

Saimaan ammattikorkeakoulu  
Liiketalous Lappeenranta  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Anna Hasu

## **Kustannustehokkuus eläinlääkintähuollossa**

Opinnäytetyö 2015

## Tiivistelmä

Anna Hasu

Kustannustehokkuus eläinlääkintähuollossa, 43 sivua, 1 Liite

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Opinnäytetyö 2015

Ohjaajat: lehtori Tarja Muikku, Saimaan ammattikorkeakoulu, ympäristöjohtaja

Sirpa Suur-Hamari, Imatran seudun ympäristötoimi

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli löytää Imatran seudun ympäristötoimelle toimivin ja samalla kuitenkin kustannustehokkain malli toteuttaa eläinlääkintähuollon palvelut. Samalla haluttiin selvittää syitä mahdollisiin eroavaisuuksiin kuntien välillä eläinlääkintähuollon kustannuksissa.

Tutkimuksen teoriaosa koostui kustannuslaskennan, kilpailuttamisen ja ympäristöterveydenhuollon kirjallisuudesta. Empiriaosus toteutettiin laadullisena kyselytutkimuksena.

Tutkimuksen perusteella havaittiin eläinlääkintähuollon kustannusten rasittavan eniten hyötyeläinpainotteisia ja asukasluvultaan pieniä kuntia. Imatran seudun ympäristötoimelle kustannustehokkain malli toteuttaa eläinlääkintähuolto voisi olla palveluiden ulkoistaminen joko kokonaan tai ainakin osittain.

Asiasanat: Kustannustehokkuus, eläinlääkintähuolto, kilpailuttaminen

## **Abstract**

Anna Hasu

Cost-effectiveness in municipal veterinarian services, 43 pages, 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences

Business Administration Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2015

Instructors: Ms Tarja Muikku, M.Sc, Lecturer; Ms Sirpa Suur-Hamari, Environmental Director

The purpose of the research was to find out the most cost-effective way to organize the municipal veterinarian services for Environmental Office of the Imatra region (Imatran seudun ympäristötoimi) and to find out the reasons for differences between the municipal veterinary services costs.

The theoretical part consists of literature and Internet sources, which dealt with, among other things, cost accounting, tendering and veterinary services. The empirical part was carried out as a qualitative survey research which was sent to several municipalities.

The results of the study show that the municipal veterinary services cost more to small municipalities, which also have a lot of agriculture. As a result of this project it was also found out that Environmental Office of the Imatra region (Imatran seudun ympäristötoimi) could find cost-effectiveness by outsourcing the municipal veterinary services entirely or partly.

Keywords: Cost-effectiveness, veterinary services, tendering

## Sisällys

1	Johdanto.....	5
1.1	Imatran seudun ympäristötoimi.....	5
1.2	Tutkimuksen tavoite.....	5
1.3	Nykytilanne.....	6
1.4	Tutkimuskysymykset ja rajaukset.....	6
1.5	Tutkimusmenetelmä.....	7
1.6	Työn rakenne.....	7
2	Ympäristöterveydenhuolto.....	8
2.1	Ympäristöterveydenhuollon järjestäminen.....	8
2.2	Eläinlääkintähuolto.....	9
2.3	Eläinlääkäripalvelut.....	9
2.3.1	Peruseläinlääkäripalvelut.....	10
2.3.2	Kiireellinen eläinlääkäriapu.....	11
3	Kustannuslaskenta.....	11
3.1	Kustannusten luokittelu.....	12
3.1.1	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset.....	12
3.1.2	Välittömät ja välilliset kustannukset.....	13
3.1.3	Erillis- ja yhteiskustannukset.....	14
3.2	Kustannuslajilaskenta.....	14
3.2.1	Työkustannukset.....	15
3.2.2	Ainekustannukset.....	16
3.2.3	Muut lyhytvaikutteiset kustannukset.....	17
3.2.4	Pääomakustannukset.....	17
3.3	Kustannuspaikkalaskenta.....	18
3.4	Kustannuslaskennan rooli kunta-alalla.....	20
4	Kilpailutus.....	21
5	Tutkimuksen toteutus.....	23
5.1	Aineiston keruu.....	24
5.2	Kysely.....	24
5.3	Kysymykset.....	25
5.4	Vastausten analysointi.....	26
5.4.1	Eläinlääkintähuollon henkilöstöresurssit ja -kustannukset.....	27
5.4.2	Toimitilat.....	30
5.4.3	Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset ...	30
6	Johtopäätökset.....	33
7	Pohdintaa.....	36
7.1	Tutkimusprosessin kulku ja onnistuminen.....	36
7.2	Jatkotutkimuksen aiheita.....	37
	Kuvat.....	38
	Taulukot.....	38
	Lähteet.....	39

Liitteet:

Liite 1 Sähköpostikysely

# 1 Johdanto

## 1.1 Imatran seudun ympäristötoimi

Imatran seudun ympäristötoimi hoitaa Parikkalan, Rautjärven, Ruokolahden ja Imatran alueella kunnille kuuluvat ympäristönsuojelun ja ympäristöterveydenhuollon tehtävät, mukaan lukien eläinlääkintähuolto. (Imatran seudun ympäristötoimi.)

Imatran seudun ympäristötoimi aloitti vuonna 2009 hoitamaan ympäristönsuojelun ja ympäristöterveydenhuollon tehtäviä isäntäkuntamallisena yksikkönä. Ennen tätä jokainen kunta (Imatra, Ruokolahti, Rautjärvi ja Parikkala) hoiti nämä tehtävät itse. Imatran seudun ympäristötoimen taloutta hoidetaan isäntäkunnassa eli Imatran kaupungissa. Ympäristötoimen talousarvio kuuluu osana Imatran kaupungin talousarvioon. (Imatran seudun ympäristötoimi, toimintakatsaus.)

## 1.2 Tutkimuksen tavoite

Opinnäytetyöni aihe on toiminnan järjestämisen kustannustehokkuus eläinlääkintähuollossa. Aihe tuli minulle toimeksiantona Imatran seudun ympäristötoimesta. Etsin Imatran seudulle toimivinta ja samalla kuitenkin kustannustehokkainta mallia toteuttaa eläinlääkintähuolto ja selvitän, mikä eläinlääkintähuollossa maksaa. Toimintamallin tulee sisältää eläinlääkintähuoltolain kunnalle määrittelemät tehtävät peruseläinlääkäripalveluiden ja kiireellisen eläinlääkäriavun eli päivystyksen järjestämisestä.

Opinnäytetyöhön sisältyvällä tutkimuksella selvitetään, kuinka paljon kustannukset ovat valituissa vertailukunnissa muun muassa asukasta kohden ja millä tavalla eläinlääkintähuolto on toteutettu näissä vertailukunnissa. Kun tiedetään näiden vertailukuntien kustannukset ja kuinka eläinlääkintähuolto on niissä toteutettu, pystytään etsimään syitä mahdollisiin eroavaisuuksiin Imatran seudun ja vertailukuntien eläinlääkintähuollon kustannusten välillä. Näin saamme paljon hyödyllistä tietoa siitä, mikä eläinlääkintähuollossa aiheuttaa suurimmat kustannukset ja pystytäänkö kustannusten syntyyn ylipäättänsä vaikuttamaan sovelta-

malla jotakin toisenlaista toteutustapaa eläinlääkintähuollon palveluille. Tällä tutkimuksella haetaan pidemmän ajan kehittämisapuvälinettä Imatran seudun ympäristötoimelle.

### **1.3 Nykytilanne**

Tällä hetkellä Imatran seudun ympäristötoimessa on viisi kaupungineläinlääkäriä ja yksi valvontaeläinlääkäri. Peruseläinlääkäripalveluja tuotetaan kaupungineläinlääkäreiden voimin kolmessa toimipisteessä: Parikkalassa, Ruokolahdella ja Imatralla. Imatralla on osittain ostopalveluna toteutettu pieneläinklinikka, jossa yksityisen palveluntarjoajan lisäksi I kaupungineläinlääkäri ottaa potilaita vastaan. Näitä tiloja käytetään myös päivystykseen. Muutoin kunta toteuttaa itse eläinlääkintähuollon palvelut koskien peruseläinlääkäripalveluita ja kiireellistä eläinlääkäriapua. (Valvontasuunnitelma 2015-2019.)

Parikkalan ja Ruokolahden toimipisteistä hoidetaan ensisijaisesti alueen hyötyeläimet, mutta myös lemmikkieläimet resurssien salliessa. Ruokolahden toimipisteestä hoidetaan Imatran kaupungin alueen hyötyeläinkäynnit ja tarvittaessa taas Parikkalan ja Ruokolahden pisteistä voidaan lähettää pieneläimiä Imatran klinikalle hoidettavaksi. (Valvontasuunnitelma 2015-2019.)

Imatran seudulla päivystysalue on sama kuin Imatran seudun ympäristötoimen kuntien alue. Kaupungineläinlääkärit päivystävät vuorollaan arki-iltaisin, öisin sekä viikonloput ja juhlapyhät. Imatran seudulla on käytetty myös jonkin verran ulkopuolisia päivystäjiä. Päivystystä ei ole eriytetty, vaan se on yhteinen pien- ja suurelaimille. (Valvontasuunnitelma 2015-2019.)

### **1.4 Tutkimuskysymykset ja rajaukset**

Opinnäytetyöllä halutaan saada aikaan analyysi eläinlääkintähuollon eri tapojen kustannustehokkuudesta. Tutkimuksen avulla haetaan vastausta seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

Mikä olisi toimivin ja kustannustehokkain toimintamalli eläinlääkintähuollon järjestämiseksi Imatran seudulle?

Mikä eläinlääkintähuollossa maksaa?

Minkälaisia eroja kustannuksissa on vertailukuntien välillä ja mistä nämä mahdolliset erot johtuvat?

Vastaamalla näihin kysymyksiin saadaan tärkeää tietoa eläinlääkintähuollon kustannuksista ja mahdollisista kustannuseroista vertailukuntien välillä. Eläinlääkintähuoltoa koskevista kustannuksista jätetään tarkastelun ulkopuolelle eläinsuojelua koskeva valtion osuus.

## **1.5 Tutkimusmenetelmä**

Opinnäytetyössä käyttämäni tutkimusmenetelmä on laadullinen tutkimus. Opin- näytetyöhön sisältyvän tutkimuksen tarkoitus on auttaa ymmärtämään ja tulkitsemaan ilmiötä. Ilmiönä käsittelen tässä tutkimuksessa eläinlääkintähuollon kustannusten syntymistä, niiden mahdollisia eroja vertailukuntien välillä ja näiden asioiden vaikutusta eläinlääkintähuollon kustannustehokkaan toimintamallin etsintään Imatran seudulle.

Laadullisella eli kvalitatiivisella tutkimuksella tarkoitetaan joukkoa erilaisia tulkinnallisia tutkimuskäytäntöjä, joilla ei ole täysin omaa teoriaa tai omia metodeja. Sen tarkoituksena on kuvata ja ymmärtää sekä tulkita ilmiötä kokonaisvaltaisesti. Laadullisen tutkimuksen aineisto voi olla osittain numeerisessa muodossa, mutta analyysi on toteutettava kuitenkin laadullisena eli tekstimuodossa. Laadullisessa tutkimuksessa suositaan sellaisia aineiston hankintamenetelmiä, joissa tutkittavien omat ajatukset tulevat esiin ja kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti. (Ikävalko 2014.)

## **1.6 Työn rakenne**

Työ alkaa luonnollisesti johdantokappaleesta, jossa tuodaan esiin aiheesta perustiedot ja esitellään toimeksiantaja. Seuraavissa kahdessa luvussa käsitellään työn teoriaosuutta, joissa perehdytään tarkemmin ympäristöterveydenhuoltoon, eläinlääkintähuoltoon sekä kustannuslaskentaan.

Teoriaosaa seuraa empiriaosuus, jossa käydään läpi, kuinka tutkimus on kokonaisuudessaan toteutettu. Empiriaosuudessa esitellään, kuinka aineisto on kerätty ja aineiston analyysi toteutettu. Luvussa Johtopäätökset käydään läpi tutki-

muksen tulokset. Viimeinen luku pitää sisällään pohdintaa, jossa tuon esiin ajatuksiani opinnäytetyöstä, sen onnistumisesta ja mahdollisista ideoista jatkotutkimuksille.

## **2 Ympäristöterveydenhuolto**

Ympäristöterveydenhuolto on osa ennaltaehkäisevää perusterveydenhuoltoa, jossa valvotaan viime kädessä ihmisen terveyteen vaikuttavaa elinympäristöä. Ympäristöterveydenhuoltoon kuuluu terveydensuojelulain mukainen elintarvikkeiden, tupakkalain, kuluttajaturvallisuuden, eläinten terveyden ja hyvinvoinnin valvonta sekä eläinlääkäripalvelut ja terveydensuojelu. (Valvira.)

