

Ville Laihonen

KUSTANNUSLASKENNAN TEHOSTAMINEN RAUMAN
KAUPUNGIN VAMMAISPALVELUILLE

Liiketalouden koulutusohjelma
2015

KUSTANNUSLASKENNAN TEHOSTAMINEN RAUMAN KAUPUNGIN VAMMAISPALVELUILLE

Laihonen, Ville
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2015
Ohjaaja: Keskinen, Arto
Sivumäärä: 101
Liitteitä: 3

Asiasanat: kustannukset, kustannuslaskenta, perinteinen kustannuslaskenta, toimintokohtainen kustannuslaskenta, kunta

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää Rauman kaupungin vammaispalveluiden toiminnasta aiheutuvia todellisia kustannuksia palveluittain. Tutkimus rajattiin kahteen organisaation tuottamaan palveluun, joiden kustannuksia ja niiden muutoksia tutkittiin vuosien 2012–2014 ajalta. Nämä palvelut olivat kuljetuspalvelu ja henkilökohtainen apu. Tutkimuksessa vertailtiin eri kustannuslaskentamenetelmiä. Todennukaisempien kustannustietojen saamiseksi tutkimuksessa organisaation kustannuslaskentaa päädyttiin tehostamaan toimintokohtaisen kustannuslaskennan mukaiseksi. Palveluiden tuottamisesta aiheutuvia kustannuksia voitiin tarkentaa kohdistamalla niille yleiskustannuksia.

Tutkimuksen teoriaosiossa perehdyttiin kustannuslaskentaan ja sen tarpeeseen julkishallinnollisissa organisaatioissa sekä kustannuslaskennan yleiseen käsitteistöön ja periaatteisiin. Teoriaosiossa perehdyttiin myös perinteiseen kustannuslaskentaan, sen laskentamenetelmiin ja puutteisiin. Lisäksi teoriassa käsiteltiin laajemmin toimintoajattelua, toimintokohtaista kustannuslaskentaa ja sen laskentaprosessia sekä käytönottoa. Teoriaosio toimi runkona tutkimusosiolle.

Tutkimusosiossa kerrottiin organisaation kustannuslaskennan nykytilasta ja arvioitiin eri vaihtoehtoja sen tehostamiselle. Laskentamenetelmäksi valittiin toimintokohtaisen kustannuslaskennan menetelmä. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan menetelmää soveltaen kartoitettiin organisaation palveluiden tuottamisen toiminnot ja niiden vaatimat resurssit. Lisäksi määriteltiin erilaiset ajurit, joiden avulla yleiskustannukset saatiin kohdistettua aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimintojen kautta palveluille. Näin päästiin selvyyteen tutkittavien palveluiden tuottamiseen käytetyistä todennukaisista kustannuksista.

Tutkimuksen tavoitteet saavutettiin. Tarkemmat kustannustiedot kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamiselle saatiin selville. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan soveltaminen vammaispalveluihin onnistui, sillä se avasi palveluiden toimintoja, resursseja, kustannuksia ja kustannusrakennetta sekä niiden muutoksia kolmen edellisen vuoden ajalta. Saatuja tietoja organisaation johto ja kunnan poliittiset päättäjät voivat käyttää päätöksenteon tukena. Tutkimusta on mahdollista jatkaa laajentamalla sitä koskemaan myös vammaispalveluiden muita palveluita tai jopa muita sosiaali- ja terveystieteiden yksiköitä.

IMPROVEMENT OF COST ACCOUNTING FOR SERVICES PROVIDED FOR DISABLED BY TOWN OF RAUMA

Laihonen, Ville

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Administration

May 2015

Supervisor: Keskinen, Arto

Number of pages: 101

Appendices: 3

Keywords: costs, cost accounting, traditional cost accounting, activity based costing, municipal

The purpose of this thesis was to investigate the actual cost incurred by the services provided for the disabled by town of Rauma. The scope was limited to transportation services and personal assistance between 2012 and 2014. Different costing methods were compared, and to gain more accurate information about the costs it was decided to use activity based costing. By that it was possible to specify and assign overhead costs to transportation services and personal assistance.

