

Päivi Vahtera

KUNNAN SOSIAALIPALVELUJEN  
KUSTANNUSLASKENTAPROSESSI  
Case Euran kunnan vanhusten asumispalvelut

Liiketalouden koulutusohjelma

2013

## KUNNAN SOSIAALIPALVELUJEN KUSTANNUSLASKENTAPROSESSI

Case Euran kunnan vanhusten asumispalvelut

Vahtera, Päivi

Satakunnan ammattikorkeakoulu

Liiketalouden koulutusohjelma

Lokakuu 2013

Ohjaaja: Korhonen, Satu

Sivumäärä: 52

Liitteet: 1

Asiasanat: kustannuslaskenta, toimintolaskenta, työajanseuranta, vanhusten asumispalvelut

---

Tämän opinnäytetyön aiheena oli sosiaalipalvelujen kustannuslaskenta. Työn tarkoituksena oli kuvata kunnan sosiaalipalvelujen kustannuslaskentaprosessi. Väestön ikääntyminen ja taloudellisen tilanteen heikkeneminen aiheuttavat paineita tuottavuuden nostamiseen kunnallisissa sosiaali- ja terveyspalveluissa. Harkittaessa palvelujen ulkoistamista, on hyvä, että kunnan oman palvelutuotannon kustannukset ovat selvillä. Toimintolaskennan avulla voidaan vastata edellä mainittuihin haasteisiin. Työajanseurantaa voidaan pitää tärkeänä osana palvelualan kustannuslaskentaa, sillä suurin osa palvelualan kustannuksista on henkilöstökustannuksia.

Opinnäytetyön lähestymiskulmana oli toimintatutkimus ja tutkimuskohteena Euran kunnan sosiaalipalveluista vanhusten asumispalvelut. Tavoitteena oli selvittää vanhusten asumispalvelujen omakustannushinnat. Kustannuslaskennan avulla selvitettiin, mitä vanhusten asumispalvelujen tuottaminen tulee kunnalle maksamaan ja mistä kustannukset muodostuvat.

Teoriaosassa käsiteltiin kustannuslaskentaprosessia, selvitettiin kustannuslaskennan käyttöä kunnan sosiaali- ja terveyspalveluissa ja tuotiin esille kustannuslaskennan laskentamenetelmät. Kustannuslaskentaa ja sen menetelmistä toimintolaskentaa tarkasteltiin varsin laajasti, koska sillä katsottiin olevan erityinen merkitys hinnoitteluprosessissa.

Tutkimusosassa toteutettiin Euran kunnan vanhusten asumispalvelujen kustannuslaskentaprosessi. Kustannuslaskenta toteutettiin toimintolaskentana, mikä mahdollistaa organisaation samanlaisten yksikköjen keskinäisen vertailun. Tutkimuksen tuloksena saatiin hinta vanhusten asumispalveluille Suvannon, Rantaniityn ja Viljavainion vanhusten tehostetuissa asumispalveluyksiköissä.

## THE COST ACCOUNTING PROCESS FOR SOCIAL SERVICES IN EURA

Vahtera, Päivi

Satakunnan Ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in Business

October 2013

Supervisor: Korhonen, Satu

Number of pages: 52

Appendices: 1

Keywords: cost accounting, activity-based costing, monitoring the working hours, housing services for elderly

---

The subject of this thesis was cost accounting in social services. The purpose of this thesis was to describe the cost accounting process in municipal social services. Aging of the population and the economic declining cause pressures to increase productivity in municipal social welfare and health care services. When considering the outsourcing of services it's good that the municipality's own service costs are known. Activity-based costing can be used to respond the challenges above. Monitoring the working hours can be considered as an important part of cost accounting in service sector as most of it's costs are staff costs.

The approach of this thesis was an action research and the subject was housing services for elderly people in Eura. The aim was to find out the cost price of housing services for the elderly. Cost accounting was used to find out how much the production of housing services for elderly will cost for the municipality and what the cost consists of.

The theoretical part deals with the cost accounting process, clarifies the use of cost accounting in municipal social welfare and health care services and brings out the cost calculation methods. Cost accounting and activity-based costing as one of it's methods was examined quite extensively, as it was considered to have a special importance in the pricing process.

In the research, the cost accounting process for the housing services for the elderly in Eura, was implemented. The cost accounting was implemented as an activity-based costing, which allows the comparison between the similar units in the organization. This research resulted the price for housing services for elderly people in the intensified housing service units in Suvanto, Rantaniitty and Viljavainio.

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
2	KUSTANNUSLASKENTAPROSESSI.....	7
2.1	Yleistä kustannuslaskennasta.....	7
2.1.1	Kustannuslaskenta kunnissa .....	8
2.1.2	Kustannuslaskenta sosiaali- ja terveydenhuollossa.....	8
2.1.3	Kustannuslaskentaa ohjaava lainsäädäntö kunnissa .....	9
2.2.	Kustannuslaskennan yleinen kulku kunnissa .....	9
2.3.	Kustannusten luokittelutavat .....	10
2.4.	Kustannuslaskennan laskentamenetelmät .....	11
2.4.1.	Jakolaskenta .....	11
2.4.2.	Ekvivalenssilaskenta.....	12
2.4.3.	Lisäyslaskenta .....	12
2.4.4.	Toimintolaskenta .....	13
2.5.	Kustannuslaskentamenetelmän valinta empiriaan.....	13
3	TOIMINTOLASKENTA .....	14
3.1	Toimintolaskennan perusteet .....	14
3.1.1	Toimintolaskennan keskeinen sanasto .....	15
3.1.2	Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskenta .....	16
3.2	Toimintolaskenta kustannusten määrittäjänä.....	18
3.2.1	Toimintoanalyysi .....	19
3.2.2	Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa.....	20
3.2.3	Resurssiajurit .....	21
3.2.4	Toimintoajurit .....	21
3.3	Toimintolaskenta ja toimintojohtaminen.....	22
4	TUOTTEISTAMINEN.....	24
4.1	Mitä tuotteistaminen on? .....	24
4.2	Palvelujen tuotteistaminen.....	25
4.3	Tuotteistaminen sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestämisessä .....	26
4.4	Tuotteistamisprosessi .....	27
4.4.1	Valmisteluvaihe .....	28
4.4.2	Tuotteiden muodostaminen .....	28
4.4.3	Laatukriteerien määrittely.....	29
5	TOIMINTATUTKIMUS.....	30
5.1	Mitä toimintatutkimus on?.....	30

5.2	Toimintatutkimus vs. opinnäytetyö.....	31
6	TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS .....	32
7	EURAN KUNNAN SOSIAALIPALVELUJEN KUSTANNUSLASKENTA, TUTKIMUSTULOKSET .....	33
7.1	Tutkimuksen kohteena olevat sosiaalipalvelut ja prosessin toteuttaminen .....	33
7.2	Vanhusten palveluasumisen järjestäminen Euran kunnassa.....	33
7.3	Vanhusten palveluasumisen jakaantuminen tuoteryhmiin .....	35
7.4	Rava-mittarien käyttö vanhusten asumispalveluissa.....	36
7.5	Toiminnot vanhusten asumispalveluissa .....	37
7.6	Työajanseuranta henkilöstökustannusten kohdistamisessa .....	38
	7.6.1 Työajanseurannan tulokset vanhusten asumispalveluissa.....	38
7.7	Toimintolaskennan periaate.....	40
7.8	Kustannuslaskennan tulokset.....	41
	7.8.1 Resurssikustannukset kustannuspaikoittain.....	41
	7.8.2 Toimintokustannukset .....	43
	7.8.3 Tuotekustannukset .....	45
	7.8.4 Euran kunnan vanhusten asumispalveluiden omakustannushinnat ja niiden suhde ostopalveluihin .....	47
8	YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT.....	48
	LÄHTEET .....	50
	LIITTEET	

## 1 JOHDANTO

Opinnäytetyön aihealue liittyy julkiseen taloushallintoon ja sosiaalipalveluihin. Opinnäytetyön ongelmana on selvittää Euran kunnan asumispalvelujen omakustannushinnat. Projektissa lasketaan suoritehinnat Suvannon, Rantaniityn ja Viljavainion asumispalveluyksiköille. Ko. yksiköt ovat vanhusten tehostettuja asumispalveluyksiköitä. Kustannuslaskennan avulla selvitetään, mitä tuotteiden tai palvelujen tuottaminen tulee organisaatiolle maksamaan ja mistä kustannukset muodostuvat. Kustannuslaskenta on myös johtamisen apuväline, jonka avulla voidaan analysoida organisaation toimintaa ja tuotteita sekä niiden kannattavuutta.

Kustannuslaskennan tarve kunta-alalla on lisääntynyt useasta syystä. Viime vuosina yhteiskunnallisen keskustelun kohteena on ollut mm. julkisten palvelujen kustannusten pienentäminen eri keinoin. Vaatimukset palvelujen kilpailuttamisesta ja tuottavuuden parantamisesta edellyttävät palvelujen tuotteistamista, kustannusvastaavuuden noudattamista sekä hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmien laatimista. Kunnat ja kuntayhtymät tarvitsevat vertailukelpoista, luotettavaa ja läpinäkyvää tietoa toimintansa kustannuksista.

Kustannuslaskenta on laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetointia ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennan avulla arvioidaan tai osoitetaan, paljonko kunnan eri tehtäville asetetut tavoitteet vaativat tai niiden toteuttaminen vaatii voimavaroja. Kunnan tuottamien palvelujen omakustannusarvojen selvittäminen on tarpeen vaihtoehtoisten tuotantotapojen edullisuusvertailussa ja palvelujen hinnoittelussa.

## 2 KUSTANNUSLASKENTAPROSESSI

### 2.1 Yleistä kustannuslaskennasta

Operatiivisen laskentatoimen keskeisimpiä tehtäviä on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Kustannuslaskenta on se laskentatoimen osa, jonka päätavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. (Jyrkkiö & Riistama 2000,60.) Kustannuslaskennan ensisijaisena tehtävänä on tukea johdon päätöksentekoa ja siten yrityksen ohjausjärjestelmää. Perinteisesti kustannuslaskenta on määritelty siksi osaksi operatiivista laskentatoimintaa, jonka tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen (Alhola & Lauslahti 2002,185).

Kustannuslaskennan osa-alueita ovat:

- budjetoinnissa ja talouden suunnittelussa tarvittavan informaation tuottaminen
  - tuotekohtaisten kustannusten selvittäminen
  - hinnoittelun menetelmät
  - katetuottolaskenta
  - investointien edullisuusvertailut
- tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointi.

Kustannuslaskennan haasteena on jakaa välilliset kustannukset tai yleiskustannukset oikein perustein esimerkiksi tuotteille, asiakkaille tai vastuualueille. Välittömät kustannukset eivät niinkään ole ongelma, koska niiden selvittäminen aiheuttamisperiaatteen mukaan ei yleensä tuota ongelmia. (Alhola & Lauslahti 2002, 185).

Kustannuslaskennan ensisijaisena kohteena on aina tuotanto, jossa odotetaan syntyvän tavaroita, palveluja, tietoa tai elämyksiä. Siksi tuotannon riittävää hahmottamista voidaan pitää kustannuslaskennan lähtökohtana. Tuotannolla voidaan tarkoittaa yksittäistä hanketta tai jatkuvaksi tarkoitettua toimintaa. (Pellinen 2006,25).

Kustannuslaskennan avulla selvitetään, mitä tuotteiden tai palvelujen tuottaminen tulee organisaatiolle maksamaan ja mistä kustannukset muodostuvat. Kustannuslaskenta on myös johtamisen apuväline, jonka avulla voidaan analysoida organisaation toimintaa ja tuotteita sekä niiden kannattavuutta.

### 2.1.1 Kustannuslaskenta kunnissa

Kunnan tuottamien palvelujen omakustannusarvon selvittäminen on tarpeellista vaihtoehtoisten tuotantotapojen edullisuusvertailussa ja palvelujen hinnoittelussa. Kun toimintaa rahoitetaan verovaroin, on omakustannusarvo keskeinen peruste valittaessa taloudellisinta palvelujen järjestämismuotoa.

Kunnissa palvelujen ostot ulkopuolisilta palveluntuottajilta ovat lisääntyneet 2000-luvulla. Tämä on merkinnyt kunnallisen palvelutuotannon määräävän aseman heikentymistä ja osittaista alistamista kilpailuttamiselle. Asiakas- ja ostopalveluja ostetaan sekä oman tuotantokapasiteetin täydentämiseksi että kustannussäästöjen aikaansaamiseksi. Kunta-alan työntekijöiden suuri eläköitymisaste lähivuosikymmeninä merkitsee sekä tarvetta että mahdollisuutta harkita oman palvelutuotannon korvaamista palvelujen ostoilla muilta tuottajilta. (Suomen Kuntaliitto 2009, 11).

### 2.1.2 Kustannuslaskenta sosiaali- ja terveydenhuollossa

Kustannuslaskentaa ja toimintolaskentaa käsitteleviä kirjoja on julkaistu paljon. Sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuslaskentaa koskeva kirjallisuus koostuu sen sijaan pääosin aiheesta tehdyistä, tutkimuksista ja raporteista sekä esimerkiksi Suomen Kuntaliiton antamista ohjeistuksista ja suosituksista.

Kuten edellä on todettu, kustannuslaskennan merkityksen korostuminen suomalaisessa sosiaali- ja terveydenhuollossa on pitkälti seurausta niukoista resursseista, palveluiden kysynnän kasvusta ja kehityksestä, jossa kunnalliset organisaatiot kilpailuttavat sosiaali- ja terveystalouden palvelujaan ja ostavat niitä yksityisiltä palveluntuottajilta. Pystyäksemme vertailemaan ulkoistamisen mahdollisia hyötyjä, on tiedettävä, mihin hintaan kunta pystyy ne itse tuottamaan.

Sosiaali- ja terveydenhuollossa tärkein resurssi on henkilöstö ja suurin osa kustannuksista koostuu henkilöstökustannuksista. Karinharjun mukaan palvelun kokonaiskustannuksista saadaan arvioitua 80 - 90 %, kun tiedetään palvelun tuottamiseen tarvittava kokonaistuntimäärä sekä henkilöstön työtunnin kustannus. Henkilöstökustannukset saadaan selville tarkemmin työajanseurannan avulla. (Karinharju 2004, 17).



Työajanseuranta on tärkeä osa toimintolaskentaa erityisesti sosiaali- ja terveydenhuollossa, jossa henkilöstökustannukset ovat suurin yksittäinen kustannusten aiheuttaja. Työajanseurannan avulla voidaan selvittää työajan jakautuminen eri toimintojen ja tuotteiden kesken.

### 2.1.3 Kustannuslaskentaa ohjaava lainsäädäntö kunnissa

Kuntien kustannuslaskentaa ohjaava lainsäädäntö koskee ensisijaisesti lakisääteisistä palveluista perittäviä maksuja. Lainsäädäntö koskee myös näihin maksuihin liittyvien valtionosuuden määräytymistä sekä niiden perusteena olevaa kustannusten seuranta- ja tilastoinnin järjestämistä. Kuntalaissa ei ole kustannuslaskentaa koskevia erityismääräyksiä vaan kustannuslaskenta on kuntien sisäistä laskentaa, jota ohjataan Kuntaliiton suosituksin. (Suomen Kuntaliitto 2009, 12).

Kunta-alalla kustannuslaskentaan liittyy myös maksuja ohjaava lainsäädäntö, verotuskysymykset ja valtionosuusjärjestelmät. (Suomen Kuntaliiton www-sivut 2013).

Kunnan perimät lakisääteiset maksut voidaan jakaa maksuihin, jotka lähtökohtaisesti määrätään kustannusvastaavuusperiaatteen mukaisesti palvelujen järjestämisestä kunnalle aiheutuvien kustannusten perusteella ja maksuihin, jotka määrätään lain perusteella yleensä tuotantokustannuksia alemmaksi ja riippumatta kunnan kustannustasosta. (Suomen Kuntaliitto 2009, 12).

