



# Tulosyksiköiden välisen sisäisen kaupan kehittäminen kohdeyrityksessä

Mikko Virolainen

2020 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

# Tulosyksiköiden välisen sisäisen kaupan kehittäminen kohdeyrityksessä

Mikko Virolainen  
Liiketalous  
Opinnäytetyö  
Maaliskuu 2020

Mikko Virolainen

### Tulosityksiköiden välisen sisäisen kaupan kehittäminen kohdeyrityksessä

Vuosi 2020 Sivumäärä 47

---

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli kehittää kohdeyrityksen tulosityksiköiden keskinäistä sisäistä kaupankäyntiä siten, että hinnoittelu vastaisi paremmin kustannusten aiheuttamisperiaatetta sairaanhoidollisten palveluiden osalta. Lisäksi tavoitteena oli löytää ja tunnistaa sisäisen kaupankäynnin parhaita käytänteitä sekä heikoimmat käytänteet jatkokehityksiä varten.

Tietoperustassa perehdyttiin sisäisen kaupan eri osa-alueisiin painottaen kustannuslaskentaan, hinnoitteluun ja kohdeyrityksen sisäisiin laskentaan liittyviin materiaaleihin. Lisäksi tietoperustassa hyödynnetään kotimaisen sairaalaympäristön liittyviä materiaaleja. Työn tietoperustassa hyödynnettiin alan kotimaista sekä kansainvälistä kirjallisuutta, ajankohtaisia artikkeleita sekä asiantuntijahaastatteluita.

Opinnäytetyön empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, jossa lähestymistapa oli toiminnallinen. Toiminnallisessa tutkimuksessa saadaan uutta tietoa tutkittavan kohteen toimintatavoista. Tutkimusmenetelmänä käytettiin yksilöhaastattelua, jossa pyrittiin saamaan mahdollisimman syvälinen ymmärrys kohdeyrityksen tämänhetkisestä tilasta sisäisen kaupan osalta.

Opinnäytetyön tulokseksi selvisi, että kohdeyrityksen sisäisen kaupan vuosiosopimusperusteisessä laskutuksessa oli kirjavia käytänteitä, mitä kukin tulosityksikkö laskuttaa toisiltaan henkilötyöpanoksen lisäksi, kuten koulutus, hallinto ja yleiskustannuksia. Käyttöön perustuvassa laskutusta suosittiin enemmän, koska niistä jää aina merkintä raportointijärjestelmiin, laskutus tapahtuu automaattisesti hoitohenkilökunnan kirjaamisista, ja myytävien palveluiden hinnat pohjautuvat tarkkaan kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin.

Jatkotutkimuksia varten olisi hyvä tutkia kustannuslaskentaa hyödyntämällä, miten kohdeyrityksen jokainen tulosityksikkö saisi myytävät palvelunsa ja henkilöstövuokraukset myytyä sisäisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti muille tulosityksiköille yhtenäisesti sovitulla laskentaperiaatteilla.

Asiasanat: kustannuslaskenta, hinnoittelu ja sisäinen kauppa

Mikko Virolainen

**Development of internal trade between business units within the target company**

Year	2020	Pages	47
------	------	-------	----

---

The purpose of this thesis was to develop inter-company trade between the business units of the target company, so that the pricing would be more in line with the costing principle. In addition, the aim was to find and identify the best practices for intercompany trading as well as the weakest practices for further development.

The knowledge base focused on various aspects of internal commerce, with an emphasis on costing, pricing and internal accounting of the target company. In addition, the knowledge base utilizes materials related to the domestic hospital environment. The knowledge base of the thesis included domestic and international literature, current articles and expert interviews.

The empirical part of the thesis was implemented as a qualitative study, where the approach was practise-based. Practise-based research provides new knowledge of how a subject is being studied. The research method used was an individual interview, which pursued to gain a deeper understanding of the current state of internal company trade at the target company.

As a result of this thesis, it appeared that there were varied practices in the company's annual contract-based invoicing, in terms of what each business unit invoices each other for in addition to labor, such as training-, administration- and overhead costs. Usage-based billing was more popular because it always leaves a note in the reporting systems, bills are automatically invoiced after the needed notes are done by the medical personnel, the prices of the services are based on accurate costing data.

For further research, it would be a good idea to research by utilizing cost accounting how each business unit in the target company would get its own marketable services and staff leases sold internally according to costing principles to other business units using uniformly agreed accounting principles.

Keywords: cost accounting, pricing and internal company trade.

## Sisällys

1	Johdanto .....	6
2	Tutkimuksen lähtökohdat ja toimeksiantajan esittely.....	7
3	Kustannuslaskenta .....	8
3.1	Kustannuslaskennan peruskäsitteet .....	9
3.2	Kustannuslaskennan vaiheet .....	11
3.3	Kustannuslaskenta julkisissa organisaatioissa .....	13
3.4	Terveydenhuollon kustannuslaskenta .....	14
4	Hinnoittelu.....	16
4.1	Hinnoittelumenetelmät .....	17
4.2	Hinnoitteluprosessi .....	19
4.3	Kohdeyrityksen hinnoittelun- ja tuotteistuksen periaatteet.....	20
5	Tilanneanalyysi kohdeyrityksen sisäisestä kaupasta .....	23
5.1	Hinnoitellut palvelut ja tuotteet .....	23
5.2	Vuosisopimusmyynti .....	26
6	Opinnäytetyön tutkimusmenetelmät.....	26
6.1	Toimintatutkimus .....	28
6.2	Toimintatutkimuksen prosessin vaiheet .....	29
6.3	Haastattelu .....	30
6.4	Sisällönanalyysi .....	31
6.5	Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys .....	32
7	Tulokset.....	32
7.1	Sisäisen kaupan merkitys tulositysköiden näkökulmasta.....	33
7.2	Sisäisen kaupan hyötykäytöt .....	33
7.3	Vuosisopimusmyynti .....	35
7.4	Käyttöön perustuva laskutus .....	37
8	Johtopäätökset.....	40
	Lähteet .....	42
	Kuviot.....	46
	Liitteet .....	47

## 1 Johdanto

Terveydenhuollon kulut ovat nousseet paljon viime vuosina Suomessa. Lääketieteen kehitys ja niihin liitettävien kalliiden lääkkeiden, tarvikkeiden, laitteiden sekä uusien hoitomenetelmien käyttöönotto yhdessä väestön ikääntymisen kanssa asettaa suuria paineita julkisen sektorin terveydenhuoltojärjestelmälle sekä kuntien taloudenhallinnalle. Kustannuslaskennan rooli nousee entistä merkittävään asemaan terveydenhuoltosektorilla, jotta tulevaisuudessa pystytään hoitamaan suuret potilasmäärät mahdollisimman kustannustehokkaasti. Erityisesti tulevaisuudessa potilaan hoitokokonaisuuden ymmärtäminen on avainasemassa kustannusten hahmottamiseksi. Potilas saattaa käyttää hoitopolkunsa aikana useaa eri yksikköä ja lääketieteen erikoisalaa, jotka kaikki täytyy huomioida kokonaisvaltaisesti kustannuksia laskettaessa. Näiden lisäksi potilas tarvitsee hoitonsa aikana erinäisiä tukipalveluita, jotka vaikuttavat välillisesti potilaan kokonaiskustannuksiin.

Opinnäytetyön tarkoituksena on kehittää kohdeyrityksen eri tulosyksiköiden sisäistä kaupankäyntiä todellisiin kustannuksiin pohjautuen, jossa myytävien palveluiden kustannukset olisivat aiheuttamisperiaatteen mukaisesti hinnoiteltu.

Opinnäytetyön tavoitteena on saada hyviä uusia käytänteitä kohdeyrityksen sisäiseen kaupankäyntiin, jotta jokaisen tulosyksikön hinnoittelut olisivat omakustanteisia, sekä yhtenäistää kohdeyrityksen talouden sisäisiä toimintatapoja kustannuslaskennan ja hinnoittelun näkökulmasta.

Opinnäytetyön tutkimusongelma on: ”Mitä haasteita kohdeyrityksen tulosyksiköiden sisäisessä kaupankäynnissä on, ja miten niitä tulisi kehittää?” Opinnäytetyössä pyritään selvittämään kohdeyrityksen sisäisen kaupan ongelmakohtia, ja selvittämään kehiteltäviä toimenpiteitä tulevaisuutta varten.

Kanasen (2014) esittämä kolmen pääosion rakenne toteutuu opinnäytetyössäni, jotka ovat suunnitelma, tietoperusta ja toteutus. Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys pitää sisällään kustannuslaskennan ja hinnoittelun teoriaa, jossa lähteinä hyödynnetään kustannuslaskentaa ja hinnoitteluun liittyviä kirjoja, tieteellisiä artikkeleita, internetlähteitä ja kohdeyrityksen sisäisiä materiaaleja. Lisäksi pyrin käsittelemään teoriaosuudessa kustannuslaskentaa ja hinnoittelua julkisten palveluntarjoajien näkökulmasta. Tutkimusosani toteutin haastatteleamalla kohdeyrityksen sairaanhoidollisten palveluiden tulosyksiköiden talouspäälliköitä, jossa tarkoituksena oli löytää ongelmia ja kehitysehdotuksia sisäisen kaupan kehittämiseksi kohdeyrityksen tulosyksiköiden välisessä kaupankäynnissä.

## 2 Tutkimuksen lähtökohdat ja toimeksiantajan esittely

Kohdeyrityksellä on pitkä toimintahistoria terveydenhuoltoalalla Suomessa. Kohdeyritys kuuluu yhteen Suomen sairaanhoitopiiriin, jonka tarkoituksena on tarjota erikoissairaanhoitoa kaikille oman jäsenkuntiansa potilaille. Kohdeyritys pyrkii hoitamaan muiden sairaanhoitopiirien potilaita mahdollisuuksien mukaan, sekä järjestämään tiettyjen potilasryhmien valtakunnallista hoitoa keskitetysti osaamisalueidensa mukaan. Kohdeyrityksen toiminta on hyvin laaja-alaista, jossa toimintaa järjestetään useissa eri kiinteistöissä omassa sairaanhoitopiirissään. Heidän vastuulla on järjestää kaikkien lääketieteen erikoisalojen oma toimintansa niin, että potilaat pääsevät hoitoon tietyn ajan kuluessa. Ihmisten eliniän piteneminen ja väestön ikääntyminen aiheuttaa paineita kohdeyrityksen toiminnalle, jonka johdosta potilasmäärät kasvavat ja jäsenkuntien entistä heikompi taloustilanne vaikeuttavat toiminnan järjestämistä kohdeyrityksessä.

Kohdeyrityksen omistavat heidän sairaanhoitopiirinsä omat jäsenkunnat, jotka määrittelevät ja ohjaavat rahan käyttöä julkisin verorahoin. Kohdeyritys on sen verran suuri, että sen toiminta on jaettu pienempiin osa-alueisiin, joita kutsutaan tulosityksiköiksi. Nämä tulosityksiköt vastaavat tiettyjen erikoisalojen toiminnasta ja niiden johtamisesta sekä taloudenpidosta. Potilaat tarvitsevat useita eri erikoisalojen lääkäreitä hoitonsa aikana, jonka johdosta tulosityksiköiden on välttämätöntä toteuttaa sisäistä kaupankäyntiä kustannusten ja tulojen hahmottamiseksi.

Opinnäytetyön lähtökohtana toimii kohdeyrityksen johdosta lähtenyt hanke, jossa haluttiin kehittää sisäistä kaupankäyntiä paremmaksi koko organisaation sisällä. Sisäisen kaupan haasteina koettiin tulosityksiköiden välisessä kaupankäynnissä aiheuttamisperiaatteen mukaisen laskutuksen toteutuminen, yhtenäisten toimintatapojen noudattamisen vaikeus tulosityksiköiden eroavaisuuden johdosta. Tähän mennessä kohdeyrityksessä jokainen tulosityksikkö on saanut käydä keskenään sisäistä kaupankäyntiä soveltaen kohdeyrityksen talouden periaatteita yhdessä omien laskelmien kanssa, kunhan tulosityksiköt pääsevät yhteisymmärrykseen kaupankäynnin kustannuksista. Tästä johtuen jokainen tulosityksikkö on joutunut tekemään kompromisseja yhteisesti, jotta he noudattavat yrityksen talouden periaatteita, vaikka eivät olisivatkaan olleet täysin tyytyväisiä sisäisen kaupan laskutusperiaatteisiin. Tämän pohjalta yrityksessä halutaan ratkoa nämä ongelmat syvällisesti ja etsiä ongelmiin ratkaisut koko organisaation näkökulmasta.

Opinnäytetyön aihe on hyvin ajankohtainen ja hyödyllinen toimeksiantajalle. Kohdeyritys on minulle entuudestaan tuttu, koska työskentelen kyseisessä yrityksessä taloushallinnon tehtävissä. Pääsen opinnäytetyössäni aloittamaan tämän projektin, jossa halutaan syvällinen ymmärrys kohdeyrityksen sisäisen kaupankäynnin tämän hetkisestä tilanteesta. Tämän johdosta rajaus olikin helppo suunnitella, jossa minun haluttiin selvittävän tulosityksiköiden johdon näkemyksiä sisäisen kaupan tämän hetkisestä tilasta. Tässä opinnäytetyössä halutaan

selvittää, minkälaisia heikkoja käytänteitä on kohdeyrityksen sisäisessä kaupankäynnissä. Lisäksi halutaan löytää yrityksen sisäisen kaupan parhaat käytänteet, joita voidaan hyödyntää tulevaisuudessa kaikkien tulosityksiköiden kanssa. Opinnäytetyössäni pyrin kehittämään sisäistä kaupankäyntiä siten, että se palvelisi kohdeyrityksen johtoa sekä tulosityksiköiden johtoa tasapuolisesti.

### 3 Kustannuslaskenta

Jokainen meistä on kuullut kuinka rahat ovat loppu julkishallinnoista. Työntekijöitä on liian vähän suhteessa työmäärään ja tarvittavia lisäresursseja ei ole saatavilla tulevaisuudessa. Nykyään pitäisi hoitaa lisääntyneet potilasmäärät entistä pienemmillä henkilöstöresursseilla ja tarvittavia työvälaineitä ja tarvikkeita ei välttämättä ole saatavilla, tai ovat mahdollisesti niin huonossa kunnossa, jotka pitäisi roskiin laittaa, mutta uusinkaan ei ole varaa. Kustannuslaskentaa hyödyntämällä julkishallinnot tietävät, kuinka paljon heidän palvelunsa maksavat ja mihin heillä on varaa nyt ja tulevaisuudessa. Julkishallinnoissa taloudellista puolta ajatellaan eri tavalla kuin yksityisen puolen yrityksissä. Yksityisissä yrityksissä kilpaillaan myyntien ja markkina-aseman vahvistamisesta, kun taas julkishallinnossa pohditaan, miten rahat riittävät kaikkiin palveluihin vuoden loppuun saakka. Kustannusten väheneminen ja toiminnan tehokkuuden ja tuottavuuden lisääminen ovat tulevaisuuden trendejä julkishallinnon taloudenpidossa.

Yrityksen kustannuksia ei lasketa siksi, että yrityksen olisi hyvä tietää niistä, vaan saatujen tietojen pohjalta yritys pystyy toteuttamaan parempia liiketoimintaan liittyviä päätöksiä. Kustannuslaskentaa hyödyntämällä yritys mittaa taloudellista tilaansa, joka liittyy omien resurssien hankintaan ja kulutukseen. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 20 - 21.) Kustannuslaskennan päämääränä on ymmärtää, miksi ja mihin tarkoitukseen kustannukset ovat suunniteltu. Vasta näiden toimintojen jälkeen tiedetään, mitkä tuotot ja kulut ovat laskennallisesti oleellisia liiketoiminnassa. (Suomala ym. 2011, 88.)

Yrityksen kustannuslaskennan toteuttamisen tärkeyttä ei voi korostaa liikaa toiminnan jatkuvuuden varmistamiseksi. Liiketoimintaan koskevan suunnittelun tueksi tarvitaan kaikkien kustannusten tietämystä eri yksiköissä. Kustannuslaskentaa tarvitaan yrityksen kannattavuuden erittelemiseen tuotteiden, asiakkaiden sekä erilaisten toimintojen kannattavuudeksi, jossa pystytään arvioimaan ja toteuttamaan jatkotoimenpiteitä niiden parantamiseksi. Hintojen asettamisessa tarvitaan tarkkaa tietoa yrityksen muuttuvista- ja kiinteistä kustannuksista, jolloin saadaan määriteltyä tuotteelle alaraja sekä mahdollinen tuotto yksittäisestä tuotteesta. Tämä koskee erityisesti julkishallinnon tuotteita ja palveluita, joissa laaditaan kustannusperusteisia hintoja, joiden tavoitteena on omakustannusarvioon perustuvan hinnan laadinta kustannuslaskentaa hyödyntämällä. Lisäksi toteutuneiden ja tavoitelluiden kustannusten vertailu varmistaa toiminnan seuraamisen ja kannustaa tehokkaampaan toimintaan yrityksessä. (Pellinen 2006, 74 - 75.)