The theory part of this thesis consists of general information about cost accounting, concepts and terminology together with information about special aspects and needs by municipal organizations. In addition to activity based costing and its application and implementation also traditional cost accounting, its methods and shortfalls were covered. This theory was used as the framework for the research part of this thesis.

The research part of this thesis consists of information about the current state of the cost accounting together with alternatives to improve it. Activity based costing was selected as a method, and it was used to map activities and resources needed to provide transportation services and personal assistance for the disabled. In addition to that the drivers were selected to assign overhead costs through activities to services. By that more accurate cost information about transportation services and personal assistance was generated.

The objectives of this thesis were met. More accurate cost information about transportation services and personal assistance was generated. The application of activity based costing worked well as it clarified and generated more information about activities, resources, cost structures and cost development within the last three years. This information is now available for the organisation's management and municipal policy makers to support their decisions. It is possible to continue the research and expand it to cover other services provided to the disabled, or even by services provided by other parts of the organization.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
2	TUTKIMUKSEN TARKOITUS, TAVOITTEET JA VIITEKEHYS.....	7
2.1	Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet.....	7
2.2	Käsitteellinen viitekehys.....	8
3	KUSTANNUSLASKENTA.....	9
3.1	Kustannuslaskennan tarve kunnissa.....	9
3.2	Kustannuslaskennan käsitteitä ja periaatteita.....	11
3.2.1	Kustannuskäsite.....	11
3.2.2	Laskentakausi ja laskentakohde.....	12
3.2.3	Aiheuttamisperiaate.....	14
3.3	Kustannusluokitukset.....	15
3.3.1	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset.....	15
3.3.2	Yksikkö- ja kokonaiskustannukset.....	16
3.3.3	Välittömät ja välilliset kustannukset.....	17
4	PERINTEINEN KUSTANNUSLASKENTA.....	18
4.1	Yleistä tietoa perinteisestä kustannuslaskennasta.....	18
4.2	Kustannuslajilaskenta.....	20
4.3	Kustannuspaikkalaskenta.....	23
4.4	Suoritekohtainen laskenta.....	24
4.4.1	Jako- ja ekvivalenssilaskenta.....	25
4.4.2	Lisäyslaskenta.....	26
4.5	Perinteisen kustannuslaskennan puutteet.....	28
5	TOIMINTOKOHTAINEN KUSTANNUSLASKENTA.....	29
5.1	Toimintokohtaisen kustannuslaskennan taustaa.....	29
5.2	Toimintoajattelu.....	31
5.3	Toimintokohtainen laskentaprosessi.....	32
5.4	Toimintoanalyysi.....	33
5.5	Kustannusten kohdistaminen ja kustannusajurit.....	36
5.6	Toimintokohtaisen laskennan käyttöönotto.....	40
6	TUTKIMUKSEN SUORITTAMINEN.....	42
6.1	Tutkimustrategian ja -menetelmän valinta.....	42
6.1.1	Tutkimuksellinen kehittämistyö.....	42
6.1.2	Tutkimusstrategia ja -menetelmä.....	42
6.2	Aineiston keruu ja analysointi.....	45
6.3	Tutkimuksen luotettavuus.....	47
6.4	Kohdeorganisaation esittely.....	47

6.5	Tutkimuksen toteuttaminen	48
7	TUTKIMUSTULOKSET	51
7.1	Kustannuslaskennan tehostaminen Rauman kaupungin vammaispalveluissa..	51
7.1.1	Vammaispalveluiden kustannuslaskennan nykytila	51
7.1.2	Laskentamenetelmän valinta kustannuslaskennan tehostamiseen.....	53
7.2	Toimintokohtaisen kustannuslaskennan soveltaminen Rauman kaupungin vammaispalveluissa	56
7.2.1	Toimintoanalyysi	56
7.2.2	Toimintojen ja resurssien määrittäminen	64
7.2.3	Kustannusten kohdistaminen.....	74
7.3	Johtopäätökset.....	91
7.3.1	Nykyisen ja toimintokohtaisen kustannuslaskennan tulosten vertailu	91
7.3.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	95
7.3.3	Kehitysideat ja jatkotutkimusaiheet	96
8	YHTEENVETO	97
	LÄHTEET.....	99
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Kuntien ja kuntayhtymien rahoitus koostuu pääasiassa verotuloista ja valtionosuuksista. Viime vuosien toimintaympäristön muuttuminen ja vaikea taloudellinen tilanne ovat vähentäneet saatavia verotuloja sekä johtaneet valtionosuuksien leikkaamiseen. Tämän takia julkishallinnon organisaatioiden menopaineet ovat kasvaneet, ja huomiota on alettu kiinnittää aiempaa enemmän kustannuksiin sekä tuloksellisuuteen. (Kuntaliiton kuntatalousyksikön taustamuistio 11.2.2015, 3–5.)