## 2.2. Kustannuslaskennan yleinen kulku kunnissa

Kustannuslaskennassa kustannukset jaetaan eri kustannuslajeihin, kuten henkilöstö-, tila- ja materiaalikuluihin tarkoituksena saada selville tietyistä toiminnoista ja palveluista aiheutuneet todelliset kustannukset. Palvelujen kustannuslaskenta aiheuttamisperiaatteen perusteella edellyttää, että palvelut ja tuotteet, joiden kustannuksista ollaan kiinnostuneita, on määritelty tarkemmin. Lisäksi vyörytettävien tai muulla tavalla jaettavien kustannusten oikeudenmukaiseksi kohdentamiseksi tarvitaan tietoa siitä, mitä tapahtuu ja miten resursseja käytetään niissä toimintoketjuissa tai palveluprosesseissa, joiden avulla palvelut tuotetaan. Jotta kustannukset voitaisiin kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, on palvelut ainakin karkealla tasolla ensin tuoteistettava. (Suomen Kuntaliitto 2004a, 30 ó 35).

Kustannuslaskennassa on keskeistä pyrkimys kustannusten oikeaan kohdistamiseen sekä toiminnan ohjausta että päätöksentekoa varten. Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa tuotteiden ja kustannusten välille pyritään löytämään looginen yhteys. Mitä tuote todella maksaa ja miten kustannukset tuotteille tulisi kohdistaa? (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 144).

Kustannuslaskenta etenee kustannuslajilaskennasta kustannuspaikkalaskennan kautta tuote-, -asiakas- ja toimintolaskentaan.

Kustannuslaskennassa on kolme vaihetta

1. Kustannuslajilaskennassa selvitetään yrityksen kokonaiskustannukset lajeittain laskentakaudelta
2. Kustannuspaikkalaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan toiminnoille ja kustannuspaikoille
3. Suoritekohtaisessa laskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteille. Kullekin suoritteelle tuleva osuus kustannuspaikkojen välillisistä kustannuksista selvitetään erilaisten kohdistamisperusteiden avulla. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 62).

### 2.3. Kustannusten luokittelutavat

Kustannukset syntyvät erilaisten resurssien käytöstä. Resursseja ovat sekä lyhyt- että pitkävaikutteiset tuotannon tekijät. Kustannukset ovat luonteeltaan erilaisia, ja sen mukaisesti vaihtelee myös tapa, jolla niitä on järkevä käsitellä, jotta kustannuslaskenta loisi mahdollisimman hyvän perustan yrityksen ohjaukseen ja päätöksentekoon.

Yleisimmin käytetyt kustannusten luokittelutavat ovat:

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset: Kustannukset voidaan erotella joko muuttuviin tai kiinteisiin kustannuksiin sen mukaan, miten ne käyttäytyvät tuotannon määrän muuttuessa. Muuttuvat kustannukset riippuvat toiminnan volyyymista eli esimerkiksi mitä enemmän tehdään aterioita, sitä enemmän tarvitaan elintarvikkeita. Kiinteät

kustannukset puolestaan aiheutuvat palveluvalmiuden ylläpitämisestä eli niitä kertyy, vaikka ei tehtäisi yhtään ateriaa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009,137).

Välittömät ja välilliset kustannukset: Resurssit voidaan jakaa myös sen mukaan, miten ne osallistuvat tuotantoprosessiin. Osa resursseista osallistuu suoraan tuotantoprosessiin ja niiden hintaa kutsutaan välittömäksi kustannukseksi. Kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteille. Muita kustannuksia kutsutaan välillisiksi kustannuksiksi. Välilliset eli ns. vyörytettävät kustannukset kohdistetaan tuotteille erilaisia kohdistamisperusteita käyttämällä. Välilliset kustannukset voidaan kohdistaa tuotteille sen mukaisesti kuin ne aiheuttavat kustannuksia toimintolaskennan avulla. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009, 137).

Erillis- ja yhteiskustannukset: Kustannuksia voidaan tarkastella myös aiheuttamisperiaatteen mukaan. Hankkeen erilliskustannuksia ovat kustannukset, jotka jäävät pois, jos hanketta ei toteuteta. Yhteiskustannukset ovat tässä tapauksessa kustannuksia, jotka pysyvät ennallaan. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009, 137).

#### 2.4. Kustannuslaskennan laskentamenetelmät

Kustannusten kohdistamiseen voidaan käyttää erilaisia menetelmiä, joiden tarkoituksenmukaisuus riippuu erityisesti tuotantotyypistä.

Kustannukset voidaan kohdistaa joko jakolaskennalla, ekvivalenssilaskennalla, lisäyslaskennalla tai toimintolaskennalla.

##### 2.4.1. Jakolaskenta

Jakolaskennassa yksittäisille tuotteille kohdistetaan saman verran kustannuksia tai käytetään tuotteet yhdenvertaistavaa ekvivalenssikaavaa tähän tarkoitukseen. Taustalla on ajatus, että yksittäinen tuote aiheuttaa aina saman verran kustannuksia ja että tuotanto on yhdenmukaista. Kustannukset voidaan jakaa suoraan tuotteelle kun on kyse vain yhdestä tuotteesta, kuten sähköstä, selluloosasta tai paperista. Tuote on ko-

ko ajan identtinen ja mikäli vain yhtä tuotetta tuotetaan, voidaan turvautua hyvin yksinkertaiseen jakolaskentaan. (Ikäheimo ym. 2009, 141).

#### 2.4.2. Ekvivalenssilaskenta

Ekvivalenssilaskenta on suoran jakolaskennan erityissovellus, jossa määritetään ns. ekvivalenssiluvut eli tunnusluvut samanlaisen valmistusprosessin läpi kulkeville, toisiaan muistuttaville, mutta jossakin suhteessa erilaisille suoritteille. (Suomen Kuntaliitto 2009, 143).

Ekvivalenssilaskenta on kohtuullisen yksinkertainen laskentatapa. Silloin kun tuotanto on riittävän samankaltaista, menetelmät antavat riittävän tarkan tuloksen vähäisellä laskentatyöllä. Ekvivalenssilaskennassa voidaan ottaa tuotteiden väliset erot huomioon toisin kuin jakolaskennassa. Ekvivalenssilaskenta ei kuitenkaan sovellu hyvin toimintaan, jossa tuotteet poikkeavat toisistaan tuotantorakenteensa perusteella. Jos esimerkiksi sama tehtävä tuottaa kahta eri tuotetta, joista toisen valmistuksessa käytetään ensisijaisesti esimerkiksi koneita ja laitteita ja toisen valmistuksessa henkilötyöpanoksia, tuotteiden omakustannusarvon laskeminen ekvivalenssilaskentaa tai erityisesti jakolaskentaa käyttämällä on kyseenalaista. (Suomen Kuntaliitto 2009, 144 - 145).

#### 2.4.3. Lisäyslaskenta

Lisäyslaskennassa kustannusten kohdistaminen perustuu jaotteluun välittömät ja välilliset kustannukset. Lisäyslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteille. Välilliset kustannukset kohdistetaan lisäysperiaatteella, eli määritellään kustannuslisä, joka kohdistetaan jonkin välittömän suureen (esim. välittömien palkkojen tai käytettyjen raaka-ainemäärien) perusteella. Tämän tapaista kustannusten jakotapaa käytetään erityisesti silloin, kun tuotannossa on monenlaisia tuotteita, joiden vertailukelpoisuus on vaikeaa. Lisien laskennassa arvioidaan kohdistettavien välillisten kustannusten määrä ja jaetaan tämä kustannus sitten kohdistustekijöiden yhteissummalla. Lopputuloksena saadaan tuotteelle kohdistettava kustannus. Lisäyslaskentaa voidaan käyttää sekä erilaisten hallinnollisten kustannusten kohdistamiseen

että tuotantotoiminnan välillisiin kustannuksiin. Lisäyslaskenta on erityisen toimiva silloin, kun välillisten kustannusten määrä on maltillinen. Mikäli välillisten kustannusten osuus on korkea, toimintolaskenta voi merkittävästi auttaa kustannusten kohdistamisessa. (Ikäheimo ym. 2009, 142).

#### 2.4.4. Toimintolaskenta

Toimintolaskennan perusajatuksena on analysoida yrityksen tai minkä tahansa muun organisaation toimintaa jakamalla se perusyksiköihin, toimintoihin. Toimintoihin jakaminen tapahtuu yleensä perehtymällä organisaatioon ja sen toimintaan haastatte- luin ja organisaation tosiasiallista toimintaa koskevin havainnoin. (Jyrkkiö & Riista- ma 2000, 176, 177).

Toimintolaskennassa erityinen huomio kiinnitetään välillisten kustannusten mahdol- lisimman oikeudenmukaiseen, aiheuttamisperiaatteen mukaiseen kohdistamiseen. toimintolaskennassa välilliset kustannukset jaetaan ensin toiminnoille resurssikohdis- timien avulla, eli lasketaan kuinka paljon toiminnot ovat aiheuttaneet kustannuksia. Toimintoja voivat olla esimerkiksi henkilöstöhallinto, laskentaosasto ja huoltopalve- lut. Näiden toimintojen kustannukset kohdistetaan toimintokohdistimien avulla las- kentakohteille, tuotteille, tuoteryhmille tai asiakkaille. Näin voidaan tarkemmin las- kea välillisten kustannusten suuruus tuotetta kohti. (Ikäheimo ym. 2009, 143 - 144).

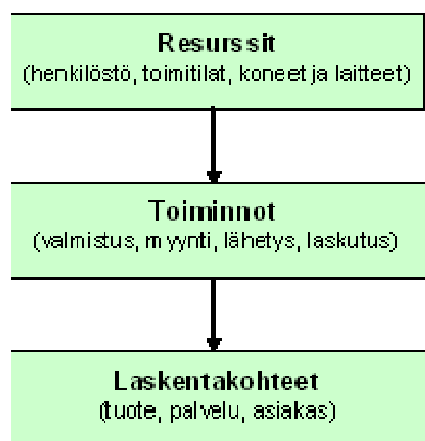
#### 2.5. Kustannuslaskentamenetelmän valinta empiriaan

Euran kunnan sosiaalipalveluiden kustannuslaskentamenetelmäksi valikoitui toimin- tolaskenta, koska toimintolaskennan avulla voidaan vertailla organisaation samanlai- sia yksikköjä keskenään. Toimintolaskentamenetelmän valintaa suositellaan silloin, kun halutaan syntyneet kustannukset kohdistaa eri toiminnoille aiheuttamisperiaat- teen mukaan. Toimintolaskennan avulla kuvataan, mitä organisaatiossa tehdään ja mihin voimavarat kuluvat. (Karinharju 2004, 15).

### 3 TOIMINTOLASKENTA

#### 3.1 Toimintolaskennan perusteet

Toimintolaskenta on 1980-luvulla Yhdysvalloissa kehitetty käytännönläheinen kustannuslaskentamenetelmä. Toimintolaskennan (Activity Based Costing, ABC) lähtökohtana on, että kustannukset kohdistetaan todellisen käytön mukaan. Laskenta lähtee liikkeelle resursseihin sitoutuneista kustannuksista, jotka kohdistetaan toiminnoille niiden käytön mukaan. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan edelleen laskentakohteille. Alapuolella olevassa kuvassa on esitetty esimerkkejä resursseista, toiminnoista ja laskentakohteista. (Oulun seudun ammattikorkeakoulun www-sivut, 2013)



Kuva 1 Toimintolaskennan lähtökohta (Oulun seudun ammattikorkeakoulun www-sivut, 2013)

Toimintolaskennan perusajatuksena on analysoida organisaation prosesseja jakamalla sen tuotanto eri toimintoihin, joiden avulla tuotteet valmistetaan tai palvelut tuotetaan. Toiminnot tarvitsevat toteutuakseen resursseja, joiden käyttö aiheuttaa kustannuksia organisaatiolle.

Jotta kustannukset saataisiin kohdistettua toiminnoille sen mukaisesti kuin ne kustannuksia aiheuttavat (aiheuttamisperiaate), suositeltavana laskentamenetelmänä pidetään toimintolaskentaa. Toimintolaskennan avulla kuvataan, mitä organisaatiossa tehdään ja mihin voimavarat kuluvat. Eroavuutena perinteisiin laskentamenetelmiin, joissa oletetaan resurssien kulutuksen olevan suoraan riippuvainen tuotantomäärästä (eli mitä enemmän tuotetaan, sitä enemmän aiheutuu kustannuksia), toimintolaskennassa otetaan huomioon, että resurssien kulutus saattaa olla määrästä riippumatonta. Esimerkiksi harvoin tuotettu erikoispalvelu voi olla kalliimpaa kuin usein tuotettu ns.

massapalvelu. Erityisesti sosiaali- ja terveydenhuoltoalalla tuotannon luonne tekee monesti määristä riippuvien kohdistimien käytön ongelmalliseksi, sillä alalla ei tuoteta massatuotteita, vaan jokainen suorite on asiakaskohtainen ja siten yksilöllinen. (Karinharju 2004, 15).

Toimintolaskennassa on oleellista, että kustannukset nimenomaan kohdistetaan eikä jaeta, vyörytetä tai jyvitetä laskentakohteille. Lähtökohtana on, että kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa organisaatio jaetaan eri toimintoihin. Toimintojen avulla selvitetään, mitä organisaatiossa tehdään, mihin työaika käytetään ja mitkä ovat tuotannon tulokset. (Suomen Kuntaliitto 2004a, 30 - 41).

Toimintolaskennan käyttöönotossa on neljä päävaihetta: toimintoanalyysi ja tuotteistus, kustannusanalyysi ja kustannusten kohdistaminen. Toimintolaskenta on käytännöllinen menetelmä vaikka ihan yksinkertaisenakin eli kun se keskittyy määrittelemään ydintoiminnot, kuvaamaan keskeisimmät palvelut/tuotteet ja näiden työaika-kustannukset. Toimintolaskennalla voidaan myös osoittaa kehittämisen osa-alueet ja määrittellä mitattavat tavoitteet. (Suomen Kuntaliitto 2004a, 30 - 41).

### 3.1.1 Toimintolaskennan keskeinen sanasto

Toimintolaskennan sanasto vastaa useilta osin muun kustannuslaskennan käsitteitä. Toimintolaskennassa käytetään kuitenkin joitakin käsitteitä, mitä harvoin käytetään muun laskentatoimen yhteydessä.

- *Kustannusajuri* on englanninkielisestä sanasta cost driver käännetty sana, joka tarkoittaa kustannusten kohdistamisperiaatetta.
- *Laskentakohde* on kohde, jolle kustannuksia kohdistetaan. Laskentakohteet valitaan laskennan tavoitteiden perusteella, se voi olla esimerkiksi tuote, yksikkö tai osasto.
- *Resurssit* ovat toimintaan tarvittavia osatekijöitä, esimerkiksi aineet, tarvikkeet, työvoima, koneet, laitteet ja tilat. Resurssit tekevät mahdolliseksi toimintojen suorittamisen ja resurssien käytöstä aiheutuu kustannuksia.

- *Resurssiajuri* on resurssikustannusten kohdistamisessa käytettävä ajuri, kun kohdistetaan kustannuksia toiminnoille. Ajurina voi olla esimerkiksi arvioitu tai mitattu ajankäyttö.
- *Toiminnot* ovat tuotantoprosessiin kuuluvia vaiheita. Toimintoja voidaan määritellä usealla eri tasolla ja tarkkuudella, mutta kustannuslaskennassa on tärkeää rajata toimintojen määrä kohtuulliseksi, jotta laskenta ei koidu liian raskaaksi.
- *Toimintoajuri* on toimintokustannusten kohdistamiseen tarkoitettava ajuri, jonka avulla toimintoon liittyvä kustannus ohjataan laskentakohteille.
- *Toimintoketju* (tuotantoketju) muodostuu toiminnoista, joita tarvitaan jonkin tuotteen valmistamiseen. Toimintoketju selvitetään laatimalla luettelo toiminnoista ja selvittämällä eri toimintojen väliset suhteet. (Suomen Kuntaliitto 2009, 150).