Ympäristöterveydenhuollosta säädetään muun muassa terveydensuojelulaissa, elintarvikelaissa, tupakkalaissa, kuluttajaturvallisuuslaissa ja eläinlääkintähuolto-laissa.

### **2.1 Ympäristöterveydenhuollon järjestäminen**

Ympäristöterveydenhuollon valvonnan ylimmästä johdosta vastaa kolme ministeriötä, jotka ovat Sosiaali- ja terveysministeriö (STM), Maa- ja metsätalousministeriö (MMM) sekä Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM). Ministeriöt vastaavat ympäristöterveydenhuollon yleisestä johdosta, suunnittelusta ja ohjauksesta. Näiden ministeriöiden alla toimii kolme keskusvirastoa, jotka ovat Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto (Valvira), Elintarviketurvallisuusvirasto (Evira) sekä Turvallisuus- ja kemikaalivirasto (Tukes). Nämä keskushallinnon valvontaviranomaiset suunnittelevat, ohjaavat ja valvovat ympäristöterveydenhuoltoa valtakunnallisesti toimialoillaan. Ohjauskeinoja ovat valtakunnalliset valvontaohjelmat, neuvonta, viranhaltijoiden koulutus, malliasiakirjat, ohjeet ja oppaat sekä viranomaisien koordinoimat valvontaprojektit ja –hankkeet. Alueellisesta ympäristöterveydenhuollon valvonnasta vastaavat aluehallintovirastot. Nämä ohjaavat ja valvovat annettujen säädösten ja määräysten noudattamista toimialueillaan eli kunnissa. (Valvira.)



Päävastuu ympäristöterveydenhuollon toteutuksesta on kunnilla. Kunnat toteuttavat itsenäisesti valtakunnallisten valvontaohjelmien mukaisiksi laatimiaan valvontasuunnitelmia. Kunnan valvontasuunnitelmalla tarkoitetaan yhtä kirjallista suunnitelmaa, johon on koottu ympäristöterveydenhuollon valvonta yleisesti ja toimialakohtaisesti. Suunnitelma on monivuotinen, mutta se on päivitettävä tarvittaessa, kuitenkin vähintään kolmen vuoden välein. (Ympäristöterveydenhuollon yhteinen valtakunnallinen valvontaohjelma vuosille 2015–2019, 14). Ympäristöterveydenhuollon yksikön voi muodostaa joko yksittäinen kunta tai yhteistoiminta-alue. Yhteistoiminta-alueella tarkoitetaan kuntarajat ylittävää yhteistyötä. (Valvira.)

## **2.2 Eläinlääkintähuolto**

Eläinlääkintähuoltolaki määrittelee kunnan tehtävät eläinlääkintähuollossa. Lain tarkoituksena on varmistaa kuntien järjestämien eläinlääkäripalveluiden saataavuus ja laatu sekä muiden eläinlääkäripalveluiden valvonta. Eläinlääkintähuoltolaki varmistaa myös elintarvikkeiden turvallisuuden ja eläinten terveyden sekä hyvinvoinnin valvonnan. (Eläinlääkintähuoltolaki.)

Eläinlääkintähuolto on osa ympäristöterveydenhuoltoa. Eläinlääkintähuollolla tarkoitetaan eläinten terveyden ja sairauksien hoitoa. Myös eläintautien vastustaminen ja ennaltaehkäisy sekä eläinten suojelu kuuluu eläinlääkintähuoltoon. Kuntien tehtävä eläinlääkintähuoltolain mukaan on huolehtia eläinlääkäripalveluiden järjestämisestä sekä varata resurssit valtion vastuulla olevan eläinten terveyden ja hyvinvoinnin valvontaan. (Aluehallintovirasto.)

Eläinlääkintähuoltoa ohjaa ja valvoo ylimpänä viranomaisena Maa- ja metsätalousministeriö. Evira toimii tässä taas valvovana keskushallinnon viranomaisena ja aluehallintovirastot toteuttavat valvontaa alueillaan eli kunnissa. Päävastuu eläinlääkintähuollon palvelujen järjestämisestä on kunnilla.

## **2.3 Eläinlääkäripalvelut**

Eläinlääkäripalveluita tarjoavat niin kunnat kuin yksityisetkin eläinlääkärit ja eläinlääkäriasemat. Kunnan järjestämistä eläinlääkäripalveluista vastaa pääasiassa ympäristöterveydenhuollon yhteistoiminta-alueet.

Kunnan tehtävänä eläinlääkäripalveluiden osalta on järjestää peruseläinlääkäripalvelut arkipäivisin hyötyeläimille. Hyötyeläimellä tarkoitetaan kotieläintä, jota pidetään maataloutta tai muuta elinkeinotoimintaa taikka ihmiselle tarpeellista työsuoritusta varten. Mikäli yhteistoiminta-alueella ei pystytä esimerkiksi yksityisen palveluntarjoajan puolesta tarjoamaan peruseläinlääkäripalveluita muille kotieläimille, jää tämänkin järjestäminen kunnan velvollisuudeksi. Kunnan on myös huolehdittava kiireellisen eläinlääkäriavun saatavuudesta kaikille kotieläimille. Kunta voi halutessaan järjestää vaativampiakin palveluja peruseläinlääkäripalveluiden lisäksi, kuten esimerkiksi eri alojen erikoiseläinlääkäripalvelut. Kunta voi myös hankkia peruseläinlääkäripalvelut ja kiireellisen eläinlääkäriavun ostopalveluina yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

Yksityisiä eläinlääkäripalveluja tarjoavat yksityiset eläinlääkärit ja eläinlääkäri-asetat. Yksityisen palveluntarjoajan on ennen toimintansa aloittamista tehtävä ilmoitus aluehallintovirastolle. Eläinlääkäripalveluja tarjoavalla yrityksellä on oltava palveluksessaan toiminnasta vastaava laillistettu eläinlääkäri. Yksityisellä eläinlääkäripalvelun tuottajalla on oltava myös asianmukaiset, toiminnan laadun ja laajuuden edellyttämät toimitilat ja työvälineet sekä toiminnan edellyttämä henkilökunta. (Evira.)

### **2.3.1 Peruseläinlääkäripalvelut**

Eläinlääkintähuoltolain mukaan kunnan on järjestettävä arkipäivisin virka-aikana saatavilla oleva peruseläinlääkäripalvelu asukkaidensa pitämiä kotieläimiä varten, sekä sellaisten yhteisöjen pitämiä kotieläimiä varten, joilla on kotipaikka sen alueella.

Muita kotieläimiä, kuin hyötyeläimiä varten, tämä palvelu on kuitenkin järjestettävä vain, jos palvelua ei ole muuten saatavilla yhteistoiminta-alueella. Jos kunta ei järjestä palvelua kaikille kotieläimille, on kunnan osoitettava eläinlääkintähuollon valvontasuunnitelmassaan, että palveluja on muille kuin hyötyeläimille saatavilla riittävästi ja keskeytyksettä yksityissektorilta.

Peruseläinlääkäripalveluun kuuluvat eläinlääkäriin käynnit suurelainten pitopaikkoihin sekä pieneläinten hoito vastaanotolla. Peruseläinlääkäripalvelun tulee olla saatavilla palveluiden käyttäjien kannalta kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisella

etäisyydellä maantieteelliset olosuhteet huomioon ottaen. Peruseläinlääkäripalveluun kuuluvat myös puhelinneuvonta, kotieläinten terveyden- ja sairaanhoito sekä tuotantoeläinten terveydenhuolto.

Yksityisiltä eläinlääkäreiltä ja eläinlääkäriasemilta on paikkakunnasta riippuen saatavissa sekä peruseläinlääkäripalveluja että erikoiseläinlääkäripalveluja. (Eläinlääkintähuoltolaki.)

### **2.3.2 Kiireellinen eläinlääkäriapu**

Kunnan on järjestettävä kiireellistä eläinlääkäriapua eli päivystys kaikkia alueellaan olevia kotieläimiä varten kaikkina vuorokaudenaikoina. Virka-ajan ulkopuolella päivystyspalvelu on järjestettävä yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa yhtä tai useampaa seutu- tai maakuntaa vastaavalla päivystysalueella. Kiireellinen eläinlääkäriapu on järjestettävä päivystysalueella niin, että pieneläimiä ja suurelaimia hoitaa pääasiassa eri henkilökunta. Tästä eriyttämisvaatimuksesta voidaan kuitenkin poiketa perustelluista syistä.

Päivystysaluetta varten on järjestettävä keskitetty palvelu yhteydenottoja varten. Kiireellisen eläinlääkäriavun tulee olla saatavilla palveluiden käyttäjien kannalta kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisella etäisyydellä maantieteelliset olosuhteet huomioon ottaen. Myös osa yksityisistä eläinlääkäreistä ja eläinlääkäriasemista järjestää päivystyspalveluja virka-ajan ulkopuolella. (Eläinlääkintähuoltolaki.)

## **3 Kustannuslaskenta**

Kustannus on keskeinen käsite, joka poikkeaa liikekirjanpidon käsitteistä. Kustannuksella tarkoitetaan tuotannontekijän rahassa mitattavaa käyttöä tai kuluusta. Kun puhutaan tuotannontekijöistä, tarkoitetaan sillä tavaroiden tai palveluiden tuottamiseen tarvittavia resursseja, kuten työntekijöitä tai koneita. Kustannus siis ei ole sama asia kuin liikekirjanpidon käsitteet kulu ja meno. Meno syntyy yhteisölle, kun se vastaanottaa tuotannontekijän. Kulu taas on vastaanotetun tuotannontekijän hankinnasta tilikaudelle jaksotettu osa eli esimerkiksi poisto. (Tilisanomat 2015.) Kustannuslaskenta käsitteenä tarkoittaa yhteisön jonkin tietyn

toiminnon tai suoritteiden kannattavuuden laskemista, sekä kustannusten selvittämisestä. (Taloussanomat.) On tärkeää tuntea ja tunnistaa kustannukset, jotta pystytään selvittämään toiminnan kannattavuus, tuottavuus ja taloudellisuus (Tilisanomat 2015).

### **3.1 Kustannusten luokittelu**

Kustannukset jaotellaan johdon laskentatoimessa muuttuviin ja kiinteisiin, välittömiin ja välillisiin, yhteis- ja yleiskustannuksiin sekä erillis- ja kokonaiskustannuksiin (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 54).

#### **3.1.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset**

Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten luokittelun perusteena on, vaikuttaako suoritelmäärän muutos laskentakaudella kustannusten määrään (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 46). Laskentakaudella tarkoitetaan yhtä ajanjaksoa, jonka kustannuksia seurataan ja lasketaan. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 37). Muuttuvien kustannusten oletetaan vähenevän ja kasvavan toiminta-asteen muuttuessa. Tästä syystä on järkevää käsitellä muuttuvina kustannuksina vain sellaisia kustannuksia, joiden riippuvuus toiminta-asteesta on riittävän selvää. (Neilimo & Uusi-Rauva, 56.) Muuttuvia kustannuksia (variable costs) ovat esimerkiksi materiaali kustannukset sekä suorittavasta työstä syntyvät palkkakustannukset. Kustannukset, jotka selkeästi eivät muutu tuotantomäärän mukana ovat kiinteitä kustannuksia (fixed costs). (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 55.)

Kiinteät kustannukset riippuvat kapasiteetin eli potentiaalitekijöiden muutoksista. (Neilimo & Uusi-Rauva, 56). Tällaisia kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi pääomakustannukset, kuten käyttöpääomasta tehtävät poistot tai rahoituksen hankinnasta syntyvät rahoituskustannukset eli korot. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 55). Liiketoiminnassa työn kustannuksia pidetään usein muuttuvina kustannuksina, mutta kunnan lakisääteisten tehtävien henkilöstökustannukset ovat kuitenkin kiinteitä kustannuksia. Perusteena tälle on paitsi toiminnan lakisääteisyys, myös hallinnolliset ratkaisut. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 46-48.)

Mitä suurempi osuus kaikista kustannuksista on muuttuvia, sitä paremmat mahdollisuudet on vaikuttaa kokonaiskustannuksiin muuttamalla toiminta-astetta. Jos

halutaan lisätä muuttuvien kustannusten osuutta, onnistuu se esimerkiksi alihankintaa käyttämällä. Näin pystytään säätelemään muun muassa henkilöstökustannuksia, kun pystytään vähentämään tuotannon tekijöiden määrää työmäärän vähentyessä, ilman irtisanomisiin liittyviä kustannuksia. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 47.)

