja keruuta. Näin lukijan ymmärrys tutkimuksen toteutuksesta kasvaa. Tutkimuksessa on käytetty jo asemansa vakiinnuttaneita, oppikirjoinakin käytössä olevia, lähdeaineistoja tuotteistamisen, laskentatoimen ja sosiaali- ja terveystalvelujen alalta. Lisäksi on käytetty empiiristä aineistoa, mikä kerättiin tutkimuksen yhteydessä.

Tutkimuksessa käsitellyn teoreettisen aineiston pohjalta muodostettiin hypoteesi, jota lähdettiin empirian osuudessa testaamaan. Empiiristä aineistoa kerätessä haastateltavien organisaatioiden valinnassa onnistuttiin pääosin hyvin. Eräässä haastattelukohteessa tuotteistamisprojekteja ei ollut vielä haastatteluhetkellä toteutettu, mutta tuotteistaminen oli juuri lähdössä käyntiin. Myös haastateltavien henkilöiden valinnassa onnistuttiin, sillä kaikilla haastatelluilla henkilöillä oli tarvittavaa ymmärrystä ja tietämystä aiheesta. Yksi haasteltavista henkilöistä ei ollut tämänhetkessä työssään millään tapaa tekemisissä tuotteistuksen kanssa, mutta hänelläkin oli aiempaa kokemusta tuotteistamisprosesseista. Haastatteluja toteutettiin yhteensä seitsemän. Jo muutaman haastattelun jälkeen tutkija havaitsi haastateltavien henkilöiden vastauksissa samojen asioiden toistumisen. Näin ollen haastattelutuloksissa saavutettiin saturaatio. Haastateltavien henkilöiden vastauksiin näytti heijastuvan organisaation ja haastateltavan henkilön välillä vallitseva tilanne. Työtilanteeseensa tyytyväisimmiltä vaikuttavien henkilöiden kanssa haastattelumateriaali muodostui hedelmällisimmäksi. Tutkija pyrki varmistamaan objektiivisen suhtautumisensa haastatteluaineistoon nauhoittamalla ja litteroimalla haastattelut.

Tutkimuksessa onnistuttiin vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Teorian perusteella muodostettu hypoteesi oli pääosin paikkansa pitävä, mutta empiirisen aineiston käsittelyn myötä nousi esille asioita, jotka eivät teoriaosuudessa korostuneet. Näin ollen tutkimuskysymyksiin vastaamisen lisäksi, tutkimuksen empiirisessä osuudessa voitiin esittää asioita myös muodostetun hypoteesin ulkopuolelta.



### 5.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Liiketoimintamallisen ajattelutavan jalkauttaminen sosiaali- ja terveystalouden toimialalle, etenkin julkiselle sektorille, on pitkä prosessi, mutta siinä onnistuttaessa voidaan palvelutuotantoa kehittää jatkuvasti tehokkaampaan suuntaan, mahdollisimman vähäisin kustannuksin, laadusta kuitenkin tinkimättä. Toiminnanohjauksen liittyviä tutkimuksia voisi jatkossa toteuttaa esimerkiksi kunnallisen terveydenhuollon yksiköissä. Tästä aihealueesta voisi toteuttaa tutkimuksen case tutkimuksen muodossa syventymällä yhden yksikön tai osaston toimintaan ja toiminnanohjaukseen. Mikäli prosessijohtamisopit eivät ole yksikössä tunnettuja, voisi tutkija toteuttaa suunnitelman toiminnanohjausmenetelmän käyttöönotosta ja hyödyntämisestä.

Lisäksi mielenkiintoisia tutkimusaiheita voisi löytyä sosiaali- ja terveystalouden organisaatioiden henkilöstön suhtautumisesta liiketoimintamallisiin ajattelutapoihin. Hoito- ja taloushenkilöstön yhteisen kielen löytymisen kannalta kyseisenlaiselle tutkimukselle olisi tarvetta. Tutkimus yhden palvelutuotantoyksikön tai sen pienemmän osan johdon ja henkilöstön suhtautumisesta liiketoimintamallisen ajattelutavan käyttöönottoon oman yksikön toiminnassa tuottaisi varmasti hedelmällistä tutkimusaineistoa.