### 3.1.2 Toimintolaskenta vs. perinteinen kustannuslaskenta

Toimintolaskennassa resurssit kohdistetaan toiminnoille ja toiminnoilta edelleen laskentakohteille, kuten tuotteille, asiakkaille, projekteille, jakelukanaville jne. Kohdistaminen tapahtuu esimerkiksi resurssi- ja toimintoajureita hyväksikäyttäen. Välittömät kustannukset kohdistetaan yleensä suoraan laskentakohteille. (Alhola 1998, 58).

Perinteisessä kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan myös suoraan laskentakohteille, mutta välilliset kustannukset jaetaan (tai esim. vyörytetään) käyttäen volyymiperusteisia jakajia, kuten välittömiä työtunteja. Erilaisen laskentatavan johdosta myös laskentatulokset yleensä poikkeavat toisistaan selkeästi. Perinteinen kustannuslaskenta ei kykene käytännössä selvittämään lainkaan esimerkiksi asiakaskannattavuutta. (Alhola 1998, 58).

Perinteisessä kustannuslaskennassa keskeinen huomion kohde on tuote, toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa taas toiminnot. Tuotteiden valmistamiseen tarvitaan eri toimintoja ja niissä aikaansaatuja suoritteita. Toiminnot edellyttävät resursseja (ihmisiä, materiaaleja, laitteita, toimitiloja jne.) ja resurssit aiheuttavat kustannuksia (palkka-, aine-, pääoma- ym. kustannuksia). Asiakas puolestaan ei osta yrityk-



sen/organisaation kustannuksia vaan tuotteen/palvelun, joka tyydyttää hänen tarpeitaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 145).

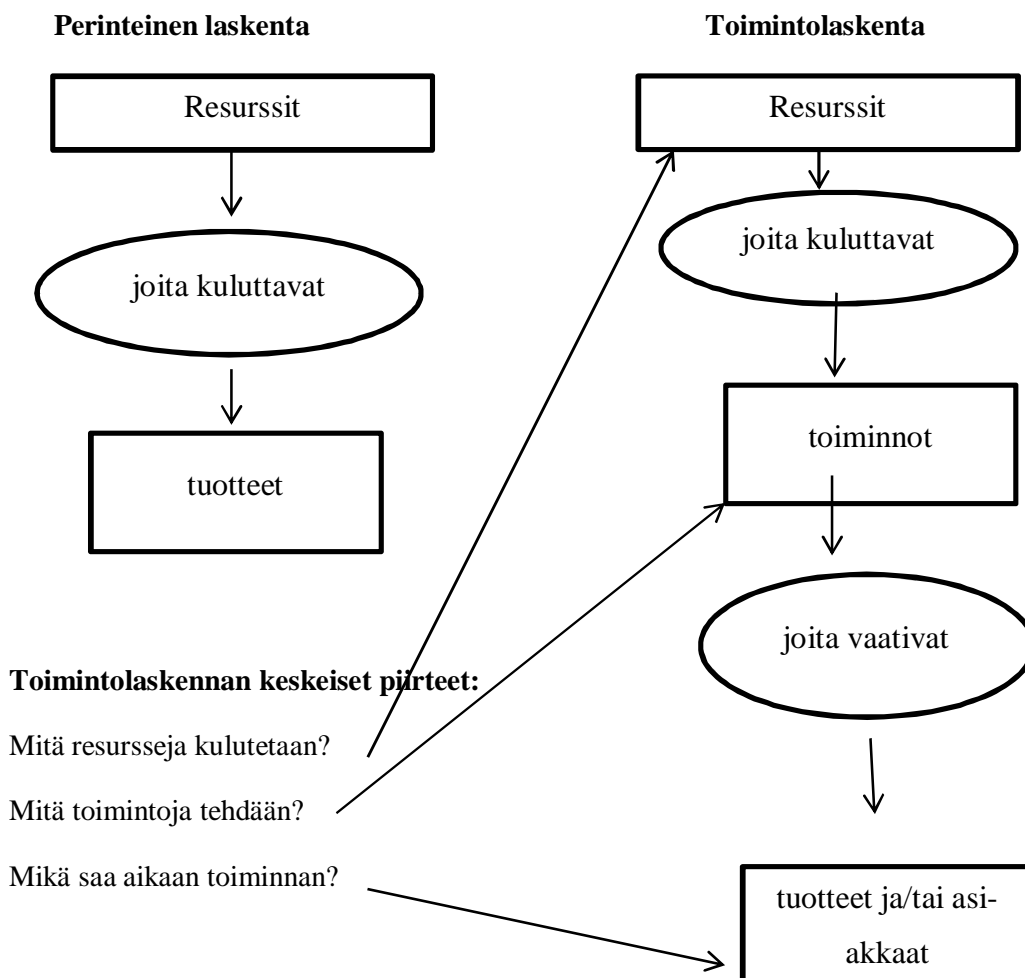
Ero perinteisen laskennan ja toimintolaskennan välillä aiheutuu siis edellä kerrotun mukaisesti välillisten kustannusten käsittelystä. Kun perinteisessä laskennassa välillisten kustannukset jaetaan tavallisesti välittömien palkkojen perusteella eri tuotteille, toimintolaskennassa selvitetään, mitä eri resursseja eri toiminnot käyttävät, ja paljonko niistä aiheutuu kustannuksia. Resursseista syntyvät kustannukset kohdistetaan toiminnoille ajurien eli kohdistimien avulla sen mukaan, paljonko eri toiminnot resursseja käyttävät. (Tomperi 2003, 158).

Toimintoperusteinen kustannuslaskenta teettää helposti enemmän työtä, kuin perinteinen järjestelmä. Toimintoperusteisen laskennan avulla

- oman prosessin tuntemus ja sen myötä kehittämisedellytykset paranevat
- ymmärrys kustannusten syytekijöistä lisääntyy
- laskentainformaation uskottavuus lisääntyy
- kustannusten kontrollointimahdollisuus paranee
- tieto tuotekohtaisista kustannuksista ja kannattavuudesta tarkentuu
- prosessien tehokkuuden mittaaminen paranee
- valinnoille, kannattaako ostaa vai tehdä itse, syntyy parempi päätösperusta
- toiminnan johdettavuus paranee (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 162, 163).

Neilimon ja Uusi-Rauvan mukaan on sanottu, että perinteinen kustannuslaskenta tekee johtajan iloiseksi tai surulliseksi, vain toimintolaskenta tekee viisaammaksi. Edellä mainittu kuvaa oivallisesti sitä, että toimintoperusteisen kustannuslaskennan ja sen johtamisen pääpaino ei ole laskentamenetelmä tai ötekniikka vaan sen mukanaan tuoma ymmärrys organisaation toiminnasta, prosesseista ja kustannusten syistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 163).

Kuvassa 2 selvitetään perinteisen laskennan ja toimintolaskennan keskeistä ajatusmallia.



Kuva 2. Perinteinen laskenta ja toimintolaskenta kytkevät yhteen eri asioita (Martola & Santala 1997).

### 3.2 Toimintolaskenta kustannusten määrittäjänä

Toimintolaskentaprojektin osa-alueita ovat:

#### 1. Tuotteistaminen

- Määritetään organisaation laskettavat palvelut ja niiden tuottamiseen tarvittavat toiminnot
- Selvitetään eri palveluiden suoritemäärät vuositasona

#### 2. Kustannuslaskenta toimintolaskennan avulla

- Resurssikustannukset; tilinpäätöksen/talousarvion mukaiset kustannukset jaetaan kustannuslajeittain eri resursseille käytön mukaan -> resurssikustannukset
- Toimintokustannukset; selvitetään resurssien jakautuminen toiminnoille (esim. hoivapalvelut, tilapalvelut, hallinto) -> lasketaan toimintokustannukset saatujen resurssikustannusten avulla
- Tuotekustannukset; selvitetään eri toimintojen jakautuminen tuotteille -> lasketaan tuotekustannukset saatujen toimintokustannusten avulla -> lasketaan tuotteiden suoritekohtaiset omakustannushinnat tuotekustannuksien ja suorittemäärien avulla.

Toimintoprosessin kustannustarkkailussa on tärkeää määrittää toimintokohtaiset kustannukset. Toiminnon kustannustehokkuutta voidaan mitata vertaamalla sen resurssikäytöstä aiheutuvia kustannuksia toiminnossa aikaansaatuun suoritemäärään riippumatta siitä, millaisesta suoritteesta on kyse. Toimintojaon yksityiskohtaisuuden tason määrittää pitkälti juuri se, että kustakin toiminnosta ulos tulevaa suoritemäärää tulee voida mitata kohtuullisen luotettavasti yhdellä mittarilla. Jos toiminto määritellään liian suureksi kokonaisuudeksi, yhden mittarin vaatimus ei toteudu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 146).

### 3.2.1 Toimintoanalyysi

Ennen kuin resursseja ja kustannuksia voidaan kohdistaa toiminnoille ja edelleen laskentakohteille, on määriteltävä toiminnot. Tätä toimintolaskennan vaihetta kutsutaan toimintoanalyysiksi. Toimintoanalyysissa yrityksen/organisaation toiminta hajotetaan toimintojen tasolle. Toimintoanalyysin lopputuloksena saadaan selville paitsi organisaation sen hetkinen toimintatapa myös se, minkälaisia resursseja toimintojen tekemiseksi tarvitaan ja kuinka paljon toiminnot kuluttavat resursseja. Toimintoanalyysi siis kertoo, mitä organisaatiossa tapahtuu ja kuinka resursseja hyödynnetään. (Alhola & Lauslahti 2000, 215).

Tuote syntyy erilaisten toimintojen tuloksena. Toimintoanalyysissa organisaation toiminta jaetaan toimintojen tasolle siten, että toiminnot ovat helposti ymmärrettävissä ja havaittavissa. Analyysin avulla määritellään ydin- ja tukitoiminnot sekä niiden osatehtävät eli määritellään mistä työ koostuu. Menetelmiä ovat mm. kyselyt, haas-

tattelut, vuokaaviot ja aikaisempien, muualla toteutettujen, analyysien hyväksikäyttö. Toimintoketjun analysointi on tärkeää mm. tuotantokustannusten arvioimiseksi sekä laatutyötä varten. (Karinharju 2004, 10).

### 3.2.2 Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa

Toimintolaskennassa käytetään erilaisia teknisiä käsitteitä kuvattaessa kustannusten kohdistamisprosessia. Vertikaalinen kustannusten kohdistamisen näkökulma (cost assignment view) antaa informaatiota etupäässä resursseista, toiminnoista ja laskentakohteista. Lähtökohtana on ajatus, että laskentakohteet (esimerkiksi tuotteet) luovat toimintojen tarpeen ja toiminnot luovat resurssien tarpeen. (Alhola 1998, 45).

Toimintoperusteista laskentamallia ja sen käyttöä sosiaalipalveluiden kustannuslaskennassa voidaan havainnollistaa seuraavasti neljän eri tason avulla:

#### Taso 1: Kustannukset

- Kustannukset tileittäin saadaan tuloslaskelmatietojen avulla yksikkökohtaisesti
- Yksikön kustannuslajeja ovat: henkilöstö, palvelut, aineet ja tarvikkeet, poisotot, hallinto ja muut toimintakulut
- Yleishallinnon kustannukset vyörytetään myös laskettaville tuotteille

#### Taso 2: Resurssit

- Tuloslaskelman kustannukset jaetaan resursseittain ja saadaan resurssikustannukset
- Resursseja ovat: henkilöstö (ammattiryhmittäin), ostetut palvelut, aineet ja tarvikkeet, koneet ja laitteet, kiinteistö, yksikön hallinto ja yleishallinto
- Resurssikustannukset jaetaan toiminnoille resurssiajuriin avulla (esim. henkilöstön työajanseuranta)

#### Taso 3: Toiminnot

- Toiminnot määritetään yksikkökohtaisesti toimintoanalyysin avulla
- Sosiaalialan toimintoja ovat mm. hoiva ja hoito, ateriapalvelut, puhtaanapito, lääkehoito ja hallinto

- Toimintokustannukset jaetaan toimintoajurien avulla tuotteille

#### Taso 4: Tuotteet

- Laskettavat tuotteet määritetään tuotteistamisen avulla
- Selvitetään tuotteiden vuosittaiset suoritemäärät
- Jakamalla tuotekustannukset suoritemäärällä saadaan tuotteen omakustannushinta

#### 3.2.3 Resurssiajurit

Kustannusajuri on tärkeä osa toimintolaskentaa. Sillä tarkoitetaan toisaalta tekijää, jolla kustannukset kohdistetaan, ja toisaalta se kertoo, miksi toiminto vaatii tiettyjä resursseja. Kustannusajureita on kahdenlaisia: ensimmäisen tason kustannusajureita eli resurssiajureita ja toisen tason kustannusajureita eli toimintoajureita. Resurssiajureilla kohdistetaan resurssit toiminnoille ja toimintoajureilla taas toiminnoilta laskentakohteille. (Alhola 1998, 46).

Resurssiajureita tarvitaan siis kohdistettaessa resursseja toiminnoille. Kustannusajurien kartoittaminen ja valitseminen on erittäin tärkeää. Väärä kustannusajuri johtaa virheellisiin laskennan lopputuloksiin, joten ajurien kartoitus ja valitseminen on koko toimintolaskennan kriittisimpiä kohtia. Resurssiajuri on siis linkki resurssien ja toimintojen välillä. Sen avulla kustannus kohdistetaan toiminnolle. (Alhola 1998, 47, 48).

#### 3.2.4 Toimintoajurit

Toiminnoilla tarkoitetaan niitä tehtäviä, joita organisaatio tekee. Toimintoajurien eli toisen tason ajurien avulla toiminnon kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille (esimerkiksi tuotteille). Toimintoajureilla tarkoitetaan niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritusiheyteen ja siihen, että koko toimintoa yleensäkin suoritetaan. (Alhola 1998, 50,51).

Toimintolaskentaa käytettäessä kustannukset kohdistetaan kaksivaiheisesti: ensin resursseilta toiminnoille ja lopulta toiminnoilta tuotteille. Esimerkiksi työvoiman

kohdistamisessa käytetään henkilöstön ajankäytön jakautumista, tarvikkeiden kustannuksissa kulutusten mukaista lukumäärää. (Karinharju 2004, 15 - 16).

### 3.3 Toimintolaskenta ja toimintojohtaminen

Toimintolaskenta antaa toimintokohtaista tietoa organisaation toiminnoista. Toimintolaskennan yhteydessä puhutaan usein toimintojohtamisesta. Näiden kahden näkökulman eroavaisuutta kuvaa kustannusten kaksiulotteisuus: kohdistamis- ja prosessiulottuvuus. Toimintolaskennan taustalla oleva ajatus, kustannusten kohdistamisulottuvuus, perustuu tarpeeseen kohdistaa resurssien kustannukset toiminnoille ja edelleen laskentakohteille, päätöksentekoa tukevan kustannusinformaation tuottamiseksi, esimerkiksi hinnoittelua varten. Toimintojohtaminen ja kustannusten prosessiulottuvuus puolestaan korostavat kustannusten hallintaa niiden laskemisen sijaan. Prosessiulottuvuuden kautta organisaatio saa informaatiota siitä, miksi ja miten toimintoja tehdään. Toimintojohtamisen puolesta on myös esitetty seuraavia väittämiä: kustannukset eivät laske laskemalla vaan niille on myös tehtävä jotain. Tuntemalla organisaation toiminnot ja niiden väliset riippuvuudet, voidaan sekä tehostaa prosesseja että saavuttaa kustannussäästöjä karsimalla toimintoja, jotka eivät tuota lisäarvoa asiakkaille eivätkä organisaatiolle. (Karinharju 2004, 21).