Jos ajatellaan, että tuotantomäärä olisi nolla, aiheutuisi kustannuksia ainoastaan kiinteiden kustannusten verran. Kiinteät kokonaiskustannukset pysyvät samoina aina siihen asti, kun kapasiteettia eli enimmäistuottokykyä riittää. Toisin sanoen, jos yhdellä tuotantovälineellä pystytään valmistamaan 10 tuotetta tunnissa enimmillään, täytyy kapasiteettia kasvattaa investoimalla toiseen tuotantovälineeseen, mikäli halutaan valmistaa enemmän kuin 10 tuotetta tunnissa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 56.) Tästä syystä kiinteät kustannukset kasvavat portaittain aina silloin kun kapasiteettia lisätään esimerkiksi investoimalla (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 49).

Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten lisäksi on olemassa niin sanottuja puoli-muuttuvia kustannuksia. Näille tyypillistä on, että osa kustannuksista muuttuu tuotantomäärän mukana ja toinen osa pysyy kiinteinä tuotantomäärän vaihtelusta huolimatta. Tällaisia ovat esimerkiksi sähköstä syntyvät kustannukset. Sähköön liittyy aina kiinteä kuukausimaksu, kun taas osaan laskun suuruudesta vaikuttaa sähkön kulutuksen määrä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 55.)

### **3.1.2 Välittömät ja välilliset kustannukset**

Kustannukset voivat olla myös välittömiä (direct costs) tai välillisiä (indirect costs). Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan jollekin tuotteelle tai palvelulle. Välittömiksi kustannuksiksi luokitellaan muun muassa raaka-aine kustannukset sekä tuotantohenkilöstön palkat. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 58-59.) Kunta-alalla välittömänä kustannuksena pidetään kustannusta, joka voidaan kohdistaa suoraan tehtävälle (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 52).

Välilliset kustannukset ovat vastakohta välittömille kustannuksille. Ne ovat vaikeasti kohdistettavissa jollekin tietylle laskentakohteelle. Erytisen haastavaa välillisten kustannusten kohdistaminen on, jos yhteisö valmistaa useita eri tuotteita samoilla tuotantovälineillä. Haasteena tällaisessa tilanteessa on erotella, mitkä

välilliset kustannukset kuuluvat millekin tuoteryhmälle. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 58-59.) Välillisten kustannusten kohdistamisessa onkin syytä muistaa aiheuttamisperiaate (Tilisanomat 2015). Aiheuttamisperiaate on keskeinen kohdistamisperuste niin budjetoinnissa, kirjanpidossa kuin kustannuslaskennassakin. Aiheuttamisperiaatteen mukaan tuotot ja kustannukset kohdistetaan sille laskentakohteelle, joka ne on aiheuttanut. Aiheuttamisperiaatetta tulee noudattaa myös ajallisesti eli kustannukset ja tuotot tulee jaksottaa. Jos samaa tuotannontekijää käytetään eri laskentakohteissa, on etsittävä jakoperuste, jolla osoitetaan, miten laskentakohteet käyttävät kyseessä olevaa tuotannontekijää. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 38.)

Vaikka muuttuvilla ja välittömillä kustannuksilla on paljon yhtäläisyyksiä, on muistettava, että nämä eivät tarkoita samaa asiaa. Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin johtuu volyyymi riippuvuudesta, kun taas jako välillisiin ja välittömiin kustannuksiin niiden kohdistettavuudesta aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 60-61.)

### **3.1.3 Erillis- ja yhteiskustannukset**

Erilliskustannuksia syntyy jonkin tietyn tuotteen valmistamisesta. Jos taas tuotteen valmistamisesta päätetään luopua, jäävät nämä kustannuksetkin pois. Erilliskustannuksia ovat esimerkiksi tuotteeseen tarvittavat raaka-aine kustannukset tai tuotteen valmistamiseen vaadittavien koneiden kustannukset. Yhteiskustannukset eroavat erilliskustannuksista siinä, että ne jäävät voimaan, vaikka tämän tietyn tuotteen valmistamisesta luovuttaisiin. Yhteiskustannuksia ovat muun muassa yleisjohtamiseen tai –markkinointiin liittyvät kustannukset. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 63.) Edelliseen perustuen erillis- ja yhteiskustannus-tarkastelua voidaankin erityisesti hyödyntää toiminnan sopeuttamis- tai lakkauttamiskustannusten selvittämiseen (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 51).

## **3.2 Kustannuslajilaskenta**

*Kustannuslaji on kustannusten laadun mukainen, yleensä tuotannontekijöiden käyttöön pohjautuva ryhmittelyperuste (Taloussanommat).*

Yhteisö käyttää tuotteiden valmistamiseen tai palveluiden tuottamiseen erilaisia tuotannontekijöitä. Tuotteiden valmistamiseen tarvitaan yleensä raaka-aineita, työtä, työtiloja sekä koneita ja laitteita. Palveluiden tuottamiseen erityisesti työtä, mutta myös mahdollisesti niin työtiloja kuin laitteitakin. Nämä tuotannontekijät ryhmitellään työsuorituksiin, aineksiin sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotantovälineisiin. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 73.)

TUOTANNONTEKIJÄT	KUSTANNUSRYHMÄT
Työsuoritukset	Palkkakustannukset Lakisääteiset henkilösivukustannukset Vapaaehtoiset henkilösivukustannukset
Aineet	Ainekustannukset
Lyhytvaikutteiset tuotantovälineet	Tarvikekustannukset Vuokratkustannukset Valaistus- ja energiakustannukset Kuljetus- ym. kustannukset
Pitkävaikutteiset tuotantovälineet	Poistokustannukset Korkokustannukset Vakuutuskustannukset

*Taulukko 1. Kustannusten ryhmittely lajeittain. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 73.)*

### 3.2.1 Työkustannukset

Työkustannuslaskennan (labour cost accounting) tehtävänä on selvittää työkustannukset ja kohdistaa ne suoritteille, yleiskustannusten tileille tai vastuualueille. Henkilöstöstä johtuvat kustannukset ovat organisaatioissa keskeinen kustannustekijä. Erityisesti palvelualoilla ja asiantuntijaorganisaatioissa ne saattavat muodostaa suurimman osan kustannuksista. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 73-74.) Imatran seudun ympäristötoimen kustannuksista suurin menoerä ovat juuri nämä henkilöstökustannukset (vuonna 2011 73 % kaikista menoista) (Imatran seudun ympäristötoimen toimintakatsaus). Työn kustannus muodostuu

kahdesta osatekijästä: työn määrästä ja sen yksikkökustannuksesta (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 74).

Ennakkolaskennan lähtökohtana on arvio tarvittavasta työmäärästä ja sen yksikkökustannuksesta. Jälkilaskennassa taas huomioidaan työhön todellisuudessa käytetty aika ja työstä todellisuudessa maksettu korvaus. Työkustannusten keskeinen tekijä on palkkakustannus. Palkkakustannus muodostuu palkansaajan bruttopalkasta sekä välillisistä työvoimakustannuksista, jotka ovat pääasiassa la-  
kisääteisiä. (Neilimo & Uusi-Rauva, 85.)

### Kunnallisten eläinlääkäreiden palkkaus

Eläinlääkintähuollossa suurin osa kustannuksista syntyy palkoista, koska kyseessä on puhtaasti palveluala. Mielestäni on tärkeää tässä kohtaa perehtyä siihen, kuinka palkkaus on toteutettu eläinlääkintähuollossa, jotta ymmärretään henkilöstökustannusten osuutta kokonaiskustannuksista paremmin.

Kunnallisen praktikkoeläinlääkärin palkka koostuu pääasiassa kahdesta osasta. Toine osa on kunnan eläinlääkärille maksama x määräinen kuukausipalkka. Tähän kuukausipalkan suuruuteen vaikuttavat muun muassa eläinlääkärin työtehtävien laajuus ja työkokemus. Toinen osa palkasta koostuu kunnallisesta eläinlääkäritaksasta. Kunnallisella praktikkoeläinlääkärillä on oikeus periä antamastaan eläinlääkärin avusta ja todistuksista kulloinkin voimassa olevan kunnallisen eläinlääkäritaksan mukaiset palkkiot. Nämä palkkiot peritään asiakkailta ja ne ovat osa kunnallisen eläinlääkärin kuukausittaista tuloa. (Kunnallinen lääkärien virkaehtosopimus 2014-2016, 91-97.)

### **3.2.2 Ainekustannukset**

Palvelualoilla ainekustannusten rooli on vähemmän merkittävä, kuin teollisuusyrityksissä, koska ainekustannukset syntyvät muun muassa raaka-ainekustannuksista sekä tarvikkekustannuksista. Ainekustannukset muodostuvat kahdesta komponentista: tarvittavista ainemääristä ja niiden yksikkökustannuksista. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 76.)

Myös ainekustannuksia selvitetään tyypillisesti ennako- ja jälkilaskennassa. Ainekustannusten ennakkolaskennassa määrät ja yksikkökustannukset perustuvat



vakiohintoihin, standardeihin, vanhoihin jälkilaskelmiin tai vain tilannekohtaisiin arvioihin. Vakiohintoja voidaan määrittää päivän markkinahintaan pohjautuen ja näitä korjataan sitten arvioilla hintakehityksestä. Tyypillisessä jälkilaskelmassa voidaan ainekustannusten laskentaan käyttää inventointimenettelyä. Siinä selvitetään, kuinka paljon esimerkiksi raaka-aineita on seuranta-ajan päättyessä jäljellä. Yleensä ainekustannukset selvitetään fyysisen inventoinnin ja varastokirjanpidon avulla.

Alkuvarastot + Ostot = Käyttö + Loppuvarasto + Hävikki

Inventointimenettelyä käytetään myös muun vaihto-omaisuuden määrän selvittämiseen. Tällaisia ovat muun muassa keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastot. (Neilimo & Uusi-Rauva, 89-91.)

### **3.2.3 Muut lyhytvaikutteiset kustannukset**

Muita lyhytaikaisia kustannuksia ovat esimerkiksi energia-, tietoliikenne-, kuljetus- ja huoltokustannukset. Muihin lyhytaikaisiin tuotannontekijöihin ei yleensä liity sellaisia arvostusongelmia, kuin ainekustannuksiin. Muut lyhytaikaiset tuotannontekijät käytetään yleensä aina hankittaessa, toisin kuin esimerkiksi raaka-aineet, joita jää usein varastoon. Ennakkolaskennassa haasteena on kulutuksen oikein arvioiminen. Jälkilaskennassa huomio kiinnittyy lähinnä tositteiden oikeelliseen käsittelyyn ja kirjaamiseen. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 82.)

### **3.2.4 Pääomakustannukset**

Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta, hallinnasta ja vakuuttamisesta syntyy pääomakustannuksia. Tällaisia pääomakustannuksia ovat muun muassa poistot ja korot. Poistojen avulla jaksotetaan pitkäaikaiseen käyttöön tarkoitettujen hyödykkeiden kustannukset käyttöajalle ja vakuutus- ja vakuutusmaksuja syntyy, kun kalustoa ja tuotantotiloja joudutaan vakuuttamaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 82-83.) Korkeus tarkoittaa rahan hintaa tai pääoman tuottoa. Kustannuslaskennassa korkokustannusten käsittely voidaan ratkaista kolmella tavalla:

1. *Kustannuksiin sisällytetään toimintaan sidotun koko pääoman laskennalliset korot*
2. *Kustannuksiin sisällytetään vain todella maksetut korot*
3. *Kustannuksiin ei sisällytetä lainkaan korkoja, vaan korot otetaan huomioon esimerkiksi sisällyttämällä ne kate- tai voittotavoitteeseen.* (Neilimo & Uusi-Rauva, 104.)

### **3.3 Kustannuspaikkalaskenta**

Kustannuslaskennassa erotetaan yleensä kolme osa-aluetta ja tehtävää, joita ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta sekä suoritekohtainen kustannuslaskenta (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 72). On olemassa myös toimintoperusteinen tapa suorittaa kustannuslaskentaa, eli toimintolaskenta, mutta koska tätä ei ole käytetty eläinlääkintähuollon kustannuslaskennassa, en sitä tässä työssä myöskään käsittele.

Kustannuspaikkalaskenta on kustannuslaskennan toinen vaihe. Euromääräiset kustannuslajit, joista kappaleessa 3.2 Kustannuslajilaskenta kerrottiin, siirretään kustannuspaikoille. (Tilisanomat 2015.) Kustannuspaikkalaskenta mahdollistaa yhteisön yhden toimintayksikön tai vastuualueen kustannustarkkailun. Kun seurataan tämän tietyn toimintayksikön kustannuksia, saadaan selville tarkasteluajanjaksolla syntyneet kustannukset. Kustannuspaikkalaskenta luo myös edellytyksiä suoritekohtaiselle laskennalle yleiskustannuslisien määrittelyn kautta. (Neilimo & Uusi-Rauva, 121.) Yleiskustannuslisät liittyvät lisäyslaskentaan, jota käytetään tilanteissa, missä organisaatio tuottaa useaa hyvin erilaista valmistusprosessin vaativaa tuotetta tai palvelua. Yleiskustannuslisien avulla välilliset kustannukset kohdistetaan eri tuotteille tai palveluille. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 126.)