Selvitäkseen vaikeista taloudellisista ajoista kuntien ja kuntayhtymien tarvitsee tehdä leikkauksia ja säästötoimenpiteitä sekä tehostaa toimintaansa. Näiden tehostamis-, säästötoimenpide- ja leikkauspäätösten tueksi organisaatiot tarvitsevat luotettavaa tietoa toiminnastaan sekä kustannuksistaan. Tämä korostaa organisaatioiden kustannuslaskennan roolia ja merkitystä sekä lisää kustannuslaskennan kehittämispainetta. (Kuntaliiton kuntatalousyksikön taustamuistio 11.2.2015, 3–5.)

Opinnäytetyön aiheena on kustannuslaskennan tehostaminen Rauman kaupungin vammaispalveluille. Tutkimus pyrkii tehostamaan organisaation kustannuslaskentaa sekä selvittämään palveluiden tuottamiseen käytettäviä kustannuksia soveltamalla sille oikeanlaisen kustannuslaskentamenetelmän. Palveluiden tuottamiseen käytettäviä kustannuksia on mahdollista tarkentaa kohdistamalla niille yleiskustannuksia. Oikealla kustannuslaskentamenetelmällä päästään luotettavampiin ja todenmukaisempiin kustannustietoihin, jotka toimivat päätöksenteon tukena.

Tutkimuksen teoriaosuudessa käsitellään opinnäytetyön tarkoitusta, tavoitteita ja viitekehystä. Varsinaisessa teoriaosuudessa käydään läpi kustannuslaskennan tarvetta kunnissa, kustannuslaskennan periaatteita ja käsitteitä sekä perinteisen kustannuslaskennan teoriaa ja puutteita. Lisäksi teoriaosuus sisältää osuuden toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta, jossa käsitellään sen taustaa, periaatteita, laskentaprosessin vaiheita ja käyttöönottoa.

Opinnäytetyön tutkimusosiossa kerrotaan valituista tutkimusmenetelmistä ja -strategiasta, tutkimuksen luotettavuudesta, tutkittavasta organisaatiosta sekä tutki-

muksen suorittamisen vaiheista. Tutkimustulokset -osio sisältää perustelut laskentamenetelmän valinnalle, jonka avulla kustannuslaskentaa pyritään tehostamaan ja laskelmat palveluiden tuottamisen kustannuksista. Tutkimustulosten jälkeen on johtopäätökset kappale, jossa vertaillaan nykyisen ja toimintokohtaisen kustannuslaskennan lopputuloksia, arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta sekä esitetään tutkimuksessa ilmeneet kehitysehdotukset ja jatkotutkimusaiheet. Tutkimuksen yhteenveto on opinnäytetyön viimeinen kappale. Siinä käydään läpi tiivistetysti opinnäytetyössä käsitellyt asiat ja arvioidaan tutkimuksen onnistumista.

2 TUTKIMUKSEN TARKOITUS, TAVOITTEET JA VIITEKEHYS

2.1 Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää Rauman kaupungin vammaispalveluiden todellisia kustannuksia palveluittain kustannuslaskennan avulla. Tutkimus on rajattu kahteen organisaation tuottamaan palveluun, jotka ovat kuljetuspalvelu sekä henkilökohtainen apu. Näiden "miljoonatilien" kustannuksia sekä kustannusrakennetta pystytään tarkentamaan kohdistamalla niille palvelun tuottamiseen käytettäviä yleiskustannuksia. Lisäksi tutkimus selvittää kyseisten palveluiden tuottamisesta aiheutuvien kustannusten muutoksia vuosien 2012 - 2014 ajalta.