Kustannuslaskenta voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen, jotka ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta sekä suoritekohtainen laskenta. Ensimmäisessä vaiheessa toteutetaan kustannuslajilaskenta, jossa yritys kerää kustannustietoa yrityksessä lajeittain kuten työkustannukset. Kustannuslajilaskennassa hyödynnetään yrityksen kirjanpidon järjestelmää, jonka perusteella saadaan tarvittavat tiedot kustannuksien lajeista sekä rahallinen oikea arvo kustannusten määrittämiseksi. Yrityksen organisaatiotasolla suoritetaan kustannuslajilaskenta sekä kustannuspaikkalaskenta, ja näiden perusteella pystytään toteuttamaan suoritekohtainen kustannuslaskenta. Aiheuttamisperiaatteen mukaiset kustannukset pystytään kohdistamaan suoritteille kustannuslajilaskentaa hyödyntämällä. Sen sijaan yritysten välillisten kustannusten laskenta sekä niiden kohdistaminen suoritteille on todella hankalaa, koska niiden aiheutumisyhteys suoritteeseen ei ole merkittävä verrattuna välittömiin kustannuksiin. Välillisten kustannusten jakaminen aiheuttamisperiaatteen mukaan vaatii välittömien kustannusten siirtämistä ensimmäiseksi kustannuspaikoille. Tämän jälkeen kustannuspaikoilla lasketaan kustannuksiin liittyvät yleiskustannuslisät ja kertoimet. Näiden kustannuslisien avulla kustannukset saadaan jaettua ja kohdistettua suoritteille. (Järvenpää ym. 2010, 72 - 73)

### 3.1 Kustannuslaskennan peruskäsitteet

Kustannuslaskennan toteuttamisessa ei ole yhtä oikeaa tyyliä, miten se tulisi toteuttaa ja millä menetelmillä, joten asian ymmärtämiseksi on hyvä käydä läpi niihin liittyviä termejä ja käsityksiä, jotka vaikuttavat oleellisesti kustannuslaskennan toteuttamiseen.

Kustannuslaskennan toteutukseen liittyviin valintoihin vaikuttaa aina merkittävästi laskentatilanne. Olosuhteet voivat olla hyvin erilaisia, ja jokaisessa laskentatilanteessa voi olla erityistilanteita, jotka tulisi huomioida toteutuksessa. Esimerkiksi mitä erilaisia laskentakohteita yritys pitää kiinnostavina, tai mitkä tuotot ja kustannukset olisi syytä huomioida, ja millä tavoilla tai tarkkuustasoilla yritys haluaa toteuttaa omat laskentakohteensa. Laskentatilanteelle on määritelty monenlaisia selityksiä, mutta Suomala ym. (2011, 89) toteavat sen olevan kokonaiskäsitteeksi päätöksentekotilanteesta tai muusta käyttötilanteesta, joka on tunnistettu ja vaikuttaa merkittävästi laskennan toteutukseen. Laskennan tuottama informaatio voi poiketa merkittävästi odotetusta tuloksesta.

Laskentakohde on taas mikä tahansa asia, johon kustannukset ja tuotot halutaan selvittää ja kohdistaa. Laskentatoimissa laskentakohteet ovat kokonaisuusien muodostavia talousyksiköitä, jotka vastaavat tietyistä kokonaisuuksista. Laskentakohteen hyviä esimerkkejä voisivat olla yritys, konserni, yksilö, osasto. (Suomala ym. 2011, 89.)

Kustannuslaskentaa tehdessä on hyvin oleellista tietää, mitkä kustannukset kohdistuvat tietyille paikalle. Aiheuttamisperiaate tarkoittaa laskentakohteeseen liitettäviä tuottoja ja kustannuksia, jotka se todellisuudessa aiheuttaa. Aiheuttamisperiaatteesta tekee vaikeata

sen, että on hyvin vaikeaa selvittää kaikkia kustannuksia, jotka kohdistuvat tietylle laskentakohteelle. Silti kustannuslaskennan toteutuksen kannalta on hyvin tärkeää noudattaa aiheuttamisperiaatteen mukaisia toimintatapoja. Aiheuttamisperiaatteen laiminlyönti johtaa helposti siihen, että tietyille laskentakohteelle voi ilmaantua helposti toisen laskentakohteen kuluja, jolloin kustannuslaskennan luotettavuus heikkenee ja vääristää laskentakohteiden kustannuksia merkittävästi. (Suomala ym. 2011, 90.)

Tuotot ovat sanansamukaisia yrityksen tuloja, joita saadaan tyypillisesti myymällä tuotteita. Tuottoihin vaikuttavat myytävien tuotteiden määrät ja hinnat. Liikekirjanpidossa tuotot ovat kyseiselle tilikaudelle tarkoitettuja myytäviä tuotteita. (Suomala ym. 2011, 91.)

Kustannukset määritellään tuotannon tekijän rahassa mitoitetuksi käytöksi tai kulutukseksi. Tuotannon tekijät voidaan jakaa kolmeen ryhmään, jotka ovat työ, maa ja reaali-pääoma. Asian selkeyttämiseksi keskeiset tuotannon tekijät voidaan luokitella selkeämmiksi, joita ovat työvoima, raaka-aineet, koneet, rakennukset, energia sekä informaatio. Kustannuksia eli yrityksen kuluja toteutuu, kun yritys käyttää aiemmin mainittuja tuotannon tekijöitä toiminnassaan, joista yritys saa myytäviä tuotteita. Johdon laskentatoimen kannalta on hyvin tärkeää osata jakaa kustannukset tuotannon tekijöiden mukaan, joka edesauttaa johdon toimintaa liiketoiminnan päätösten toteuttamisessa. (Tomperi 2005, 9 - 11.)

Raudasoja & Suomela (2014, 20) määrittelevät kustannuksen tuotannon tekijän käytöstä aiheutuneeksi taloudelliseksi uhraukseksi. Kustannuksia syntyy tuotannon tekijöistä, joita virasto tarvitsee omien palveluidensa ja suoritteidensa tuottamisessa asiakkailleensa. Konkreettisesti tasolla kustannus syntyy silloin, kun tuotannon tekijät aiotaan hankkia tai maksetaan.

Kustannuslaskennan ongelmien ratkaisemiseksi ja helpottamiseksi on luotu erilaisia luokituksia, jotta käytännön toteutus onnistuisi parhaalla mahdollisella tavalla. Näitä luokituksia ovat esimerkiksi välittömät ja välilliset kustannukset, joiden jaottelussa ratkaisevaa on kustannusten yhteys laskentakohteeseen, kuten yrityksen omaan myytävään tuotteeseen. Välittömät kustannukset eroavat välillisistä kustannuksista siten, että välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Näistä tyypillisimpiä kuluja ovat raaka-aineet ja henkilöiden työpanos valmistuksessa. Näiden kulujen seuraamiseksi yritys tarvitsee tarkkaa työntekijäkohtaista työajanseurantaa sekä raaka-aineita varten tietoteknisiä järjestelmiä. Välilliset kustannukset ovat taas sellaisia kustannuksia, joissa tuotannon tekijöiden välinen yhteys laskentakohteeseen ovat etäisiä. Välillistä kustannuksista esimerkkeinä voidaan pitää yhteisien työkoneiden käytön kuluja, johdon palkkoja ja hallinnollisia kuluja. Näitä kuluja ei voida kohdistaa suoraan määritetyille laskentakohteelle, vaan kuuluvat kaikille yhteisesti. (Suomala ym. 2011, 94.)

Kaikille kustannuksille on ominaista, että ne muuttuvat jonkin tekijän suhteen. Toisin sanoen kaikilla kustannuksilla on jokin ajuri, joka ohjaa ja määrää kustannusten kehittymistä. Esimerkiksi työntekijöiden palkat kehittyvät pääsääntöisesti kuukaudella, urakkapalkat tehtyjen toimenpiteiden funktiona, ja tuotteiden valmistukseen liittyvät raaka-ainekustannukset riippuvat toteutettavien tuotteiden valmistusmäärästä. Mitkään kustannukset eivät ole yrityksessä aina kiinteitä eli muuttumattomia. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten jako tehdään toiminta-astetta hyödyntäen. Toiminta-aste kuvaa yrityksen toiminnan volyymia, kuten asiakkaiden määrää tai tuotteiden valmistusmäärää. Yrityksen toiminta-asteen muuttuessa, osa kuluista ovat samanlaisia riippumatta valmistusmäärästä ja osa ei. Nämä kulut, jotka eivät muutu valmistusmäärän muuttuessa, ovat kiinteitä kustannuksia. (Suomala ym. 2011, 95 - 96.)

### 3.2 Kustannuslaskennan vaiheet

Kustannuslajilaskennassa yritysten suoritteiden valmistamiseen tarvitaan erilaisia tuotannontekijöitä, joita ovat esimerkiksi raaka-aineet, koneet ja laitteet. Työkustannuslaskennassa työkustannukset kohdistetaan mahdollisimman tarkasti tehtäville suoritteille tai yleiskustannustileille. Kustannuslaskennan peruseriaatteita noudattaen on hyvin oleellista kohdistaa työvoimakustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti oikeille laskentakohteille. Yleisesti ottaen julkisen sektorin puolella työvoimakustannukset muodostavat suurimman kustannuserän, jolloin niiden tarkka kohdentaminen on hyvin oleellista luotettavan kustannuslaskennan suorittamiseksi. Työkustannukset muodostavat tehdyistä tuntimääristä sekä yksikkökustannuksista, joissa molemmat komponentit aiheuttavat omat haasteensa kustannuslaskentaan. Työkustannuslaskennassa hyödynnetään työpaikan omia laskentajärjestelmiä, joissa otetaan huomioon työntekijän palkkoihin liittyvät työntekijän palkat, verot, sivukulut, vuosilomapalkat, sairaus- tai äitiysajan palkat. Nykyajan organisaatioissa työntekijöiden palkkausperusteita on pyritty suunnittelemaan mahdollisimman kustannustehokkaiksi, joiden seurauksena työvoimakustannuslaskennan tekeminen on entistä haastavampaa. Erityisesti näihin vaikuttavat erilaiset palkkaustavat, kuten aikapalkat, urakkapalkat ja palkkiopalkat sekä mahdolliset provisiot. Suorittavassa tuotantotyössä palkanmaksu pohjautuu yleensä tehtyihin työaikoihin, jolloin kustannuslaskennassa hyödynnetään ajanseurantalomakkeita, tuntilappuja ja erinäisiä työkortteja. (Järvenpää ym. 2010, 73 - 75.)

Teollisuusyrityksissä suurin osa kustannuksista toteutuu ainekustannuksista, kun taas palvelualoilla niiden määrä on lähes olematon suhteessa yrityksen muihin kustannuksiin. Ainekustannuksiin kuuluvat erityisesti raaka-aine, osa-, puolivalmiste, käyttöaine sekä tarvikkekustannukset, joita selvitetään yleensä ennakko- sekä jälkilaskennassa. Ainekustannukset voidaan jakaa kustannuslaskennassa kahteen eri luokkaan, jotka ovat tarvittavat ainemäärät sekä niiden yksikkökustannukset. Tuotantotoiminnassa

ennakkolaskelmissa ainemäärät ja yksikkökustannukset pohjautuvat yleisesti vakiohintoihin tai edellisen vuoden laskelmiin. Ei ole mitenkään poikkeuksellista, että hinnat voivat perustua tämän päivän hintoihin. Ennakkolaskennassa ainekustannukset perustuvat tuotannonohjauksen tarvelaskelmaan ja niiden pohjalta tuoterakenteessa. Kaikki tarvikkeet ja ainekustannukset eivät suoraan linkity kustannuslaskentaan, kuten esimerkiksi erilaiset välttämättömät apu- ja lisäaineet, vaan ne lisätään välillisinä kustannuksina kustannuskertoimien avulla.

Ainekustannukset saadaan tarkasti selville fyysisen investoinnin ja varastokirjanpitoa hyödyntäen. Ainekustannusten arvo saadaan selville laskemalla alkuvarasto ja ostojen määrä sekä inventoidaan loppuvaraston määrä. Aine-erän hankintahinta koostuu ostohinnasta ja toimitukseen liittyvistä kustannuksista, kuten rahti, tulli ja kuljetusvakuutukset. (Järvenpää ym. 2010, 75 - 79.)

Työ- ja ainekustannukset ovat yrityksen suurimmat kustannuserät, mutta lisäksi tuotannontekijöihin liittyy muita lyhytvaikutteisia kustannuksia, kuten esimerkiksi energia-, tietoliikenne-, kuljetus-, huolto-, asiantuntijapalveluiden kustannukset sekä koneiden, laitteiden ja tilojen vuokria. Ennakkolaskennasta tekee hyvin vaikeaa sen, että on hyvin vaikeata arvioida täsmällisiä kulutettuja kustannuksia, jotka pitäisi kohdistaa ennakkolaskennassa laskentakohteille. (Järvenpää ym. 2010, 78 - 80.)

Pääomakustannukset aiheutuvat pääsääntöisesti pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta ja hallinnasta. Hankintaan liittyvät pitkävaikutteiset kustannukset ovat mm. Investointeihin liittyvät poistot sekä varastoihin sidotut pääoman korot ja vakuutukset. Vakuutuksiin liittyvien kustannusten laskennassa, on hyvin helppo kohdistaa kirjanpidon mukaisiin laskentakohteisiin, kun taas poistojen ja korkojen laskennassa voidaan käyttää useita erityyppisiä laskentamenetelmiä, joka tekee kustannusten kohdistamisesta oikealle laskentakohteelle erittäin hankalaa. (Järvenpää ym. 2010, 82 - 84.)

Kustannuspaikka on yrityksessä pienin ja tarkin toimintayksikkö, jonka aiheuttamia kustannuksia kirjataan kirjanpitoon sekä seurataan tarkasti yrityksen johdon toimesta. Talouden seuranta hyödyntämällä saadaan selville eri ajanjaksoihin liittyvät kustannukset. Lisäksi budjettiseurannan avulla pystytään seuraamaan kustannuspaikan tarkkaan kohdistuneita kustannuksia verrattuna budjetoituihin tavoitteisiin nähden. Kustannuspaikkalaskennan tehtävä on toimia välivaiheena luomalla suoritekustannuslaskennan perusta yrityksen yleiskustannuksien määrittelyille. Pääkustannuspaikkoihin liittyvä toiminta kohdistaa välittömästi kustannukset lopullisille tuotteille. Pääkustannuspaikan kustannukset kohdistetaan suoritteille yleiskustannuslisinä ilman erillisiä välivaiheita. Apukustannuspaikkojen tehtävänä on avustaa pääkustannuspaikkoja, jotta kustannuslaskennan tekeminen olisi mahdollisimman yksinkertaista. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan ensimmäiseksi pääkustannuspaikoille, joka luo edellytyksen kokonaiskustannuslaskennalle sekä erityisesti suoritekustannuslaskennan tekemiselle.

Suoritekustannuslaskennan tekemistä varten määritellään erinäisiä yleiskustannuslisiä kustannuspaikkoja hyödyntäen, joiden avulla välilliset kustannukset pystytään kohdistamaan pääkustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Ennen näitä apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan pääkustannuspaikoille, joka voidaan tehdä laskennallisesti suoritekustannuslaskennan tarpeisiin noudattamalla vyörytysmenetelmiä. Vyörytysmenetelmässä yhteisten pää- ja apukustannuspaikkojen kustannukset jaetaan muille osastoille yhteisesti sovittujen jakoperusteiden suhteessa. Kustannukset voidaan esimerkiksi vyöryttää osastojen tulojen perusteella tai kustannusten kohdistamisperiaatteen mukaisesti. Esimerkiksi kiinteistöjen kustannukset voidaan vyöryttää muille kustannuspaikoille pinta-alan suhteessa ja suunnitteluun liittyvät kustannukset suunnittelutuntien suhteessa. (Tenhunen 2013.)

### 3.3 Kustannuslaskenta julkisissa organisaatioissa

Julkinen sektori on ominaisuuksiltaan hyvin erilainen kuin yksityinen sektori. Siinä missä yksityinen sektori tavoittelee voittoa ja mahdollisimman suuria markkinaosuuksia kilpailijoihinsa nähden, julkisella sektorilla ei ole kilpailijoita ja tavoitteena on vain mahdollisimman alhaisilla kustannuksilla saada mahdollisimman paljon tehokkuutta. Julkisen sektorin toiminta on lakiin sidottua, jossa niiden on taattava riittävät palvelut esimerkiksi erikoissairaanhoidon osalta, kun taas yksityisellä puolella toimintaa ohjaavat paljolti sellaiset toiminnot, jossa on mahdollisimman hyvät katteet. Tästä johtuen kustannuslaskennan roolia ei ole pidetty niin tärkeänä julkisella sektorilla, kun taas yksityisellä puolella sen rooli on tärkeä kannattavuuden näkökulmasta. (Tammi 2006, 41 - 42.)

Kustannuslaskentaa tarvitaan julkisella sektorilla, jotta kunnat ja päättäjät tietävät, paljonko rahaa on tiettyihin toimintoihin ja mitä ne maksavat kokonaisuudessaan. Julkisen sektorin kustannusbudjetoinnissa perustana on tuotantoprosessi, jossa tuotot ja kustannukset budjetoidaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kunnalle, vastuuyksikölle, toiminnoille ja asiakkaalle. Asetettujen tavoitteiden ja budjettien avulla voidaan arvioida tuloksellisuutta, miten kannattavasti, kustannustehokkaasti kunnat ja niiden vastuuyksiköt toteuttavat toimintaansa. Taloudellisuutta mitataan kunnissa aikaan saatujen suoritteiden suhteessa kustannuksiin. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 11.)

Julkisen sektorin tuottamien palveluiden omakustannusarvon selvittäminen on tärkeää, jossa vaihtoehtoisia tuottamistapoja arvioidaan keskenään ja hinnoitellaan. Lisäksi omakustannusarvon tieto on keskeinen tieto valittaessa taloudellisinta vaihtoehtoa julkisen sektorin näkökulmasta. Näiden lisäksi 2000-luvulla julkisella sektorilla palveluiden ostot ovat kasvaneet merkittävästi, jotta pystytään tarjoamaan tarvittavat palvelut kuntien asiakkaille. Tämä tarkoittaa, että julkinen sektori on menettänyt osaksi määräävää asemaansa ja näin altistanut itsensä osittain kilpailulle yksityisen sektorin kanssa. Julkinen sektori ostaa erilaisia

asiakas- ja ostopalveluja palveluidensa täydentämiseksi sekä kustannusten säästämiseksi. (Tyni ym. 2009, 11.)