Kun yritystä jaetaan kustannuspaikkoihin, tulisi noudattaa tiettyjä periaatteita. Esimerkiksi jokaisella kustannuspaikalla tulee olla vastuhenkilö, koska vastuun määrittely tehostaa kustannusten seuranta ja ohjausta. Vastuuhenkilön tulisi havaita negatiiviset poikkeamat ja pystyä löytämään syyt niihin. Tämän pohjalta tulisi löytää keinot, joiden avulla toimintaa voidaan parantaa ja kehittää. Toinen

huomioitava asia on, että määritellyn kustannuspaikan toiminnan tulisi olla yhdenmukaista. Kustannuspaikan aikaansaannoksen tulisi olla mitattavissa yhdellä mittayksiköllä. Näin pystytään helposti arvioimaan vastuualueen toiminnan taloudellisuutta ja tehokkuutta. Yhteinen suoritusmittayksikkö voi olla myös yleiskustannuslisän laskuperustana. On kuitenkin muistettava, että organisaatio kohtaiset tekijät vaikuttavat aina siihen, millainen kustannuspaikkajako on järkevintä toteuttaa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 91)

Kustannuspaikat erotetaan toisistaan omilla koodeillaan ja näiden avulla kustannukset saadaan kohdistettua oikeille vastuualueille. Tämä tapahtuu yleensä liikekirjanpidossa, kun kustannukset rekisteröidään tileille kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 92.) Kun liikekirjanpitoon on kirjattu kustannukset kustannuspaikkojen mukaan, pystytään kunkin kustannuspaikan kustannuksista laatimaan määräajoin kustannuspaikkaraportti, jonka avulla toteutetaan budjettiseurantaa. Kustannukset on syytä raportoida tuotanto-osastoilta ryhmitellen ne välittömiin muuttuviin kustannuksiin, välillisiin muuttuviin kustannuksiin ja kiinteisiin kustannuksiin. (Neillimo & Uusi-Rauva, 123.)

Suoritekohtaista laskentaa varten on määriteltävä yleiskustannuslisät. Niiden avulla saadaan välilliset kustannukset kohdistettua riittävän tarkasti suoritteille aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Yleensä noudatetaan menettelyä, jossa yleiskustannuslisät lasketaan suoritteille pääkustannuspaikoittain. Tätä ennen on kohdistettava apukustannuspaikkojen kustannukset pääkustannuspaikoille. Tämä tapahtuu käyttämällä joko vyörytysmenetelmää tai kiinteiden laskentahintojen menetelmää. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 93.)

Vyörytysmenetelmä ja kiinteiden laskentahintojen menetelmä

Vyörytysmenetelmässä apuosastoilla syntyneet kustannukset jaetaan laskentakausittain muille osastoille tiettyjen jakoperusteiden mukaan. Yksinkertainen vyörytysmenetelmä on niin sanottu vasemmalta oikealle vyörytys. (Jyrkkiö & Riistama, 129.) Yhteiset ja valmistuksen apukustannuspaikat jaetaan vasemmalta oikealle siten, että äärimmäiseksi vasemmalle sijoitetaan kustannuspaikka, jota

muut kustannuspaikat veloittavat vähiten ja seuraavaksi sijoitetaan toiseksi vähiten veloitettu kustannuspaikka ja niin edelleen. Tämän jälkeen osastoille kumuloituneita kustannuksia vyörytetään osasto kerrallaan vasemmalta oikealle. Etukäteen ei tiedetä tarkkaan, kuinka paljon kustannuksia osastolle kaikkiaan tulee, vaan se selviää vyörytyksessä. Vasemmalta oikealle on käytännöllinen, mutta epätarkka menetelmä. Veloituksia pitäisi tehdä myös osastojen välillä vastakkaiseen suuntaan ja tähän ratkaisuna on ristiinvyörytysmenetelmä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 93.)

Kiinteiden hintojen menetelmässä määritellään yhteisten ja apukustannuspaikkojen suoritteille laskutushinnat, joita käyttäen muita kustannuspaikkoja veloitetaan aiheuttamisperiaatteen pohjalta niiden käyttämien palvelujen määrän suhteessa. (Neilimo & Uusi-Rauva, 123.)

### **3.4 Kustannuslaskennan rooli kunta-alalla**

Kustannuslaskennan rooli on merkittävä yritysmaailmassa, mutta yhtäläillä myös kunta-alalla. Kuntiin kohdistuu jatkuvasti vaatimuksia palvelujen tehostamisesta ja säästöistä. Tästä syystä kilpailutetaan palvelujen tarjoajia ja pohditaan mahdollisia keinoja parantaa tuottavuutta. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 3.) Raudasojan & Johanssonin mukaan on huomioitava, että julkisen organisaation strategiset talouskysymykset ovat hieman erilaisia kuin yritysten. Poliitikot ovat tehneet jo suurimmat linjapäätökset varojen käytöstä ja esimiesten tehtäviksi jää näiden päätösten toimeen pano.

Perinteisesti liiketoiminnassa tavoitellaan kannattavuutta ja pyritään taloudellisuuteen (Neilimo & Uusi-Rauva, 46). Tästä kunta-ala poikkeaa kuitenkin siinä, että kunta on velvollinen järjestämään määrätyt palvelut, syntyvistä kustannuksista ja huonosta kannattavuudestaan huolimatta. Kunnallisten palvelujen järjestämisen oletuksena ja tavoitteena ovat mahdollisimman tehokkaat sekä toimivat tuotantotavat ja -välineet. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 3.) Palvelujen ostot ulkopuolisilta palveluntarjoajilta ovatkin lisääntyneet kunnissa merkittävästi. Palveluja ostetaan sekä oman tuotantokapasiteetin täydentämiseksi, että kustannussäästöjen aikaansaamiseksi. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 11.)

Kunta-alalla kustannuslaskennan tuottamaa tietoa hyödynnetään muun muassa määrärahatarpeen arvioinnissa, tuloksellisuuden tunnuslukujen määrittelyssä, tavoiteasettelussa ja palvelujen hinnoittelussa. Kustannuslaskennan avulla arvioidaan kuinka paljon kunnan eri tehtäville asetetut tavoitteet tai niiden toteutuminen vaativat resursseja. Verorahoitteisessa toiminnassa omakustannusarvo on keskeinen peruste taloudellisinta palvelujen järjestämisvaihtoehtoa mietittäessä. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 11.) Valmistusarvolla (VA) tarkoitetaan niitä kustannuksia, jotka syntyvät ainoastaan suoritteen valmistamisesta. Siihen ei silloin sisälly markkinoinnin tai hallinnon kustannuksia. Omakustannusarvoon (OKA) taas sisältyy valmistuksen kustannusten lisäksi juuri nämä markkinoinnin ja hallinnon kustannuksetkin. Laskelmia tehdessä ja tulkittaessa onkin tärkeää selvittää, mitä kustannuksia laskelmiin on otettu mukaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 119.) Kuntapalveluissa markkinoinnin kustannuksia vastaavat lähinnä palvelutarpeen selvittämisestä, palvelujen luovuttamisesta ja käytön seurannasta aiheutuvat kustannukset. Hallinnon kustannukset jaetaan yleensä asianomaisiin toimialahallinnon kustannuksiin ja sellaisiin yleishallinnon kustannuksiin, jotka pääsääntöisesti kohdistetaan kunnan eri tehtäville ja tuotteille. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 63.)

Kunta-alalla kustannuslaskentaa on erityisesti hyödynnetty investointi- ja edullisuusvertailuissa, joissa tarkoituksena on selvittää investointihankkeen kannattavuutta yleensä tai suhteessa toisiin hankkeisiin. Edullisuusvertailulaskelmia on käytetty palvelutoiminnan järjestämisvaihtoehtojen vertailuun. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 11.) Kunnan kustannuslaskentaa ohjaa myös lainsäädäntö, joka ensisijaisesti koskee lakisääteisistä palveluista perittäviä maksuja. Kuntalaki ei pidä sisällään kustannuslaskentaa koskevia erityismääräyksiä, vaan kustannuslaskenta on kuntien sisäistä laskentaa, jota ohjataan Kuntaliiton suosituksin. (Tyni, Myllyntaus & Suorto, 12.)

## **4 Kilpailutus**

Palvelujen hankkiminen yksityiseltä palvelutuottajalta, ostopalvelut sekä ulkoistaminen edellyttävät kilpailuttamista. Kilpailuttaminen on prosessi, jossa palvelujen järjestäjä pyytää tuottajilta tarjouksia mahdollisimman yksilöidyistä tuotteista tai

toiminnoista. Palvelujen järjestäjä myös ilmoittaa tuottajille perusteet, joiden perusteella tuottaja valitaan. Oikeudellisesti tätä prosessia ohjaa hankintalainsäädäntö. Suomen hankintalainsäädäntö perustuu pitkälti Euroopan unionin direktiiveihin, joiden tavoitteena on edistää oikeudenmukaista ja avointa kilpailua julkisista hankinnoista. (Fredriksson, Hyvärinen, Mattila ja Wass, 22.)

#### Kilpailutus kunta-alalla

Kunnilla on itsemääräytymisoikeutensa nojalla oikeus päättää, miten palvelut järjestetään. Monipuolistamalla järjestämis- ja tuotantorakenteita uskotaan voitavan parantaa julkisten palveluiden tehokkuutta ja tuottavuutta. Merkityksellistä ei ole kuka palvelut tuottaa, vaan tärkeintä on, että verorahoilla saadaan oikeita palveluita. (Parasta palvelua, 18.) Kuntien ulkopuolisen palvelutuotannon hankkimiseen ja sitä edeltävään kilpailuttamiseen liittyy kuitenkin jännitteitä. Minkälainen vaikutus kilpailuttamisella on palveluiden kustannuksiin ja laatuun? Mitkä ovat kilpailuttamisen vaikutukset kuntien työntekijöiden asemaan ja kunnalliseen päätöksentekoprosessiin? (Fredriksson, Hyvärinen, Mattila ja Wass, 44.)

Suomen kunnissa on nykyään käytössä monia eri tuotantotapoja ja näitä vaihtoehtoisia tuotantotapoja kutsutaan eri nimikkeillä. On tärkeää erottaa nämä toisistaan ja siksi seuraavaksi käyn läpi joitain tämän tutkimuksen kannalta keskeisiä käsitteitä:

*Ostopalvelussa* kunta hankkii välituotepalveluja omaa palvelutuotantaan varten ulkopuoliselta taholta. Tähän toimintaan ei sisälly liikkeenluovutusta, kuten johtamisen, henkilöstön tai toimintojen siirtymistä. Kunta voi myös tarvittaessa *ulkoistaa* koko palvelutuotannon, jolloin kunnalle jäisi vain rahoitus- ja valvontavastuu. (Hyvärinen & Lith, 14-15.) Selventääkseni tätä, käytän esimerkkinä tämän opinäytetyön toimeksiantajaa eli Imatran seudun ympäristötoimea. Imatran seudun ympäristötoimella on olemassa sopimus takapäivystyksestä, joka tarkoittaa sitä, että kunnalliset eläinlääkärit voivat ohjata pieneläimet päivystysaikaan sopimus-kumppanille hoidettavaksi, mikäli kunnan eläinlääkäreiden resurssit päivystysaikaan eivät riitä näitä hoitamaan. Tässä on kyse ostopalvelusta. Jos Imatran seudun ympäristötoimi päättäisi ostaa koko eläinlääkintähuollon palvelut ulkopuoli-

selta palvelujentuottajalta, olisi kysymys ulkoistamisesta. Tällöin kunta ei palkkaisi esimerkiksi itse eläinlääkäreitä tai vastaisi toimitilakustannuksista. Molemmat menetelmät vaativat aina kilpailuttamista.

Nykyisin on olemassa myös sellaisia ulkoistamisen menetelmiä, jotka perustuvat yksityisten ja julkisten toimijoiden *kumppanuuteen*. Kumppanuus voi olla mikä tahansa kuntien palvelutuotannon järjestely, joka koskee rahoitusta, omistusta tai itse tuotantoa. Kumppanuuden ajatuksena on, että eri toimijat tekevät sitä, mitä parhaiten osaavat. Lähtökohtana pidetään sitä, että julkiset palvelut ja infrastruktuuri eli palvelut ja rakenteet, jotka mahdollistavat yhteiskunnan toiminnan, tuotetaan parhaimmalla mahdollisella tavalla. (Hyvärinen & Lith, 15.)

## 5 Tutkimuksen toteutus

Tutkijan tehtävä on kerätä aineistoa, jonka avulla tutkimusongelma saadaan ratkaistua. Laadullisessa tutkimuksessa tämä tarkoittaa sitä, että saadaan ymmärrys ja selitys ilmiöön. Kerätty aineisto analysoidaan eli selvitetään, mitä ilmiöön liittyvää nousee esille tulkinnan kautta. (Kananen, 161.)