Tutkimuksen aihe saatiin toimeksiantona Rauman kaupungin vammaispalveluilta. Tutkimus pyrkii lisäämään kunnan poliittisten päättäjien tietoutta kyseisistä palveluista sekä niiden kustannusten koostumuksesta. Opinnäytetyö pyrkii myös helpottamaan strategista ja operatiivista johtamista sekä tukemaan johtoa päätöksenteossa. Lisäksi tutkimuksen avulla voidaan huomata, miten kustannukset ovat kehittyneet viimeisten vuosien aikana ja miten ne käyttäytyvät. Näin voidaan ennakoida tulevien muutosten vaikutuksia palveluihin sekä niiden kustannuksiin entistä paremmin.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mistä kyseisten palveluiden kustannukset muodostuvat ja kuinka paljon niitä todellisuudessa on. Työn tavoitteena on siis kyseisten palveluiden kustannusrakenteen selvittäminen ja avaaminen. Lisäksi tutkimus

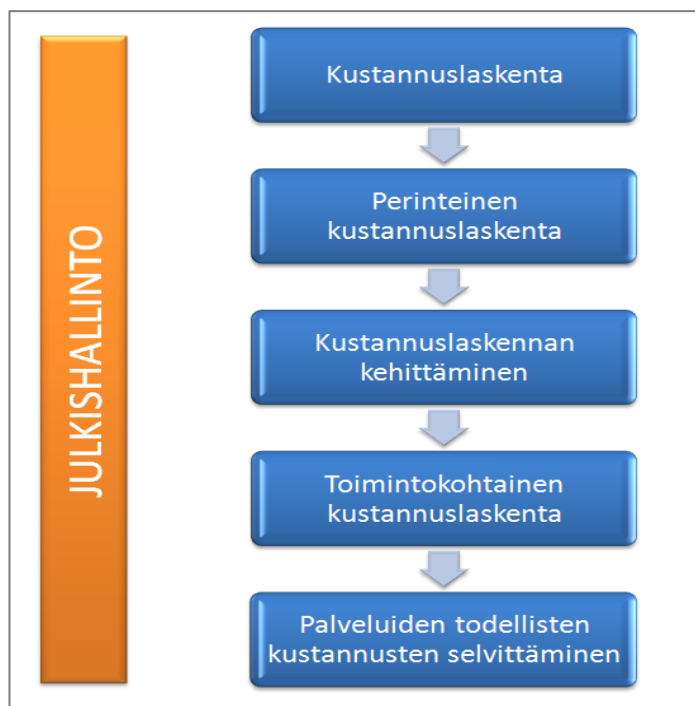
pyrkii tehostamaan organisaation kustannuslaskentaa soveltamalla sille uudenlaista kustannuslaskentamenetelmää. Näin organisaatiolla on mahdollisuus tehostaa kustannuslaskentaansa halutessaan myös muille osa-alueilleen ottamalla mallia tehtävästä tutkimuksesta.

Opinnäytetyön tutkimusongelma on: Mitkä ovat kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun todelliset kustannukset? Tutkimusongelma koostuu seuraavista osaongelmista:

- Mitä kuljetuspalvelu ja henkilökohtainen apu ovat ja mitä ne pitävät sisälleen?
- Millaisia resursseja näiden palveluiden tuottamiseen vaaditaan?
- Mitä kustannuksia palveluiden tuottaminen aiheuttaa organisaatiolle?
- Miten palveluiden aiheuttamat kustannukset saadaan kohdistettua oikein?
- Miten kustannuslaskentaa voitaisiin kehittää organisaatiossa?

2.2 Käsitteellinen viitekehys

Kuviossa 1 esitetään opinnäytetyön käsitteellinen viitekehys. Opinnäytetyön viitekehysten tarkoituksena on kuvata aiheita, joita käsitellään teoria- ja empiriaosioissa tutkimuksen tarkoituksen ja tavoitteiden saavuttamiseksi. Tutkimuksen viitekehys koostuu yleisellä tasolla kunnan kustannuslaskennasta, sen käsitteistöstä ja periaatteista, perinteisestä kustannuslaskennasta, kustannuslaskennan kehittamisestä, toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta sekä itse tutkimuksen tarkoituksesta eli palveluiden todellisten kustannusten selvittämisestä. Kaikkia aihe-alueita käsitellään julkishallinnollisesta näkökulmasta, jotta teoria soveltuisi mahdollisimman hyvin juuri Rauman kaupungin vammaispalveluiden tarpeisiin.