Toimintoperusteisella johtamisella on kaksi yleistä ja etenkin yritystoiminnalle varsin tavallista tavoitetta: lisätä tuotteiden ja palvelun arvoa asiakkaalle ja parantaa yrityksen kannattavuutta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 151).

Toimintojohtaminen on toimintolaskennasta saatujen tietojen hyväksikäyttöä johtamisessa, päätöksenteossa ja kilpailuttamisessa.

Toimintojohtaminen on kuitenkin vain yksi osa prosessijohtamista, jossa saatetaan hyödyntää myös muita johtamisoppeja kuten laatujohtaminen tai aikaan perustuva johtaminen.

Toimintojohtaminen on toimintakeskeinen johtamistapa, jossa hyödynnetään toimintolaskentaa. Toimintojohtamisen tavoitteena on toiminnan jatkuva parantaminen. Jotta toimintaa voidaan seurata, on luotava mittaristo. Tärkeitä seurantanäkökulmia ovat taloudellisen näkökulman ohella asiakasnäkökulma, tehokkuusnäkökulma sekä orga-

nisaation oppimisenäkökulma. (Alhola 2008, 95 - 100). Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 163) korostavat toimintojohtamisessa sen mukanaan tuomaa ymmärrystä organisaation toiminnasta, prosesseista ja kustannusten syntymisestä.

## 4 TUOTTEISTAMINEN

### 4.1 Mitä tuotteistaminen on?

Sipilän mukaan palvelujen tuotteistus on asiakkaalle tarjottavan palvelun määrittelyä, suunnittelua, kehittämistä, kuvaamista ja tuottamista siten, että palvelun asiakashyödyt maksimoituvat ja asiantuntijayrityksen tulostavoitteet saavutetaan. (Sipilä 1995, 12).

Tuotteistaminen on siis palvelutarjonnan sisällön, kohderyhmän, laadun ja kustannusten täsmentämistä. Tuotteistuksen avulla palvelutuotantoa kehitetään vastaamaan paremmin asiakastarpeita ja muita vaatimuksia, mutta samalla se toimii myös oman toiminnan tarkasteluprosessina. (Karinharju 2004,8, Sipilä 1995, 12).

Tuotteistuksessa tärkeitä kysymyksiä ovat:

- keitä ovat asiakkaat
- mitkä ovat asiakkaiden tarpeet
- mikä on organisaation perustehtävä
- mitä laatuvaatimuksia palveluun liittyy
- paljonko palvelun tuottaminen maksaa

(Karinharju 2004, 8).

Palvelujen tuotteistuksen tulee lähteä palvelujen perusolemuksen syvällisestä ymmärtämisestä. Tuotteistuksen keskeisenä tavoitteena on parantaa oman työn vaikuttavuutta ja asiakashyötyjä. Varsinaisesta tuotteistuksesta on kyse, kun palvelusta kehitetään selkeitä palvelukokonaisuuksia tai o prosesseja, joita tarjotaan sellaisenaan asiakkaalle, tai kun perusmalleista räätälöidään moduulien avulla asiakaskohtaisia versioita. (Sipilä 1995, 12).

Palvelujen tuotteistus on laajasti nähtynä palvelujen asiakaslähtöistä kehittämistä, jossa asiakkaille tarjottavien palvelujen tarkoitus, sisältö, laajuus, laatu, kustannukset, hinta tai muut ominaisuudet määritellään suunnitelmallisesti ja tavoitteellisesti. Neuvonta- ja kotikäyntipalveluissa asiakaslähtöisyys voi toteutua myös siten, että iäkkäät ihmiset ovat itse mukana suunnittelemassa ja arvioimassa palveluja. (Terveystieteiden- ja hyvinvoinnin laitoksen www-sivut 2013).



Tuotteistaminen kattaa koko tuotekehitysprosessin strategioista markkinoilla toimivaan tuotteeseen. Tuotteistus on myös vuorovaikutusprosessi, jossa kehittäjä (myyjä) saa ne kriteerit, joiden avulla hän voi täsmentää tuotteen vastaamaan käyttäjän (asiakkaan) tarpeita, esimerkiksi vanhustyössä toimintakykyä, avuntarvetta ja aikajaksoa varten. Lisäksi tuotteistamisprosessin avulla vähennetään epäonnistumisen riskiä, kun määritellään tuotteen/palvelun laatukriteerit ja hinta. Tuotteistus on siis palvelun sopeuttamista markkinointikelpoiseksi ja kilpailukykyiseksi. (Karinharju 2004, 8).

Tuotteistaminen voidaan määritellä usealla eri tavalla:

- organisaation, työyksikön tuottamien ja asiakkaiden saamien palvelujen määrittelyä, täsmentämistä, spesifioimista ja profiloimista
- uuden tuotteen tai palvelun sopeuttamista markkinakelpoiseksi. Vuorovaikutusta, jossa kehittäjä saa ne kriteerit, joiden avulla hän voi täsmentää tuotteen vastaamaan käyttäjän tarpeita
- osaamisen valjastamista asiakastarpeita vastaavaksi
- laajasti määriteltynä palvelujen kehittämistä vastaamaan asiakkaiden tarpeita (vrt. laatu järjestelmän kehittäminen). Se ei ole vain konkreettinen tuote (esimerkiksi opas), vaan se voi olla palvelutoimintaa (esimerkiksi hoivapalvelu)
- tuotteistuksen avulla syntyvä TUOTE voi olla yksittäinen palvelu, toimenpide tms. (Kajaanin ammattikorkeakoulun www-sivut 2013).

## 4.2 Palvelujen tuotteistaminen

Palvelujen tuotteistaminen on asiakkaalle tarjottavan palvelun määrittelyä, kuvaamista, suunnittelua, kehittämistä, tuottamista ja jatkuvaa parantamista siten, että palvelun asiakashyödyt maksimoituvat ja asiantuntijayrityksen tavoitteet saavutetaan. Tuotteistus ei ole vain tuotteiden määrittelyä vaan koko palvelutuotannon täsmentämistä ja jäsentämistä hallittavampaan muotoon. Tuotteistus on laajasti ymmärrettynä palvelujen kehittämistä vastaamaan paremmin asiakkaiden tarpeita. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 30).

Asiantuntijapalveluorganisaation menestymisen kannalta keskeisessä asemassa ovat resurssit, erityisesti henkilöstöresurssit ja niiden ajankäytön allokointi. Lehtisen ja Niinimäen mukaan tuotteistamisen avulla kokeneet ammattilaiset voivat siirtyä vaativampiin tehtäviin, kun nuoremmat asiantuntijat oppivat ja pystyvät itsenäisesti hoitamaan tuotteistettuja palveluja nopeammin ja paremmin kuin tuotteistamattomia palveluja. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 31).

#### 4.3 Tuotteistaminen sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestämisessä

Suhdanteiden muuttuessa ja taloudellisten voimavarojen vähentyessä, huomio on siirtynyt toiminnan tehokkuuden kriittiseen tarkasteluun vaikka tehokkuus ei perinteisesti ole kuulunutkaan sosiaali- ja terveydenhuollon toiminnan peruslähtökohtiin. Sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämisessä on ollut pakko etsiä nopeasti säästöjä tuovia keinoja, joiden avulla on voitu vastata kansalaisten terveyden ja hyvinvoinnin tarpeisiin muuttuneessakin tilanteessa. (Jämsä & Manninen 2000, 7).

Jämsä ja Manninen jakavat sosiaali- ja terveysalan tuotteet seuraaviin tuoteryhmiin:

- Materiaaliset tuotteet
- Palvelutuotteet
- Materiaalituotteen ja palvelun yhdistelmät

Olipa tuote aineellinen tai aineeton tai niiden yhdistelmä, tulee sen olla selkeästi rajattavissa, hinnoiteltavissa ja sisällöltään täsmennettävissä. Sosiaali- ja terveysalan tuotteen keskeisiin ominaisuuksiin kuuluu myös se, että tuote ostetaan terveyden, hyvinvoinnin ja elämänhallinnan edistämiseksi. Sosiaali- ja terveysalan palvelutuotteeseen sisältyy lähes aina tuotteen sisältöä tukeva vuorovaikutustilanne, jota teknologinen kehityskään ei voi korvata. (Jämsä & Manninen 2000, 13, 14).

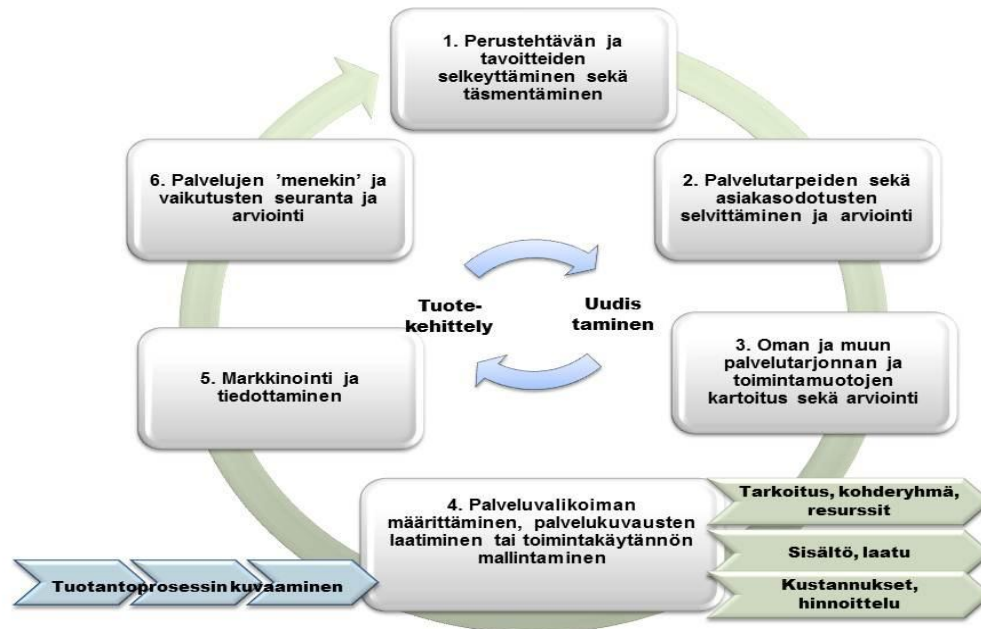
Jämsän ja Mannisen mukaan riippumatta siitä, onko palvelun tuottajan asiakkaana yksityinen henkilö tai organisaatio, asiakasnäkökulman selvittäminen on välttämätöntä tuotteistamisprosessin läpiviemiseksi. Heidän mukaansa tuotteistamisen alkuvaiheessa tulee selvittää asiakkaiden tiedostetut tai tiedostamattomat tarpeet ja muokata tuotetta siten, että kaikkien asiakastasojen tarpeet voidaan osoittaa huomioon otetuiksi tuotekehitysprosessin lopputuloksessa. (Jämsä & Manninen 2000, 20).

Tuotteistaminen edistää hinnoittelun läpinäkyvyyttä, kun voidaan laskea ja havaita, mistä eri tuotteista laskun summa muodostuu. Hinnoittelu- ja laatu- ja laatuperuste on helppo havaita tuotteistetun kuin tuotteistamattoman toiminnan osalta. Asiakastytyväisyys voi parantua, kun asiakkaalle laaditaan tai asiakas voi valita sellaisen palvelun tai tuotepaketin, jota hän todella tarvitsee ja josta hän on valmis maksamaan. (Suomen Kuntaliitto 2009, 164).

#### 4.4 Tuotteistamisprosessi

Tuotteistus on jatkuva prosessi, joka ajan kanssa toteutettuna muodostuu samalla työn kehittämisprosessiksi. Tuotteistamisprosessi etenee vaiheittain, vaikkakaan sen eri vaiheet eivät välttämättä seuraa toisiaan suoraviivaisesti. (Karinharju 2004, 10).

Kuvassa 3 on esitetty tuotteistamisprosessin vaiheita pääpiirteittäin.



Kuva 3. Tuotteistamisprosessi pääpiirteittäin. (Suomen Kuntaliiton [www-sivut](http://www.sivut) 2013.)

Ennen palvelujen tarkempaa suunnittelua ja määrittämistä on perusasioiden oltava kunnossa. Perustan varmistamiseen sisältyy muun muassa oman yksikön tai oman perustehtävän kirkastaminen, potentiaalisten asiakkaiden tai asiakasryhmien palvelu-

tarpeiden ja ó odotusten selvittäminen sekä muiden vastaavia palveluja tuottavien yksiköiden palvelutarjonnan kartoittaminen kunnassa tai seutukunnassa. (Suomen Kuntaliitto 2013).

Tuotteistamisen vaiheet voidaan määritellä kolmeen eri ryhmään. Tuotteistamisen jälkeen alkaa tuotekohtaisten kustannusten laskentaprosessi. (Kuntaliitto 2009, 166).

Kuntaliiton mukaan tuotteistamisen vaiheet ovat:

- valmisteluvaihe
- tuotteiden muodostaminen
- laatuksiteerien määrittely

#### 4.4.1 Valmisteluvaihe

Valmisteluvaiheessa määritellään tuotteistamisen tavoitteet. Mitä toimintaan halutaan tuotteistaa ja millä aikataululla. Valmisteluvaiheessa selvitetään kaikki informaatio, joka voidaan saada etukäteen: keitä ovat asiakkaat, kuinka paljon on käytössä resursseja, minkälaisia palveluja tuotetaan. Lisäksi selvitetään, onko toiminnasta kerätty tilastoja, joiden avulla tuotekohtaisia kustannuksia voidaan selvittää. Tilastot, jotka koskevat esimerkiksi suoritteiden määrää ja laatua tai tuotekohtaisia resurssien käyttöä, ovat tärkeitä. (Suomen Kuntaliitto 2009, 166, 167).

Erityisesti silloin, kun toimintolaskenta valitaan laskentavälineeksi, tuotteistamisprosessin ohella voidaan tarkastella toimintaan sisältyviä toimintoja. Erilaisia toimintaprosessiin kuuluvia osia voivat olla esimerkiksi suunnittelu, hallinto, varsinainen tuotannollinen toiminta/palvelu. (Suomen Kuntaliitto 2009, 167).

#### 4.4.2 Tuotteiden muodostaminen

Valmisteluvaiheessa kartoitettujen tietojen avulla toimintaa voidaan ryhmitellä jonkin toiminnallisen ominaisuuden perusteella. Ryhmittelyn perusteina voidaan käyttää esimerkiksi seuraavia tekijöitä (Suomen Kuntaliitto 2009, 167):

- palvelun tarkoitus ja kohderyhmä

- palvelun suunnitelmallisuus
- palvelutarve
- palvelun vaativuus
- palvelun toteutustapa
- palvelujen toteuttaja (ammattiryhmä)

Hyvän tuotteistuksen ominaisuuksia ovat:

- tuotteen hinta voidaan määritellä
- tuotekohtaiset kustannukset voidaan selvittää
- tuotteiden määrä voidaan määritellä
- tuotteen laatu voidaan määritellä

Sosiaalipalveluissa edellä mainittu voi tarkoittaa esimerkiksi kotipalveluasiakkaiden määrittelyä palvelujen piiriin heidän palveluntarpeensa perusteella.