Tällä tutkimuksella haluttiin saada vastauksia siihen, kuinka eläinlääkintähuolto olisi järkevää järjestää Imatran seudulla sekä minkälaisia mahdollisia eroja kuntien välillä on eläinlääkintähuollon järjestämistavoissa ja kustannuksissa. Toimeksiantajan puolelta tätä opinnäytetyötä ohjasi Imatran seudun ympäristötoimen ympäristöjohtaja Sirpa Suur-Hamari.

Aloitimme tutkimuksen toteuttamisen pohtimalla ensin kuntia, joita haluaisimme mukaan tutkimukseen. Kuntien valintaan vaikutti niiden koko, maantieteellinen sijainti, eläinlääkäreiden määrä ja kunnan elinkeinorakenne. Myös siihen kiinnitettiin huomiota, kuinka eläinlääkintähuolto oli järjestetty. Halusimme pääasiassa saada edellä mainituilta ominaisuuksiltaan erilaisia kuntia tutkimukseen mukaan, jotta saisimme tietoa erilaisista eläinlääkintähuollon toimintamalleista ja niiden kustannusvaikutuksista. Kun olimme päässeet yksimielisyyteen mukaan pyydetävistä kunnista, Sirpa Suur-Hamari otti ensin yhteyttä näihin kuntiin ja selvitti näi-

den yhteistyöhalukkuutta. Kun oli tiedossa kunnat, jotka osallistuisivat tutkimukseen, aloimme hiomaan kysymyksiä, joihin tutkimuksen onnistumisen kannalta tarvittaisiin vastauksia.

## **5.1 Aineiston keruu**

Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä ovat dokumentit, havainnointi, haastattelut ja sähköpostihaastattelut. Näiden menetelmien sisälläkin on eri muotoja, joilla tutkimusaineistoa voidaan kerätä. (Kananen, 80.) Yksi tapa toteuttaa laadullisen tutkimusmenetelmän aineiston keruuta on kysely. Kyselytutkimuksen etuna pidetään sitä, että sen avulla voidaan kerätä laaja tutkimusaineisto. Toisin sanoen kyselytutkimus mahdollistaa monien henkilöiden osallistumisen tutkimukseen ja kysymysten esittämisen laajasti.

## **5.2 Kysely**

Aineiston keruu menetelmänä kysely on tehokas, koska saman kyselyn lähettäminen usealle henkilölle säästää tutkijan aikaa ja vaivannäköä. Kyselytutkimukseen liittyy kuitenkin myös heikkouksia. On vaikeaa varmistua siitä, että kuinka vakavasti vastaajat ovat suhtautuneet tutkimukseen eli ovatko he pyrkineet vastaamaan kyselyyn huolellisesti ja rehellisesti. Jos kyselyyn liittyy valmiit vastausvaihtoehdot, on niiden sopivuutta vastaajien näkökulmasta vaikeaa arvioida. Hyvän lomakkeen laatiminen vie aikaa ja vaatii tutkijalta tietoa ja osaamista. Yksi suurin heikkous laajoissa kyselyissä on kato eli vastaamattomuus kyselyyn. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 195.)

Kysely voidaan toteuttaa ainakin kahdella päätävällä, posti- ja verkkokyselyllä tai kontrolloidulla kyselyllä. Posti- ja verkkokyselyssä lomake lähetetään tutkittaville joko postitse tai sähköpostitse. Tutkittavat täyttävät lomakkeen itse ja palauttavat sen sitten takaisin tutkijalle. Suurin ongelma tässä on jo aikaisemmin mainittu kato. Jos lomake lähetetään suurelle yleisölle eli valikoitumattomalle joukolle, on vastausprosentti yleensä melko matala. Jos taas lomake lähetetään jollekin erityisryhmälle ja tutkimuksen aihe on heidän kannaltaan tärkeä, voidaan odottaa korkeampaa vastausprosenttia. Usein käy kuitenkin niin, että tutkija joutuu muisuttamaan vastaamatta jättäneitä eli karhuamaan lomaketta. Tämä toistetaan



yleensä kaksi kertaa ja viimeisen karhuamisen yhteydessä lähetetään uusi kyselylomake. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 196.)

Kontrolloituja kyselyitä on kahdenlaisia. Informoitu kysely on kyselyn muoto, jossa tutkija jakaa henkilökohtaisesti lomakkeet. Tutkija kertoo samalla, kun jakaa lomakkeet tutkimuksen tarkoituksesta, selostaa kyselyä ja vastaa mahdollisiin kysymyksiin. Vastaajat täyttävät lomakkeet omalla ajallaan ja palauttavat kyselyt sovitusti joko postitse tai johonkin sovittuun paikkaan. Toinen kontrolloidun kyselyn muoto on henkilökohtaisesti tarkastettu kysely. Tutkija lähettää postitse kyselylomakkeen, mutta noutaa henkilökohtaisesti ne ilmoitetun ajan kuluttua. Tällöin hän voi tarkastaa, kuinka lomakkeet on täytetty ja keskustella vastaajien kanssa lomakkeeseen ja tutkimukseen liittyvistä asioista. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 197.)

Tämän tutkimuksen aineiston kerääminen toteutettiin verkkokyselyllä. Verkkokysely oli järkevin vaihtoehto, koska vastaajat olivat eripuolelta Suomea. Informoidun kyselyn toteuttaminen olisi ollut melko mahdotonta. Verkkokysely mahdollisti vastaajien valitsevan itse sopivan ajankohdan kyselylomakkeen täyttämiseen, kuitenkin ilmoitetun aikarajan sisällä. Kysely myös mahdollisti usean ihmisen osallistumisen ja runsaan tiedon keruun. Tämä kyselylomake oli kohdistettu erityisryhmälle, joka koostui henkilöistä, jotka toimivat kuntien ympäristöterveydenhuollon johdossa. Vastausprosentti oli korkea, 92 prosenttia. (Liite 1.)

### **5.3 Kysymykset**

Kysymysten muotoiluun käytetään yleensä kolmea muotoa, avoimet kysymykset, monivalintakysymykset tai asteikkoihin eli skaaloihin perustuvat kysymykset. Avoimissa kysymyksissä esitetään vain kysymys ja jätetään tyhjä tila vastausta varten. Monivalintakysymyksissä on annettu vastausvaihtoehdot valmiiksi, joista vastaaja valitsee itselleen aina sopivimman. Asteikkoihin eli skaaloihin perustavassa kysymystyyppissä esitetään väittämiä ja vastaaja valitsee niistä sen, kuinka voimakkaasti on samaa mieltä kuin esitetty väittämä. Asteikot ovat yleensä 5- tai 7-portaisia ja vaihtoehdot muodostavat nousevan tai laskevan skaalan. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 198-200.)

Tässä tutkimuksessa kysymykset olivat avoimia ja käsittelivät laajasti eläinlääkintähuollon praktikko toimintaa. Kyselyllä haluttiin saada riittävän laaja kuva siitä, kuinka muissa kunnissa on toteutettu eläinlääkintähuolto ja mihin hintaan. Kysymykset jaoin kuuteen eri kysymysosioon aihepiireittäin selkeyttääkseni lomaketta, sillä kysymyksiä oli 32 kappaletta ja aiheita useita. Lähetin kyselyt sähköpostitse tutkimukseen osallistuville 15. kesäkuuta. Vastausaikaa annettiin 17. heinäkuuta asti, mikä oli mielestäni kohtuullinen aika. Pyrin myös huomioimaan kesälomien ajoituksen vastaus ajassa. (Liite 1.)

#### **5.4 Vastausten analysointi**

Aineiston analyysitavat voidaan jäsentää kahdella tavalla. Toinen näistä tavoista on selittämiseen pyrkivä lähestymistapa. Tässä käytetään yleensä tilastollista analyysia ja päätelmien tekoa. Toinen lähestymistapa on ymmärtämiseen pyrkivä. Tässä käytetään tavallisesti laadullista analyysia ja päätelmien tekoa. Analyysitapaa valitessa tulee muistaa, että valitaan sellainen analyysitapa, joka tuo parhaiten vastauksen ongelmaan tai tutkimustehtävään. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 224.)

Laadullisen analyysin menetelmiä on useita. Tavallisimmat analyysimenetelmät ovat teemoittelu, tyypittely, sisällönerittely, diskurssianalyysi ja keskusteluanalyysi. Haasteelliseksi laadullisen analyysin tekee se, että vaihtoehtoja on paljon, eikä tiukkoja sääntöjä ole olemassa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 224.) Tämän tutkimuksen analyysitapa oli laadullinen. Pyrin ymmärtämään ilmiötä ja tekemään päätelmiä aineiston perusteella. Keskityin analysoimaan asioita, jotka olivat oleellisia tutkimuskysymysten kannalta ja jätin analysoimatta sellaiset vastaukset, joiden tulkinta ei olisi antanut todenmukaista vastausta tai tiedolla ei olisi ollut merkitystä tutkimuksen tuloksiin.

Kun kyselylomakkeet palautuivat sähköpostiini täytettyinä, tulostin ne paperille ja kävin vastaukset kertaalleen läpi. Varsinaisen vastausten analysoinnin aloitin vasta siinä vaiheessa, kun aikaraja oli umpeutunut ja muutamaa kyselylomaketta oli karhuttu. Vastausten analysoinnin toteutin niin, että tein Excel-tiedoston, johon purin kyselystä muun muassa kyselyiden vastauksena saadut kustannustiedot. Tämän tein siksi, että joitakin tietoja oli työstettävä ja laskettava, jotta saataisiin

aineistosta vertailukelpoista. Seuraavissa alaluvuissa analysoidaan tutkimuksen tulosten kannalta oleellisia vastauksia.

#### **5.4.1 Eläinlääkintähuollon henkilöstöresurssit ja -kustannukset**

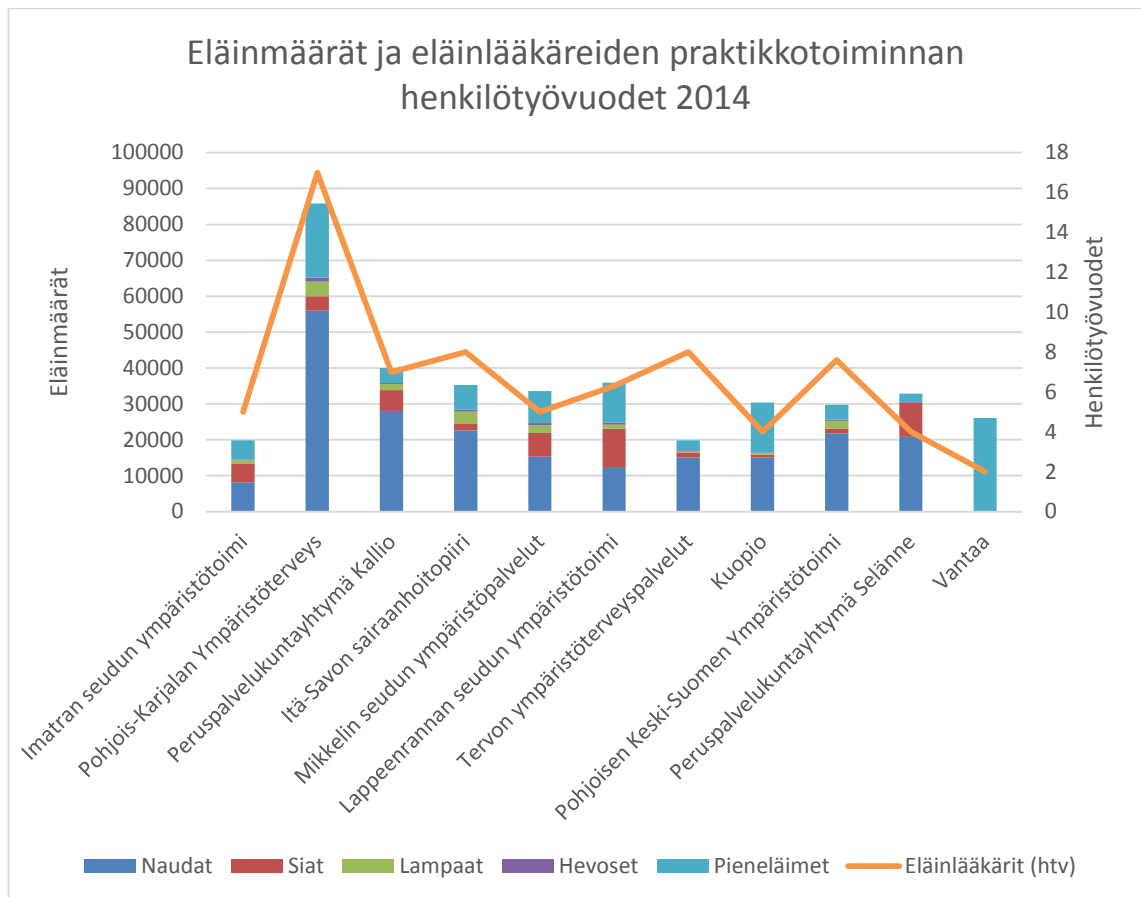
Ensimmäisessä kysymysosiassa haluttiin selvittää eläinlääkäreiden ja muun henkilökunnan määrä niin julkisella puolella kuin yksityisellä sektorilla. Samassa kyselyn osiossa selvitettiin myös, kuinka monta henkilötyövuotta kunnallisten eläinlääkäreiden henkilötyövuosista on puhtaasti praktikkotyötä. Tätä tietoa henkilötyövuosista verrattiin vastaukseen praktikkotoiminnan henkilöstökustannuksista. Näiden tietojen avulla pystyttiin hahmottamaan kuinka paljon kussakin kunnassa syntyy palkkakustannuksia yhtä eläinlääkärin henkilötyövuotta kohden. Tätä tietoa analysoidessa täytyi kuitenkin ottaa huomioon, että ei voida olla aivan varmoja, mitä kustannuksia vastaaja on laskenut palkkakustannuksiin mukaan, toisin sanoen, onko tähän vastaukseen otettu mukaan ainoastaan rahapalkka, vai onko mukana myös esimerkiksi henkilösivukulutkin. Täysin tarkkaa tietoa ei siis voida tällä menetelmällä asiasta saada, mutta tällä tavalla pystytään hahmottamaan, missä suuruusluokassa liikutaan ja onko praktikkotoiminnan henkilöstökuiluissa suuria eroja kuntien välillä. Vertailua suoritin tekemällä Excel-ohjelmassa kaavion, josta oli selkeästi nähtävissä erot kuntien välillä (Kuva 1).