Julkisen organisaatioiden sisäinen siirtohinnoittelu tarkoittaa kuntien eri yksiköiden keskinäistä hinnoittelua, jossa myydään yksikön omia suoritteita toiselle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Suoritteita voivat olla erilaiset palvelut, tarvikkeet tai yksiköiden omina palveluina suoritettut palvelut. Siirtohinnoittelun tarkoituksena on ohjata eri yksiköitä tuottamaan palveluitansa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, että se tuottaa lisäarvoa kokonaiskustannusten hallintaan. Omien tuottamien suoritteiden ja toisten yksiköiden myymien suoritteiden avulla on yrityksen johdon helppo ymmärtää omien tuotteiden ja palveluiden kokonaiskustannukset. Yksittäisten tuotantoyksikön näkökulmasta siirtohinnoittelulla on suuri merkitys. Siirtohinnoittelu kannustaa julkisissa organisaatioissa kustannustehokkaaseen käyttöön edellyttäen siirtohintojen ollessa täysin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskettuja. Liian alhaiset siirtohinnat voivat aiheuttaa tuhlailua oman yksikön osalta, kun taas liian suuri siirtohintaa voi johtaa kysynnän pienenemiseen julkisen sektorin omissa toiminnoissa. Joskus on jopa suositeltavaa käyttää alhaisempia hintoja, jotta palveluiden laatu ja kustannustehokkuus lisääntyvät omissa yksiköissään. (Tyni ym., 2009, 99 - 101.)

#### 3.4 Terveysthuollon kustannuslaskenta

Terveysthuoltoon liittyvien järjestelmien yleisenä tavoitteena on lisätä arvoa potilaille. Tällä hetkellä terveysthuollossa on useita tavoitteita, kuten hoidon laatu, hoitoon pääsy, hoidon turvallisuuden parantaminen yhdessä matalampien kustannusten kanssa. (Kaplan & Witkowski 2014.) Porter ja Teisberg (2006) määrittelevät terveysthuoltoon liittyvän arvon kahdella parametrilla, jotka ovat potilaan tulokset sekä kustannukset. Tällöin arvo kasvaa tulosten parantuessa ilman kustannusten nousua tai kustannukset laskevat asteittain, vaikka saavutetaan täysin samat tai paremmat tulokset hoitojen aikana. Palveluntarjoajien suorituskyky mitataan henkilöstön ja tilojen sertifiointilla, tehokkuudella, saatavuudella, turvallisuudella ja hoidon laadulla. Vaikka nämä mittarit ovat hyödyllisiä yrityksen sisäisen valvonnan alla, nämä eivät riitä työntekijöitä motivoimaan ja tuottamaan enemmän arvoa potilaille.

Terveysthuollon kustannuslaskenta on hyvin haastavaa, koska potilaan hoito on kokonaisuudeltaan hyvin monimutkainen konteksti. Potilaan hoitojaksoon sisältyy paljon erilaisia resursseja, kuten henkilöstöä, tarvikkeita, laitteita ja vuokria, jotka ovat erilaisia ominaisuuksiltaan ja kustannuksiltaan. Kyseisiä resursseja käytetään potilaan kaikissa eri hoitoprosessin vaiheissa, jotka alkavat potilaan ensikosketuksesta lääkärin vastaanotolle, erinäisten toimenpiteiden, konsultaatioiden ja hallinnollisten prosessien jälkeen, kunnes potilaan hoito on saatettu loppuun saakka. Potilaan hoitopolun määrittelee potilaan sairastama sairaus, jonka perusteella hänen hoitonsa suunnitellaan ja toteutetaan

terveydenhuoltojärjestelmän läpi, mikä vaikeuttaa entisestään kustannusjakauman tarkkaa kohdentamista. (Kaplan & Porter 2011.)

Potilaan hoitopolun aikana hoitoon osallistuu useita erillisiä ja pitkälti riippumattomia organisaatioita. Lisäksi potilaan hoidon tulee olla yksilöllistä. Saman sairauden omaavat potilaat voivat saada hoitonsa eri reittejä pitkin sairaalassa ollessaan. Hoitoon osallistuvien työntekijöiden yhteiset hoidon periaatteet voivat olla hyvin erilaisia organisaation sisällä, kuten saman erikoisalalan lääkärit voivat käyttää potilaan hoidossa erilaisia toimenpiteitä, laitteita, lääkkeitä, tarvikkeita ja erilaisia testejä. Nykyään terveydenhuoltoa voidaankin kuvata räätälöityinä hoitopalveluina. (Kaplan & Porter 2011.)

Nykyiset kustannuslaskentajärjestelmät mittaavat nykyään entistä tarkemmin yksittäisten osastojen, palveluiden ja tukitoimintojen kustannuksia, sekä kustannuksia mahdollisesti siirretään palveluntarjoajalta toiselle tai maksajalle. Tarkemmalle tasolle laadittu kustannuslaskenta ei vähennä kokonaiskustannuksia, tai välttämättä lisää yhtään tehokkuutta, tai paranna arvoa, vaan voi jopa vähentää tehokkuutta sekä lisätä hallinnollisia kustannuksia merkittävästi. Kustannusjärjestelmien on otettava huomioon kaikki potilaan käyttämät resurssit hoitoketjunsä aikana. Käytännön tasolla tämä tarkoittaa erilaisten kliinisten palveluiden ja hallinnollisten resurssien käyttöä aikamääräisesti. (Kaplan & Porter 2011.)

Kansainvälisesti tunnetun ja kohdeyrityksessä käytössä otetun tuotteistukseen liittyvän DRG-järjestelmien odotettiin lisäävän sairaalan läpinäkyvyyttä, tehokkuutta ja kilpailua sairaaloiden välillä suorituskyvyn parantamiseksi. Tutkimusten mukaan DRG-järjestelmän käyttö on saanut kustannuksia madallettua tavoitellusti, mutta samaan aikaan terveydenhuollon palvelujen laatu on heikentynyt. DRG-järjestelmällä on suuri vaikutus kustannuslaskennan käytäntöihin. DRG-järjestelmää suunnittelevat sairaalan henkilökunnan lisäksi terveydenhuollon ulkopuoliset tahot, jotka vaikuttavat merkittävästi laskentamenetelmiin. Tämän johdosta sairaalan sisäinen laskenta ja siihen liittyvä kustannustieto saattavat heiketä merkittävästi. DRG muodostaa laskentakohteen, joka ryhmittää potilaat heterogeenisesti yhteen luokkaan, joka ei ole järkevää kliinisestä näkökulmasta katsottuna. (Chapman, Kern ja laquecir 2014.)

Terveydenhuollossa laskentajärjestelmien suunnitteluun osallistuvat muutkin ammattihenkilöt kuin laskentatoimen ammattilaiset. Sairaalan tulosityksiköitä johtavat usein lääkärit ja muut terveydenhuollon henkilökunnat, ja kustannuslaskentajärjestelmiä saatetaan suunnitella heidän omilla resursseillaan omiin yksiköihin ilman taloushenkilöstön tukea. Terveydenhuollon ja taloushenkilöiden yhteistyö saattaa olla vajavaista, joka entisestään vaikeuttaa heidän välistä yhteistyötään. Laskentatoimeen liittyvät termit ja strategiat voivat olla terveydenhuollon henkilöille vaikea ymmärtää ja sisäistää, mutta toisaalta terveydenhuollon

työntekijät voivat ajatella, että laskentatoimen ihmiset eivät osaa yhdistää taloutta ja terveydenhuollon kliinistä työtä keskenään. (Chapman ym. 2014.)

Kettula (2001, s.25) toteaa, että sairaalan kustannuslaskennalla johto voi selvittää, mihin palveluihin käytetään liikaa resursseja suhteessa tuottoihin sekä selvittää palvelut, joissa on kysyntää enemmän, joiden hintoja voisi nostaa tulevaisuudessa. Lisäksi oikeilla kustannustiedoilla johto pystyy määrittämään tuotteidensa minimihintatason, jotka kattavat kaikki menot.

#### 4 Hinnoittelu

Tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu on yksi yrityksen tärkeimmistä tehtävistä, koska oikealla hinnoittelulla yritys tekee itsestään kannattavan, joka on pitkällä tähtäimellä avain yrityksen menestymiseen. Yrityksen toiminta on ainoastaan silloin kannattavaa, kun yrityksen myyntitulot ovat suuremmat kuin kustannukset. Hinnoittelu on samalla hyvin monimutkainen kompleksi. Yritys voi hinnoitella tuotteen liian kalliiksi, jolloin myyntimäärät voivat olla suhteessa liian pieniä. Lisäksi kilpailijoiden tuotteiden hinnat samasta tuotteesta voivat olla hyvin paljon halvempia kuin omassa yrityksessä, jolloin hinnoittelun strategiaan panostaminen on yrityksen toiminnan jatkuvuuden kannalta erittäin merkittävässä roolissa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 184.)

Tuotteen hinnan määrittäminen on yrityksen tärkeimpiä kilpailukeinoja, johon asiakkaiden ja muiden kilpailijoiden päätökset reagoivat hyvin nopeasti. Hinta on yrityksen toiminnan jatkuvuuden kannalta tärkeä tekijä, jolla yritys saa ansaittua itselleen tuloja ja pystyy laskemaan tarkemmin yrityksensä kannattavuutta ja markkinaosuutta. (BusinessOulu 2018.)

Hinnoitteluun vaikuttaa merkittävästi myytävät tuotteet. Jos tuote on ainutlaatuinen ja täysin uusi tuote, jolloin hinnoittelussa voi pyytää selkeästi korkeampaa katetta yksikkökohtaisesti. Ainutlaatuisen tuotteen hinnoittelustrategiassa voi ottaa huomioon käyttäjät, jolloin hintaa voidaan alentaa merkittävästi, jotta käyttäjiä saadaan mahdollisimman paljon. Lisäksi kilpailtuja tuotteita ei voida hinnoitella liian kalliiksi, vaan yritysten välisessä kilpailussa on tärkeää löytää toiset keinot asiakkaiden ostopäätösten tekemiseksi. (Mäkinen, Stenbacka & Söderström 2000, 82 - 83.)

Hintojen asettamiseen liittyvät asiat toteutuvat tavaroihin sekä palveluihin. Käytännössä tavarat sekä yrityksen tarjoamat palvelut linkittyvät myytävään tuotteeseen. Palveluiden myymisessä on omat piirteensä suhteessa myytävään tuotteeseen. Tavaroiden osalta asiakas tietää konkreettisesti mistä hän maksaa, mutta palveluiden ominaispiirteet, aineettomuus ja esittelemisen vaikeus saa aikaan sen, että asiakas ei välttämättä tiedä mistä kaikesta hän maksaa palveluiden osalta. Lisäksi asiakkaan on vaikea vertailla eri yritysten tarjoamia palveluita keskenään, koska ne eivät voi olla käytännössä ikinä samanlaiset ja näin hintojen

vertailu tuottaa vaikeuksia asiakkaalle. Lisäksi palveluiden aineettomuus ja laatueroit aiheuttavat sen, että kilpailijoiden tuottamat palvelut, imago ja maine muodostuvat merkittäväksi kilpailustrategiaksi. (Sipilä 2003, 20 - 21.)

#### 4.1 Hinnoittelumenetelmät

Julkisissa organisaatioissa ei yleensä tavoitella voittoa, vaan mahdollisimman pieniä kustannuksia. Kustannusten kattamiseen julkisorganisaatioissa hinnoittelu perustuu kustannusperusteiseen hinnoitteluun, jossa tarkoituksena on laskea kustannukset hyvin tarkkaan oikein, koska kustannusperusteisessa hinnoittelussa lähdetään liikkeelle tuotteen tai palvelun kustannuksista. Erilaisilla laskentaperiaatteilla tuote tai palvelukohtaiset kustannukset voivat vaihdella suuresti, erityisesti silloin kun välilliset ja kiinteät kustannukset ovat mahdollisimman suuret. Kustannusperusteiseen hinnoitteluun voidaan hyödyntää kahta eri perusmenetelmää, jotka ovat katetuottohinnoittelu ja omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu. Katetuottohinnoittelussa muuttuvien kustannusten päälle lisätään katetuottolisä, jonka tarkoitus on kattaa tuotetta myydessä kiinteät kustannukset sekä yrityksen haluama voittokate. Omakustannusarvoon perustuvassa hinnoittelussa muuttuvien sekä kiinteiden kustannusten päälle lasketaan voittolisä, joka kattaa yrityksen määrittämän voittotavoitteen. Näiden eroavaisuudet näkyvät erityisesti rahamääräisenä, kun katetuottolisän summat ovat suuremmat kuin voittolisä, koska katelisän tulee kattaa myös kiinteät kustannukset. Voittotarpeeseen vaikuttavat paljon eri tekijöitä, kuten saman toimialan yritysten voitot, omistajien omat tavoitteet, investointisuunnitelmat tulevaisuutta ajatellen, myytävän tuotteen elinkaari sekä kilpailijoiden hinnat saman tyyppisistä tuotteista. (Järvenpää ym. 2010, 186 - 188.)

Kustannusperusteista hinnoittelua toteutetaan erittäin paljon julkisissa organisaatioissa, joissa hinnat perustuvat kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin. Kustannusperusteisessa hinnoittelussa on ongelmia, joita pitää ottaa huomioon tehdessä hinnoittelua. Pelkästään kustannusten ei pitäisi määrittää tuotteen hintaa, koska kilpailija voi toteuttaa saman tuotteen pienemmillä kustannuksilla, jolloin kyseiset tuotteet ovat ylihinoiteltuja. Toisaalta tehokkaammin pienemmillä kustannuksilla myyvä voi tehdä hyvää voittoa tuotteen hinnan ollessa matalampi kilpailijaan nähden. Silti kustannusten tarkka kohdentaminen tuotteelle on hyvin tärkeää, jotta yritys pystyy asettamaan tuotteelle alimman hintarajan, jolloin yritys välttää tappion mahdollisuuden. (Eklund & Kekkonen 2014, 118-119.) Kustannusperusteinen hinnoittelu ei ota huomioon markkinoilla tapahtuvia muutoksia, joissa tulot voivat kasvaa aiempaan verrattuna (Eklund & Kekkonen 2011, 102).

Katetuottohinnoittelun katetuottolisän tulisi kattaa yrityksen kiinteät kustannukset sekä yrityksen määrittämän voittolisän. Kiinteiden kustannusten ollessa korkeita, katelisä kasvaa samassa suhteessa, jonka johdosta katetuottoprosentille ei ole olemassa mitään yksiselitteistä suositusarvoa. Yleisesti ottaen voidaan todeta, että mitä suurempi on muuttuvien

kustannusten määrä, sitä luotettavampi ja parempi vaihtoehto on valita katetuottohinnoittelu laskentamenetelmäksi. Kiinteiden kustannusten ollessa suhteellisesti korkeita ja niiden kytkeytyminen tuotteeseen tai palveluun on epäselvä, katetuottohinnoittelu voi johtaa todennäköisesti mahdolliseen hinnoitteluvirheeseen. Katetuottohinnoittelu sopii erinomaisesti yrityksiin, jossa tuotteen tai palveluun liitettävät kustannukset ovat suurimmaksi osaksi muuttuvia kustannuksia. (Järvenpää ym. 2010, 188 - 189.)

Omakustannusarvoon perustuvassa hinnoittelussa kaikkien kustannusten päälle lisätään yrityksen määrittämä voittolisä. Tällöin yrityksen tulee tietää, mitkä ovat tuotteen todelliset kiinteät ja välilliset kustannukset. Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu on järkevä valinta hinnoittelumenetelmäksi, jos yrityksellä on hyvät laskentajärjestelmät, riittävät henkilöstöresurssit ja suuret kiinteät ja välilliset kustannukset laskentojen tekemiseksi. Omakustannusarvoon perustuvassa hinnoittelussa kustannukset voidaan laskea joko lisäys- tai toimintalaskentaa hyödyntäen. (Järvenpää ym. 2010, 190 - 191.)

Kustannusperusteisessa hinnoittelussa tuotteeseen linkittyvät kustannukset ovat tärkeässä asemassa. Sen käyttäminen vaatii isoja resursseja ja mahdollisimman tarkkaa tuotekohtaista kustannuslaskentaa. Kustannusperusteinen hinnoittelu ei itsessään vielä tarkoita sitä, että otetaan pelkästään kustannukset huomioon, koska usein yritysten kilpailutilanne kysynnän ja tarjonnan kanssa asettaa hinnoittelulle erinäisiä haasteita. (Laitinen 2007, 157 - 158.) Kustannusperusteisia hinnoittelumenetelmiä on monia, mutta yleisimmin käytetyt ovat hinnoittelukerros, pääoman tuottoasteeseen perustuva hinnoittelu ja hintaporras. Hinnoittelukertoimen päämääränä on määrittää kerros, jota hyödyntäen tuotteen hinta lasketaan. Hinnoittelukertoimen käyttö on sujuvaa, mutta määriteltäessä kerrointa, tulee ottaa tarkkaan huomioon mitä se kattaa. Hinnoittelukerros määriteltäessä yrityksen pitää pohtia, ottaako se huomioon vain voittotavoitteen vai kattaako se mahdollisesti vielä muuttuvia sekä kiinteitä kustannuksia. Hinnoittelukertoimen avulla yrityksen on helppo määrittää tuotteen myyntihinta, kun heillä on tarkasti tiedossa yksittäisen tuotteen ostohinta. (Järvenpää ym. 2010, 191.)