#### 4.4.3 Laatuksiteerien määrittely

Tuotteiden laadullinen luokittelu tulee ottaa huomioon erikseen. Tuoteryhmä, jossa laatu vaihtelee voimakkaasti, täytyy luokitella eri laatuluokkiin, jotta kustannukset voidaan kohdistaa oikein eri laatuksille tuotteille. Samoin hinnoittelulaskelmissa tai ostopalveluissa olisi määriteltävä erilaatuiset tuotteet omiksi ryhmikseen, jotta tuoteryhmien sisäinen kustannusvaihtelu olisi kohtuullisen pieni. Tuotteille on tärkeää laatia laatumäärittelyt, jotta joko oman tai ostopalveluna ostetun tuotannon laatua voidaan tarkkailla ja kehittää. Erityisesti sosiaali- ja terveyspalveluissa laadunvalvonta on keskeinen ongelma kuntien ostopalvelutuotannosta. (Suomen Kuntaliitto 2009, 169).

## 5 TOIMINTATUTKIMUS

### 5.1 Mitä toimintatutkimus on?

Toimintatutkimuksessa sekä tutkitaan että yritetään muuttaa vallitsevia käytäntöjä. Tutkimuksen avulla etsitään ratkaisuja ongelmiin - olivat ne sitten teknisiä, yhteiskunnallisia, sosiaalisia, eettisiä tai ammatillisia. Olennaista on se, että tutkittavat eli käytännöissä toimivat ihmiset otetaan aktiivisiksi osallisiksi tutkimukseen mukaan. (Kuula A 2012).

Toimintatutkimukselle on tyypillistä

- käytäntöön suuntautuminen
- ongelma-keskeisyys
- tutkittavien ja tutkijan roolit aktiivisina toimijoina muutosprosessissa
- tutkittavien ja tutkijan suhteen perustana oleva yhteistyö

Toimintatutkimuksessa on olennaista pyrkiä tutkimisen avulla mahdollisimman reaaliaikaisesti erilaisten asiointilojen muutokseen edistämällä ja parantamalla niitä tavalla tai toisella. Yhtä tärkeää on kuitenkin muistaa, että kyseessä on myös tutkimus. Toimintatutkimuksessa tuotetaan aineistoa ja sen pohjalta uutta tutkimuksellista tietoa, vaikka aiotut käytännön muutokset eivät onnistuisikaan. (Kuula A 2012).

Kirjallisuudessa toimintatutkimus rinnastetaan myös kehittämistyöhön, tapaustutkimukseen tai arviointitutkimukseen. Toimintatutkimus on strateginen lähestymistapa, joka käyttää välineenä erilaisia aineiston keruumenetelmiä. Strategiana se tarkoittaa myös käytännön ja teoreettisen tutkimuksen vuorovaikutusta. Tunnusomaista on toiminnan ja tutkinnan samanaikaisuus sekä välittömän ja käytännöllisen hyödyn saavuttaminen. Päämääränä tutkimisen lisäksi on myös toiminnan samanaikainen kehittäminen. Toimintatutkimukselle ei ole olemassa yksiselitteistä ja kaikkien hyväksymää määritelmää, eikä sitä voi erottaa siinä käytettyjen tutkimusmenetelmien perusteella. (Kajaanin ammattikorkeakoulu 2013).

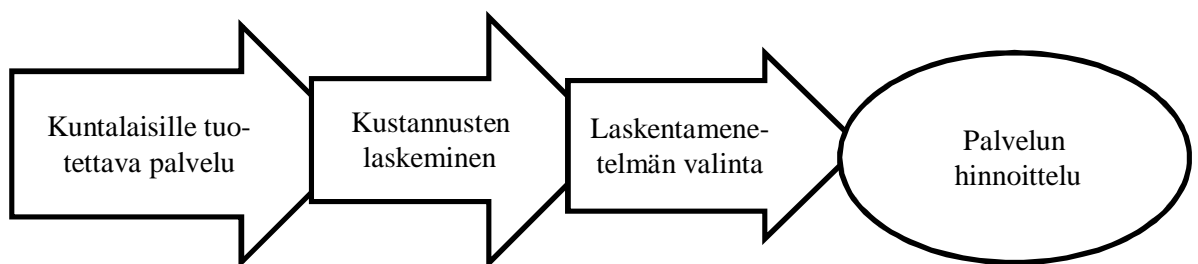
## 5.2 Toimintatutkimus vs. opinnäytetyö

Robsonin (2002) näkemys reaalimaailman tutkimisesta sopii myös toiminnallisen opinnäytetyön taustaksi. Hänen mukaansa reaalimaailman eli todellisen arjen kysymyksiä tai asioita tutkimuksessa (soveltaen opinnäytetyöhön) ovat:

- ratkaista ongelmia (ei niinkään hankkia tietoa)
- saada aikaan muutosta tulevaisuutta ajatellen (ei niinkään saada selville muut-  
tujen välisiä yhteyksiä)
- tapahtuu käytännössä (ei laboratorioissa)
- työelämän tukemaa (ei organisaatioista itsestään lähtevää)
- määritelty aika ja kustannukset (ei jatku loputtomiin)
- toimeksiantajan aloitteesta käynnistyvää (ei tukijan tai opinnäytetyöntekijän  
itsensä keksimää)
- tutkija/opinnäytetyön tekijä yleistutkija/asiantuntija (ei kapealle alalle erikois-  
tunut tutkija/tekijä)
- hankkeessa käytetään monia menetelmiä ongelman ratkaisemiseksi (ei yhtä  
menetelmää)
- tutkija/opinnäytetyöntekijä on orientoitunut kohteeseen/toimintaan (ei insti-  
tuutionsa yhteisöön)
- vaatii laaja-alaisia viestintä- ja vuorovaikutustaitoja (ei kapea-alaista yhteis-  
työosaamista) (Kajaanin ammattikorkeakoulun www-sivut 2013).

## 6 TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

Opinnäytetyöni tarkoituksena on kuvata kunnan tuottamien sosiaalipalveluiden kustannuslaskentaprosessi. Euran kunnan sosiaalipalveluista tutkimuksen kohteeksi on valikoitu vanhusten asumispalvelut. Tavoitteena on Euran kunnan vanhusten tehostettujen asumispalvelujen omakustannushintojen selvittäminen kvalitatiivisen, osallistuvan havainnointitutkimuksen avulla. Tiedonhankinnan strategiana käytetään toimintatutkimusta. Kustannuslaskennan avulla selvitetään, mitä palvelujen tuottaminen tulee kunnalle maksamaan ja mistä kustannukset muodostuvat. Tutkimuskysymys on Mitä vanhusten tehostettujen asumispalvelujen tuottaminen kunnalle maksaa? Käsitteellinen viitekehys on kuvattuna seuraavassa kuviossa (Kuva 4).



Kuva 4. Käsitteellinen viitekehys: Kuntalaisille tuotettavien palvelujen kustannusten selvittäminen, laskentamenetelmän valinta ja palvelun hinnoittelu.

Käsitteellinen viitekehys havainnollistaa palvelutuotteen hinnoitteluprosessin. Kustannuslaskentaprosessi alkaa toimintojen resurssien käytön analyysillä ja itse kustannuslaskenta toteutetaan toimintolaskentana, mikä mahdollistaa organisaation samantyyppisten yksiköiden keskinäisen vertailun. Toimintolaskennan perusajatuksena on analysoida organisaation prosesseja jakamalla sen tuotanto eri toimintoihin, joiden avulla palvelut tuotetaan.



## 7 EURAN KUNNAN SOSIAALIPALVELUJEN KUSTANNUSLASKENTA, TUTKIMUSTULOKSET

### 7.1 Tutkimuksen kohteena olevat sosiaalipalvelut ja prosessin toteuttaminen

Sosiaalipalvelujen kustannuslaskentaprosessi on toteutettu vuoden 2013 aikana Euran kunnan sosiaalipalveluissa. Opinnäytetyössäni keskityn vanhusten palveluasumiseen ja siitä aiheutuviin kustannuksiin.

Kustannuslaskentaprosessi toteutettiin yhteistyössä kustannuslaskentaa harjoittavan yrityksen, InnoSata Oy:n kanssa ja opinnäytetyön tekijä oli Euran kunnan yhteishenkilö prosessissa. Sovitun työnjaon mukaisesti opinnäytetyön tekijä oli mukana työajanseurantalomakkeiden purkamisessa excel-taulukoihin, nouti, muokkasi ja tallensi Euran tarvittavat talousluvut tiedostoihin ja osallistui kustannuslaskentaan. Kävimme myös jokaisessa laskennan kohteena olleessa yksikössä haastattelemassa henkilöstöä saadaksemme tarkennusta eri työprosesseihin.

Kustannuslaskentaprosessin tavoitteena oli selvittää omakustannushinnat Euran kunnan tuottamille vanhusten asumispalveluille. Kustannuslaskenta toteutettiin toimintolaskentana, mikä mahdollistaa organisaatioiden samanlaisten yksikköjen keskinäisen vertailun. Kustannuslaskennan lähtötietoina käytettiin vuoden 2012 toteutuneita kustannuksia ja tuotettujen palveluiden määriä. Prosessi käynnistettiin vuoden 2011 lopulla tuotteiden kuvauksilla ja kustannuslaskentaprosessiin liittyen laskennan kohteena olevissa yksiköissä toteutettiin työajanseuranta ajalla 14.11. ó 4.12.2011.

Työajanseurannan ensisijaisena tarkoituksena oli selvittää, mihin toimintoihin työaika kuluu ja onko toimintojen välinen ajankäytön suhde järkevä; tulisiko toimintatapoja muuttaa ja/tai voidaanko muutoksilla tehostaa toimintaa niin, että asiakkaille pystytään tuottamaan lisäarvoa ja laadukkaampia palveluita. Toisena tavoitteena oli luonnollisesti selvittää toimintojen kustannusvaikutuksia ja omääriä.

### 7.2 Vanhusten palveluasumisen järjestäminen Euran kunnassa

Euran kunnan talousarvion 2013 perusteluissa todetaan, että vanhustenhuollon tavoitteena on, että ikäihmiset voivat asua omissa kodeissaan mahdollisimman pitkään.

Palvelutuotanto pyritään järjestämään tätä toimintaa tukevaksi. Talousarvion sitovissa tavoitteissa mainitaan, että tehostetun palveluasumisen piirissä asuu valtakunnallisten suositusten (5-6 %) mukainen määrä yli 75-vuotiaista. Tehostettuun palveluasumiseen ohjataan ne vanhukset, jotka eivät enää selviä kotona kotipalvelun turvin. (Euran kunnan talousarvio 2013).

Euran kunnan palveluasumisen tuote on tehostettu palveluasuminen. Tehostettuun palveluasumiseen kuuluu asunto ja siihen kiinteästi liittyvät palvelut, jotka ovat välttämättömiä asiakkaan suoriutumiseksi jokapäiväisistä toiminnoista (esimerkiksi ateriat-, hygieniat- ja siivouspalvelut) ja välitön avunsaantimahdollisuus järjestettynä ympäri vuorokauden. Vanhusten palveluasumisen paketti kattaa kaikki peruspalvelut, kuten perushoito ja hoiva, ruokahuolto, kylvytys, lääkehoito, seuranta ja yövalvonta. (Uusitalo-Perkola henkilökohtainen tiedonanto 27.9.2013).

Tehostettu palveluasuminen on nimensä mukaisesti palveluasumisen tehostetumpi versio ja se on tarkoitettu henkilöille, jotka tarvitsevat päivittäiseen selviytymiseen yhden hoitajan, satunnaisesti useamman apua, tukea ja ohjausta joissakin tai kaikissa seuraavista osa-alueista: elämän hallinta ja vuorovaikutus, ravitseminen, hoitotoimenpiteet, henkilökohtainen hygienia tai liikkuminen. (Karinharju 2004, 44,45).

Tehostetun palveluasumisen asiakkaalla on ympärivuorokautisen hoidon tarve eikä hän kohtuudella selviydy kotona tehostetun kotihoidon turvin. Tehostettua palveluasumista ovat mm. dementikoille suunnattu dementiahoito, jossa korostuu ympärivuorokautisen valvonnan ja turvapalvelujen rooli. Edellisten lisäksi tehostettuun palveluasumiseen/dementiahoitoon sisältyy asiakkaan ympärivuorokautinen ja kokonaisvaltainen huolenpito. (Uusitalo-Perkola henkilökohtainen tiedonanto 27.9.2013).

Eurassa vanhusten tehostettua palveluasumista järjestetään palvelukoti Suvannossa, palvelukoti Rantaniityssä ja palvelukoti Viljavainiossa. Oman palvelutuotannon lisäksi Euran kunta ostaa palveluasumista yksityisiltä palveluntuottajilta. Noin puolet ostopalvelupaikoista tuottaa valtakunnallisen Yrjö ja Hanna ösäätiön omistama Eurakoti. (Euran kunnan talousarvio 2013).

### *Palvelukoti Suvanto*

Palvelukoti Suvanto tarjoaa tehostettua palveluasumista vanhuksille. Suvannossa on 26 paikkaa. Suvannossa on kaksi osastoa: Suvanto ja Lehtokoti. Lehtokoti on dementiaosasto.

### *Palvelukoti Rantaniitty*

Palvelukoti Rantaniitty tarjoaa tehostettua palveluasumista vanhuksille. Rantaniityssä on 24 paikkaa. Rantaniityssä on kaksi osastoa: Rantala ja Niittyä.

### *Palvelukoti Viljavainio*

Palvelukoti Viljavainio tarjoaa tehostettua palveluasumista vanhuksille. Viljavainiossa on 17 paikkaa. Viljavainiossa on kaksi osastoa: Kauralyhde ja Vehnätähkä. (Euran kunnan www-sivut).

Asiakas maksaa vanhusten asumispalvelusta asiakkaan tulojen mukaan määräytyvää palvelumaksua saamastaan hoidosta ja hoivasta sekä tuloista riippumatonta, käytössä olevan huoneen koon mukaan määräytyvää vuokraa ja ateriamaksua sekä tarvikemaksua. Asiakkaan maksamat vuokratulot ohjautuvat suoraan kunnan teknisten palveluiden tuloiksi eivätkä näin ollen näy vanhustenhuollon tuloslaskelmassa. Edellisestä johtuen kiinteistömenot eivät rasita vanhusten asumispalveluyksiköitä.

## 7.3 Vanhusten palveluasumisen jakaantuminen tuoteryhmiin

Vanhusten palveluasuminen Euran kunnassa on jaettu kahteen tuoteryhmään tehostettuun palveluasumiseen ja dementiahoivaan.

### Tehostettu palveluasuminen

- asukkaalle on tehty palvelu- ja hoitosuunnitelma
- palveluasuminen kattaa kiinteistö-, siivous- ja pyykkihuoltopalvelut
- hoivapalvelupakettiin kuuluu myös perushoito ja hoiva, ruokahuolto, kylvytys, lääkehuolto, seuranta ja yövalvonta

### Dementiahoiva

- asukkaalle on tehty palvelu- ja hoitosuunnitelma

- tarkoitettu dementiaa sairastaville vanhuksille
- asiakkaat tarvitsevat jatkuvasti, useita kertoja vuorokaudessa avustamista, puolesta tekemistä, läsnäoloa, valvontaa ja ohjausta
- hoivapalvelupakettiin kuuluu myös perushoito ja hoiva, ruokahuolto, kylvyt, lääkehuolto, seuranta ja yövalvonta  
(Uusitalo-Perkola, henkilökohtainen tiedonanto 27.9.2013).

#### 7.4 Rava-mittarien käyttö vanhusten asumispalveluissa

RAVA<sup>®</sup> -mittari on Suomen Kuntaliiton omistama ja FCG Finnish Consulting Group Oy:n lisensoima ikäihmisten (65-vuotiaat ja vanhemmat) toimintakyvyn ja avuntarpeen mittari. Toimintakykyä arvioidaan seuraavien toimintojen avulla: näkö, kuulo, puhe, liikkuminen, rakon ja suolen toiminta, syöminen, lääkitys, pukeutuminen, peseytyminen, muisti sekä psyyke. Arvioinnin tukena käytetään ns. MMSE-testiä ja GDS -15 seulaa. RAVA<sup>®</sup> -mittarin saa käyttöön hankkimalla lisenssin ja kouluttamalla arvioinnin tekijät mittarin oikeaan käyttöön. (Finnish Consulting Group Oy:n www-sivut 2013).