Sosiaali- ja terveystalouden palvelutuotanto tulee todennäköisesti muuttumaan seuraavan kymmenen vuoden aikana huomattavasti ja jakautumaan uudestaan eri toimijoiden kesken. Olisikin mielenkiintoista toistaa nyt toteutettu tutkimus muutoksen läpikäynnin jälkeen ja tutkia, miten pitkälle kustannuslaskentaa on kehitetty, mitkä kustannuslaskentamenetelmät ovat käytössä ja, onko kaikki palvelut tuotteistettu. Sosiaali- ja terveystalouden rahoitukseen ja tarjontaan liittyy monia haasteita, joten toimialueella tullaan varmasti tekemään monia tutkimuksia lähitulevaisuudessa.

## LÄHTEET

- Antikainen, Riitta – Jaakola, Sisko – Kouvala, Maarit – Laajala, Anne – Niemelä, Katriina – Numminen, Leena – Palosaari, Katariina – Ståhle, Liisa – Vähäkuopus, Riitta (1997) *Toimintolaskenta ja tuotteistaminen Kontinkankaan sairaalan vuodeosastolla A2*. Oulun kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, julkaisu A 2/1997, Oulu.
- Auvinen, Eeva-Liisa – Tarkiainen, Tarja (2003) Näkökulmia talous- ja kustannusjakokysymyksiin. Teoksessa: *Sosiaalipalveluja seutuyhteistyöllä – Ideasta sopimukseen*. Tekijät: Majoinen, Kaija – Sahala, Heli – Tammi, Terhi, 61-74. Sosiaali- ja terveystoimi – Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Barnett, Paul G. (2003) Determination of VA Health Care Costs. *Medical Care Research and Review*, Vol. 60, No. 3, 121-141.
- Burrell, Gibson – Morgan, Gareth (1979) *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Heinemann, London.
- Ekroos, Vesa (2004) *Terveystuotannon palvelutuotanto – Yksityisesti vai julkisesti*. Talentum, Helsinki.
- Eskola, Jari – Suoranta, Juha (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere.
- Hakari, Kari – Kaarijoki, Margit – Kallunki, Hannu – Kupiainen, Outi – Lehto, Silja – Palonen, Tuula – Salo, Virva (1995) Palvelutarveryhmät. Teoksessa: *Tuotteistus ja kustannuslaskenta – Perusterveydenhuollon Tuote-projektin raportti 1*. toim. Lahtinen, Yrjö, 15-33. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Hallipelto, Aatos (2008) *Paras tuottakoon! Hyvinvointipalvelujen tulevat markkinat*. Kunnallissalan kehittämissäätiö, Helsinki.
- Hiltunen, Merja – Karjalainen, Timo – Mannio, Lauri – Pättiniemi, Pekka – Pötry, Jukka – Savolainen, Anita – Tainio, Jukka – Tirkkonen, Tuula – Välke, Riitta (2007) *Hyvinvointiyrittäjän liiketoimintaopas: ammatinharjoittajasta yrittäjäksi*. Tietosanoma, Helsinki.
- Holma, Tupu – Lahtinen, Yrjö (1995) Tuotteistuksen perusteet. Teoksessa: *Tuotteistus ja kustannuslaskenta – Perusterveydenhuollon Tuote-projektin raportti 1*. toim. Lahtinen, Yrjö, 35-39. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Horngren, Charles T. – Bhimani, Alnoor – Datar, Srikant M. – Foster, George (2005) *Management and Cost Accounting*. 3<sup>rd</sup> edition. Pearson Education Limited, England.
- Hurme, Markku (2000) *Vastaanottokäynnin kustannukset terveyskeskuksessa – perinteisen ja toimintolaskentamallin vertailu – Sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuslaskennan perusteet -projektin raportti*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