Kuva 1. Praktikkotoiminnan henkilöstökustannukset

Kuopion henkilöstökustannuksia ei voitu tässä analysoinnissa ottaa huomioon, koska Kuopio ostaa eläinlääkintähuollon palvelut naapurikunnista ja yksityiseltä toiminnanharjoittajalta. Kuopion praktikkotoiminnan henkilöstökustannuksia ei voida siis ottaa mukaan vertailuun, koska Kuopion palveluksessa ei ole yhtään eläinlääkärinä ja näin ollen henkilöstökustannuksia ei synny.

Vertasin myös kuntien eläinten määriä eläinlääkintähuollon henkilöstöresursseihin. Tässäkin käytin kuitenkin kunnallisten eläinlääkäreiden määrän sijaan mittarina puhtaasti praktikkotyöhön käytettyjä henkilötyövuosia (Kuva 2). Eläinten määrät selvitettiin Luonnonvarakeskuksen ylläpitämistä maataloustilastoista nautojen, sikojen, lampaiden ja hevosten osalta. (Luonnonvarakeskus.) Pieneläimet laskettiin menetelmällä kunnan asukasluku jaettuna kahdeksalla.



Kuva 2. Eläinmäärät ja eläinlääkäreiden praktikkotyön henkilötyövuodet 2014

Tässä kaaviossa huomio kiinnittyy eläinmäärien ja praktikkotoiminnan henkilötyövuosien ristiriitaisuuteen. Esimerkiksi Itä-Savon sairaanhoitopiiriin eläinmäärä on hieman vähäisempi kuin Peruspalvelukuntayhtymä Kallion. Silti Itä-Savon sairaanhoitopiiriin eläinlääkäreiden praktikkotyöhön käyttämät henkilötyövuodet ovat enemmän, kuin Peruspalvelukuntayhtymä Kallion. Sama ilmiö havaitaan myös muutaman muun kunnan kohdalla. Alla oleva kaavio (Kuva 3) kertoo, kuinka monta eläintä alueella oli yhtä praktikkotoiminnan henkilötyövuotta kohden vuonna 2014.



Kuva 3. Eläinmäärä praktikkotoiminnan henkilötyövuotta kohti 2014

Vertasin myös koulutuksesta, matkustuksesta ja atk-kustannuksista saatuja kustannustietoja eläinlääkäreiden määrään. Näissäkin oli havaittavissa selviä eroja, mutta tämän tiedon syvempää analysointia en kokenut mielekkääksi, sillä vastaukset eivät mielestäni olleet kuitenkaan täysin vertailukelpoisia ja suuruudeltaan sellaisia, että vaikuttaisivat tutkimuksen onnistumiseen merkittävästi.

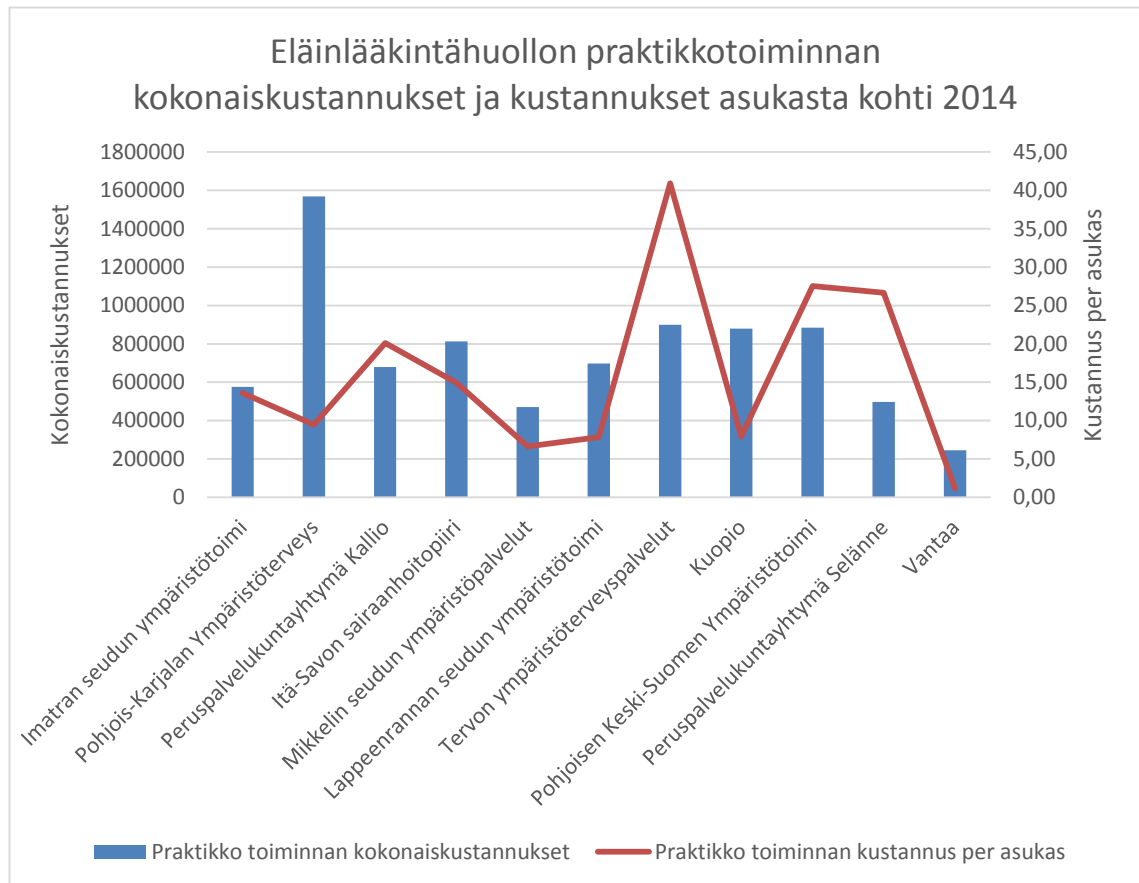
#### 5.4.2 Toimitilat

Toimitiloista haluttiin selvittää, mikä neliömäärä on kunnallisessa praktikko toiminnassa käytössä ja mitkä ovat vuosittaiset kustannukset näistä. Kun tiedettiin kokonaisneliöt ja kokonaiskustannukset toimitiloille, pystyttiin selvittämään neliökohtaisia toimitila kustannuksia. Tällä voitiin selvittää alueellisia eroja vuokra-kustannuksissa.

#### 5.4.3 Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset

Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset yhdessä kuntien asukasluvun kanssa oli koko tutkimuksen kannalta tärkein tieto. Vertasin tietoa

eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannuksista kuntien asukaslukuihin. Käytännössä tämä tarkoitti kunkin kunnan praktikkotoiminnan kokonaiskustannusten jakamista kunnan asukasluvulla. Näin saimme tietää, mitä eläinlääkintähuollon praktikkotoiminta maksoi asukasta kohti vuonna 2014. Näin kustannukset saatiin myös vertailukelpoiseen muotoon. (Kuva 4)

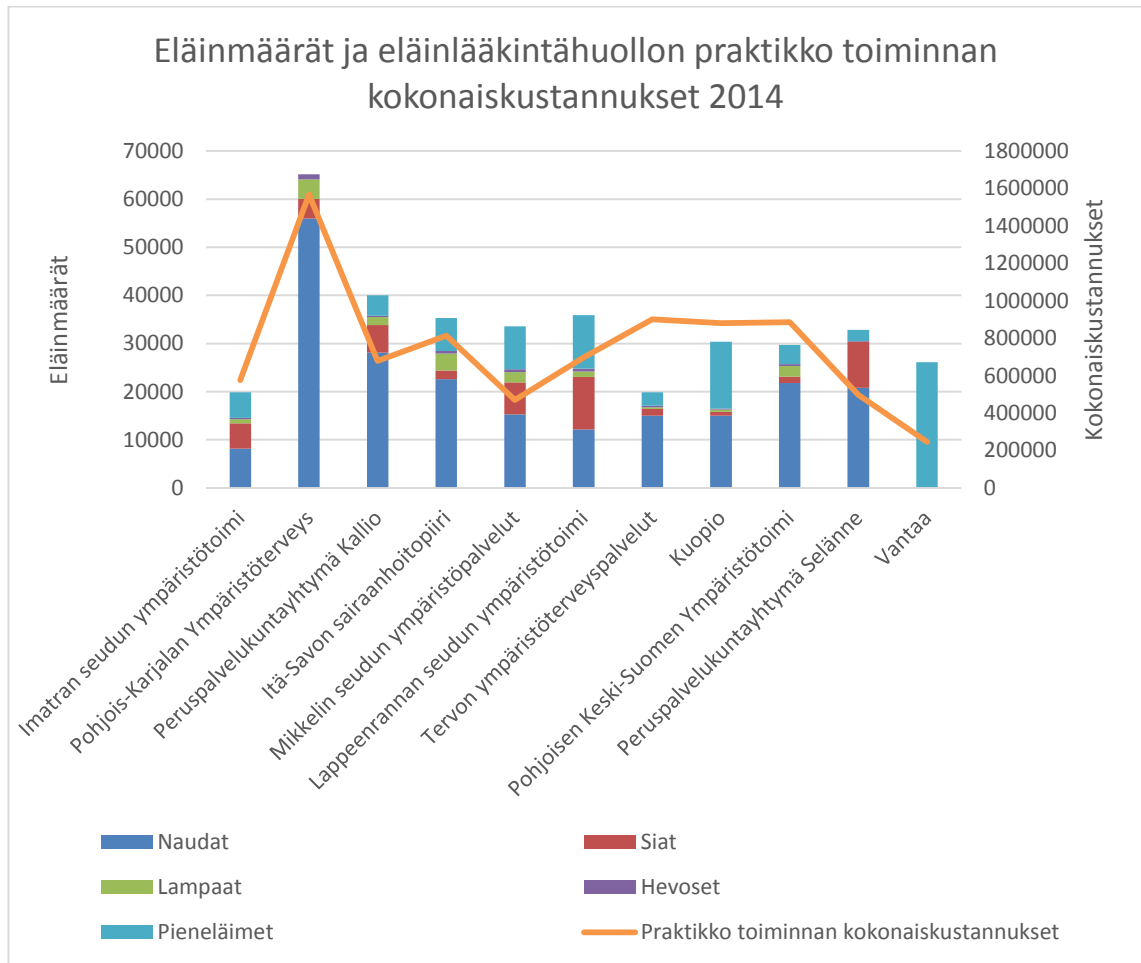


Kuva 4. Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset ja kustannukset asukasta kohti 2014.

Tätä vastausta analysoidessa täytyi huomioida myös kuntien elinkeinorakenne. Se, minkälainen elinkeinorakenne kunnalla on, vaikuttaa paljon siihen, minkälaiset resurssit eläinlääkintähuollon järjestämiseksi on varattava. Kuntien elinkeinorakenteen selvittämiseksi otettiin tarkasteluun jälleen eläinmäärät. Jos alueella on paljon hyötyeläimiä, voimme päätellä siitä, että alueella on myös runsaasti maataloutta. Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kustannukset asukasta kohden yhdistettynä tietoon alueen elinkeinorakenteesta, antavat selvän kuvan

siitä, missä eläinlääkintähuolto kuormittaa kuntien taloutta huomattavasti enemmän ja missä vähemmän.