Mittarin avulla asiakkaalle lasketaan ns. RAVA-indeksi ja RAVA-luokka, joita voidaan käyttää viitteellisinä arvoina, kun arvioidaan ikäihmisen toimintakykyä ja mahdollista avuntarvetta. (Finnish Consulting Group Oy:n www-sivut 2013).

RAVA-poikkileikkaustutkimus Euran vanhustenhuollossa tehtiin ensimmäisen kerran 16.1.2012 ja toisen kerran 24.9.2012. Euran kunnan perusturvalautakunta on vahvistanut hoidon porrastuksen kriteerit. Vahvistettujen kriteerien mukaan palveluiden piiriin pääsee pääsääntöisesti tilanteessa, jolloin asiakkaan hoitoisuus on RAVA-luokkaa 2. (Euran kunnan talousarvio 2013).

Euran kunnan vanhusten tehostetuissa asumispalveluyksiköissä asuu tehdyn RAVA-poikkileikkaustutkimuksen mukaan 11 henkilöä, joiden RAVA-luokka on 2 tai 3 eli heidän pitäisi selvittää säännöllisen kotihoidon turvin kotona. Osalla näistä henkilöistä on kuitenkin muistisairaus tai psyykinen sairaus, mikä ei näy RAVA-arvioinnissa, mutta estää kotona asumisen. (Euran kunnan talousarvio 2013).

Seuraavassa taulukossa on esitetty vanhusten asumispalvelujen asukaspaikkojen, hoitovuorokausien ja henkilöstön määrät yksiköittäin vuonna 2012.

<b>HOITOPÄIVÄT JA ASUKASPAIKAT 2012</b>	<b>HOITOPÄIVÄT</b>	<b>ASUKASPAIKAT</b>	<b>HENKILÖKUNNAN LKM</b>
Rantaniitty	7 721	23	12
Suvanto	8 565	25	13
Viljavainio	6 017	17	8,5
<i>Yhteensä</i>	<i>22 303</i>	<i>65</i>	<i>33,5</i>

### 7.5 Toiminnot vanhusten asumispalveluissa

Palvelut tuotetaan erilaisten toimintojen avulla. Vanhusten ympärivuorokautisen hoidon päätoimintoja ovat: perushoito ja hoiva, ateriat, sairaanhoito, lääkehoito, kuntoutuspalvelut, virkistyspalvelut, yövalvonta, kodinhoito, tukipalvelut, yhteistyö ja asiointi, hoidon suunnittelu, matkat, raportointi ja hallinto. Toimintoanalyysi perustui osittain Karhukuntien tehostetun palveluasumisen tuotteistamisprojekteissa tehtyihin toimintoanalyysihin.

Tehostetun palveluasumisen asiakas- ja tukitoimintojen jako pää- ja osatoimintoihin esitetään taulukossa 1.

<b>Päätoiminnot</b>	<b>Seuratut osatoiminnot</b>
<b>Asiakastoiminnot</b>	
Asukkaan vastaanotto	Asukkaan vastaanotto / asukkaaksi tulo
Perushoito ja hoiva	Perushoiva, saunotus/suihkutus, ohjaus ja neuvonta, saattohoito
Yövalvonta	Yövalvonta
Ateriat	Ruokailuun noutaminen, ruuan tilaaminen ja jakelu, ruokailussa avustaminen, tiskaus ja keittiön siivous
Sairaanhoito	Tutkimukset ja toimenpiteet, arviointi, lääkäripalvelu
Lääkehoito	Lääkehoidon suunnittelu, lääkkeiden tilaus, jakaminen ja antaminen, lääkehoidon seuranta ja arviointi
Kuntotuspalvelut	Apuvälineet (hankinta, huolto, ohjaus ja neuvonta), kuntoutuksen suunnittelu, toteuttaminen ja arviointi, muu kuntoutus (ulkoilu)
Virkistyspalvelut	Askartelu/viriketoiminta, ohjelmanumerot, ulkoiluttaminen, lemmikit
<b>Tukitoiminnot</b>	
Kirjaaminen	Sähköinen kirjaaminen, manuaalikirjaaminen, suullinen tiedottaminen, erilaiset toimintakykymittaukset ja tilastot

Yhteistyö	Asiointi, omaiset ja lähiverkosto, työyhteisö, kouluysteistyö, muut sidosryhmät
Hallinto	Työn suunnittelu ja organisointi, toiminnan seuranta, johtaminen, työ-ako, päätökset ja raportointi, neuvonta, ohjaus sekä asiakkuuteen liittyvä työ, työjako ja raportointi, koulutus ja tilaisuudet, talous ja rekrytointi, muut työt (toiminto öMuuö)
Puhtaanapito	Siivous, viihtyisyys, vaatehuolto, siivous, varastotilaukset ja purku
Välinehuolto	Hoito ja huolto, tilaukset
Muu	Muut työt

**Taulukko 1** Vanhusten ympärivuorokautisen hoivan toiminnot

## 7.6 Työajanseuranta henkilöstökustannusten kohdistamisessa

Vanhusten ympärivuorokautisen hoivan tarvitsemista resursseista tärkeimmät ovat henkilöstö ja kiinteistöt. Henkilöstöresurssit kohdistetaan eri toiminnoille työajanseurannan perusteella.

Sosiaali- ja terveydenhuollon tarvitsemista resursseista tärkein on henkilöstö, sillä toiminnot ovat erittäin työvoimavaltaisia, mikä edellyttää henkilöstön mahdollisimman tarkoituksenmukaista käyttöä. Kun tiedetään, mikä on tietyn palvelun tuottamiseen tarvittava kokonaistuntimäärä sekä eri ammattihenkilöiden työtunnin kustannus, voidaan palvelun kustannuksista arvioida suurin osa, jopa 80 ó 90 %. Tarkempien henkilöstökustannusten selvittämiseksi on tarpeen tehdä työajanseuranta, jolloin voidaan seurata paitsi toimintojen sisältöjä, myös niiden kustannusrakennetta. (Kariharju 2004, 16).

### 7.6.1 Työajanseurannan tulokset vanhusten asumispalveluissa

Euran kustannuslaskentaprosessissa tehtiin työajanseuranta kaikissa laskettavissa yksiköissä ajalla 14.11. ó 4.12.2011. Työajan seurannassa seurattiin vanhusten asumispalveluyksiköissä työskentelevien työajan kohdentumista asiakastoiminnoille ja tukitoiminnoille. Seurantajakso oli 3 viikkoa (1 työaikajakso).

Työajanseurannassa ei asumispalveluyksiköiden henkilöstön työskentelyä asumispalveluyksikön eri osastojen kesken eritelty vaan työajan toteutumista tarkastellaan palvelukodeittain.

Työajanseurantajaksolla toteutuneet tunnit muutettiin vuositasolle jakamalla seurantajakson (3 viikkoa) tunnit kolmella (yhden viikon tunneiksi) ja kertomalla saatu luku luvulla 52 (koko vuoden viikkotunneiksi). Eri toimintoihin kulunut työaika muutettiin prosenteiksi. Liitteessä 1 on työajanseurannan tulokset tarkemmin pää- ja osatoiminnoittain sekä työvuoroittain.

Seuraavassa taulukossa 2. on esitetty työajanseurannan tulokset yksiköittäin ja päätoiminnoittain.

TYÖAJAN SEURANNAN TULOKSET (%-jakauma työajasta)	YKSIKKÖ		
	RANTANIITTY	SUVANTO	VILJAVAINIO
<b>Asiakastoiminnot yhteensä</b>	<b>69,9</b>	<b>55,4</b>	<b>74,3</b>
Perushoito ja hoiva	31,0	22,5	29,6
Yövalvonta	2,1	1,8	11,6
Ateriat	27,7	19,2	20,6
Sairaanhoito	0,5	1,0	1,3
Lääkehoito	6,3	6,5	5,6
Kuntoutuspalvelut	0,6	0,1	0,8
Virkistyspalvelut	1,7	4,3	4,7
<b>Tukitoiminnot yhteensä</b>	<b>30,1</b>	<b>44,6</b>	<b>25,7</b>
Kirjaaminen	14,2	11,7	11,1
Yhteistyö	1,8	7,9	5,3
Hallinto	2,9	6,9	1,9
Puhtaanapito	9,5	14,8	3,6
Välinehuolto	0,6	0,3	0,0
Muut työt	1,1	3,0	3,8
<b>YHTEENSÄ</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Taulukko 2.** Vanhusten ympärivuorokautisen hoidon työajanseurannan tulokset päätoiminnoittain

Työajanseurannalla kartoitettiin työajan jakautuminen eri toiminnoille. Toiminnot oli jaettu pää- ja tukitoimintoihin, jotka oli jaettu edelleen omiin osatoimintoihin. Päätoiminnoilla tarkoitetaan suoraan asiakkaaseen kohdistuvia toimintoja. Tukitoiminnot ovat toimintaa tukevia toimintoja, jotka eivät suoraan kohdistu asiakkaaseen, mutta ovat toiminnan kannalta välttämättömiä.

Työajanseurannan tuloksista voidaan todeta, että kaikki kolme asumispalveluyksikköä toimivat kokolailla samanlaisin toimintaperiaattein. Eniten työaika kuluu asia-

kastoimintojen perushoittoon ja hoivaan. Asiakastoiminnoista myös aterioihin avustamisessa menee huomattavan paljon aikaa, mikä osaltaan saattaa kertoa asiakkaiden kuntoisuudesta. Palvelukoti Suvannossa käytetään työaikaa tukitoimintoihin muita yksiköitä enemmän. Yhteistyö, hallinto ja puhtaanapito vievät Suvannossa muihin verrattuna enemmän työaikaa. Huomioitavaa on lisäksi, että yövalvontaan kuuluu palvelukoti Viljavainiossa huomattavasti muita yksiköitä enemmän aikaa. Edellä mainittu selittyy sillä, että Rantaniityssä ja Suvannossa tehdään yöaikaan tukitoimintoja, kuten pyykkihuoltoa (puhtaanapito), kun taas Viljavainiossa yövuorossa oleva hoitaja ei ole suorittanut tukitoimintoja.

### 7.7 Toimintolaskennan periaate

Toimintolaskenta poikkeaa muista menetelmistä erityisesti siinä, että muissa menetelmissä kustannukset kohdistetaan laskentakohteille käyttäen kustannuspaikkoja, mutta toimintolaskennassa lähtökohtana on kuhunkin resurssiin liittyvät kustannukset, jotka kohdistetaan laskentakohteille toimintojen kautta. Varsinkin palvelutuotannossa eri toiminnot ja prosessit limittyvät toisiinsa monimutkaisesti, jolloin kustannusten selvittäminen ja kohdistaminen toimintojen kautta on perusteltua. Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan kahteen kertaan: ensin resursseilta toiminnoille ja toiseksi toiminnoilta laskentakohteille. (Suomen Kuntaliitto 2009, 152, 153).

#### *Resurssikustannukset*

Tilinpäätöksen tuloslaskelman ja talousarvion kustannukset jaetaan kustannuslajeittain eri resursseille käytön mukaan = resurssikustannukset

#### *Toimintokustannukset*

Selvitetään resurssien jakautuminen toiminnoille (hoivapalvelut, tilapalvelut, hallinto). Lasketaan toimintokustannukset saatujen resurssikustannusten avulla



## *Tuotekustannukset*

Selvitetään eri toimintojen jakautuminen tuotteille, lasketaan tuotekustannukset saatujen toimintokustannusten avulla. Lasketaan tuotteiden suoritekohtaiset omakustannushinnat tuotekustannuksien ja suoritemäärien avulla.

### 7.8 Kustannuslaskennan tulokset

Vanhusten asumispalveluiden laskelmissa on esitetty yksiköiden vuosikustannukset toiminnoittain sekä niiden avulla lasketut palveluiden omakustannushinnat.

#### 7.8.1 Resurssikustannukset kustannuspaikoittain

Taulukossa 3. esitetään vanhusten asumispalveluyksiköiden resurssikustannukset. Kustannustiedot on saatu talousarvion 2012 toteutuneista tilitapahtumista. Yleishallinnon ja perusturvan hallinnon kulut on vyörytetty yksiköille henkilöstömenojen suhteessa. Resurssikustannusten avulla lasketaan toimintokustannukset.

Vanhusten ympärivuorokautisen hoivan eri toimintojen tuottamiseen tarvittavia resursseja ovat:

1. Henkilöstöresurssit (vakinainen henkilöstö ja sijaiset)
2. Materiaalit (lääkkeet ja hoitotarvikkeet, vaatteisto, siivoustarvikkeet, toimistotarvikkeet, kirjallisuus jne.)
3. Ulkoiset palvelut (muut palveluntuottajat, asiantuntijapalvelut jne.)
4. Kiinteistöt (Rantaniitty, Suvanto ja Viljavainio)
5. Koneet ja laitteet (apuvälineet, kalusto, atk-laitteet jne.)
6. Hallinto (perusturvan hallinto, kunnan yleishallinto, kuten talous- ja henkilöstöhallinto)

<b>Taulukko 3 VANHUSTEN TEHOSTETTU PALVELUASUMINEN RESURSSIKUSTANNUKSET</b>	<b>YKSIKÖT</b>			
	<b>Rantaniitty</b>	<b>Suvanto</b>	<b>Viljavainio</b>	<b>YHTEENSÄ</b>
Henkilöstö	-670 969	-720 354	-452 107	-1 843 430
Palkat	-561 387	-592 812	-363 691	-1 517 890
Muut henkilöstökulut	-106 122	-123 888	-73 766	-303 776
Vaatteisto	-1 213	-1 910	-434	-3 557
Työterveyshuolto	-2 247	-2 434	-1 498	-6 179
Sisäiset palvelut / hallinto	0	0	-12 718	-12 718
Työllistämistuki	0	690	0	690
Palvelut	-68 737	-84 177	-61 844	-214 758
Hoivapalvelut	-2	-1 612	-34	-1 648
Toimisto- ja muut palvelut	-3 202	-4 989	-1 309	-9 500
Puhtaanapito- ja pesulapalvelu	-158	-290	0	-448
Sisäiset palvelut / lääkärikierto	0	0	0	0
Ateriapalvelut	-64 023	-76 118	-60 438	-200 579
Matkustus- ja kuljetuspalvelut	-1 352	-1 168	-63	-2 583
Materiaalit ja tarvikkeet	-31 511	-39 032	-8 721	-79 264
Elintarvikkeet	-17 050	-22 792	0	-39 842
Lääkkeet ja hoitotarvikkeet	-72	-1 464	-179	-1 715
Hoitotarvikkeet	-4 253	-7 345	-2 639	-14 237
Puhdistusaineet ja -tarvikkeet	-4 025	-3 225	-1 991	-9 241
Apuvälineet	-2 457	0	0	-2 457
Toimisto- ja muut tarvikkeet	-3 654	-4 206	-3 912	-11 772
Kiinteistö	-254	0	0	-254
Kiinteistötarvikkeet	-254	0	0	-254
Kalusto	-1 225	-6 804	-1 200	-9 229
Koneet ja laitteet (huolto)	-457	-467	-1 135	-2 059
Kalustohankinnat	-80	-5 912	-65	-6 057
Koneiden ja laitteiden sekä muut vuokrat	-688	-425	0	-1 113
Atk-palvelut	-1 211	-1 133	-1 176	-3 520
Atk-palvelut	-1 211	-978	-1 176	-3 365
Atk-kalusto	0	-155	0	-155
Muut kulut	-428	-465	0	-893
<b>YKSIKÖN RESURSSIKUSTANNUKSET</b>	<b>-774 335</b>	<b>-851 965</b>	<b>-525 048</b>	<b>-2 151 348</b>
Yhteiset palvelut	-58 635	-61 805	-38 033	-158 473
Perusturvan hallinto	-31 365	-33 061	-20 345	-84 771
Yleishallinto	-27 270	-28 744	-17 688	-73 702
<b>RESURSSIKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-832 970</b>	<b>-913 770</b>	<b>-563 081</b>	<b>-2 309 821</b>

**Taulukko 3.** Asumispalveluyksiköiden resurssikustannusten kohdistuminen

Tarkasteltaessa resurssikustannusten jakautumista eri toiminnoille, voidaan havaita, että noin 79 % kaikista kustannuksista kohdistuu henkilöstökuluihin. Erot materiaali- ja tarvikekustannuksissa selittyvät osaksi sillä, että sekä Rantaniityssä ja Suvannossa

tehdään mm. iltapalat ja voileivät itse, kun taas Viljavainioon ne ostetaan sisäisenä palveluna terveystieteiden ravintokeskuksesta.