Kuvio 1. Käsitteellinen viitekehys (Itse laadittu 2014)

3 KUSTANNUSLASKENTA

3.1 Kustannuslaskennan tarve kunnissa

Julkishallinnolliset organisaatiot, kuten kunnat ja kuntayhtymät eroavat yrityksistä siten, että niiden ensisijainen tavoite ei ole tuottaa voittoa, vaan rakentaa kuntalaisten hyvinvointia. (Tammi 2006, 42) Kunnat ja kuntayhtymät rahoittavat toimintansa pääasiassa saamallaan verotuloilla sekä valtionosuuksilla. Kuntien ja kuntayhtymien lähtökohdانا on järjestää palveluita mahdollisimman tehokkaasti ja toimivasti eri tuotantotapojen sekä välineiden avulla. Tämän takia ne tarvitsevat luotettavaa ja vertailukelpoista tietoa toimintansa muodostamista kustannuksista. Kustannustietoisuuden avulla voidaan esimerkiksi kilpailuttaa palveluita, parantaa tuottavuutta sekä soveltaa tilaaja-tuottaja -mallia. Kustannuslaskenta toimii organisaatioiden johdon laskentatoimen perustana. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009, 135; Tyni, Myllyntaus & Suorto 2012, 3.)

Kunta-alalla kustannuslaskennan tarkoituksena on tuottaa informaatiota kunnan budjetointia, tuloksellisuuden arviointia sekä toiminnan ja investointien suunnittelua varten. Julkishallinnollisella sektorilla kustannustietoutta voidaan hyödyntää myös määrärahatarpeen arvioinnissa, tavoitteiden asettelussa, tuloksellisuuden mittaamisessa, käytettävien tunnuslukujen määrittämisessä sekä tuotteiden ja palveluiden hinnoittelussa. (Tyni ym. 2012, 11.)

Kustannuslaskennan avulla selvitetään tuotteiden ja palveluiden tuottamiseen vaadittavat kustannukset. Vertaamalla näitä kustannuksia tuotteiden ja palveluiden myynnistä saataviin tuottoihin voidaan selvittää niiden tuottamiseen käytettävät omakustannusarvot. Kustannuslaskenta ja omakustannusarvo ovat erityisen tärkeässä osassa varsinkin ulkoistamis- ja investointipäätöksiä tehtäessä, jolloin on vertailtava useita eri vaihtoehtoja keskenään. (Tyni ym. 2012, 11.)

Viime vuosien toimintaympäristön muuttuminen ja vaikea taloudellinen tilanne ovat johtaneet verotulojen vähenemiseen sekä valtionsuoksien leikkaamiseen. Tämän takia julkishallinnon organisaatioiden menopaineet ovat kasvaneet ja huomiota on alettu kiinnittää aiempaa enemmän kustannuksiin sekä tuloksellisuuteen. Selvitäkseen vaikeista taloudellisista ajoista kuntien ja kuntayhtymien tarvitsee tehdä leikkauksia ja säästötoimenpiteitä sekä tehostaa toimintaansa. Kustannustietoisuuden rooli korostuu leikattaessa kustannuksia, jotta kustannussäästöt kohdistettaisiin oikeisiin kohteisiin. Tämän takia näiden tehostamis-, säästötoimenpide- ja leikkauspäätösten tueksi organisaatiot tarvitsevat luotettavaa tietoa toiminnastaan sekä kustannuksistaan. (Kuntaliiton kuntatalousyksikön taustamuistio 11.2.2015, 3–5, Tyni ym. 2012, 11.)