- Jurvelin, Kyösti (2009) Rajukaan talouskasvu ei pelasta meitä. *Kauppalehti*. 31.10.2009. <http://www.kauppalehti.fi/5/i/talous/uutiset/etusivu/uutinen.jsp?oid=2009/10/27374>, haettu 1.11.2009.
- Jämsä, Kaisa – Manninen, Elisa (2000) *Osaamisen tuotteistaminen sosiaali- ja terveysalalla*. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Vantaa.
- Kainlauri, Anne (2007) *Ideasta hyvinvointialan yrittäjäksi*. WSOYpro, Helsinki.
- Kangas-Kuukso, Anneli – Keikkala, Sirkka – Korpela, Arja – Lahtinen, Yrjö – Nordström, Monica – Peltonen, Ulla – Räsänen, Matti – Sillanpää, Pasi – Staf, Pertti – Ståhle, Liisa – Tikanmäki-Riekkö, Kaija (1995) Kustannuslaskenta. Teoksessa: *Tuotteistus ja kustannuslaskenta – Perusterveydenhuollon Tuote-projektin raportti 1*. toim. Lahtinen, Yrjö, 81-111. Suomen kuntaliitto, Helsinki.
- Karinharju, Outi (2004a) *Hyvinvointipalvelujen tuotteistaminen*. Porin seudun aluekeskusohjelma/kilpailuttamisprojekti. Porin Seutu, Karhukunnat. [http://www.sosiaaliportti.fi/File/ee4a87df-b53e-4dd1-b903-3a6319fe2963/0/Tuotteistusraportti\\_pori.pdf](http://www.sosiaaliportti.fi/File/ee4a87df-b53e-4dd1-b903-3a6319fe2963/0/Tuotteistusraportti_pori.pdf), haettu 12.11.2010.
- Karinharju, Outi (2004b) *Hyvinvointipalvelujen tuotteistaminen – esimerkkinä kotipalvelu ja palveluasuminen*. Karhukuntien julkaisuja 4/2004, Pori.
- Karvonen, Elsa – Koistinen, Pentti – Pöykiö, Aulikki – Ståhle, Liisa – Tynkilä, Katri (1997) *Toimintolaskenta ja tuotteistaminen sisätautien vastaanotto toiminnassa*. Oulun kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, julkaisu A 1/1997, Oulu.
- Kivistö, Arja (2003) *Talousohjaus ja tuotteistaminen sosiaali- ja terveydenhuollossa*. Pirkanmaan ammattikorkeakoulun julkaisusarja C. Opetusmateriaalit, nro 5. Tampere.
- Koskinen, Ilpo – Alasuutari, Pertti – Peltonen, Tuomo (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.
- Laki yksityisestä terveydenhuollosta 9.2.1990/152.  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1990/19900152>, haettu 6.4.2011.
- Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta 3.8.1992/733.  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920733>, haettu 29.9.2010.
- Laki yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta 9.8.1996/603.  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19960603>, haettu 4.4.2011.
- Laki kunta- ja palvelurakennemuutoksesta 9.2.2007/169.  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2007/20070169>, haettu 4.4.2011.
- Laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348.  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070348>, haettu 25.10.2010.

- Lehto, Eero (2003) Hyvinvointipalveluiden kilpailuttaminen keinona - oletukset, tavoitteet ja käytäntö. Teoksessa: *Kilpailuttaminen sosiaali- ja terveyspolitiikan näkökulmasta*. toim. Ollila, Eeva – Ilva, Minna – Koivusalo, Meri, 50-68. Stakes, raportteja 276, Helsinki.
- Lillrank, Paul – Kujala, Jaakko – Parviainen, Petri (2004) *Keskeneräinen potilas, Terveystieteiden tuotannonohjaus*. Talentum, Helsinki.
- Lukka, Kari (1986) Taloustieteen metodologiset suuntaukset: Liiketaloustieteen ja kansantaloustieteen vertailu. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 35 (2), 133-149.
- Lukka, Kari (1991) Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 40 (2), 161-184.
- Lukka, Kari – Granlund, Markus (1993) *Kustannuslaskentakäytäntö Suomessa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-10:1993. Turun kauppakorkeakoulun monistamo, Turku.
- Melin, Tuomo – Linnakko, Eero (2003) *Tuotteistuksen ja kustannuslaskennan hyvät käytännöt kuntien sosiaali- ja perusterveydenhuollossa*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Metsämuuronen, Jari (toim.) (2006) *Laadullisen tutkimuksen käsikirja*. International Methelp, Gummerus Kirjapaino, Helsinki.
- Mönkäre, Sinikka (2003) Kilpailuttaminen on hyvä renki, mutta huono isäntä – kilpailuttamisen soveltuvuus sosiaali- ja terveydenhuoltoon. Teoksessa: *Kilpailuttaminen sosiaali- ja terveyspolitiikan näkökulmasta*. toim. Ollila, Eeva – Ilva, Minna – Koivusalo, Meri, 17-21. Stakes, raportteja 276, Helsinki.
- Narikka, Jouko (2008) *Sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestäminen ja hankinta*. Tietosanoma, Helsinki.
- Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopiston yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: tutkielmia ja raportteja 12. Tampereen yliopiston jäljennepalvelu, Tampere.
- Neilimo, Kari – Uusi-Rauva, Erkki (2005) *Johdon laskentatoimi*. 6. uud. p. Edita, Helsinki.
- Niiranen, Vuokko (2003) Kunnallisten sosiaalipalvelujen kilpailuttamisen sosiaalipoliittinen näkökulma. Teoksessa: *Kilpailuttaminen sosiaali- ja terveyspolitiikan näkökulmasta*. toim. Ollila, Eeva – Ilva, Minna – Koivusalo, Meri, 69-79. Stakes, raportteja 276, Helsinki.
- Puolamäki, Esa (2007) *Strateginen johdon laskentatoimi*. Tietosanoma, Helsinki.