Pääoman tuottoasteen perustuvassa hinnoittelussa on samanlaiset periaatteet kuin hinnoittelukertoimessa. Siinä korostuu tuotteiden kiinteiden ja muuttuvien kustannusten lisäksi pääoma. Tällöin oikeiden kustannusten laskemiseksi täytyy määritellä tuotteen sitoma pääoma ja pääoman tuottoaste. Pääoman tuottoasteen perustuvassa hinnoittelussa ensimmäiseksi määritellään tuotteen kustannukset ja selvitetään tuotteen sitoma pääoma. Tämän jälkeen määritetään sidotulle pääomalle tuottovaatimus, jonka jälkeen pystytään laskemaan tuotteen kaikkien kustannusten ja sitoman pääoman tuottovaatimukseen perustuvat päämakustannukset, jolloin saadaan tarkasti määriteltyä tuotteen lopullinen myyntihinta. Tämä hinnoittelumenetelmä on erinomainen, koska tällöin pystytään

konkreettisesti osoittamaan, miten myyntihintaa nostetaan tai lasketaan pääoman määrän tai pääoman tuottoasteen muuttuessa. (Järvenpää ym. 2010, 192.)

Hintaporrastus on oiva valinta hinnoittelumenetelmäksi. Siinä on ideana myydä osalle asiakkaista tuotteet tiettyyn hintaan ja toisille asiakkaille toiseen hintaan. Tähän vaaditaan asiakkaiden tarkkaa segmentointia, joka tapahtuu luonnollisesti asiakkaat huomioiden. Asiakkaita voidaan segmentoida heidän tuomien myyntitulojen ja maksutavan perusteella. Hyvinä käytännönesimerkkinä voidaan antaa paljous- ja maksutapa-alennuksia asiakkaille, jotka ostavat paljon käteisellä. Kaukana sijaitseville asiakkaille voidaan antaa eri hinta, jossa huomioidaan asiakkaiden matkakustannukset verrattuna lähellä asuviin asiakkaisiin. Hintaporrastusta käyttäessä tuotteen alimman hinnan tulee olla vähintään muuttuvien kustannusten suuruinen. Jos tuotteen hinta on suurempi kuin muuttuvat kustannukset, tällä ylimenevällä summalla katetaan lisäksi kiinteitä kustannuksia ja yrityksen määrittämiä voittotavoitteita. Hintaporrastusta suositellaan käytettävän ylikapasiteettitilanteissa, josta hyvinä esimerkkeinä voidaan pitää bussilippujen ostohintaa, jossa tuotteiden hinnat vaihtelevat asiakaskapasiteetin mukaan. (Mäntyneva 2002, 112 - 113.)

#### 4.2 Hinnoitteluprosessi

Hinnoittelua pohtiessa on tärkeää ottaa huomioon erinäisiä tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa merkittävästi kysyntään. Yleisimmin arvioidaan hinnan muutoksia, tulojen vaikutuksia tai toisen tuotteen hinnanmuutosten vaikutusta toisen tuotteen kysyntään. Käytännössä näiden tekijöiden analysointi suhteessa omaan tuotteeseen on todella vaikeaa etenkin, jos kyse on täysin uudesta tuotteesta. Vanhojen tuotteiden osalta voidaan arvioida helpommin, miten hinnaston muutokset vaikuttavat kysyntään. (Mäntyneva 2002, 115.)

Hintajoustoa arvioitaessa tutkitaan myytävän tuotteen hinnan vaikutusta kysynnän määrään. Joustavassa kysynnässä on kyse siitä, että pienetkin hinnanmuutokset vaikuttavat merkittävästi tuotteen kysyntään, kun taas joustamattomassa kysynnässä pienet hinnanmuutokset eivät vaikuta juurikaan tuotteen kysyntään. Kysynnän tulojoustopissa ollaan kiinnostuneita, miten tuotteesta saadut tulot vaikuttavat hyödykkeen kysyntään. Esimerkkinä voidaan nähdä ylellisyshyödykkeet, jossa pienikin tulojen muutos voi vaikuttaa tuotteen kysyntään, kun taas välttämättömyshyödykkeissä tulojen muutos ei merkittävästi vaikuta tuotteen kysyntään. Kysynnän ristijoustopissa arvioidaan kilpailevan yrityksen tuotteen hinnanmuutoksen vaikutusta oman tuotteen kysyntään. Tästä on oiva esimerkki kilpailevan yrityksen tuotteen hinnan nousu johtaa oman tuotteen kysynnän kasvuun. (Järvenpää ym. 2010, 197 - 198.)

Tuotteen tai palvelun hinnoittelu sisältää kolme eri vaihetta, jotka ovat perusanalyysivaihe, strategian yhteensovitusvaihe sekä hinnanasetusvaihe. Perusanalyysivaiheessa tarkastellaan tuotteeseen liittyvän kilpailun, kustannuksien ja kysyntään viittaavia seikkoja.

Perusanalyysivaiheessa tulisi huomioida myytävän tuotteen tai palvelun suhdetta siihen rinnastaviin kilpaileviin tuotteisiin ja palveluihin. Tällöin otetaan selvää, onko kuluttajilla muita saman tyyppisiä kilpailevia tuotteita tarjolla, joilla hän täyttää omat tarpeensa. (Hinnottelun ABC-opas 2005.) Tuotetta hinnoitellessa pitäisi ottaa huomioon valmistukseen sekä toimitukseen viittaavat kustannukset ja mahdollinen voittolisä, jotta yrityksen toiminta olisi kannattavaa pitkällä tähtäimellä. Hinnoittelua tehdessä tulisi ottaa huomioon tuotteen elinkaari, jossa tarkastellaan myyntituottojen ja kustannusten kehittymistä koko tuotteen myyntivaiheen ajan. Hinnoittelussa on hyvä pohtia tuotteen käyttötarkoitusta kuluttajalle. Tuote voi olla luonteeltaan kuluttajalle välttämätön tai ylellisyystuote. Välttämättömissä tuotteissa kuten veden tai sähkön hinnoittelussa ei tarvitse pohtia kysyntään liittyviä asioita, kun taas ylellisyystuotteissa kuten ulkomaanmatkoissa on todella tärkeää pohtia hinnan ja kysynnän yhteensovittamista keskenään. (Järvenpää ym. 2010, 198 - 199.)

Perusanalyysivaiheen jälkeen yritys tarkastelee hinnoitteluprosessiaan strategialähtöisesti, jossa pohditaan yrityksen strategian ja yleisten tavoitteiden vaikutusta hinnoitteluun. Yritys voi haluta hinnoittelullaan vaikuttaa tulevaisuudessa heidän markkina-asemaansa kilpailijoihin nähden. Yrityksen kasvuvaiheessa hinnoittelu on täysin erilaista kuin kannattavuuden parantamiseen pyrkivässä hinnoitteluprosessissa. Tällöin yrityksen täytyy ajatella hinnoittelustrategiaansa koko tuotteen elinkaariajan, jossa voidaan painottaa markkinaosuuksien saamista kilpailijoilta tai kannattavan liiketoiminnan hinnoittelumenetelmiä. (Järvenpää ym. 2010, 199.)

Viimeisessä hinnanasetusvaiheessa päätetään tuotteen lopullinen hinta. Tällöin ajatellaan erityisesti psykologisia ajattelumalleja hinnoittelun loppuunsaattamiseksi. Esimerkiksi tutkimusten mukaan on hyvin järkevää laittaa tuotteen hinnaksi 99 euroa 100 euron sijasta, koska asiakkaan mielestä kaksinumeroinen hinta on merkittävästi halvempi kuin kolminumeroinen hinta, vaikka todellisuudessa ero on hyvin minimaalinen. Lisäksi hinnanasetusvaiheessa pohditaan mahdollisia lisälennuksen myöntämissä asiakkaille. Jos yrityksellä on tapana antaa asiakkaille alennuksia tuotteesta kuin tuotteesta, on hyvä hinnoitella tuotetta samassa suhteessa alennuksen verran kalliimmaksi. (Mäntyneva 2002, 119.)

#### 4.3 Kohdeyrityksen hinnoittelun- ja tuotteistuksen periaatteet

Kohdeyrityksessä hyödynnetään maailmalla tunnettua DRG-järjestelmää hinnoittelun ja tuotteistuksen tueksi. Lyhenne tulee sanoista Diagnosis Related Groups, joka kehitettiin sairaalan johdolle suoritteiden mittaamiseen ja arviointiin, jonka avulla sairaalat pystyvät keskenään vertailemaan sairaaloidensa toimintaa keskenään. Tänä päivänä DRG-järjestelmää käytetään yli 50 maassa, joka on selvästi suosituin sairaalan hinnoittelun ja tuotteistuksen järjestelmä. . NordDRG-tuotteistuksessa DRG-ryhmittelyn (Diagnosis Related Groups) tavoitteena on ryhmitellä erikoissairaanhoidon somaattinen palvelutuotanto taloudellisesti

sekä lääketieteellisesti järkeviksi kokonaisuuksiksi. DRG-ryhmittelyyn vaikuttavat potilaan pää- ja sivudiagnoosit, tehdyt toimenpiteet, ikä, hoidon kesto jatkohoitopaikka tai potilaan poistumistapa. DRG-ryhmittelyä käytetään laskutuksen ja erityisesti kuntaan tarkoitetun hinnoittelun pohjana. (Kuntaliitto 2017.)

Kohdeyrityksen tulot tulevat jäsenkuntien palvelumaksuista sekä kohdeyrityksen muista tuloista. Kunnilta saadut tulot määräytyvät heidän käyttämien palveluiden mukaan. Kohdeyrityksen hinnoitteluperusteet päättää valtuusto, ja sairaalakohtaiset hinnat hyväksyy toimitusjohtaja. Sairaalan toimintaympäristön ollessa jatkuvasti muutoksen pyörteissä, tuotteistuksen ja hinnoittelun tulee olla joustavampi ja markkinalähtöisempi, jolloin kohdeyritys pystyy reagoimaan nopeammin kysynnän ja tarjonnan tapahtuviin muutoksiin. Kohdeyrityksellä on 16 kliinistä tulosityksikköä, jotka toimivat useissa eri kiinteistöissä kaupungin sisällä. Muuttuneissa tilanteissa sairaalan hinnat voidaan laskea sairaalakohtaisesti tai jopa sairaanhoitoaluekohtaisesti. Sairaalakohtainen hinta voi olla täysin sama eri sairaaloilla. (Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019.).

Sairaalaperusteinen hinnoittelu on hyvin monimutkainen konteksti, koska kaikki potilaat ovat omia yksilöitä ja heidän omat sairautensa ja tarpeensa vaikuttavat oleellisesti siihen, minkälaista hoitoa ja palvelua he tarvitsevat. Jotkut potilaat tarvitsevat ainoastaan yhden poliklinikakäynnin, joka voi olla hyvin lyhyt ja lääkärin tarvetta ei ole välttämättä ollenkaan, kun taas onnettomuudessa ollut potilas voi tarvita useita eri leikkauksia, teho-osastolla oloa ja kuukausien vuodeosastolla oloa ennen kuin kotiutuu pois sairaalasta omaan arkeensa.

Kohdeyrityksen tuotteiden hinnoittelu pohjautuu kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin, jossa jokainen tulosityksikkö hinnoittelee tuotteensa niin, että saavat kaikki kustannukset katettua ilman voittoa. Lisäksi palveluiden hinnoitteluiden tulisi kattaa potilaiden toteutuneet hoitoketjut, sekä omalta osaltaan tukea kohdeyrityksessä annettavan erikoissairaanhoidon kustannusten jakautumista oikein aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdeyrityksen jäsenkunnille.

Kohdeyrityksen tuotteistuksen periaatteena on luoda järkeviä ja kustannuksiltaan homogeenisia hoitokokonaisuuksia. Kuntien käyttämien hoitopalveluiden maksut määräytyvät hinnoiteltujen tuotteiden käytön perusteella. Kohdeyrityksessä hinnoitellaan tuotteita usealla eri tavalla, joita ovat esimerkiksi hoitoketjuun perustuva tuotteistus, hoitopäivätuotteet ja avohoitokäyntituotteet, suoriteperusteisesti myytävät palvelut sekä kapitaatioperusteiseen laskutukseen liittyvät palvelut. Lähes kaikki somaattisen palvelutuotannon liittyvät toiminnot laskutetaan DRG-ryhmittelyn mukaisina tuotteina. NordDRG-tuotteina laskutetaan osuudet, jotka sisältävät erilaisia toimenpiteitä ja laajoja laboratorio tai kuvantamistutkimuksia, kuten esimerkiksi päiväkirurginen toimenpide. DRG-tuotteita jaetaan tarkemmalla tasolla erilaisiin tuotteistusryhmiin, jossa jaotellaan vuodeosastohoitoa tarvitsevat, yhden päivän hoitojaksoa

tarvitsevat, tähystyksiin, pientoimenpiteisiin, kalliisiin lääkehoitoihin, kuvantamishoitoihin ja laboratoriotutkimuksiin. (Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019.).

NordDRG-tuotteet hinnoitellaan pääsääntöisesti tulosityksikkö- tai tulosaluekohtaisesti, mutta nämä voidaan toteuttaa tarvittaessa vastuualue- tai vastuuyksikkötasolle saakka. Erityisesti DRG-tuotteet, joilla vuosittaiset lukumäärät ovat suuria ja joiden kustannukset ovat suhteellisen homogeenisia, näille annetaan keskikustannuksiin perustuva DRG-tuotehinta. DRG-tuotehintaa ei voida toteuttaa päivystysyksiköille eikä sellaisille ryhmille, joissa kustannushajonta on erittäin suurta, koska nämä nostaisivat muiden tuotteiden keskihintoja suhteellisen paljon. DRG-tuotteet, joilla on kustannushajonta on liian suurta, hinnoitellaan hoidon toteutuneita kustannuksia vastaavalla välisuoritehinnalla, jossa eritellään kaikki potilaan tehdyt toimenpiteet, tutkimukset, hoitopäivät sekä hoitokäynnit. DRG-tuotehintoihin ei huomioida niitä hoitajaksoja eikä käyntejä, joiden kustannukset alittavat tai ylittävät ryhmään sisältyvien hoitajaksojen keskihajonnan. Kaikki DRG-tuotteet, jotka ovat alittaneet ja ylittäneet keskihajonnan, laskutetaan aiemmin mainitulla hoidon toteutuneilla välisuoriteperusteilla hinnoilla. Tavallisten vuodeosasto- ja poliklinikkahoidon päivystyssellisten DRG-tuotteiden hintaan lisätään laskutuksessa kiireellisyyssisiä. Esimerkiksi, kun potilas on käynyt päivystyspoliklinikkakäynnillä sekä hänelle on tehty päivystyksellisesti leikkaustoimenpide tai hänellä on hoitoprosessinsa aikana toteutunut teho/tehovalvontajakso. Kiireellisyyssisiä lisätään vuodeosastohoitoa vaativassa DRG-tuotteessa kahteen ensimmäiseen päivään ja avohoidon DRG-tuotteen hintaan. (Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019.).

DRG-ryhmittelyssä on pyritty ryhmittelemään eri tuotteet hoidollisesti ja resurssien käytöltään saman tyyppiset potilaat samoihin DRG-ryhmiin. DRG-ryhmittelyyn viittaavan järjestelmän tavoitteena on mahdollistaa eri sairaaloiden tuottamien palveluiden kustannusten vertailu, mikä ei ole mahdollista ilman potilasjakauman vakiointia yleisesti vertailukelpoisiksi. DRG-ryhmittelyn laadun varmistamiseksi kohdeyrityksessä on vähennetty eri DRG-tuotteiden määriä, sekä yhdessä DRG-tuotteessa pitää olla vähintään 50 potilastapausta vuodessa. DRG-tuotehintaa asetetaan vain sellaisille DRG-ryhmille, jossa potilaiden resurssien käyttö ja kustannusjakauma ovat samankaltaisia eikä hajontaa esiinny merkittävästi. DRG-tuotehinnoittelussa pyritään huomioimaan paremmin yliopistotasoinen sairaalahoido, jossa tietyt yliopistotasoa hoitoa vaativat DRG-tuotteet erotellaan muista tuotteista. (Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019.).

Hoitopäivä- ja käyntituotehinnoittelussa hinnat hinnoitellaan yleisesti ottaen tulosityksikkö tai tulosaluekohtaisesti, mutta poikkeuksellisesti hinnoittelut voidaan toteuttaa myös tarkemmalla vastuuyksikkötasolla. Lisäksi käyntituotteille voidaan määritellä tietyt ala- ja yläkustannusrajat, joiden alittaessa ja ylittäessä laskutetaan suoriteperusteisesti

välisuoritehinnoilla kustannusten mukaisesti. (Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019.).

## 5 Tilanneanalyysi kohdeyrityksen sisäisestä kaupasta

Sisäistä kauppaa voidaan käydä kohdeyrityksessä useiden eri tahojen kanssa, kuten apteekin, logistiikan, laboratoriopalveluiden sekä sairaanhoidollisten palveluita tarjoavien tulosityksiköiden kesken. Tässä opinnäytetyössä keskitytään sairaanhoidollisia palveluita tarjoavien tulosityksiköiden väliseen sisäiseen laskutukseen.

Kohdeyrityksessä sisäinen laskutus voi perustua joko erikseen hinnoiteltujen palvelujen, tuotteiden käytön mukaiseen veloitukseen tai etukäteen määriteltyyn vuositason kokonaissummaan (ns. vuosisopimuksen), josta tuotoksi ja kuluksi viedään kuukausittain 1/12-osa.

### 5.1 Hinnoitellut palvelut ja tuotteet

Jokaisen sairaanhoidollisen tulosityksikön tuotteiden hinnoittelu perustuu kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin, jossa hinnoitellut hinnat ovat omakustannusperusteisia. Näitä oman toiminnan hinnoiteltuja suoritteita kutsutaan välisuoritteiksi. Välisuoritteet hinnoitellaan vastaamaan oman toiminnan tuotantokustannuksia. Välisuoritehinnoittelun lähtökohtana on edellisen vuoden toteutunut jälkilaskenta, jossa laskettuja välisuoritekustannuksia korjataan vastaamaan talousarvioprosessissa määritettyä seuraavan vuoden kustannustasoa. Lisäksi tulosityksiköiden tehtävä on arvioida, kuinka paljon potilasmäärän kasvu vaikuttaa hinnoiteltuihin välisuoritteisiin. Erityisesti sairaanhoidollisessa toiminnassa, jossa kiinteät kustannukset ovat suuria, on tärkeää huomioida, että kiinteät kustannukset eivät kasva samassa suhteessa volyymikasvun kanssa, joka laskee merkittävästi myytäviä välisuoriteyksikkökustannuksia. (Suoritekäsikirja 2019.)