Vaikka kunnat ja kuntayhtymät eivät yritä tuottaa voittoa, pyrkivät ne yritysten tavoin pääsemään mahdollisimman hyvään tulokseen. Kunnan ja kuntayhtymien toiminnan onnistumista voidaan mitata tuloksellisuuden avulla. Kustannuslaskennan rooli korostuu toiminnan tuloksellisuutta mitattaessa, sillä siihen tarvitaan monenlaisia tietoa organisaatiosta sekä sen kustannuksista. Toiminnan tuloksellisuutta voidaan mitata kunnissa kolmesta eri näkökulmasta asetetuista tavoitteista riippuen. Nämä kolme näkökulmaa ovat taloudellisuus, kannattavuus ja kustannusvaikuttavuus. Taloudellisuutta voidaan mitata suhteuttamalla kustannukset suoritemäärään, kannattavuutta suhteuttamalla kustannukset myyntituottoihin ja kustannusvaikuttavuutta suh-

teuttamalla kustannukset palveluista aikaansaatuihin hyvinvointivaikutuksiin. (Lumijärvi 2000, 4; Tyni ym. 2012, 11.)

Kirjanpidon avulla organisaatiot saavat tietoja kustannuksistaan vasta tilikauden päätyttyä. Tämän lisäksi organisaatiot tarvitsevat kustannuslaskentaansa kustannusten seurantaan järjestelmän, jonka avulla niiden on mahdollista saada tietoja kustannuksistaan jo tilikauden aikana. Näin johdolla on käsissään ajankohtaista tietoa päätöksentekoa varten. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2009, 193)

3.2 Kustannuslaskennan käsitteitä ja periaatteita

Kustannuslaskenta kuuluu laskentatoimen keskeisimpiin osa-alueisiin. Se sisältää paljon erilaisia periaatteita sekä käsitteistöä, jotka olisi hyvä sisäistää voidakseen ymmärtää kustannuslaskentaa ja sen merkitystä organisaatioille. Seuraavaksi avataan kustannuslaskennan käsitteistöä ja periaatteita sekä niiden merkitystä kunnille ja kuntayhtymille. (Ikäheimo ym. 2009, 135; Tyni ym. 2012, 31.)

3.2.1 Kustannuskäsite

Kustannuslaskennassa on erittäin tärkeää ymmärtää kustannuskäsitteiden merkitykset. Kustannuskäsitteitä on kolmentyyppisiä. Nämä käsitteet ovat meno, kulu ja kustannus. Käsitteitä meno ja kulu käytetään kirjanpidossa, kun taas käsitettä kustannus käytetään johdon operatiivisen laskentatoimen puolella. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 54; Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 91.)

Kustannusten tehtävä on mitata tuotannontekijöiden eli resurssien rahamääräistä käyttöä tai kulutusta suoritteiden aikaansaamiseksi. Yrityksen tai organisaation kustannukset voidaan määritellä kertomalla tuotannontekijöiden määrä yksikköhinnalla. Kustannukset voivat olla esimerkiksi menneitä, tulevia, tuotekohtaisia tai tuoteryhmäkohtaisia. Kustannukset syntyvät erilaisten resurssien kulutuksesta. Täten ne myös vaikuttavat yritykseen eri tavalla. Tämän takia johdon laskentatoimessa kustannuksia voidaan luokitella useisiin ryhmiin erilaisten jakoperusteiden avulla. (Ikäheimo ym.

2009, 136; Jyrkkiö & Riistama 2000, 46; Järvenpää ym. 2010, 54; Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 82; Vehmanen & Koskinen 1998, 23.)

3.2.2 Laskentakausi ja laskentakohde

Ajanjaksoa, jonka aikana tarkasteltavia kustannuksia seurataan ja lasketaan, kutsutaan laskentakaudeksi. Laskentakauden pituus vaihtelee täysin laskentatilanteen mukaan. Laskentakausi voi olla tilikauden tapaan lakisääteinen, tilastovuosi tai talousarviovuosi. Kustannuslaskennassa laskentakauden ei tarvitse olla sama kuin kirjanpidon tilikauden tai kalenterivuoden. Kustannuslaskennan laskentakausi voi olla näitä kumpuakin pidempi tai lyhyempi. Kuntien sosiaali- ja terveystoimessa laskentakautena yleensä käytetään asiakkaan hoito- tai huoltojaksoa. (Tyni ym. 2012, 37.)