- Raitio, Maarit – Alaraasakka, Riitta-Liisa – Pihkakoski, Leena – Ranta-Suomi, Marja – Stähle, Liisa – Tynkilä, Katri – Törmi, Margit (1997) *Toimintolaskenta ja tuotteistaminen keskustan hammashuoltopiirissä*. Oulun kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, julkaisu A 4/1997, Oulu.
- Saarela, Katariina – Tiilikainen-Tervaniemi, Anu (2007) *Mahdollisuutena markkinat, Kolmas sektori ja liiketoiminta*. Kopijyvä Oy, Jyväskylä.
- Sintonen, H. – Pekurinen, M. (2006) *Terveystaloustiede*. WSOY, Helsinki.
- Snyder, H. – Davenport, E. (1997) What does it really cost? Allocating indirect costs. *Asian Libraries*, Vol. 6, No. 3/4, 205-214.
- Sosiaali- ja terveysministeriö (2010a) [http://www.stm.fi/sosiaali\\_ja\\_terveyspalvelut/?sessionid=a6f7a6e730a5231d3ccc746b0568](http://www.stm.fi/sosiaali_ja_terveyspalvelut/?sessionid=a6f7a6e730a5231d3ccc746b0568), haettu 6.4.2011.
- Sosiaali- ja terveysministeriö (2010b) [http://www.stm.fi/sosiaali\\_ja\\_terveyspalvelut/sosiaalipalvelut](http://www.stm.fi/sosiaali_ja_terveyspalvelut/sosiaalipalvelut), haettu 6.4.2011.
- Sosiaali - ja terveysministeriö (2011a) [http://www.stm.fi/sosiaali\\_ja\\_terveyspalvelut/terveyspalvelut](http://www.stm.fi/sosiaali_ja_terveyspalvelut/terveyspalvelut), haettu 6.4.2011.
- Sosiaali - ja terveysministeriö (2011b) [http://www.stm.fi/stm/toiminta\\_ja\\_talous/palvelujen\\_menot](http://www.stm.fi/stm/toiminta_ja_talous/palvelujen_menot), haettu 6.4.2011.
- Sosiaali- ja terveysministeriö – Suomen Kuntaliitto (2008) *Ikäihmisten palvelujen laatusuositus*. Sosiaali- ja terveysministeriön julkaisuja 2008:3, Helsinki.
- Subramanian, Suhja – Ekwueme, Donatus U. – Gardner, James G. – Bapat, Bela – Kramer, Caren (2008) Identifying and controlling for program-level differences in comparative cost analysis: Lesson from the economic evaluation of the National Breast Cervical Cancer Early Detection Program. *Evaluation and Program Planning*, 31 (2008), 136-144.
- Tammi, Jari (2006) *Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä*. Tampereen Yliopisto, Tampere.
- Terveyden ja hyvinvoinnin laitos (2011) *Sosiaali- ja terveyspalvelujen henkilöstö 2008*. Terveyden ja hyvinvoinnin laitos, tilastoraportti 13/2011, Helsinki.
- Turney, Peter B. B. (1991) *Toimintolaskenta – Avain tuottavampaan toimintaan. (Common Cents, The ABC Performance Breakthrough, suomentaneet Maija Lehmusvirta ja Teemu Malmi 2002.)* 2. uud. laitos. Tietosanoma, Helsinki.
- Tyni, Tero – Myllyntaus, Oiva – Rajala, Päivi – Suorto, Annika (2009) *Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2010a) [http://www.tem.fi/index.phtml?94319\\_m=98972&s=3144](http://www.tem.fi/index.phtml?94319_m=98972&s=3144), haettu 23.9.2010.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2010b) <http://www.hankintailmoitukset.fi/fi/docs/yleista>, haettu 4.4.2011.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2010c) <http://www.tem.fi/index.phtml?s=1886>, haettu 4.4.2011.