Koska tutkimuksella haluttiin saada muun muassa tietoa siitä, mikä eläinlääkintähuollossa maksaa ja mistä mahdolliset erot vertailukuntien välillä johtuvat, on mielestäni järkevää pohtia miten hyötyeläinpainotteisuus näyttäytyy eläinlääkintähuollon kustannuksissa. (Kuva 5)



Kuva 5. Eläinmäärät ja eläinlääkintähuollon praktikko toiminnan kokonaiskustannukset 2014

Kaaviosta (Kuva 4.) on havaittavissa runsaasti eroja vertailukuntien välillä. Esimerkiksi Peruspalvelukuntayhtymä Kallion eläinlääkintähuollon praktikko toiminnan kokonaiskustannukset ovat vähäisemmät kuin Itä-Savon sairaanhoitopiirin, vaikka eläinmäärä Kallion seudulla on suurempi. Sama havainto on nähtävissä eräiden muidenkin kuntien välillä. Tulkintaa tehtäessä on kuitenkin huomiotava



jälleen kerran virheellisen tulkinnan mahdollisuus. Vastaukset eivät ole täysin yhteneviä keskenään ja tarkkojen päätelmien sijaan voidaan tehdä ainoastaan suuntaa antavia johtopäätöksiä.

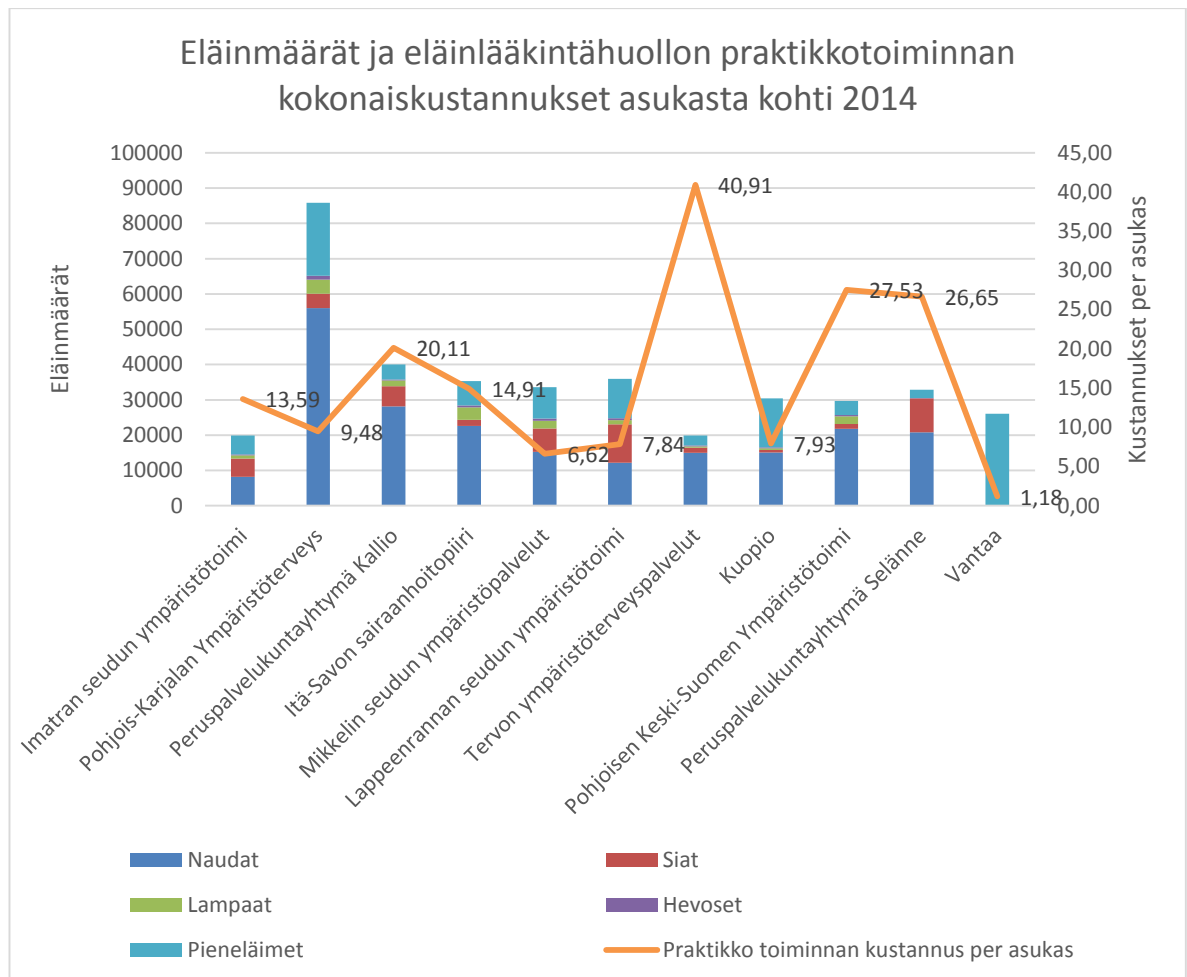
## **6 Johtopäätökset**

Kuten jo edellisessä luvussa mainitsin, tutkimuksen lopputuloksena voidaan tehdä joitakin suuntaa antavia päätelmiä, mutta täydelliseen tarkkuuteen tällä tutkimuksella ja sen menetelmillä ei päästä. Tällä tutkimuksella pystytään tekemään johtopäätöksiä siitä, mistä syntyvät suurimmat kustannustekijät, millä keinoin Imatran seutu voisi tehostaa eläinlääkintähuoltoa ja mitkä ovat suurimmat eroavaisuudet vertailukuntien välillä.

Eläinlääkintähuollon kokonaiskustannukset, asukasluku ja eläinmäärät olivat tärkeitä tietoja. Niiden avulla saimme näkemystä siitä, missä kunnissa eläinlääkintähuollon resurssit rasittavat kuntalaisia eniten ja millä tavalla elinkeinorakenne vaikuttaa eläinlääkintähuollon kustannuksiin.

Ensimmäinen johtopäätökseni koskee kuntien välisiä kustannuseroja eläinlääkintähuollossa. Hyötyeläinpainotteisissa kunnissa eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset asukasta kohti olivat selvästi muita kuntia suuremmat. Toinen kuormittava tekijä runsaan hyötyeläinmäärän lisäksi on alhainen asukasluku. Jos otetaan vertailuun taulukon (Kuva 6. s. 34) ääripäät ja huomioidaan kyseessä olevien kuntien asukasluvut, saadaan melko vahva perustelu tälle johtopäätökselle. Tervon seudun asukasluku on vain noin 22 000 asukasta. Tähän verrattuna alueen hyötyeläinmäärä on merkittävä, 242 nautatilaa (Luonnonvarakeskus.) Tämä viittaa runsaaseen maatalouteen alueella. Tervon seudun eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannus asukasta kohden oli vuonna 2014 noin 40 euroa. Toinen ääripää on Vantaa. Vantaan asukasluku on noin 208 000 asukasta, joten Vantaa on siis vertailukunnista asukasluvultaan suurin. Vantaalla on kuitenkin hyvin vähäinen määrä hyötyeläimiä. Tutkimuksessa käytetyn aineiston mukaan Vantaalla on kaksi nautatilaa, mutta näiden eläinmääriä ei ollut saatavilla. Tästä voidaan kuitenkin päätellä, että maataloutta alueella on vähän. Vantaan eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannus asukasta kohden oli vuonna 2014 noin 1,20 euroa. Ero näiden kahden

vertailukunnan välillä on siis merkittävä. Vantaan asemaa tässä kustannusvertailussa parantaa lisäksi myös se, että alueella on runsaasti yksityisiä eläinlääkäriklinikoita, joista jotkin päivystävät ympärivuorokautisestikin. Eläinlääkintähuollon kustannuseroihin vertailukuntien välillä vaikuttavat siis kuntien elinkeinorakenne, asukasluku sekä yksityisen sektorin tarjonta.



Kuva 6. Eläinmäärät ja eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset asukasta kohti 2014

Toinen johtopäätökseni koskee eläinlääkintähuollon kustannustekijöitä. Keräämäni aineiston perusteella tein päätelmiä siitä, mikä eläinlääkintähuollossa aiheuttaa suurimmat kustannukset. Vastaus tähän oli henkilöstökustannukset. Jokaisessa kunnassa henkilöstökustannukset olivat suurin kustannusten aiheuttaja. Toiminnan laadun huomioon ottaen, on hyvin ymmärrettävää, että työ kustannukset ovat suurin kustannusten aiheuttaja eläinlääkintähuollossa. Mieleeni herää väkisinkin kysymys, tulisiko kunnan eläinlääkäreiden palkkaus järjestelmää

pohtia uudelleen. Viitataan tässä lukuun 3.2.1 Kunnallisten eläinlääkäreiden palkkaus, jossa on avattu kunnan eläinlääkäreiden palkkausmenetelmää. Kunnat maksavat eläinlääkäreille kuukausittain palkkaa, mutta lisäksi eläinlääkärit periävät eläinlääkäriin avusta ja todistuksista kulloinkin voimassa olevan kunnallisen eläinlääkäritaksan mukaiset palkkiot asiakkailta, jotka ovat siten osa eläinlääkäreiden tuloa. Kunnat järjestävät toimitilat ja maksavat näistä syntyvät kulut. Eläinlääkäreiden vastuulle taas jäävät lääkkeiden hankinnat sekä mahdollisten laitteiden hankinta.

Kolmas johtopäätökseni koskee Imatran seudun eläinlääkintähuollon kustannustehokkuutta. Mikä olisi kustannustehokkain toimintamalli Imatran seudulle? Kunnan elinkeinorakenteeseen emme voi vaikuttaa, mutta eläinlääkintähuollon järjestämistapoja voidaan tulevaisuudessa kehittää. Imatran seudulla on jonkin verran maataloutta, mutta myös pieneläimiä. Imatran seudun eläinmäärä kokonaisuudessaan, ja asukasluku huomioon otuna, on kuitenkin tutkimuksessa mukana olleisiin kuntiin verrattuna melko vähäinen. Tässä kohtaa herääkin kysymys, miksi Imatran seudun eläinlääkintähuollon praktikko toiminnan kustannukset eivät kuitenkaan olleet vertailun häntäpäässä. Imatran seudulla yksityinen tarjonta on melko vähäistä, joten kunnat kantavat suurimman osan vastuusta eläinlääkintähuollon järjestämisestä. Tämä esimerkiksi on kuormittava tekijä Imatran seudun eläinlääkintähuollon kustannuksissa.

Eroa kustannuksissa Imatran seudun ja vertailukuntien välillä löytyi muun muassa henkilöstökustannuksissa. Koska henkilöstökustannukset ovat eläinlääkintähuollon suurin kustannustekijä, olisi kustannustehokkuutta lähdettävä hakemaan ulkoistamisen näkökulmasta. Ulkoistamisen myötä jäisivät pois niin henkilöstökustannukset kuin tilakustannuksetkin. Edellytyksenä tietysti olisi, että Imatran seutu saisi tehtyä sopimuksen yksityisen palveluntarjoajan kanssa pienempään hintaan, kuin mitä eläinlääkintähuollon kustannukset ovat nyt, kun kunnat ovat itse vastuussa eläinlääkäripalveluiden tuottamisesta.

Imatran seudulle kustannustehokkuutta voitaisiin saada siis ostamalla eläinlääkintähuollon palvelut joko kokonaan tai osittain. Perustelut tälle johtopäätökselle ovat havainnot tutkimusta varten kerätystä aineistosta. Mukana tutkimuksessa oli

vertailukuntia, joissa hyödynnettiin muun muassa yksityisen sektorin tarjontaa ostamalla eläinlääkintähuollon palvelut kokonaan tai osittain. Tällaisia kuntia olivat Kuopio ja Vantaa. Kuopio oli ulkoistanut koko eläinlääkintähuollon ja Vantaa ainoastaan hyötyeläinpalvelut. Näiden molempien kuntien eläinlääkintähuollon praktikko toiminnan kokonaiskustannukset per asukas olivat Imatran seudun vastaavaa lukua huomattavasti alemmat. Eläinmääriä ja asukaslukua ajatellen Vantaa on hyvin eriarvoisessa asemassa tässä vertailussa. Kuopio taas on elinkeinorakenteeltaan vähän lähempänä Imatran seutua ja näin ollen on viisaampaa hakea kustannustehokkuutta pohtimalla Kuopion toimintamallia. Ongelmana tämän asian syvempään tutkimiseen on kuitenkin Imatran seudulla vähäinen eläinlääkäripalveluiden tarjonta yksityisellä sektorilla. Yksi vaihtoehto olisi myös jättää osa palveluista yksityisen tarjonnan varaan markkinaehtoisesti.