Hinnoiteltavia välisuoritteita ovat seuraavat

- hoitopäivävälisuoritteet (suoritelaji 21)
  - Potilaan ollessa esimerkiksi leikkauksen jälkeen vuodeosastolla hoidossa ja yöpynyt osastolla yön yli.
- siirtoviivehoitopäivävälisuoritteet (suoritelaji 2S)
  - Potilas, joka lääkärin arvion mukaan ei enää tarvitse erikoissairaanhoitoa, mutta kunta ei ole sovituksessa ajassa onnistunut järjestämään jatkohoitopaikkaa. Näille hinnoitellaan sama hinta kuin hoitopäivävälisuoritteelle.

- käyntivälisuoritteet (suoritelaji 23)
  - Potilaan saapuessa läheteellä erikoissairaanhoidon poliklinikalle, jossa jokaisesta käyntikerrasta laskutetaan käyntivälisuoritehinta (keskiarvohinta kaikista poliklinikkakäyntityypeistä)
- yksiköiden omat laboratoriotutkimukset (suoritelaji 31)
  - Yksiköiden omia laboratoriotutkimuksia, jotka toteutetaan omissa tulosityksiköissä.
- yksiköiden omat radiologiset tutkimukset (suoritelaji 36)
  - Yksiköiden omia radiologisia tutkimuksia, jotka toteutetaan omissa tulosityksiköissä.
- leikkaustoimenpiteet (suoritelaji 38) ja leikkaussaliminuutit (suoritelaji 8S)
  - Leikkaussalissa tehtävät toimenpiteet, jotka kirjataan potilasjärjestelmiin ja joista jokaisesta laskutetaan oma hintansa pohjautuen potilaan taustoihin ja tehtävään toimenpiteeseen. Ulkoisessa laskutuksessa jokaiselle toimenpiteelle hinnoitellaan hinta, mutta sisäisessä kaupankäynnissä myydään hinnat toteutuneina minuuttihintoina, jotka perustuvat omakustannusperiaatteeseen.
- muut hoitotoimenpiteet (suoritelaji 39)
  - Poliklinikalla tai vuodeosastolla tehtävä pientoimenpide, joka vaatii normaalia enemmän työntekijöiden panosta sekä mahdollisia tarvike- ja lääkekustannuksia. Nämä halutaan erotella erikseen poliklinikkakäynnin ja vuodeosaston hoitopäivästä hinnoittelusta.
- kalliit lääkkeet (suoritelaji 3A)
  - Harvat potilaat, jotka tarvitsevat kalliita lääkkeitä (yli 500e päiväannos) halutaan erottaa omana hinnoittelunaan, jotka läpilaskutetaan eli laskutetaan erikseen potilaskohtaisesti. Tällöin nämä kalliiden lääkkeiden kustannukset eivät vaikuta negatiivisesti vastuuyksikön kustannuslaskennasta saatuihin omiin hintoihin. Apteekki laskuttaa oman hankintahintansa ja katteensa turvin sairaanhoidollisia yksiköitä, mutta sairaanhoidolliset palveluntuottajat määrittävät itse oman hinnastonsa, jonka hinta perustuu potilaan tarvitsemaan kerta-annoksen määrään (voi olla useita tabletteja tai

ampulleja) tai potilaan keskimääräiseen päiväannokseen, jossa lääkärit arvioivat, kuinka paljon lääkettä potilas tarvitsee keskimääräisesti päivän aikana. Sairaanhoidolliset yksiköt laskuttavat sisäisesti muita omilla 3A lääkehinnoillansa. Sairaanhoidollisten palveluiden tuottajien tulee itse päivittää kalliita lääkehintojansa tietyn väliajoin, kysellä hoitohenkilökunnalta kuinka paljon lääkettä käytetään keskimääräisesti sekä kysyä Apteekilta päivitettyjä hankintahintoja. Apteekin hankintahintoihin voi vaikuttaa esimerkiksi lääkepatenttien erääntyminen ja niistä johtuva hinnan aleneminen.

- Kaikki muut peruslääkkeiden kustannukset kuuluvat tehohoitominuutit-, TISS-pisteet-, leikkaussali-, muut hoitotoimenpiteet-, hoitopäivä- ja käyntivälisuoritteisiin.
- tehohoitominuutit (suoritelaji 8E) ja TISS-pisteet (suoritelaji 8T)
  - Tehohoidossa olevalle potilaalle määritellyt minuuttihinnat, josta saadaan tarkemmin selville potilaskohtaisesti kustannukset teho-osastolla olon aikana. Teho-osastolla potilaat ovat vaativuudeltaan hyvin erilaisia, jolloin TISS-pisteiden hinnoittelulla saadaan potilaiden vaativuus eroteltua potilaskohtaisesti.

Sairaanhoidolliset myytävät välisuoritteet perustuvat joko aikaperusteiseen toimenpidekirjaamiseen, tiettyyn käyntityyppiin tai leikkaustoimenpiteen perustuvaan kiinteeseen hinnoitteluun. Käynti tai toimenpiteeseen perustuvassa kiinteässä hinnoittelussa hinta on aina sama, vaikka potilaan käynnin tai toimenpiteen kesto olisi hyvin eri mittainen. Tässä tapauksessa on laskettu esimerkiksi kaikki poliklinikalla tehdyt käynnit tai leikkaussalissa tehdyt toimenpiteet yhteen ajallisesti. Kiinteessä hinnoittelussa on pyritty huomioimaan mahdollisimman tarkasti kustannukset suhteessa myytäviin suoritteisiin, jolloin keskiarvohinta pitäisi olla hyvin lähellä totuutta omakustannusperiaatetta noudattaen.

Esimerkki toimenpiteeseen perustuvasta kiinteästä hinnoittelusta

Potilaalle tehdään leikkaussalissa toimenpide x, jossa potilas tarvitsee anestesia-  
lääkärin, kirurgin ja hoitajien työpanosta sekä myytävän tuotteen tulisi lisäksi kattaa kaikki vuokrakustannukset, lääkkeet, tarvikkeet, tietotekniikka, siivous, välinehuolto ja mahdollisia hallinnon kustannuksia vyörytetään kaikille toimenpiteille samassa suhteessa.

Esimerkki aikaperusteisesta toimenpidehinnoittelusta

Aikaperusteista toimenpidehinnoittelua käytetään pääsääntöisesti silloin, kun kyseessä on ainoastaan tietyn ammattiryhmän tuottamaa palvelua. Esimerkiksi fysioterapeutti voi hoitaa

potilasta vuodeosastolla tietyn aikaa, ja hänen työssään harvemmin tarvitaan lääkkeitä tai tarvikkeita, jolloin kustannukset koostuvat suurimmaksi osaksi hänen omasta palkastaan ja hallinnollisista kuluista, jotka täytyy kattaa hinnoittelussa. Kohdeyrityksessä käytetään aikaperusteista kirjaamista, jossa on esimerkiksi ”fysioterapia 0-10min” tai ”fysioterapia 11-20min”, jolloin kustannusten kohdentaminen on paljon helpompaa ja aiheuttamisperiaatteen mukaisempaa kuin toimenpiteeseen perustuvassa kiinteässä hinnoittelussa.

## 5.2 Vuosisopimusmyynti

Kohdeyrityksen sisäisestä kaupankäynnistä osa liittyy henkilötyövuokraukseen, jossa toinen sairaanhoidollinen palveluntuottaja ostaa esimerkiksi lääkäreitä tai hoitajia toisesta yksiköstä käytön mukaan vuosisopimukseen perustuen. Vuosisopimusmyynnissä päätetään etukäteen koko seuraavan vuoden ostot, mitä he ostavat ja mitä palveluita he saavat kyseisellä rahasummalla. Tällöin tulosityksiköiden pitää keskenään sopia, minkälaisilla sopimuksilla he myyvät esimerkiksi lääkärin työpanoksen toiselle palveluntuottajalle. Hintoihin voi vaikuttaa se, että mitä kaikkea henkilökunta laskuttaa toiselta palveluntuottajalta. Esimerkiksi lääkärit voivat laskuttaa joitakin toimintoja aiemmin mainituilla välisuoritekirjaamisenettelyillä ja osa toiminnosta voi olla sellaisia, joita ei ikään kuin laskuteta erikseen aiemmin mainituilla välisuoritteilla, jolloin näiden hinnat pitää sopia erikseen tulosityksiköiden kesken.

On usein tilanteita, jossa esimerkiksi päivystävä lääkäri työskentelee monen eri palveluntuottajan osastolla saman työvuoron aikana, ja jokainen päivystysvuoro voi olla ikään kuin erilainen potilasmateriaalista riippuen, jolloin näiden kulut pitäisi saada sisäisessä kaupassa kohdennettua kaikkien palveluntuottajien kesken käytön mukaan aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Tästä syystä ei ole mitenkään poikkeuksellista, että eri tulosityksiköt ovat eri mieltä keskenään siitä, että mitä he ostavat toisiltaan ja millä summalla. Kohdeyrityksessä myyjä määrittää lopullisen myyntisumman, johon ostajan on tyydyttävä, vaikka olisikin eri mieltä asiasta. Talousarvioita tehdessä ostaja saa itse määrittää, kuinka paljon hän on suunnitellut ostavansa myyvältä yksiköltä sairaanhoidollisia palveluita.

Lisäksi sairaalan toiminnan toteuttamiseen tarvitaan nykyään entistä enemmän hallinnollisia työpanosta, jotka ovat useita miljoonia euroja eri tulosityksiköissä. Näitä hallinnollisia kuluja tulee lisätä kaikkiin myytäviin palveluihin, joka on hyvin vaikeaa toteuttaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

## 6 Opinnäytetyön tutkimusmenetelmät

Valitsin opinnäytetyön tutkimusmenetelmäksi laadullisen tutkimuksen, jossa lähtökohtana pidetään todellisen elämän kuvaamista sekä tutkittavat ilmiöt ovat moninaisia. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157.) Omassa kirjassaan (Kananen 2008, 24) toteaa laadullisen tutkimuksen olevan mitä tahansa tutkimusta, jossa pyritään tutkimaan löydöksiä ilman tilastollisia menetelmiä tai määrällisiä tutkimuksia. Laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä

määrällisen tutkimuksen tapaisiin yleistyksiin, vaan ilmiön syvälliseen ymmärtämiseen, jossa ovat ominaista pitkät lauseet, ilmiön kuvaaminen, ymmärtäminen ja tulkinta tutkittavasta aiheesta. (Kananen 2008, 24.)

Tiedonkeruuvaihe sekä analyysi kytkeytyvät toisiinsa koko tutkimusprosessin ajan, jotka voivat muuttua tutkimuksen edetessä. Tutkija ei voi itse kerätä ensin tietoja ja sitten analysoida, koska laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä palata edelliseen vaiheeseen tutkimusprosessien aikana. Tämän johdosta laadullista tutkimusta kutsutaan usein aineistolähtöiseksi. (Kananen 2008, 57.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusilmiön luonne ja olemassa oleva tieto sekä analysointimenetelmät vaikuttavat oleellisesti tiedonkeruun valintaan.

Tiedonkeruumenetelmät ovat tiivisti sidoksissa laadullisen tutkimuksen analyysiin. Laadulliseen tutkimukseen sopivat erityisesti havainnointi, haastattelut, dokumentit, toimintatutkimukset sekä tapaustutkimukset. (Kananen 2008, 57 - 58.)

Laadullisen tutkimuksen analyysi ei ole tutkimuksen viimeinen vaihe, vaan koko tutkimusprosessia ohjaava toiminta, joka voi muuttaa tutkimusprosessia ja tutkimuskeruuta. Analyysille on ominaista, että tiedonkeruu ja analyysi tapahtuvat samaan aikaan, joka mahdollistaa tutkittavan ilmiön syvällisen ymmärtämisen sekä tulosten rikkaaseen kuvaamiseen ja selittämiseen. (Kananen 2008, 25.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään löytämään tarkemmin selittäviä tekijöitä sekä tutkimaan aiheita kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään löytämään ja paljastamaan tosiasioita sekä todentamaan olemassa olevia väittämiä ja olettamuksia. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen tyypillisimpiä piirteitä ovat: (Hirsjärvi ym. 2007, 160.)

- Tutkimuksen luonne on kokonaisvaltainen, jossa tiedon hankinta ja aineiston koonti tapahtuvat aina luonnollisissa ja todellisissa tilanteissa.
- Tutkittavan aiheen tiedot kerätään ihmisiltä eri tiedonhankinnan menetelmin. Tutkija havainnoi itse tutkittavaa ilmiötä mieluummin kuin luottaisi eri mittausvälineisiin saatuun tietoon. Lisäksi apuna voidaan hyödyntää erilaisia lomakkeita ja testejä tutkitun tiedon vahvistamiseksi.
- Aineiston koonnissa käytetään induktiivista analyysiä, jossa tutkijan tavoite on paljastaa odottamattomia asioita. Tämän vuoksi tutkimuksen lähtökohtana ei ole

teorian ja hypoteesien testaaminen, vaan tarkempi yksityiskohtainen tarkastelu, jossa tutkittavasta aiheesta ei välttämättä ole mitään ennakko-oletuksia.

- Laadullisen tutkimusmetodien käytössä halutaan tietää tutkittavan kohteen omat näkökulmat ja ajatukset tutkittavasta aiheesta. Tämän tyyppisiä metodeja ovat mm. Teemahaastattelu, havainnointi eri menetelmin, ryhmähaastattelut ja erilaisten dokumenttien yksityiskohtainen tarkastelu.
- Tutkimusjoukko on hyvin tarkkaan määritelty sekä tutkittavien kohteiden määrä ei ole niin suuri kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa.
- Tutkimus toteutetaan joustavasti, jossa tutkimussuunnitelma muuttuu tutkimuksen toteutuksen edetessä olosuhteiden mukaisesti.

### 6.1 Toimintatutkimus

Toteutan laadullisen tutkimukseni toimintatutkimuksena, jossa tutkitaan ja syvennytään tutkittavaan aiheeseen, jonka avulla pyritään muuttamaan vallitsevia käytäntöjä.

Toimintatutkimuksen avulla pyritään etsimään ratkaisuja yhteiskunnallisiin, sosiaalisiin, eettisiin ja teknisiin asioihin, jossa tutkittavat henkilöt otetaan aktiivisiksi osallistujiksi tutkimukseen. Toimintatutkimukseen kohde tai substanssi voi olla käytännössä mikä tahansa ihmiselämään liittyvä piirre tai toimintatapa, jota tutkitaan ja kehitetään paremmaksi. Aloite voi tulla useimmiten yliopistolta tai erinäisistä tutkimuslaitoksista, mutta on hyvin yleistä, että itse tutkimuskohde tai sitä edustava yritys ovat itse tutkimuskohteen aloitteen antajana. (Saaranen-Kauppinen A. & Puusniekka A. 2006).

Ojasalo, Moilanen & Ritalahti (2014) toteavat toimintatutkimuksen olevan osallistavaa tutkimuksen tekemistä, jolla pyritään tunnistamaan tutkimuskohteen ongelmia ja ratkaista nämä käytännönläheisesti. Toimintatutkimuksen päätavoite on ratkaista organisaatiossa ilmeneviä käytännön ongelmia ja samalla luoda syvällisempää ymmärrystä tutkimuskohteesta sekä tuottaa uutta tietoa aiheesta. Siinä korostuu merkittävästi ongelmalähtöisyys sekä toiminta on vahvasti käytäntöön pohjautuvaa.