Erot hoitotarvikkeiden menoissa selittyvät sillä, että asumispalveluyksikössä on tarkasteluajankohtana saattanut olla haavanhoitoa vaativia asiakkaita, joka hoito on huomattavan kallista. (Kalliokoski, henkilökohtainen tiedonanto 24.10.2013)

#### 7.8.2 Toimintokustannukset

Toimintokustannukset kertovat, mihin yksikön resurssit on kulutettu. Tuotekustannukset koostuvat tuotteille kohdistuvista toimintokustannuksista. Vanhusten asumispalveluyksiköiden toimintokustannukset on kuvattu taulukossa 4.

Taulukko 4 VANHUSTEN TEHOSTETTU PALVELUASUMINEN	YKSIKKÖ			
	TOIMINTOKUSTANNUKSET (p/vuosi)	Rantaniitty	Suvanto	Viljavainio
<b>Asiakastoiminnot yhteensä</b>	<b>-546 945</b>	<b>-504 003</b>	<b>-392 555</b>	<b>-1 443 504</b>
Perushoito ja hoiva	-208 073	-168 685	-129 591	-506 349
Perushoito ja hoiva / henkilöstö	-203 818	-159 728	-126 918	-490 464
Hoivapalvelut ja tarvikkeet	-4 255	-8 957	-2 673	-15 885
Yövalvonta / henkilöstö	-16 940	-16 685	-62 811	-96 436
Aterioinnissa avustaminen / henkilöstö	-77 109	-42 519	-22 978	-142 606
Ateriapalvelut	-182 413	-190 408	-123 008	-495 829
Ateriapalvelut / henkilöstö	-101 340	-91 498	-62 570	-255 408
Ateriapalvelut ja elintarvikkeet	-81 073	-98 910	-60 438	-240 421
Sairaanhoito	-2 966	-8 492	-5 639	-17 098
Sairaanhoito / henkilöstö	-2 894	-7 028	-5 460	-15 383
Hoitopalvelut ja tarvikkeet	-72	-1 464	-179	-1 715
Lääkehoito	-42 029	-47 022	-23 679	-112 730
Lääkehoito / henkilöstö	-42 029	-47 022	-23 679	-112 730
Lääkkeet ja hoitotarvikkeet	0	0	0	0
Kuntoutus- ja virkistyspalvelut	-17 415	-30 193	-24 849	-72 456
Kuntoutuspalvelut / henkilöstö	-6 249	-386	-3 522	-10 157
Virkistyspalvelut / henkilöstö	-11 165	-29 807	-21 327	-62 299
<b>Tukitoiminnot yhteensä</b>	<b>-227 390</b>	<b>-347 962</b>	<b>-132 492</b>	<b>-707 844</b>
Kirjaaminen ja yhteistyö	-111 400	-143 591	-74 670	-329 660
Kirjaaminen / henkilöstö	-94 294	-84 285	-48 241	-226 820
Yhteistyö / henkilöstö	-17 105	-59 306	-26 429	-102 840
Hallinto	-43 570	-88 732	-36 411	-168 713
Hallinto / henkilöstö	-27 458	-56 235	-15 070	-98 763
Muut työt / henkilöstö	-7 477	-21 668	-16 057	-45 201
Toimisto-, atk- ja muut palvelut ja tarvikkeet	-8 636	-10 828	-5 284	-24 748
Puhtaanapito ja välinehuolto	-36 184	-77 511	-8 279	-121 975
Siivouspalvelut / henkilöstö	-28 615	-72 241	-6 093	-106 949
Välinehuolto / henkilöstö	-3 544	-2 045	-196	-5 785
Puhdistusaineet ja tarvikkeet	-4 025	-3 225	-1 991	-9 241
Vaatehuolto	-33 545	-30 191	-10 757	-74 493
Vaatehuolto / henkilöstö	-33 387	-29 901	-10 757	-74 045
Puhtaanapito- ja pesulapalvelu	-158	-290	0	-448
Kiinteistö, koneet ja kalusto	-2 690	-7 937	-2 376	-13 003
Kiinteistö	-254	0	0	-254
Kalusto	-1 225	-6 804	-1 200	-9 229
Atk-palvelut	-1 211	-1 133	-1 176	-3 520
<b>YKSIKÖN TOIMINTOKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-774 335</b>	<b>-851 965</b>	<b>-525 048</b>	<b>-2 151 348</b>
Yleishallinto	-58 635	-61 805	-38 033	-158 473
Perusturvan hallinto	-31 365	-33 061	-20 345	-84 771
Yleishallinto	-27 270	-28 744	-17 688	-73 702
<b>KAIKKI TOIMINTOKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-832 970</b>	<b>-913 770</b>	<b>-563 081</b>	<b>-2 309 821</b>

Taulukko 4. Vanhusten asumispalveluyksiköiden toimintokustannukset

Tarkasteltaessa vanhusten asumispalveluyksiköiden toimintokustannusten kohdistumista voidaan todeta, että aterioinnissa avustamiseen on palvelukoti Rantaniityssä kulunut resurssia muita yksiköitä enemmän. Tämä selittyy osaksi sillä, että Rantaniityssä on seurantajaksolla ollut huonokuntoisempia asiakkaita verrattuna muihin yksiköihin. (Kalliokoski, henkilökohtainen tiedonanto 24.10.2013).

Vertailtaessa kuntoutus- ja virkistyspalveluiden toimintokustannusten jakaantumista eri yksiköille, huomataan, että palvelukoti Rantaniityssä on resurssia kohdistunut perushoitoon ja hoivaan muita yksiköitä enemmän johtuen juuri asiakkaiden kunnosta. Asiakkaiden kuntoisuudella on siis suuri merkitys toimintokustannusten kohdistumiseen eri resursseille.

### 7.8.3 Tuotekustannukset

Palveluiden tuotekustannusten laskennassa lasketaan palveluyksikön vuosikustannusten jakautuminen eri palveluille. Tuotekustannukset esitetään muodossa eur / vuosi, (brutto ja netto). Palveluiden omakustannushinnat saadaan laskemalla palveluiden yksikköhinnat jakamalla palveluiden tuotekustannukset vuosittaisilla suoritemäärillä. Omakustannushinnat esitetään muodossa eur / kpl, (brutto ja netto). Taulukossa 5. on esitetty tehostetun palveluasumisen tuotekustannukset ja tuotot euroa per vuosi.

Taulukko5 VANHUSTEN TEHOSTETTU PALVELUASUMINEN	YKSIKKÖ				
	TUOTEKUSTANNUKSET JA TUOTOT (p/vuosi)	Rantaniitty	Suvanto	Viljavainio	YHTEENSÄ
<b>TUOTEKUSTANNUKSET</b>					
<b>Asiakastoiminnot yhteensä</b>	<b>-546 945</b>	<b>-504 003</b>	<b>-392 555</b>	<b>-1 443 504</b>	
Perushoito ja hoiva	-208 073	-168 685	-129 591	-506 349	
Yövalvonta	-16 940	-16 685	-62 811	-96 436	
Aterioinnissa avustaminen	-77 109	-42 519	-22 978	-142 606	
Ateriapalvelut	-182 413	-190 408	-123 008	-495 829	
Sairaanhoito	-2 966	-8 492	-5 639	-17 098	
Lääkehoito	-42 029	-47 022	-23 679	-112 730	
Kuntoutuspalvelut	-6 249	-386	-3 522	-10 157	
Virkistyspalvelut	-11 165	-29 807	-21 327	-62 299	
<b>Tukitoiminnot yhteensä</b>	<b>-227 390</b>	<b>-347 962</b>	<b>-132 492</b>	<b>-707 844</b>	
Kirjaaminen ja yhteistyö	-111 400	-143 591	-74 670	-329 660	
Hallinto	-43 570	-88 732	-36 411	-168 713	
Siivouspalvelut ja välinehuolto	-36 184	-77 511	-8 279	-121 975	
Vaatehuolto	-33 545	-30 191	-10 757	-74 493	
Kiinteistö, koneet ja kalusto	-2 690	-7 937	-2 376	-13 003	

<b>Hallinto yhteensä</b>	<b>-58 635</b>	<b>-61 805</b>	<b>-38 033</b>	<b>-158 473</b>
Perusturvan hallinto	-31 365	-33 061	-20 345	-84 771
Yleishallinto	-27 270	-28 744	-17 688	-73 702
<b>TUOTEKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-832 970</b>	<b>-913 770</b>	<b>-563 081</b>	<b>-2 309 821</b>
<b>TUOTOT</b>	<b>146 537</b>	<b>150 029</b>	<b>104 851</b>	<b>401 417</b>
Hoitopäivämaksut	59 024	65 052	45 425	169 501
Muut sosiaalitoimenmaksut	72 840	82 983	58 080	213 903
Myyntituotot ja muut tuotot	14 673	1 994	1 346	18 013
<b>NETTOTUOTEKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-686 433</b>	<b>-763 741</b>	<b>-458 230</b>	<b>-1 908 404</b>

**Taulukko 5.** Vanhusten asumispalveluyksiköiden tuotekustannukset ja tuotot per vuosi

Taulukossa 6. on esitetty tuotekustannukset ja tuotot per hoitovuorokausi asumispalveluyksiköittäin.

TUOTEKUSTANNUKSET JA TUOTOT (p/hoitovuorokausi)	p/hoitovuorokausi			
	Rantaniitty	Suvanto	Viljavainio	KESKIM.
<b>TUOTEKUSTANNUKSET</b>				
<b>Asiakastoiminnot yhteensä</b>	<b>-70,84</b>	<b>-58,73</b>	<b>-65,24</b>	<b>-64,67</b>
Perushoito ja hoiva	-26,95	-19,66	-21,54	-22,69
Yövalvonta	-2,19	-1,94	-10,44	-4,32
Aterioinnissa avustaminen	-9,99	-4,95	-3,82	-6,39
Ateriapalvelut	-23,63	-22,19	-20,44	-22,21
Sairaanhoido	-0,38	-0,99	-0,94	-0,77
Lääkehoito	-5,44	-5,48	-3,94	-5,05
Kuntoutuspalvelut	-0,81	-0,04	-0,59	-0,46
Virkistyspalvelut	-1,45	-3,47	-3,54	-2,79
<b>Tukitoiminnot yhteensä</b>	<b>-29,45</b>	<b>-40,55</b>	<b>-22,02</b>	<b>-31,71</b>
Kirjaaminen ja yhteistyö	-14,43	-16,73	-12,41	-14,77
Hallinto	-5,64	-10,34	-6,05	-7,56
Siivouspalvelut ja välinehuolto	-4,69	-9,03	-1,38	-5,46
Vaatehuolto	-4,34	-3,52	-1,79	-3,34
Kiinteistö, koneet ja kalusto	-0,35	-0,92	-0,39	-0,58
<b>Hallinto yhteensä</b>	<b>-7,59</b>	<b>-7,20</b>	<b>-6,32</b>	<b>-7,10</b>
Perusturvan hallinto	-4,06	-3,85	-3,38	-3,80
Yleishallinto	-3,53	-3,35	-2,94	-3,30
<b>TUOTEKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-107,88</b>	<b>-106,48</b>	<b>-93,58</b>	<b>-103,49</b>
<b>TUOTOT</b>	<b>18,98</b>	<b>17,48</b>	<b>17,43</b>	<b>17,98</b>
Hoitopäivämaksut /Pitkäaikainen	7,64	7,58	7,55	7,59
Muut sosiaalitoimenmaksut	9,43	9,67	9,65	9,58
Myyntituotot ja muut tuotot	1,90	0,23	0,22	0,81
<b>NETTOTUOTEKUSTANNUKSET YHTEENSÄ</b>	<b>-88,90</b>	<b>-88,99</b>	<b>-76,16</b>	<b>-85,50</b>

#### 7.8.4 Euran kunnan vanhusten asumispalveluiden omakustannushinnat ja niiden suhde ostopalveluihin

Oman palvelutuotannon lisäksi Euran kunta ostaa vanhusten asumispalveluja kolmelta yksityiseltä palveluntuottajalta: Yrjö ja Hanna säätiön ylläpitämältä Eurakodilta, yrittäjä Laura Löppösen Hoivakoti Kultaruskosta sekä MediVidan ylläpitämästä Ratamo-kodista.

Taulukossa 7. on esitetty sekä oman palvelutuotannon että ostopalveluiden nettohinnat per hoitovuorokausi.

<b>Yksikkö</b>	<b>Hoitovuorokaudet vuonna 2012</b>	<b>Nettohinta / vuoro- kausi</b>
Palvelukoti Rantaniitty	7 721	88,90
Palvelukoti Suvanto	8 565	88,99
Palvelukoti Viljavainio	6 017	76,16
Eurakoti 1	3 072	62,70
Eurakoti 2	5 206	87,20
Kultarusko	951	97,50
Ratamo-koti	365	71,55

Taulukko 7. Oman palvelutuotannon ja ostopalveluiden vertailu

Vertailtaessa kunnan tuottamien asumispalveluiden ja ostopalveluiden hintoja, tulee ottaa huomioon, että kunnan asumispalvelun nettohinta sisältää asukkaan saaman hoidon ja huolenpidon sekä ateria- ja tarvikemaksun. Kunta taas maksaa yksityiselle palveluntuottajalle asukkaan hoidon ja huolenpidon osuuden ja palveluntuottaja laskee asiakkaalta ateria- ym. maksut.

Kustannuslaskentaprojektissa laskettiin myös oman palvelutuotannon hinnat, jos palvelukotien täyttöaste olisi ollut koko vuoden 100 %. Euran kunnan tuottamien asumispalveluiden hinnat 100 %:n täyttöasteella olisivat seuraavat:

	eur
Palvelukoti Rantaniitty	76,11
Palvelukoti Suvanto	78,81
Palvelukoti Viljavainio	73,32

## 8 YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT

Tämän opinnäytetyön tutkimustehtävänä oli selvittää Euran kunnan asumispalveluiden omakustannushinnat. Projektissa laskettiin suoritehinnat Suvannon, Rantaniityn ja Viljavainion asumispalveluyksiköille. Yksiköt ovat vanhusten tehostettuja asumispalveluyksikköjä. Kustannuslaskennan avulla selvitettiin, mitä tuotteiden tai palveluiden tuottaminen tulee organisaatiolle maksamaan ja mistä kustannukset muodostuvat.

Kustannuslaskentaa pidetään yhtenä johtamisen apuvälineenä, jonka avulla voidaan analysoida organisaation toimintaa ja tuotteita sekä niiden kannattavuutta, joten kustannuslaskennan tulokset antavat työkaluja Euran kunnan vanhustenhuollon palveluista vastaaville virkamiehille. Toivottavasti myös hallinnonalan luottamushenkilöitä informoidaan kustannuslaskentaprojektista ja sen tuloksista.