## **7 Pohdintaa**

### **7.1 Tutkimusprosessin kulku ja onnistuminen**

Opinnäytetyö sai alkunsa, kun pyysin toimeksiantoa Imatran seudun ympäristötoimelta. Opinnäytetyön aiheeksi valikoitui toiminnan järjestämisen kustannustehokkuus eläinlääkintähuollossa. Työhön sisältyvällä tutkimuksella haluttiin saada aikaan analyysi eläinlääkintähuollon eri tapojen kustannustehokkuudesta.

Itse tutkimustyö lähti käyntiin siinä vaiheessa, kun aloin yhdessä Imatran seudun ympäristötoimen ympäristöjohtaja Sirpa Suur-Hamarin kanssa pohtia tutkimukseen mukaan pyydettäviä vertailukuntia. Sopivien kuntien valinnan jälkeen alkoi sähköpostitse lähetettävän kyselyn kysymysten laatiminen. Tässä kohtaa olisi täytynyt pohtia selkeästi enemmän kysymysten muotoilua ja sitä, mitä kysymyksillä todella halutaan saada tietää. Nyt kyselyn avulla saatu tieto oli vain suuntaa antavaa ja näin ollen päätelmät olivat enemmänkin arvioita tarkan tulkinnan sijaan. Muutoin tutkimus onnistui hyvin ja menetelmä oli teoriassa hyvä. Toteutukseen olisi ollut syytä vain panostaa enemmän.

Kunnat osallistuivat tutkimukseen hyvin ja kysymyksiin tuli odotettua tarkempia vastauksia. Kyselyn tavoitteena oli kerätä laajasti tietoa kuntien järjestämästä

eläinlääkintähuollosta ja antaa vastaukset analysoinnin kautta tutkimuskysymyksiin:

Mikä olisi toimivin ja kustannustehokkain toimintamalli eläinlääkintähuollon järjestämiseksi Imatran seudulle?

Mikä eläinlääkintähuollossa maksaa?

Minkälaisia eroja kustannuksissa on vertailukuntien välillä ja mistä nämä mahdolliset erot johtuvat?

Tutkimuskysymyksiin saatiin vastaukset ja näin ollen tutkimusongelma ratkaistua. Eläinlääkintähuollossa suurin kustannusten aiheuttaja ovat henkilöstökustannukset. Ottaen huomioon toiminnan laadun, on tämä aivan ymmärrettävää. Koska palkkakustannukset ovat suurin kustannustekijä, Imatran seudulle olisi kustannustehokkaampaa ulkoistaa eläinlääkintähuollon palvelut. Näin pystyttäisiin etsimään kustannustehokkuutta juuri henkilöstökustannuksista. Ongelmana tällä hetkellä vain on heikko eläinlääkintähuollon palveluiden tarjonta yksityisellä sektorilla. Kolmantena kysymyksenä oli mahdolliset erot eläinlääkintähuollon kustannuksissa vertailukuntien välillä. Tutkimusaineisto antoi melko selkeän kuvan siitä, kuinka kunnallinen eläinlääkintähuolto kuormittaa kaikkein eniten asukasluvultaan pieniä kuntia, joissa on runsaasti maataloutta,.

## **7.2 Jatkotutkimuksen aiheita**

Tämän tutkimuksen toteuttaminen oli mielenkiintoista ja haastavaa. Koska tällä tutkimuksella raapaistiin vain pintaa ja tehtiin suuntaa antavia päätelmiä, löytyy aiheen parista useita polkuja jatkotutkimuksille. Ensimmäisenä mieleeni tulee ehdottomasti eläinlääkäreiden palkkaus. Voisiko tähän löytyä selkeämpi ja molemmille osapuolille kohtuullinen tapa toteuttaa? Hyvä pohdinnan aihe olisi myös eläinlääkintähuollon toimintamallit muissa Pohjoismaissa. Löytyisikö sieltä vastauksia toimivampaan tapaan toteuttaa eläinlääkintähuolto?

## **Kuvat**

Kuva 1. Praktikkotoiminnan henkilöstökustannukset, s. 27

Kuva 2. Eläinmäärät ja eläinlääkäreiden praktikkotyön henkilötyövuodet 2014, s. 28

Kuva 3. Eläinmäärä praktikkotoiminnan henkilötyövuotta kohti 2014, s. 29

Kuva 4. Eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset ja kustannukset asukasta kohti 2014, s. 29

Kuva 5. Eläinmäärät ja eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset 2014, s.30

Kuva 6. Eläinmäärät ja eläinlääkintähuollon praktikkotoiminnan kokonaiskustannukset asukasta kohti 2014, s.32

## **Taulukot**

Taulukko 1. Kustannusten ryhmittely lajeittain s.15

## Lähteet

Fredriksson, S.; Hyvärinen, O.; Mattila, M. & Wass, H. 2009. Kilpailuttaminen pliit-tisena päätöksenä. Sastamala: Vammalan kirjapaino Oy.

Eläinlääkintähuolto, Aluehallintovirasto. <https://www.avi.fi/web/avi/elainlaakinta-huolto#.Vj-F75q6HIU>

Eläinlääkintähuolto, valvontasuunnitelma 2015-2019, Imatran seudun ympäristö-terveydenhuolto

Eläinlääkintähuoltolaki. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20090765>

Eläinlääkäripalvelut, Evira. <http://www.evira.fi/portal/fi/elaimet/elainlaakaripalve-lut/>

Hirsjärvi S., Remes P. & Sajavaara P. 2014. Porvoo: Bookwell Oy.

Hyvärinen, O. & Lith, P. 2008. Kilpailuttamisen laajuus ja taustatekijät Suomen kunnissa. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.

Imatran seudun ympäristötoimi. <http://www.imatranseudunymparistotoimi.fi/>

Ikävalko, M. 2014. Laadullinen tutkimus. Saimaan ammattikorkeakoulu. Liiketa-louden koulutusohjelma. Luentomuistiinpanot.

Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat, Tilisanomat 12.3.2013. <http://tilisanomat.fi/content/johdon-laskentatoimen-pe-rusk%C3%A4sitteet-menetelm%C3%A4t-ja-tekniikat>

Jyrkkiö, E. & Riistama V. 2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo. WS Bookwell Oy.

Järvenpää, M.; Länsiluoto, A.; Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas, näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy-Juvenes Print.

Kunnallinen lääkärien virkaehtosopimus 2014-2016

Maataloustilastot, Luonnonvarakeskus. <http://stat.luke.fi/maatalous>

Neilimo, K. & Uusi-rauva, E. 2010. Johdon laskentatoimi. 6. – 10.painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallin-nossa. Juva: WS Bookwell Oy.

Suomen Kuntaliitto. 2003. Parasta palvelua, selvitys kuntapalvelujen järjestämi-sen vaihtoehtoista. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Toimintakatsaus, Imatran seudun ympäristötoimi.  
[http://www.imatranseudunymparistotoimi.fi/wp-content/uploads/2014/11/Toimintakatsaus\\_pienennetty\\_netti.pdf](http://www.imatranseudunymparistotoimi.fi/wp-content/uploads/2014/11/Toimintakatsaus_pienennetty_netti.pdf)

Taloussanakirja, Taloussanomat. <http://www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/kustannuslaji/>

Taloussanakirja, Taloussanomat <http://www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/kustannuslaskenta/>

Tyni, T., Myllyntaus, O. & Suorto, A. 2012. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Hakapaino Oy.

Ympäristöterveydenhuollon yhteinen valtakunnallinen valvontaohjelma, Valvira.  
<http://www.valvira.fi/ymparistoterveys/ymparistoterveydenhuollon-valvontaohjelma>



## Liitteet

### Liite 1 Sähköpostikysely

Tässä kysymyskaavakkeessa on kuusi kysymysosiota, jotka käsittelevät muun muassa eläinlääkintähuollon resursseja ja kustannuksia. Vastausten tulisi olla vuoden 2014 toteuman mukaisia.

Ensimmäisessä kysymys osiossa selvitetään yksityisten ja kunnallisten eläinlääkäreiden sekä muun eläinlääkintähuollon henkilökunnan määrää.

1. Kuinka monta kaupungin/kunnan praktikkoeläinlääkäriä seudulla on?
2. Kuinka monta henkilötyövuotta on eläinlääkäreiden henkilötyövuosista puhtaasti praktikkotyötä?
3. Kuinka monta yksityistä eläinlääkäriä alueella toimii?
4. Onko seudulla valvontaeläinlääkäriä?
5. Onko eläinlääkäreiden esimies joku praktikoista vai onko hän hallinto-henkilö?
6. Kuuluuko seudun eläinlääkintähuoltoon muuta henkilökuntaa eläinlääkäreiden lisäksi, kuten esimerkiksi eläintenhoitajia?
7. Jos kuuluu, kuinka paljon?

Toinen kysymys osio käsittelee toimipisteiden määrää, näiden varustetasoa sekä tilojen kokoja.

8. Kuinka monta kunnallista eläinlääkintähuollon toimitilaa seudulla on?
9. Minkä verran seudulla on tilaa käytettävissä eläinlääkintähuollon toimintaan? (neliömäärä)
10. Onko kunnallisissa eläinlääkintähuollon toimitiloissa käytössä ja kuinka monta
  - a) röntgen laitetta
  - b) anestesia laitteilla varustettua leikkaussalia
  - c) muita erikoislaitteita, mitä?
11. Onko seudulla kunnallista hevoselle/hevosille tarkoitettua vastaanotto tilaa?
12. Kuinka monta yksityistä vastaanottotilaa alueella on?

Kolmannessa kysymys osiossa halutaan selvittää päivystysjärjestelyt.

13. Kuinka monta päivystyspiiriä seudulla on?
14. Onko pien- ja suurelän päivystys eriytetty? Jos on, niin kuinka?
15. Hoitaako päivystystä kunnan eläinlääkärit vai onko päivystys ulkoistettu?
16. Jos päivystys on ulkoistettu, niin missä määrin?
17. Mikä on kunnaneläinlääkäriin viikonloppupäivystyksen vapaa korvaus?

18. Entä saako kunnaneläinlääkäri arkipäivystyksestä vapaa korvausta? Jos saa, mikä on tämä korvaus?

Neljäs osio käsittelee sijaisia.

19. Kunnan eläinlääkäreiden vuosilomien sijaistaminen: onko käytössä ulkopuoliset sijaiset?

20. Jos on, niin mikä on ulkopuolisten sijaisten käytön prosentuaalinen määrä vuosiloma-ajasta?

21. Käytetäänkö päivystysvapaiden aikana ulkopuolisia sijaisia? Arvio määrästä.

Viides kysymysoosio koskee suoritettuja erikseen virka- ja päivystysaikaisesti.

22. Kuinka paljon on tilakäyntejä virka- ja päivystysaikaan?

23. Entä kuinka paljon on pieneläinpotilaita vastaanotoilla virka- ja päivystysaikaan?

24. Kuinka paljon on terveydenhoitokäyntejä virka- ja päivystysaikaan?

Kuudennessa ja myös viimeisessä kysymys osiossa keskitytään eläinlääkintähuollon tuloihin ja kustannuksiin.

25. Kuinka seudun eläinlääkintähuollon kustannukset jaetaan seudun kuntien kesken?

26. Onko seudullanne käytössä klinikkamaksu? Jos on, kuinka suuri tämä maksu on?

27. Onko seudullanne eläinlääkintähuollon sopimuskumppaneita?

28. Jos on, mitä palveluja tällä sopimuksella tuotetaan ja mikä on tämän sopimuksen hinta per vuosi?

29. Mitkä ovat seudun praktikkoeläinlääkintähuollon toiminnan kustannukset?

Tähän toivoisin vastausta, josta olisi otettu ulos seuraavat erät:

- valvontaeläinlääkäri kustannukset
- alkutuotantovalvonnan kustannukset
- hallinto kustannukset
- löytöeläintoiminnasta aiheutuvat kustannukset

Tämän kysymyksen vastauksen rajaaminen on välttämätöntä, jotta kustannuseristä saadaan vertailukelpoisia. On tärkeää, että vastaus käsittää nimenomaan praktikkoeläinlääkintähuollon kokonaiskustannukset. Mikäli nämä kustannukset eivät ole eriytettävissä meno kustannuksista, toivomme arviota näiden kustannusten määrästä.

30. Haluaisimme seuraavat kustannuserät vielä eriteltyinä edellä kysytyyn toiminnan kokonaiskustannuksen lisäksi:

- praktikko toiminnasta syntyvät vuokra (tila) kustannukset
- praktikko toiminnan henkilöstökustannukset
- sekä praktikko toiminnan palveluiden kustannuksista seuraavat erät:  
atk-kustannukset, koulutuskustannukset ja matkakustannukset omina erinään.

31. Minkä verran vuoden 2014 klinikkamaksu tulot ovat olleet?

32. Mikä on seudun asukasluku?