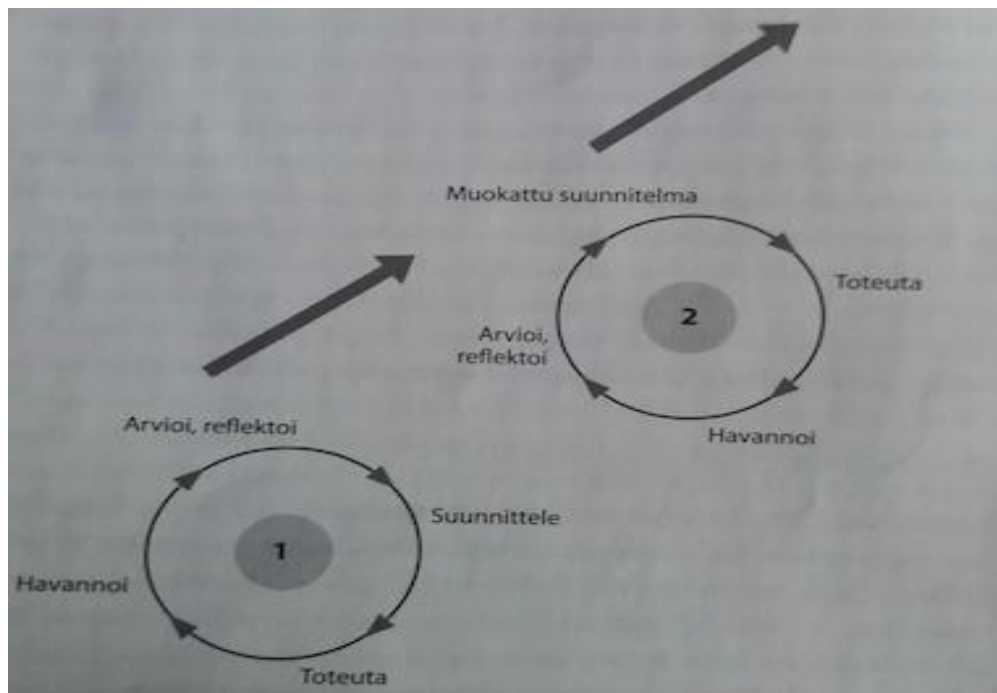
Toimintatutkimuksessa ollaan kiinnostuneita siitä, miten asiat tulisi olla tulevaisuudessa eikä vain pelkästään sitä, miten ne ovat ilman jatkotoimenpiteitä. Vallitsevia asioita ei vain kuvata, vaan nykyisiä todellisia toimintatapoja muutetaan haluttuun suuntaan. Tyypillisiä esimerkkejä toimintatutkimukseen liittyvistä aiheista ovat työyhteisöön liittyvien toimintatapojen parantaminen. Toimintatutkimuksessa on erittäin oleellista ottaa mukaan tutkimuksen käytännössä toimivat henkilöt osallistaviksi henkilöiksi kehittämään tutkimusta. Tutkijan on oleellista saada käytännön toimijat ymmärtämään heidän olevan aktiivisessa roolissa tutkimuksen kehittämisessä. Osallistava kehittäminen tarjoaa tutkimukselle paljon

etuja, kuten esimerkiksi yhteisesti toteutettu tutkimus antaa paremmat tiedot ja vastaukset kuin se, että jokin täysin ulkopuolinen henkilö toteuttaisi tutkimuksen. Yhteisön jäsenet tuntevat oman toimintansa paremmin kuin ketään muu, jos he ovat vain valmiita kehittämään omaa toimintaansa. Ulkopuolinen tutkija tuo taas lisäarvoa teoretiedoillansa sekä ulkopuolisella näkökulmalla, joita ilman tutkimusta olisi hankala toteuttaa ja ratkaista käytännönläheisesti. Toimintatutkimuksessa tuotetaan tietoa toiminnasta ja muutoksesta, mutta tutkijan on hyvä varautua siihen, että muutosta ei välttämättä tapahdu. Lisäksi tutkimuksen tulos voi olla täysin erilainen, mitä aiemmin tutkija on oletanut sen olevan. Toimintatutkimuksen haasteena on toteutuksen tilannesidonnaisuus, jolloin muiden tutkijoiden aikaisempia tuloksia on vaikeata hyödyntää omassa tutkimuksessa. Toimintatutkimuksen tavoitteet ja menetelmät määritellään usein liian suppeasti ja epäselvästi. Usein työyhteisöissä on liian lyhyet tutkimuksen toteutusajat, jotka ilmenevät kehittämistehtävän vajavaisena määrittelynä ja lähtökohtia ei selvitetä riittävän hyvin. (Ojasalo ym. 2014, 58.)

Kaikissa tutkimustyypeissä esiintyy ongelmia ja toimintatutkimus ei tee tästä poikkeusta. Monet miettivät, mikä on toimintatutkimus? Miten se määritellään tai mitä se ylipäätään tarkoittaa? Kukaan ei voi haastatella tai havainnoida yritystä. Tutkitaanko tällöin yrityksen johtoa, työntekijöitä vai mitä? Kuten kaikissa muissakin tutkimuksissa, tutkittavan kohteen valinta on ensiarvoisen tärkeä, jossa tutkimusyksikkö ei saa olla ääritapaus. Toiminnassa on tutkittavat kohteet valittu etukäteen pienestä joukosta, joten tutkimuksen tulokset eivät ole helposti yleistettävissä pienen kohdejoukon vuoksi. (Kananen 2008, 85 - 86.)

## 6.2 Toimintatutkimuksen prosessin vaiheet

Toimintatutkimuksessa toiminta jakaantuu kolmeen vaiheeseen, joita ovat suunnittelu, havainnointi ja arviointi. Jokaista vaihetta toteutetaan ja suhteutetaan toisiinsa järjestelmällisesti. Tutkimusvaiheet toteutuvat syklisesti, jolloin kaikki vaiheet toteutuvat useaan kertaan tutkimuksen edetessä ikään kuin spiraalina. Ensimmäiseksi valitaan tutkimuksen päämäärät ja määritellään kehittämisiongelma ja niiden pohjalta luodaan tavoitteet. Tämän jälkeen perehdytään aiheeseen liittyvään kirjallisuuteen ja muihin lähdeaineistoihin, jotka auttavat ymmärtämään tutkittavaa aihetta paremmin. Kirjallisuuteen perehtymisen jälkeen, tutkija pystyy täsmentämään kehittämistehtävänsä ja tavoitteita sekä laatimaan projektisuunnitelman. Varsinainen kehittämistyö aloitetaan perehtymällä ja tutkimalla, millaisia käytännön mahdollisuuksia toteutuksen päämääriin on saavutettavissa. Tämän jälkeen analysoidaan aineistoa ja arvioidaan tehtyjä toimenpiteitä, täsmennetään päämääriä ja tehdään konkreettisia käytännön kokeiluja aiheesta. Seuraavassa kuviossa on esitelty toimintatutkimuksen prosessivaiheet, jossa vuorottelevat suunnittelu, toteutus ja arviointi. Kuvio helpottaa hahmottamaan, miten toimintatutkimuksen prosessit etenevät vaihe vaiheelta.



Kuvio 1: Toimintatutkimuksen spiraalimainen eteneminen (Ojasalo ym. 2014, 60)

Kuvio 1:ssä nähdään, miten toimintatutkimus etenee spiraalimaisesti vaiheittain, jossa suunnittelu, toteutus, havainnointi ja arviointi kulkee rinnakkain koko toimintatutkimuksen ajan ja parantaa toimintatutkimuksen luotettavuutta. Toimintatutkimuksessa kaikki osallistujat ovat vastuullisia omasta toiminnastaan ryhmän muille toimijoille.

Toimintatutkimuksessa kehittäjän rooli on erilainen kuin muissa lähestymistavoissa, sillä kehittäjä toimii aina ryhmän aktiivisimpana jäsenenä. Lisäksi on hyvä muistaa, että toimintatutkimuksessa jokainen jäsen on tasa-arvoisessa asemassa muihin nähden, olipa heidän työnimike mikä tahansa. Toimintatutkimus voi viedä aikaa, sillä siinä halutaan konkreettisia kehitysmuutoksia yhteisöön, jossa kaikki jäsenet ovat aktiivisesti osallisia kehitystyössä.

### 6.3 Haastattelu

Haastattelun idea aineistonkeruumenetelmänä on hyvin yksinkertainen. Haastattelija esittää kysymyksiä haastateltavalle koskien hänen henkilökohtaisiin mielipiteisiin, ajatuksiin ja faktoihin. Haastattelijan taidoista riippuu paljon se, kuinka hyvin saadaan tutkittavasta ilmiöstä tietoa, joka olisi oleellista tutkimusten tulosten kannalta. Haastattelijan tulee kyetä luomaan haastattelutilanteesta mahdollisimman mukava ja luoda luottamuksellinen suhde haastateltavaa kohtaan. (Kananen 2014, 71 - 72.) Haastattelijan kysymykset pohjautuvat tutkimuksen liittyviin kysymyksiin, joilla on tarkoitus ratkaista tutkimusongelma.

Haastattelukysymyksiä voi olla useita, mutta niiden päällimmäinen ajatus on saada vastauksia varsinaisista tutkimuskysymyksistä. (Kananen 2008, 72 - 73.)

Haastattelut voidaan jakaa neljään osaan, jotka ovat strukturoitu-, puolistrukturoitu-, teema- ja avoin haastattelu. Teemahaastattelu tarkoittaa haastateltavan kanssa käytävää keskustelua, jossa käydään kukin aihealue kerrallaan läpi. Tutkija on aiemman teorian sekä omien ennakkokäsitystensä pohjalta laatinut etukäteen kysymykset valmiiksi.

Teemahaastattelun avulla pyritään ymmärtämään ja saamaan käsityksen tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä aihealueittain. Sen sijaan strukturoitu haastattelu toteutetaan ennalta määrityn kaavan, kysymysten ja niihin liittyvien vaihtoehtojen avulla. Strukturoitu haastattelu voidaan toteuttaa kyselylomakkeella tai verkkokyselynä (Kananen 2014, 72 - 73.) Puolistrukturoitu haastattelu muistuttaa teemahaastattelua, jossa aiheet ja teemat ovat valittu tarkasti. Lisäksi kysymykset voivat vaihdella, mutta on myös mahdollista käyttää valmiiksi valmisteltuja tarkkoja kysymyksiä. (Kvalimotv 2019.)

#### 6.4 Sisällönanalyysi

Tapaustutkimuksessa analysoitavat materiaalit ovat yleensä hyvin laajoja, joten analysointia varten tutkijan olisi syytä litteroida teksti pelkistettyyn muotoon. Tutkijalla on oma näkemys, mitä tutkittavat kohteet ovat ilmaisseet, jonka mukaan tutkija litteroi tekstiään pelkistettyyn muotoon. Tutkijan omat odotukset ja ajatukset voivat ohjata pelkistettyjä materiaaleja oman odotusten suuntaan, mikä heikentää merkittävästi tutkimuskohteen luotettavuutta. Yksi pelkistämisen muodoista on koodaus, jossa aineistoa tiivistetään ja selkeytetään, jotta aineiston materiaaleihin nähdään paremmin sisälle ja ymmärrys olisi helpompaa.

Koodauksessa aineistosta kaivetaan esille oleellimmat ja monimuotoisimmat asiat, joita runsaat tekstit pitävät sisällään. Koodauksella pyritään saamaan oleellimmat asiat käsiteltävään muotoon, jossa yksinkertaisimmillaan yhdistetään samaa tarkoittavat asiat samalla koodilla ja samoin sellaiset, joilla on yhteinen elementti tai tekijä. Koodauksessa ei saa vähentää aineiston laadullista sisältöä, koska koodaus ei itsessään ole vielä analysointia vaan välivaihe analysoinnin suorittamista varten. Koodauksen jälkeisessä vaiheessa pyritään löytämään rakenteita, säännönmukaisuuksia, malleja ja teemoja koodauskehikoiden avulla, joista tutkija saa tarvitsemansa tiedon hänelle oikeaan muotoon. (Kananen 2008, 88 - 90.)

Tutkijan saatua koodauksen valmiiksi, alkaa sisällönanalyysi. Sisällönanalyysi voidaan jakaa kahteen eri tapaan, jotka ovat sisällön analyysi ja sisällön erittely. Sisällön analyysissä tutkija pyrkii kuvaamaan aineistoa sanallisesti ja kuvainnollisesti tiiviissä muodossaan. Sisällön analyysissä tutkija tavoittelee tuottamaan ilmiöstä sanallisen ja selkeän kuvauksen. Hyvän sisällöllisen analyysin edellytyksenä on aineiston selkeä tiivistäminen sekä uuden muodon luomista saaduista tiedoista. (Kananen 2008, 89 - 93.) Sisällönanalyysin vaiheet koostuvat neljästä eri vaiheesta, jotka ovat pelkistäminen, klusterointi ja abstrahointi. Klusteroinnissa koodattu teksti käydään läpi ja yhteneväisistä asioista etsitään yhteneväisyyksiä tai eroavaisuuksia. Samaan asiaan liittyvät käsitteet liitetään ja ryhmitellään yhteen ja näistä luodaan yleisempi luokka. Abstrahointivaiheessa erotellaan oleellinen tieto epäoleellisesta

tiedosta. Tämän jälkeen näistä muodostetaan teoreettinen käsitteistö. Luokitellut asteikot tiivistetään vielä yhtenäisimmiksi käsitteiksi, jolloin tutkimusaineistosta saadaan kaikki yhteneväisyydet. (Leinonen 2018.)

#### 6.5 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys

Tutkimuksessa pyritään virheiden välttämiseen, mutta silti luotettavuus ja pätevyys vaihtelevat. Tämän vuoksi kaikissa tutkimuksissa arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Luotettavuuden arvioinnissa tulisi ottaa huomioon tutkimuksen kohde ja miten tutkimuksen tulokset ovat saatu. Aineiston toteutuksien eri vaiheissa on kerrottava olosuhteet selkeästi ja totuudenmukaisesti. Lisäksi kerrotaan aineiston keruuseen käytetty aika, mahdolliset häiriötekijät ja virhetulkinnat. Omien ennako-odotusten jättäminen on oleellista laadullisen aineiston analyysissa, jotta tutkittavien omat ajatukset ja selitykset tulisivat hyvin esille. Laadullisessa tutkimuksessa luokittelujen tekeminen on keskeistä. Lukijalle tulee kertoa luokitteluiden syntyminen alkuperät ja niiden perusteet. Luotettavuutta lisää tutkittavien henkilöiden anonymiteetti tutkimuksen toteutuksen aikana, joka mahdollistaa osallistujien rehellisyyden ja totuudenmukaisen vastauksen tutkimuskohteesta. Tutkijan tulisi pitää huoli, että jokaisella tutkimukseen osallistuneella olisi mahdollisuus lukea tutkimus ennen julkistamista. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 226 - 228.)

#### 7 Tulokset

Haastatteluihin valikoitiin kohdeyrityksestä neljä eri henkilöä. Haastatteluihin valitut toimivat eri tulosityksiköiden johtoryhmissä talouspäällikköinä. Haastatteluilla pyrittiin saamaan mahdollisimman laaja kuva kohdeyrityksen sisäisen kaupan nykytilasta ja kehittämistarpeista. Tietyt talouspäälliköt valikoitiin siksi, että heillä on yrityksen sisällä eniten sisäistä kaupankäyntiä. Lisäksi heillä kaikilla on mahdollisimman paljon erilaista kaupankäyntiä muiden tulosityksiköiden kanssa, jolloin saadaan mahdollisimman kattava kuva tutkittavasta aiheesta. Haastattelukutsut lähetettiin hyvissä ajoin haastateltaville ja kutsuissa esitettiin haastattelukysymykset sekä haastattelun tavoite ja tarkoitus. Haastattelua varten varattiin rauhallinen tila kohdeyrityksen toimistotiloista. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina ja jokaiselle haastattelulle annettiin yksi tunti aikaa.

Haastatteluiden alussa sanottiin, että haastateltavat saavat luottamuksellisesti kertoa kohdeyritystä koskevista asioista. Haastateltaville korostettiin anonymiteettisyydestä. Haastatteluiden analysoinnissa ja tulosten esittelyssä ei tuoda ilmi kenenkään henkilötietoja eikä vastauksia voi yhdistää tiettyyn vastaajaan. Haastattelut nauhoitettiin ja niihin pyydettiin lupa jokaiselta haastateltavalta.

### 7.1 Sisäisen kaupan merkitys tulositykskoiden näkökulmasta

Sisäisen kauppa koetaan merkitykselliseksi kaikille haastateltavista. Toisille tulosityksiköille se merkitsee enemmän, kun osa tulosityksiköistä saa suurimman osan tuloista sisäisesti, ja toiset tulosityksiköt saavat pienemmät tulot sisäisesti muilta tulosityksiköiltä. Leikkaussalit ja teho-osastot ovat puhtaasti sisäistä laskutusta, joissa laskutetaan muita minuuttien mukaan. Heidän tulosityksikössään seurataan todella tarkkaan, mikä on minuuttimäärien trendi vuosittain ja mikä on tulevaisuuden näkymä. (Taluspäällikkö 1).

Taluspäälliköt totesivat, että sisäisen kumppanien kuluja seurataan tarkasti, kuinka paljon ostettu kultakin kumppanilta ja verrattu ostoja tarkasti edelliseen vuoteen nähden. Erityisesti ostojen tarkkailu kohdistuu kalliisiin kustannuksiin, kuten tehohoitoon ja leikkaustoimenpiteisiin, joissa jokainen minuutti maksaa useita euroja, ja potilaat voivat olla pahimmassa tapauksessa kuukausia, jolloin kustannukset paisuvat merkittävästi. (Taluspäällikkö 2 ja 3.)

Taluspäällikkö 4 kokee sisäisen kaupan osittain merkitsemättömäksi, koska hänen tulosityksikkönsä ostavat enimmäkseen palveluita muilta sisäisiltä yksiköiltä, ja he kokevat, etteivät pysty itse vaikuttamaan ostojen määrään ja hintoihin. (Taluspäällikkö 4).

Toisaalta johtamisen näkökulmasta johtoryhmässä he välillä pohtivat, että olisiko heillä resurssia hoitaa tietyt kasvavat potilasmäärät itse, jotka muuten jouduttaisiin ostamaan toisilta tulosityksiköiltä. (Taluspäällikkö 4).

Taluspäällikkö 3 kokee, että johtamisen tai ohjauksen kannalta sisäisellä kaupalla ei ole niin paljon merkitystä, kun he eivät itse pysty vaikuttamaan siihen, kuinka paljon ostettavat palvelut, kuten käynnit ja suoritteet maksavat muilta tulosityksiköiltä. Lisäksi hän kokee, että heidän täytyy tietää potilaiden hoidon kokonaiskustannukset. Tällöin ainoa tapa on toteuttaa sisäinen kauppa muiden tulosityksiköiden kesken.

*”Me saamme potilaan hoitokustannukset pelkästään selville, jos teemme sisäistä kauppaa muiden tulosityksiköiden kanssa. Siinähan mielessä se on näin yhtä tärkeää kuin nähdä laboratorioskustannukset tai lääkekustannukset tai mikä hyvänsä et mikä on tämä kustannus, joka tulee niiden potilaiden hoidoista muissa yksiköissä.” (Taluspäällikkö 3.)*

### 7.2 Sisäisen kaupan hyötykäytöt

Kaikki taluspäälliköt ovat samaa mieltä, että sisäisen kaupan hyödyt ovat tärkeitä erityisesti heidän omassa toiminnassaan, jossa kulut ovat merkittäviä, kuten leikkaussalin, tehohoidon, päivystyksen, poliklinikoiden ja välinehuollon osalta. Tulosityksikkö 1:n toiminnasta suurin osa on sisäistä tuloa ja harva ulkoisia ja muilla tulosityksiköillä harva sisäistä tuloa ja suurin osa

ulkoista tuloa, jolloin olisi mahdotonta saada järkeviä tulojen ja kulujen suhdetta ilman sisäistä kaupankäyntiä.