Teoriaosassa tarkasteltiin kustannuslaskentaprosessia ja asiantuntijapalveluiden tuotteistamista pyrkien huomioimaan julkisten palveluiden erityispiirteet. Kustannusten laskentaa toimintolaskennan avulla tarkasteltiin laajasti. Lisäksi tarkasteltiin myös muita kustannuslaskennan laskentamenetelmiä.

Kustannuslaskennan tarve kunta-alalla on lisääntynyt useasta syystä. Vaatimukset palvelujen kilpailuttamisesta ja tuottavuuden parantamisesta edellyttävät palveluiden tuotteistamista, kustannusvastaavuuden noudattamista sekä hinnoittelu- ja kannattavuuslaskelmien laatimista. Kustannuslaskenta on laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetoimintia ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennan avulla arvioidaan tai osoitetaan, paljonko kunnan eri tehtäville asetetut tavoitteet vaativat tai niiden toteuttaminen vaatii voimavaroja. Kunnan tuottamien palvelujen omakustannusarvion selvittäminen on tarpeen vaihtoehtoisten tuotantotapojen edullisuusvertailussa ja palvelujen hinnoittelussa.

Toimintolaskennan perusajatuksena on analysoida organisaation prosesseja jakamalla sen tuotanto eri toimintoihin, joiden avulla tuotteet valmistetaan tai palvelut tuotetaan. Toiminnot tarvitsevat toteutuakseen resursseja, joiden käyttö aiheuttaa kustannuksia organisaatiolle.



Tavoitteena oli määritellä organisaation laskettavat palvelut ja niiden tuottamiseen tarvittavat toiminnot sekä selvittää eri palveluiden suoritemäärät vuositasonalla. Tavoite toteutui.

Kustannuslaskentaprosessiin liittyen tutkimuksen kohteena olevissa asumispalveluyksiköissä suoritettiin kolmen viikon mittainen työajanseuranta. Ensisijaisena tavoitteena työajanseurannalla oli selvittää, mihin toimintoihin työaika kuluu ja onko toimintojen välinen ajankäytön suhde järkevä; onko toimintatavoissa muutettavaa ja voidaanko muutoksilla tehostaa toimintaa niin, että asiakkaille pystytään tuottamaan lisäarvoa ja laadukkaampia palveluita. Työajanseurannan tulosten lopullinen arviointi jää asumispalveluyksiköistä vastaaville viranhaltijoille.

Kehittämiskohteena halutaan mainita, että jatkotyöskentelyssä työajanseurantalomakkeiden suunnitteluun kannattaa panostaa. On tärkeää, että työaikoja seurataan selkeinä ja sopivan kokoisina kokonaisuuksina eikä niitä tulisi pilkkoa liian pieniin osiin.

Suoritetun kustannuslaskentaprosessin johtopäätöksenä voidaan todeta, että Euran kunnan eri asumispalveluyksiköiden toimintatavoissa on jonkin verran eroavaisuuksia, joilla saattaa olla vaikutusta tuotteen omakustannushintaan. Myös asumispalveluyksikön koolla ja asiakkaiden kuntoisuudella / hoitoisuudella on vaikutusta hinnan määräytymiseen.

Tässä kustannuslaskentaprojektissa tuotettuja laskentataulukoita tullaan jatkossa hyödyntämään vanhustenhuollon talousarviovalmistelussa ja laskettaessa tilinpäätöstietoja sekä suunniteltaessa ja arvioitaessa palvelujen hinnoittelua ja kehittämistoimintoja.

## LÄHTEET

- Alhola K. 1998. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Juva: WSOY
- Alhola K. & Lauslahti S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: WSOY
- Euran kunnan www-sivut. Viitattu 13.10.2013.[http://www.eura.fi/palvelut/sosiaalipalvelut/vanhusten palvelut](http://www.eura.fi/palvelut/sosiaalipalvelut/vanhusten_palvelut)
- Finnish Consulting Group Oy:n ylläpitämät www-sivut. Viitattu 9.10.2013. <http://www.ravamittari.fi>
- Ikäheimo S., Lounasmeri S & Walden R. 2009. Yrityksen laskentatoimi. Juva: WSOYPro Oy
- Jyrkkiö E. & Riistama V.2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 13.uud.p. Porvoo: WSOY
- Jämsä K. & Manninen E. 2000. Osaamisen tuotteistaminen sosiaali- ja terveysalalla. Helsinki: Tammi
- Kajaanin ammattikorkeakoulun www-sivut. Viitattu 2. ja 6.5.2013. <http://www.kamk.fi>
- Kalliokoski S.2013. Vanhustyönohjaaja vs., Euran kunta. Eura. Haastattelu 24.10.2013. Haastattelijana Päivi Vahtera.
- Karinharju O. 2004. Hyvinvointipalvelujen tuotteistaminen esimerkkinä kotipalvelu ja palveluasuminen. Karhukuntien julkaisuja 4/2004
- Kuula A. 2012. 5.4. Toimintatutkimus kokonaisuudesta Saaranen-Kauppinen A. & Puusniekka A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkójulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>. Viitattu 5.5.2013
- Lehtinen U. & Niinimäki S. 2005. Asiantuntijapalvelut ó tuotteistamisen ja markkinoinnin suunnittelu. Helsinki: WSOY
- Martola U. & Santala R. 1997. Liiketoimintaprosessit ó BPR ó muutoksen johtaminen. Porvoo: WSOY
- Neilimo K. & Uusi-Rauva E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. painos. Helsinki: Edita Prima
- Oulun seudun ammattikorkeakoulun www-sivut. Viitattu 28.4.2013. <http://www.oamk.fi/>
- Pellinen, J.2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uud.p. Gummerus
- Sipilä J. 1995. Asiantuntijapalvelujen tuotteistaminen. Porvoo: WSOY

Suomen Kuntaliitto 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki

Suomen Kuntaliitto 2004a. Lastensuojelupalvelujen kustannukset ja hinnoittelu. Toim. Rousu, S. & Holma T. Helsinki

Suomen kuntaliiton www-sivut. Viitattu 5.5.2013. <http://www.kunnat.net>

Talousarvio vuodelle 2013. Euran kunta. Viitattu 27.9.2013

Terveyden- ja hyvinvoinnin laitoksen www-sivut. Viitattu 2.5.2013. <http://www.thl.fi>

Tomperi S. 2003. Kannattavuus ja kustannusten hallinta. 4. tarkistettu painos. Edita: Helsinki

Uusitalo-Perkola K. 2013. Sosiaalipalvelupäällikkö, Euran kunta. Eura. Haastattelu 27.9.2013. Haastattelijana Päivi Vahtera.

## LIITE 1

Liite 1 Vanhusten asumispalveluiden eri yksiköiden työajanseurannan tulokset pää- ja osatoiminnoittain sekä työvuoroittain

VANHUSTEN ASUMISPALVELUT	RANTANIITTY			SUVANTO JA LEHTOKOTI				VILJAVAINIO				
	Ilta	Aa- mu	Ilta	Yö	Aa- mu	Ilta	Pit- kä	Yö	Aa- mu	Ilta	Yö	
<b>TIIMI:</b>												
<b>PERUSHOITO JA HOIVA</b>	<b>58,9</b>	<b>56,5</b>	<b>69,3</b>	<b>41,9</b>	<b>35,3</b>	<b>53,2</b>	<b>51,9</b>	<b>26,2</b>	<b>58,4</b>	<b>57,8</b>	<b>20,7</b>	
asukkaan vastaanotto	0,1	0,6	0,1	0,2	0,3	0,5	0,6	2,4	0,3	1,0	0,0	
perushoiva	21,5	24,3	26,6	25,7	15,7	22,2	25,1	18,6	26,0	27,4	17,0	
saunotus/suihkutus	2,0	4,7	0,9	0,0	1,0	2,4	1,9	0,2	5,7	0,0	0,0	
ruokailuun noutaminen	6,8	8,1	9,4	0,5	3,9	5,8	4,2	0,3	4,2	6,4	0,0	
ruuan tilaaminen ja jakelu	10,0	7,4	11,5	3,5	6,9	10,3	8,0	3,4	13,1	10,9	0,2	
ruokailussa avustaminen	5,9	4,3	7,1	1,0	1,1	2,3	7,5	0,0	1,2	2,5	0,0	
tiskaus ja keittiön siivous	5,9	5,6	11,3	3,9	4,6	7,8	4,5	0,5	6,4	7,2	1,1	
ohjaus ja neuvonta	6,4	1,1	1,8	1,5	1,7	2,0	0,0	0,3	1,6	2,5	2,4	
saattohoito	0,3	0,4	0,6	5,7	0,1	0,0	0,1	0,3	0,0	0,0	0,0	
<b>SAIRAAHOITO</b>	<b>0,3</b>	<b>0,7</b>	<b>0,1</b>	<b>0,4</b>	<b>1,2</b>	<b>0,6</b>	<b>2,8</b>	<b>0,3</b>	<b>2,2</b>	<b>0,8</b>	<b>0,3</b>	
tutkimukset ja toimenpiteet	0,3	0,4	0,1	0,3	0,8	0,3	0,8	0,1	1,2	0,3	0,3	
arviointi	0,1	0,0	0,0	0,0	0,2	0,1	0,0	0,1	0,5	0,0	0,0	
lääkäripalvelu	0,0	0,3	0,0	0,1	0,2	0,2	2,0	0,1	0,6	0,5	0,0	
<b>LÄÄKEHOITO</b>	<b>9,7</b>	<b>6,2</b>	<b>4,7</b>	<b>10,0</b>	<b>4,8</b>	<b>7,3</b>	<b>9,8</b>	<b>10,4</b>	<b>6,6</b>	<b>6,3</b>	<b>2,3</b>	
Lääkehoidon suunnittelu	0,2	0,1	0,3	0,8	0,5	0,6	2,5	1,0	0,5	0,1	0,0	
Lääkk. tilaus, jakaminen ja antaminen	9,0	4,9	4,0	9,1	4,1	6,1	6,6	9,3	5,6	6,2	2,3	
Lääkehoidon seuranta ja arviointi	0,5	1,2	0,4	0,1	0,2	0,5	0,7	0,2	0,5	0,0	0,0	
<b>KUNTOUTUSPALVELUT</b>	<b>2,4</b>	<b>0,6</b>	<b>0,9</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,3</b>	<b>0,0</b>	<b>1,0</b>	<b>1,2</b>	<b>0,0</b>	
Apuvälineet	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,2	0,3	0,0	
Kunt. suunn., toteutt. ja arviointi	2,2	0,4	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	1,0	0,0	
<b>VIRKISTYSPALVELUT</b>	<b>3,6</b>	<b>1,8</b>	<b>2,3</b>	<b>0,5</b>	<b>1,5</b>	<b>4,3</b>	<b>25,2</b>	<b>1,0</b>	<b>2,1</b>	<b>7,7</b>	<b>5,1</b>	
askartelu, viriketoiminta	1,8	1,1	0,9	0,5	0,7	1,6	15,6	0,0	1,4	6,3	0,9	
ohjelmanumerot	1,8	0,1	0,8	0,0	0,0	1,9	5,6	0,0	0,2	0,6	0,0	
ulkoiluttaminen	0,0	0,5	0,3	0,0	0,0	0,1	4,1	0,0	0,3	0,8	0,8	
lemmit	0,0	0,0	0,3	0,0	0,7	0,7	0,0	1,0	0,2	0,0	3,4	
<b>KIRJAAMINEN</b>	<b>13,3</b>	<b>13,1</b>	<b>14,4</b>	<b>17,1</b>	<b>10,7</b>	<b>13,3</b>	<b>4,6</b>	<b>17,9</b>	<b>10,9</b>	<b>12,6</b>	<b>8,9</b>	
Sähköinen kirjaaminen	3,0	3,0	3,5	5,6	3,2	5,0	4,4	6,2	3,3	2,4	1,3	
Manuaalikirjaaminen	2,4	2,9	2,9	5,5	3,3	3,4	0,1	2,1	0,8	1,4	2,1	
Suullinen tiedottaminen	7,4	7,3	8,0	6,1	3,9	4,9	0,0	9,6	6,7	8,7	5,3	
Eril. toimintakykymittaukset ja tilastot	0,5	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	
<b>YHTEISTYÖ</b>	<b>1,6</b>	<b>2,2</b>	<b>1,4</b>	<b>1,8</b>	<b>11,2</b>	<b>4,6</b>	<b>2,9</b>	<b>5,6</b>	<b>7,1</b>	<b>5,1</b>	<b>1,8</b>	
Asiointi	0,1	0,1	0,4	0,0	0,5	0,9	2,8	0,0	0,5	0,7	0,0	
Omais-/lähiverkosto	0,2	0,7	0,5	0,2	0,9	1,2	0,0	0,1	1,4	1,6	0,0	
Työyhteisö	1,3	0,9	0,4	0,4	6,9	0,9	0,0	0,5	1,9	1,2	0,1	
Kouluysteistyö	0,0	0,0	0,0	0,0	2,4	1,0	0,0	4,0	2,9	1,4	1,7	
Muut sidosryhmät	0,0	0,4	0,1	1,2	0,6	0,5	0,1	1,0	0,4	0,2	0,0	
<b>HALLINTO</b>	<b>1,3</b>	<b>4,0</b>	<b>2,1</b>	<b>1,4</b>	<b>9,1</b>	<b>5,8</b>	<b>2,2</b>	<b>2,7</b>	<b>3,7</b>	<b>0,6</b>	<b>0,1</b>	
Työn suunnittelu ja organisointi	0,8	0,1	0,8	0,0	4,2	0,7	0,6	1,0	0,3	0,1	0,0	
Toim.seur.joht.,työnjako,päät.,rap or.	0,0	0,1	0,0	0,0	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	
Neuv.,ohjaus,asiakk. liittyvä työ	0,0	0,6	0,0	0,0	0,2	0,0	0,1	0,4	0,2	0,0	0,0	
Työnjako ja raportointi	0,3	0,6	0,5	1,3	3,1	3,0	1,2	1,1	0,1	0,0	0,1	
Koulutus, tilaisuudet	0,1	1,5	0,4	0,0	0,6	1,8	0,2	0,0	3,1	0,0	0,0	
Talous	0,0	0,1	0,3	0,1	0,4	0,0	0,0	0,2	0,1	0,0	0,0	
Rekrytointi	0,1	1,0	0,1	0,0	0,6	0,1	0,0	0,0	0,0	0,5	0,0	
<b>PUHTAANAPITO</b>	<b>6,2</b>	<b>12,5</b>	<b>3,7</b>	<b>13,2</b>	<b>21,9</b>	<b>7,3</b>	<b>0,2</b>	<b>15,7</b>	<b>2,0</b>	<b>4,2</b>	<b>6,1</b>	
Siivous	1,7	7,5	0,4	0,1	9,3	1,8	0,0	0,1	0,1	0,5	1,6	
Viihtyisyys	0,8	0,2	0,4	0,1	9,2	1,4	0,0	0,0	0,3	1,1	0,4	
Vaatehuolto	2,9	3,7	2,9	12,4	2,7	3,6	0,0	15,0	1,3	2,5	4,1	
Siivous,varastotilaukset ja purku	0,8	1,1	0,0	0,6	0,6	0,4	0,2	0,5	0,3	0,1	0,0	
<b>VÄLINEHUOLTO</b>	<b>0,0</b>	<b>0,8</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>0,5</b>	<b>0,1</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,1</b>	<b>0,1</b>	<b>0,0</b>	
Hoito ja huolto	0,0	0,5	0,2	0,0	0,4	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	
Tilaukset	0,0	0,3	0,1	0,3	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	