Valkama, Kristian – Paavilainen, Jouni – Väihinpää, Jani – Myllärniemi, Jussi (2009) *Hatanpään sairaalan palvelujen tuotteistaminen – Loppuraportti*. Tampereen kaupungin Tietotuotannon ja laadunarvioinnin julkaisusarja C 4/2009. Tampereen kaupunki, Tampere.

Vasicek, Davor – Gorana, Roje (2010) Accounting System in Croatian Public Healthcare Organizations: an Empirical Analysis. *Theoretical and Applied Economics*, Vol. 17 (6), 37-58.

Vatanen, Jyrki (2001) *Kotihoidon tuotteistus ja toimintokohtainen kustannuslaskenta*. Sosiaali- ja terveystoimen monisteita 5/2001. Tampereen kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, Tampere.

Vatanen, Jyrki – Leino, Päivi – Mäntylä, Sari (2002) *Päivähoidon tuotteistaminen ja toimintokohtainen kustannuslaskenta*. Sosiaali- ja terveystoimen monisteita 24/2002. Tampereen kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, Tampere.

Vatanen, Jyrki – Leino, Päivi – Hakala, Paula – Heikkilä, Mirja-Leena – Jarmas, Ritva – Rummukainen, Anssi (2003) *Tuotteistaminen ja sisäisen kustannuslaskennan kehittäminen sosiaali- ja terveystoimessa – loppuraportti*. Sosiaali- ja terveystoimen monisteita 14/2003. Tampereen kaupunki, sosiaali- ja terveystoimi, Tampere.

## Haastattelut

Haastattelu 1. (H1) Sosiaali- ja terveystoimen controller, yli 100 000 asukkaan kaupunki, 27.5.2011.

Haastattelu 2. (H2) Sosiaali- ja terveystoimen toimistopäällikkö, yli 30 000 asukkaan kaupunki, 30.5.2011.

Haastattelu 3. (H3) Taluspäällikkö, yksityinen sosiaalipalveluita tuottava yritys, 3.6.2011.

Haastattelu 4. (H4) Sosiaali- ja terveystoimen taluspäällikkö, yli 80 000 asukkaan kaupunki, 3.6.2011.

Haastattelu 5. (H5) Talouspalvelujen laskenta-asiantuntija, yli 80 000 asukkaan kaupunki, 14.6.2011.

Haastattelu 6. (H6) Hyvinvointipalvelujen taluspäällikkö, yli 30 000 asukkaan kaupunki, 15.6.2011.

Haastattelu 7. (H7) Talousjohtaja, yksityinen lääkäriasema, 22.6.2011.

## LIITTEET

### LIITE 1 TEEMAHAASTATTELURUNKO

Organisaation toiminta ja sen tuottamat sosiaali- ja terveystalvet.

Tuotteistamisprosessin toimeenpano organisaatiossa. Tarpeellisuuden perustelu.

Suoritettiin pilotointia?

Ketä p avastuussa? Yhteistyö eri osastojen ja henkilöiden kesken.

Miten tuotteet m ariteltiin? Tuotteistettiin kaikki organisaation talvet?

Mitä kustannuslaskentamenetelm   käytettiin? Miksi?

Työaikaseuranta.

Kustannuslaskennan onnistuminen. Kustannuslaskennassa kohdatut ongelmat.

Tuotteistamisen onnistuminen kokonaisuudessaan. Mitä erityisesti pitää ottaa huomioon tuotteistamisprosessissa ja sen kustannuslaskennassa?