Taluspäälliköt 1 ja 3 eivät taas koe järkeväksi tehdä sisäistä kauppaa sellaisista asioista, jotka ovat rahallisesti pieniä sekä harvinaisia toiminnaltaan. Heillä on paljon sellaista pienimuotoisempaa toimintaa, joita ei hinnoitella eikä huomioida sisäisessä kaupankäynnissä, joiden vuosittainen kulurakenne jää hyvin pieneksi. He toivovat yhteisesti sovittua rahasummaa, jonka saa minimissään myydä toiselle tulosyksikölle, jotta taloushenkilöt voisivat käyttää resurssejaan oikeasti tärkeisiin asioihin.

Sisäinen kaupan hyötykäyttönä taluspäällikkö 2 pitää kaikkea sairaalan toimintaa, jossa käytetään aikaperusteista kirjaamista ja laskutusta. Tällöin pystytään tarkemmin seuraamaan mitä toisen tulosyksikön työpanos maksaa ajallisesti sekä saadaan selville, kuinka paljon he ovat työskennelleet yksikössä ajallisesti. Lisäksi he pystyvät seuraamaan tarkemmin, miten heidän työpanoksensa kehittyi kustannuksellisesti. Muuten kyseisiä tietoja olisi vaikea saada näkyviin potilasjärjestelmistä, mutta kirjausmuutoksella tämä on mahdollista.

Lisäksi taluspäällikkö 3 kokee, että koko kohdeyrityksen johdon olisi hyvä luoda yksityiskohtaisempia ohjeistuksia sisäiseen kaupankäyntiin liittyen, koska nyt jokainen tulosyksikkö on voinut soveltaa erityisesti vuosisopimusten suhteen.

*” nyt on voinut tehdä vapaasti sisäisen kaupan tarjouksen, ja näyttää sitä koskevia tietoja esimerkiksi erikoislääkärillä, ja hän on voinut itse määritellä vuosisumman.” (Taluspäällikkö 4.)*

Taluspäällikkö 3 toteaa, että sisäisen kaupan rooli on tärkeä kohdeyrityksessä, koska silloin saadaan tuloslaskelma totuudenmukaiseksi. Kustannuslaskentaa toteuttaessa olisi paljon ongelmia, jos sisäistä kauppaa ei toteutettaisi. Hintoja varten täytyy kulut kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti ja ilman sisäistä kauppaa hinnat eivät olisi totuudenmukaisia. Tapoja voi olla monia, mutta sairaanhoidollisessa toimintaympäristössä tämä on koettu erittäin hyväksi vuosien varrella.

Taluspäälliköt olivat yhtä mieltä siitä, että jos sisäistä kauppaa halutaan vähentää kohdeyrityksessä, ainoa käytännön ratkaisu tähän olisi organisaatiomuutos. Tulosyksiköt luotaisiin eri tavalla kuin nyt. Uudessa organisaatiossa voitaisiin yhdistää eri erikoisaloja yhteen, jotka hoitavat samoja potilaita hoidon aikana. Tällä tavalla saataisiin tehostettua toimintaa yksiköiden sisällä eikä vuokratilat olisi tyhjillään ja henkilökunnan työnteko olisi joustavampaa verrattuna siihen, että jokaisella erikoisalalla olisi oma toiminta ja henkilökunta.

### 7.3 Vuosisopimusmyynti

Kaikki talouspäälliköt ovat yhtä mieltä siitä, että on hyvä saada edes jokin korvaus siitä, että omat lääkärit työskentelevät muissa tulosityksissä. Vuosisopimuksen ansiosta saadaan tuloslaskelman kustannukset ja tulot näkyviin oikein oikeissa vastuuyksiköissä. Heidän tulosityksissään on paljon sellaisia erikoisaloja, joissa lääkärin työpanos kohdistuu muiden tulosityksisiin, joissa ne vakanssit ovat. Ilman vuosisopimusta nämä joudutaan toteuttamaan kustannuslaskennassa, jonka johdosta vuosisopimus koetaan hyväksi tavaksi toteuttaa. Vuosisopimuksen hyvänä puolena pidetään sitä, että henkilökunnan ei itse tarvita kirjata mihinkään omia kirjauksia potilas- ja laskutusjärjestelmiin, vaan laskutus toteutetaan etukäteen kirjanpitoon.

Yksi talouspäälliköistä koki vuosisopimusmyynnin hyväksi, koska he käyvät oman yksikön johtajiensa kanssa tarkkaan läpi, missä omat työntekijät työskentelevät ja tuntevat oman tulosityksikön toimintaa paremmin. Muuten näitä muissa tulosityksissä työskenteleviä työntekijöitä ei käydä läpi johtajien kanssa, eikä pysyt ajan tasalla, joten tällä tavalla johto tuntee toimintaansa paremmin ja saadaan korvaus työntekijöiden panoksesta.

*” Se on todella hyvä siksi, että siinä käydään tarkasti esimerkiksi päivystyspisteet yhdessä linjajohtajien kanssa, että mihin se työpanos kohdistuu muissa tulosityksissä.” (Talouspäällikkö 1.)*

Vuosisopimuksen kehittämiseksi yksi talouspäällikkö oli sitä mieltä, että kohdeyrityksessä ei ole tehty selviä päätöksiä neuvottelu- ja vetovastuun vetäjistä. Osa tulosityksiköiden johtajista ovat sitä mieltä, että nämä vuosisopimusmyynnit kuuluisivat johtajien tehtäväksi eikä talouspäälliköiden keskinäiseen kaupankäyntiin. Tämän avulla johto tietäisi itsekin, missä heidän omat työntekijänsä työskentelevät. Nyt kaikilla tulosityksillä on omia erilaisia tapoja toteuttaa vuosisopimusmyyntiä, eikä toteuteta täysin samoilla ja yhtenäisillä säännöillä. (Talouspäällikkö 2.)

Yksi talouspäälliköistä totesi kustannustasojen määrittelyn olevan erilaista eri tulosityksillä ja kaikilla tulosityksillä on eri näkemykset siitä, mitä kukin palvelu maksaa. Tulosityksiköiden talouspäälliköt kokevat, että sairaalan henkilökunnan keskitaulukkopalkat eivät kerro henkilötyövuoden kokonaislukua ja sen takia kaikilla voi olla eri näkemys henkilötyövuokrauksen kustannuksista. Toiset tulosityksiköt maksavat pelkästään lääkärin palkan, mutta eivät halua esimerkiksi maksaa sijais-, palkkahallinto- ja hallintokuluja. Kaikki talouspäälliköt pohtivat, että pitäisikö sisäisessä kaupankäynnissä ottaa huomioon valtion tutkimuskorvauksia ja ylimääräisiä koulutuskuluja, jotka muuten jäisivät oman tulosityksikön kuluksi. Kaikki talouspäälliköt ovat yhtä mieltä siitä, että heille ei ole määritelty tarkkoja

ohjeita vuosisopimusten kulujen kattamiseen, jonka johdosta heillä on ristiriitaisia näkemyksiä vuosisopimuksiin liittyvistä kuluista.

Lisäksi kaikki talouspäälliköt ovat yhtä mieltä siitä, että ylimmän johdon tulisi määritellä tarkempia ohjeita ja periaatteita vuosisopimusten toteuttamiseen, jotta kaikki toteuttaisi samalla tavalla sisäiset vuosisopimusmyynnit. Esimerkiksi tarkemmalla tasolla määritelty keskipalkkataulukko, jossa olisi yhtenäisesti päätetty tarkat hallinto- ja koulutuskulut. (Taluspäällikkö 2.)

”Vuosisopimukset voisi olla enemmän vakiouotoisempaa ja selkeät ohjeet korkeammalta johdolta, niin ei tarvitsi väännellä muiden tulosityksiköiden kanssa.” (Taluspäällikkö 1).

Budjetin näkökulmasta vuosisopimus koetaan epäoikeudenmukaiseksi ja taktikoinniksi, koska vuosisopimusten ostaja voi määrittää oman ostobudjetin, vaikka myyjä olisi täysin eri mieltä myyntisummista. Lisäksi toisilla tulosityksiköillä on pelkästään sisäistä myyntiä ja toisilla yksiköillä enimmäkseen sisäistä ostoa ja nämä ostavat tulosityksiköt eivät voi vaikuttaa millään tavalla ostettujen palveluiden hintoihin tai kappalemääriin, vaan joutuvat tyytymään muiden tulosityksiköiden tekemiin päätöksiin. (Taluspäällikkö 2.)

Kaksi taluspäällikköä oli yhtä mieltä siitä, että kohdeyrityksen tietojärjestelmät eivät taivu kaikissa asioissa tarpeeksi hyvin, jotta saataisiin kustannukset kohdistettua oikein eri vastuuyksiköille. Lisäksi tulevaisuudessa toivotaan uuden potilasjärjestelmän Apotin auttavan kirjaamisissa, jotta päästäisiin vuosisopimuksista eroon ja käytettäisiin enemmän suoriteperusteista kirjaamista. (Taluspäällikkö 1.)

”Meillä on näitä anestesia lääkäreiden konsultaatioita muissa tulosityksiköissä, josta toivottaisiin, että päästäisiin suoriteperusteiseen laskutukseen.” (Taluspäällikkö 1).

Taluspäälliköt olivat yhtä mieltä siitä, että erikoistuvien lääkärin kustannuksia on vaikea kohdistaa työtä tekeviin vastuuyksiköihin tietyillä erikoisaloilla, kuten Sisätaudit ja kuntoutustulosityksikössä. Tällöin sisäiset veloitukset ovat hankala kohdistaa täysin oikein aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Taluspäälliköt ehdottivat myös, että taloushallintotoimintojen johdosta luotaisiin sisäiset ohjeet ja periaatteet erikoistuvien lääkärin kustannusten kohdistamiseen kaikissa tulosityksiköissä. Erityisesti he toivovat yhteistä keskikustannusta koko kohdeyrityksen osalta, jolla jokainen tulosityksikkö laskuttaa toisiaan. (Taluspäälliköt 1,2,3 ja 4.)

Taluspäällikkö (1) toteaa päivystyspisteiden tarkkojen kustannusten kohdistamisen olevan vaikea toteuttaa vuosisopimusmyyntinä. Osa päivystyspisteistä myydään kokonaan toiselle

tulosityksikölle, jolloin kaikki hallinnolliset kustannukset voidaan kohdistaa lääkärikustannusten lisäksi aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Ongelma koetaan silloin, kun osa päivystyspisteiden kuluista toteutuu toiseen tulosyksikköön, jolloin hallinnollisia kuluja on vaikea kohdistaa totuuden mukaisesti. Päivystyspisteiden kulut saisi helposti kohdistettua oikein, jos laskutus toteutettaisiin käyttöön perustuvana, jossa jokainen lääkäri kirjaisi merkinnän tehdystä työstä. Tämä koetaan ongelmaksi, koska hoitohenkilökunta ei halua lisää kirjattavaa potilastietojärjestelmiin, kun sitä on nyt jo heidän mielestään liian paljon.

Vuosisopimusmyynnissä ei yleisesti ottaen huomioida kesken vuotta tapahtuvia toiminnan muutoksia, joka vaikuttaisi merkittävästi sisäisiin veloituksiin. Pääsääntöisesti budjettimuutoksia ei tehdä kesken vuoden, vaikka toiminta olisi voinut muuttua jonkun verran vuoden kuluessa. (Taluspäällikkö 2.)

Vuosisopimusmyynti on haasteellista, jos hoitohenkilökunnan työajat menevät osittain päällekkäin oman työn kanssa tai vaikeuttaa oman työn organisointia. Työaika ei ole tällöin niin tehokasta kuin se, että tekisi kaiken työn rauhassa omassa tulosyksikössään. (Taluspäällikkö 1.)

*”Vuosisopimusmyynti on meille aika haasteellista, jos ajatellaan, että myydään puoli päivää jonnekin, jos esimerkiksi lääkäri on 10-14 jossakin yksikössä, niin mitä virkaa lääkäriellä on klo 8-10 ja 14-15 välisenä aikana, kun ei kerkeä tekemään kaikkea ja kaikki jää aina vähän niin kuin kesken.”*  
(Taluspäällikkö 1.)

Potilaan leikkaustoimenpiteessä tarvitaan usein monen erikoisalan kirurgeja, mutta tulot saa potilaan pääerikoisala, jolloin muiden kirurgien työt jäävät laskuttamatta sisäisesti. Näitä ei seurata eikä laskuteta muilta tulosyksiköiltä, koska kyseisiä tietoja on vaikea löytää raportointijärjestelmistä. (Taluspäällikkö 4.)

Sairaalan sisäisten elvytyshälytyksien kustannukset jaetaan kaikille tasaisesti käytön mukaan. Nämä on tehty vuosisopimuksena, jossa suunnitelluksi kuluksi laitetaan edellisen vuoden toteutuneet lukumäärät ja kustannukset, jotka vuoden lopussa tasataan käytön mukaan oikeiksi kustannuksiksi. (Taluspäällikkö 1) toteaa, että näiden kustannukset eivät mene aiheuttamisperiaatteen mukaisesti oikein, koska elvytystoiminta on palokuntatyypistä toimintaa, jossa kustannukset kuuluisivat kaikille tulosyksiköille tasapuolisesti, vaikka elvytyshälytyksiä ei tulisikaan johonkin tulosyksikköön.

#### 7.4 Käyttöön perustuva laskutus

Käyttöön perustuvan laskutuksen hyvinä puolina pidetään, että siitä jää aina merkintä raportointijärjestelmiin ja siitä syntyy automaattisesti lasku toiselle tulosyksikölle. Lisäksi tulosyksiköt tietävät mitä on tehty ja mitä on tapahtunut potilaan hoidon aikana. Käyttöön

perustuvassa laskutusten hinnat pohjautuvat kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin ja antavat valmiuksia aiheuttamisperiaatteen mukaiselle hinnoittelulle, joka lisää luotettavuutta sisäisen kaupan kustannusten kohdistamiselle. (*Talouspäällikkö 2.*)

Aikaperusteisen käyttöön perustuva laskutus on paljon parempi ja tarkempi sisäisen laskutuksen kannalta. Esimerkiksi fysioterapeutit laskuttavat aikaperusteisesti tarkasti eriteltynä, kun aiemmin heidän hinnoitellut kustannukset sisältyivät hoitopäivän hintaan, joka vaikeutti hahmottamaan potilaan hoidon kokonaiskustannuksia. Uuden aikaperusteisen hinnoittelun ansiosta muut pystyvät seuraamaan tarkasti fysioterapeuttien kustannuksiaan ja ohjaamaan omaa talouden toimintaansa. Aikaperusteisessa kirjaamisessa on hyvin tärkeää tehdä asiakaskohtaisia hintoja eri yksiköihin, jos toiminta on täysin erilaista kuin muualla, vaikka samat työntekijät tekevät samoja asioita myytävillä palveluilla. Esimerkiksi työntekijä pystyy tekemään enemmän myytävä suoritteita toisessa talossa, kun työntekijän siirtymisiin ei mene välttämättä niin kauan kuin toisessa talossa, jolloin hintojen toivotaan olevan asiakaskohtaisia. (*Talouspäällikkö 4.*)

Leikkaussalit, teho- ja kivunhoidon tulosityksikön laskutus toteutui muutamia vuosia sitten niin, että he määrittelivät kaikkien leikkaussalien toimenpidehinnat ja he pyysivät muilta tulosityksiköiltä kirurgien kulut, jotta leikkaustoimenpiteen hinnasta tulisi kaikki kulut kattava hinta. Muut erikoisalajat eivät olleet tähän tyytyväisiä, kun he eivät itse pystyneet vaikuttamaan mihinkään toimenpidehintoihin, vaan leikkaussalit, teho ja kivunhoidon tulosityksikkö määritteli kaikki hinnat. Muutama vuosi sitten vaihdettiin laskutusta niin, että jokainen erikoisala määrittelee itse omat leikkaussalien toimenpidehinnat ja leikkaussalit-tulosityksikkö laskuttaa sisäisesti minuutilaskutuksella omat kulut muilta erikoisaloilta. Nykyään muut erikoisalajat ovat olleet tyytyväisiä tähän toimintaan, kun he voivat tehdä itse sellaista markkinaperusteista hinnoittelua kuin he itse haluavat. Tämän muutoksen johdosta yhdellä toimenpiteellä voi olla monta eri hintaa eri toimipaikoissa, kun aiemmin oli vain yksi toimenpidehintaa koko kohdeyrityksessä. Tämä laskutustapamuutos helpotti kustannuslaskennan toteuttamista leikkaussaleissa, johon meni aiemmin monta kuukautta, kun nykyään ei mene montaa päivääkään, kun kaikki tiedot tulevat automaattisesti raportointijärjestelmiin. (*Talouspäällikkö 1.*)

Tehohoidossa olevien potilaiden osalta laskutettiin ennen hoitopäivinä, jossa laskutus tapahtui pelkästään silloin, kun vuorokausi vaihtui. Potilaat, jotka olivat tehohoidossa 12h, mutta vuorokausi ei vaihtunut, heitä ei laskutettu, vaan kustannukset kohdistuivat sitten muihin potilaisiin korkeammilla hinnoilla. Nykyään minuutilaskutuksen ansiosta jokainen potilas saa aiheuttamisperiaatteen mukaisen laskun jokaiselta minuutilta. Lisäksi tehohoidossa on eri tasoisia potilaita vaativuudeltaan, jossa joku potilas tarvitsee enemmän hoitohenkilökuntaa, aineita ja tarvikkeita, jotka huomioidaan TISS-pisteytyksen avulla oikein aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (*Talouspäällikkö 1.*)

Taluspäällikkö (3) toteaa, että heillä on todella paljon toimintaa muissa yksiköissä, joiden hintoihin he eivät voi vaikuttaa. Jos heidän potilasmäärät kasvavat tietyllä erikoisalla, samalla heidän sisäiset ostot kasvavat, koska potilaat käyvät samassa suhteessa muissa tulosyksiköissä. Hän kokee tämän ongelmaksi, koska olettaa muiden tulosyksiköiden tekevän tällöin tehokkaammin töitä, jolloin kustannukset eivät kasva samassa suhteessa kuin tulot. Toisen tulosyksikön hinnat ovat kiinteät ja toiminnan tehostumisen hyöty menee toiselle tulosyksikölle eikä heille. He ostavat juuri sillä kiinteällä hinnalla, minkä toinen tulosyksikkö on aiemmin määritellyt. Toisen tulosyksikön hinnat muuttuvat myöhemmin, kun kustannuslaskennat ja sitä kautta hinnoittelut toteutetaan. (Taluspäällikkö 3.)

Budjetointivaiheessa sisäisen kaupan ongelmaksi koetaan käyttöön perustuvien palveluiden vuositaso-ennustamisen muiden tulosyksiköiden kesken. Tulosyksiköiden on vaikea arvioida, kuinka paljon heidän omat potilaat tarvitsevat muiden tulosyksiköiden hoitopalveluja seuraavana vuonna. Lisäksi kumpikaan tulosyksikkö ei tiedä heidän omia hinnoittelustrategioitaan, kuten seuraavan vuoden määriteltyjä hintoja tai onko heillä tulevaisuudessa joitakin asioita, jotka voivat vaikuttaa toisen tulosyksikön toimintaan. Ongelmaksi koetaan, kun kohdeyrityksessä toteutetaan ensimmäiseksi käyttöön perustuvien palveluiden hinnoittelu ja myöhemmin vasta budjetointi, jossa arvioidaan tulevan vuoden toimintaa tarkemmalla tasolla. (Taluspäällikkö 4.)

Käyttöön perustuvien palveluiden pahimmaksi ongelmaksi koetaan hinnoittelut, koska katteelliset palvelut jäävät myyjän voitoksi ja voittoa ei palauteta sisäisessä kaupassa tulosyksiköiden välisessä kaupassa. Jokainen erikoisala on monopoliasemassa, jossa kilpailua ei ole, joten jokainen tulosyksikkö voi periaatteessa hinnoitella myytävät suoritteensa, miten ikinä he haluavatkaan. Taluspäälliköt toivovat, että kohdeyrityksessä pitäisi seurata hinnoittelua tarkemmin ja tehdä mahdollisia hinnan muutoksia, jos toiset tulosyksiköt tekevät voittoa sisäisessä kaupassa, koska kohdeyrityksen toiminnan pitäisi olla katteetonta. (Taluspäällikkö 2.)

Kalliiden lääkkeiden hinnoittelu koetaan ongelmalliseksi, jos esimerkiksi myyjä laittaa hinnastoon, että yksi lääkeannos/kirjaus sisältää kaksi annosta lääkettä, mutta käytännössä annetaankin vain yksi annos, jolloin myyvä yksikkö tekee katteellista hinnoittelua. (Taluspäällikkö 2.)

Käyttöön perustuvien palveluiden hinnoittelu koetaan merkittävän tärkeäksi kehityskohteeksi kohdeyrityksessä. Kustannuslaskennassa on täysin vanhentunutta tietoa, kun niiden tulokset saadaan tietää. Kohdeyrityksessä ei ole virallista hinnoittelujärjestelmää, vaan hinnat perustuvat kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin. Kustannuslaskenta perustuu edellisen vuoden kuluihin, joiden kautta hinnoitellaan seuraavan vuoden käyttöön perustuvia palveluita. Tällöin tulosyksiköiden johdon pitää ennustaa, kuinka paljon kustannukset

kasvavat kahden vuoden aikana, jotta hinnoittelu olisi aiheuttamisperiaatteen mukaista. Näiden asioiden huomioimiseksi, hinnoittelut koetaan hyvin vaikeaksi toteuttaa, jotta ne olisivat katteettomia käyttöön perustuvien palveluiden osalta. (talouspäälliköt 1,2,3 ja 4.)

Käyttöön perustuvien palveluiden osalta toivottaisiin, että tulevaisuudessa pystyttäisiin Apottiin luomaan henkilöstön työpanokselle jokin suorite ja sille hinta, jotta ei tarvitsisi tehdä vuosisopimuksia henkilöstövuokrauksesta. (Taluspäällikkö 4.)

Kirjaamisen merkitys koetaan tärkeäksi käyttöön perustuvien palveluiden osalta. Jos hoitohenkilökunta unohtaa merkata, laskutus jää toteutumatta. Lisäksi hoitohenkilökunnan jatkuva kiire ja asenne kirjaamista kohtaan vaikeuttavat käyttöön perustuvien palveluiden laskutuksen toteutumista. (Taluspäällikkö 2.)

## 8 Johtopäätökset

Yrityksen sisäinen kaupankäynti on kuluerä siinä missä, mikä tahansa muukin kustannus muiden joukossa. Sisäisen kaupankäynnin aiheuttamat kustannukset voivat olla merkittäviä kustannuseriä tietyillä toimintaloilla, kuten terveydenhuollossa ja muissa julkisen palvelun organisaatioissa. Sisäisillä kustannuksilla voi olla suuri merkitys yrityksen yksittäisen tulosityksikön tulokseen ja kannattavuuteen, jolloin sisäisten kuluerien kustannukset ovat hyvin tärkeä tiedostaa kokonaisuutena ja pyrkiä vähentämään niitä mahdollisuuksien mukaan. Sisäisen kaupankäynnin aiheuttamisperiaatteen mukaiseen kustannuksien kohdistukseen tarvitaan tarkkaa yksityiskohtaista kustannuslaskentaa, jonka mukaan hinnoittelu pystytään toteuttamaan niin, että kaikki yrityksen tulosityksiköt olisivat mahdollisimman tyytyväisiä sisäisiin veloituksiin. Yrityksen sisällä on tilanteita, jossa koetaan tyytymättömyyttä sisäisiin veloituksiin, koska kaikilla tulosityksiköillä on omat näkemyksensä, mitä kustannuksia pitää ja ei pidä huomioida sisäisissä veloituksissa. Erityisesti terveydenhuollossa huomioita herättäviä kustannuksia ovat erilaiset koulutus-, hallinnolliset ja yleiskustannukset, jotka täytyy vyöryttää kaikkien aiheuttamisperiaatteen mukaisten kulujen lisäksi, jotta sisäiset hinnat kattavat kaikki tarvittavat kulut.

Tutkimusta varten toteutuneissa haastatteluissa nousi hyvin selkeästi ilmi, että yrityksen sisäisessä kaupankäynnissä on todella paljon hyviä asioita ja aiheuttamisperiaatteen mukaiset veloitukset toteutuvat pääsääntöisesti hyvin taluspäälliköiden mielestä. Kohdeyrityksessä toteutetaan erittäin laajasti ja tarkasti kustannuslaskenta, joiden perusteella saadaan tarkat kustannustiedot aiheuttamisperiaatteen mukaisen hinnoittelun tueksi.

Vuosisopimusperusteisten sisäisten veloitus koettiin hyväksi, kun siitä saadaan yllättävän pienellä vaivalla kustannukset ja tulot kohdistettua oikein eri tulosityksiköiden kesken. Niiden ongelmaksi koettiin se, että eri tulosityksiköt veloittavat henkilötyöpanoksen päälle erinäisiä hallinto-, koulutus-, ja yleiskustannuksia eri prosenteilla, jolloin saman henkilötyöpanoksen kustannukset voivat olla täysin erilaiset, vaikka henkilötyöpanoksen palkka itsessään olisi

sama. Käytön mukaan laskutettavien palveluiden osalta koettiin hyväksi, että hinnat pohjautuvat kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin, jotka lisäävät laskutuksen luotettavuutta. Lisäksi niistä jää aina merkintä raportointijärjestelmiin, ja kaikki pystyvät tarkastelemaan tarkemmin, mistä he konkreettisesti maksavat muille ja mitä on tapahtunut hoidon aikana. Vaikka käyttöön perustuvien palveluiden hinnat pohjautuvat kustannuslaskennasta saatuihin tietoihin, niin silti jokainen erikoisala on monopoliasemassa myydessään palveluita muille, joihin ostaja ei voi vaikuttaa käytännössä ollenkaan. Lisäksi ongelmana pidetään, kun potilasmäärien kasvun johdosta myyjä saa enemmän tuloja toiselta tulosityksiköltä, ja samaan aikaan myyjän omat kustannukset ei kasva samassa suhteessa tulojen kanssa, koska samoilla resursseilla pystytään hoitamaan kasvaneet potilasmäärät, jolloin myyjä saa tehostumisen johdosta saadut edut itsellensä. Kohdeyrityksen sisällä on paljon toimintoja, joiden sisäiseen laskutukseen tarvitaan jatkuvaa seuranta ja päivittämistä, jotka eivät tule mitenkään automaattisesti oikein laskutusjärjestelmiin. Hyvä esimerkki tästä on kalliiden lääkkeiden hinnat, jotka määritellään itse omiin talousjärjestelmiin, mutta lääkkeiden kustannukset voivat alentua merkittävästi, kun lääkkeen patentti loppuu ja kilpailu kiristyy, jolloin kustannuksetkin ovat merkittävästi matalammat. Haastatteluiden perusteella tuli ilmi, että kohdeyrityksen tulosityksiköt ovat hyvin erilaisia toiminnaltaan ja talouden näkökulmasta, jonka johdosta sisäisessä kaupassa syntyy ongelmia tulosityksiköiden kesken. Lisäksi tulosityksiköt tekevät itsenäisesti kauppaa muiden kanssa ilman, että olisi tarkemmin määriteltyjä ohjeita ja pelisääntöjä sisäisen kaupan osalta. Taluspäälliköt toivovat tulevaisuudessa tarkempia sisäisen kaupan liittyviä ohjeita ja periaatteita, mitä kaikkien tulosityksiköiden tulisi noudattaa jatkossa.

Yrityksen sisäinen kauppa on toiminnaltaan ollut samanlaista jo vuosia ja epäoikeudenmukaisuutta on koettu puolin ja toisin erityisesti budjetintekovaiheessa, jossa sisäisen kaupan kustannukset pitää ennustaa ensi vuodelle ja sopeuttaa toimintoja niiden mukaisesti. Kuitenkin nämä sisäiset kaupat ollaan saatu toteutettua hyvässä hengessä tulosityksiköiden kesken, vaikka kaikilla tulosityksikoilla on ollut erimielisyyksiä veloitettavien kustannuksien suhteen. Tämän opinnäytetyön ansiosta kohdeyritys saa arvokasta tietoa yrityksensä sisäisen kaupan hyvistä ja huonoista hoitokäytänteistä, joiden toimintaa pystyy jatkossa kehittämään opinnäytetyöstä saaduilla tiedoilla. Yritys pystyy kohdistamaan resurssinsa erityisesti ongelmakohtiin ja kehittämään toimintaa opinnäytetyöstä saaduista tiedoista.

Jatkokehitystoimenpiteiksi voisi tutkia tarkemmin vuosisopimukseen kohdistuvaa kustannusten jakoa muille tulosityksikoille sairaalaympäristössä. Miten saadaan luotua aiheuttamisperiaatteen mukaiset sisäiset veloitukset kaikille yhteisesti, että kaikki tulosityksiköt olisivat tyytyväisiä?

Lähteet

Painetut

Eklund, I. & Kekkonen, 2011. Toiminnan kannattavuus. Helsinki: WSOYpro.

- Eklund, I. & Kekkonen, H. 2014. Kannattavuuslaskenta ja hinnoittelu. Helsinki: Sanoma Pro.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. painos. Helsinki: Tammi.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro.
- Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kananen, J. 2008. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kettula, M. 2001. Sydäninfarktipotilaan hoitoketjun toimivuus ja hoitokustannusten potilaskohtainen jakautuminen Etelä-Pohjanmaalla. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Laitinen, K. 2007. Kilpailukykyä hinnoittelulla. Helsinki: Gummerus Kirjapaino
- Mäkinen, I, Stenbacka, J. & Söderström, T. 2000. Katteella tulosta. 3. painos. Helsinki: WSOY.
- Mäntyneva, M. 2002 Kannattava markkinointi. Helsinki: WSOY
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät. 3. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro.
- Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media.
- Porter M.E & Teisberg, E.O. 2006. Redefining Health Care. Boston: Harvard Business review Press.
- Raudasoja, K. & Suomela, U. 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan. Helsinki: Sanoma Pro.
- Sipilä, J. 2003. Palvelujen hinnoittelu. Porvoo: WS Bookwell.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima.
- Tammi, T. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Väitöskirjatutkimus. Tampereen yliopisto. Tampere: Tampereen yliopistopaino–Juvenes Print.
- Tomperi, S. 2005. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Helsinki: Edita Prima.

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

Sähköiset

BusinessOulu. 2018. Hinnoittelu. Viitattu 2.6.2019.

<https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/oulu/toimiva-yrittaja/hinnoittelu/>

Chapman, C., Kern, A. & Laquecir, A. 2014. Costing practices in healthcare. Accounting Horizons 28(2), 353-364. Saatavilla sähköisesti;

<http://web.b.ebscohost.com.nelli.laurea.fi/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=a8c015fe-05e2-4080-9619-fd458cc0e05f%40pdc-v-sessmgr03>.

Hinnoittelun ABC. 2015. Opas tietotuotteiden ja palveluiden hinnoitteluun. Viitattu 13.9.2019. Saatavissa sähköisesti:

<http://www.kulmat.fi/images/tiedostot/Artikkelit/HinnoittelunABC-opas.pdf>

Kaplan R.S & Porter M.E. 2011. How to solve the cost crisis in health care. Boston: Harvard Business review Press 89, 46-64. Saatavissa Sähköisesti: <https://hbr.org/2011/09/how-to-solve-the-cost-crisis-in-health-care>

Kaplan R.S. & Witkowski M.L. (2014). Better accounting transforms healthcare delivery. Accounting Horizons 28 (2), 365-383. Saatavissa sähköisesti:

<https://pdfs.semanticscholar.org/bc54/0c42d0934badc7e2a52696c537bfc981734f.pdf>

Kuntaliitto. 2017. Tuotteistus ja potilas- ja asiakasryhmittely. Viitattu 10.11.2019. Saatavissa sähköisesti: <https://www.kuntaliitto.fi/sosiaali-ja-terveysasiat/tiedonhallinta/tuotteistus-ja-potilas-ja-asiakasryhmittelyt>

Kvalimotv. 2019. Strukturoitu ja puolistrukturoitu haastattelu. Viitattu 12.3.2019. Saatavissa sähköisesti: [https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6\\_3\\_3.html](https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_3.html)

Leinonen R. 2018. Sisällönanalyysi. Viitattu 10.11.2019. Saatavissa sähköisesti:

<https://www.spoken.fi/sisallonanalyysi/>

Saaranen-Kauppinen A.& Puusniekka A. 2006. KvaliMOTV-Toimintatutkimus. Viitattu

15.6.2019. Saatavissa sähköisesti: [https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L5\\_4.html](https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L5_4.html)

Tenhunen M. 2013. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat. Viitattu

22.8.2019. Saatavissa sähköisesti: <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulu-koulut/johdon-laskentatoimen-peruskasitteet-menetelmat-ja-tekniikat>

Julkaisemattomat

Hoitopalvelujen tuotteistuksen ja hinnoittelun periaatteet 2019. Kohdeyrityksen intra.  
Viitattu 20.5.2019.

Suoritekäsikirja 2019. Kohdeyrityksen intra. Viitattu 20.6.2019.

## Kuviot

Kuvio 1: Toimintatutkimuksen spiraalimainen eteneminen (Ojasalo ym. 2014, 60). ..... 29

## Liitteet

Liite 1: Teemahaastattelun runko, yksilöhaastattelu .....	48
---	----

Liite 1: Teemahaastattelun runko, yksilöhaastattelut

Paikka ja aika

Tietoja haastateltavista:

Nimike:

Vastuualue

Teema 1. Vuosisopimusmyynti

1. Mikä nykyisessä vuosisopimusmyynnissä on ollut hyvää muiden tulosityksiköiden kesken?
2. Mikä nykyisessä vuosisopimusmyynnissä on kaipaisi kehittämistä / muutosta ja mistä syystä
3. Minkälaisia yhteisiä käytännön toimintatapoja mielestäsi jokainen tulosityksikkö voisi kehittää/muuttaa sisäisen kaupan kehittämiseksi vuosisopimusmyyntien osalta ja mistä syystä?
4. Onko joitakin asioita joita vuosisopimusmyynti ei huomio, mutta jotka tulisi huomioida?
5. Onko muita kehitettävää tai joka jäi uupumaan vuosisopimusmyynnin osalta?

Teema 2. Sairaanhoidollisten hinnoitellut palvelut ja tuotteet

1. Mikä nykyisessä hinnoiteltujen palveluiden ja tuotteiden osalta on ollut hyvää muiden tulosityksiköiden kesken?
2. Mikä nykyisessä hinnoiteltujen palveluiden ja tuotteiden osalta kaipaisi kehittämistä / muutosta ja mistä syystä
3. Minkälaisia yhteisiä käytännön toimintatapoja mielestäsi jokainen tulosityksikkö voisi kehittää/muuttaa sisäisen kaupan kehittämiseksi hinnoiteltujen tuotteiden ja palveluiden osalta ja mistä syystä?
4. Onko joitakin asioita, joita hinnoitellut palvelut ja tuotteet ei huomio, mutta jotka tulisi huomioida?
5. Onko muita kehitettävää tai joka jäi uupumaan hinnoiteltujen palveluiden ja tuotteiden osalta?