Laskentakohde on keskeinen osa kustannuslaskentaa. Se tarkoittaa kustannuslaskennassa kohdetta, jolle tuotannontekijöiden käytöstä aiheutuneet kustannukset ja niiden johdosta aikaansaadut tuotteiden tai palveluiden myyntituotot kohdistetaan. Laskentakohde on elementti, jonka kustannukset halutaan laskea eriteltyinä. Laskentakohde valitaan laskennan tavoitteiden perusteella. (Kinnunen ym. 2007, 82; Suomala ym. 2011, 89; Tyni ym. 2012, 31, 148.)

Ei ole olemassa ainoastaan yhtä oikeaa laskentakohdetta. Organisaatioilla on valittavissa useita erilaisia laskentakohteita. Ne voivat olla esimerkiksi tehtäviä, toimintoja, valmistusprosesseja, hankkeita, asiakkaita, suoritteita tai tuotteita. Laskentakohteita ovat myös meno- ja tulolajit. Näin ollen meno- ja tulolajin vastaaville tileille kohdistetaan samaa lajia olevat kustannukset ja tuotot. (Kinnunen ym. 2007, 82; Suomala ym. 2011, 89–90; Tyni ym. 2012, 31.)

Laskentakohteet määritellään erilaisten luokitusten avulla. Organisaatio voi itse luokitella ja määrittää haluamansa laskentakohteet tarpeidensa mukaan omassa kustannuslaskennassaan. Yleensä valittaessa laskentakohteita, organisaatio kuitenkin pyrkii hyödyntämään laissa määriteltyjä kirjanpidon ja tilastoinnin luokituksia. Tarvittaessa laskentakohteet voidaan jakaa osakohteiksi, jolloin laskentakohde jaetaan pienempiin osiin. Kirjanpidossaan kuntien ja kuntayhtymien on lakisääteisistä syistä luokiteltava

tulonsa ja menonsa vähintään kahteen eri ulottuvuuteen. Nämä ulottuvuudet ovat luokittelu tehtävittäin sekä meno- ja tulolajeittain. (Tyni ym. 2012, 31.)

Kunnat harjoittavat monimuotoista toimintaa, jonka takia niiden on pidettävä lakisääteistä tehtäväalueittaista toiminta- ja taloustilastoa. Tästä tilastointia varten käytettävästä tehtäväluokituksesta kunta voi poiketa sisäisessä laskennassaan tai tehdessään talousarviota. Luokittelun poiketessa tilastointia varten käytettävästä tehtäväluokituksesta, on tilastoinnin edellyttämät tiedot kuitenkin pystyttävä kokoamaan erilaisen menetelmän avulla. Omia ja tilastoinnin edellyttämiä tehtäväluokituksia kunta tai kuntayhtymä voi hyödyntää kustannuslaskennassaan. Tehtäväluokituksen lisäksi kuntien ja kuntayhtymien on tehtävä meno- ja tulolajiluokitus, jota ne soveltavat myös kirjanpidossaan. Näiden luokitusten avulla saatava informaatio on erittäin tärkeää kustannuslaskennan erilaisiin tarpeisiin. (Tyni ym. 2012, 31–32.)

Sisäisessä laskennassa laskentakohteet voidaan määritellä luokittelemalla ne asiakasryhmittäin. Tässä luokitusmenetelmässä asiakkaat jaetaan ryhmiin ominaisuuksien ja tarpeidensa perusteella. Esimerkkejä asiakasryhmittelyn perusteista ovat sairausluokitukset ja tarvittavan hoidon vaativuus. Asiakasryhmäluokituksen avulla voidaan tutkia asiakasryhmäkohtaisia kustannuksia tai asiakasryhmän kannattavuutta. Asiakaiden ryhmittelyä voidaan hyödyntää myös tuotteistamisessa. (Jormakka, ym. 2009, 193; Suomala ym. 2011, 89–90; Tyni ym. 2012, 32.)

Kunnan tai kuntayhtymien tuottamat tuotteet ovat tuotannossa aikaansaatuja tavaroita, palveluita tai niiden yhdistelmiä. Kunnan näkökulmasta lopputuotteita ovat organisaation ulkopuoliselle taholle luovutetut tuotteet. Välituotteita ovat taas tuotteet, jotka luovutetaan organisaation sisäiselle taholle, kuten esimerkiksi toisille yksiköille. Myös tuoteluokituksia voidaan käyttää laskentakohteena sisäisessä laskennassa. Tämä vaatii tuotteiden ryhmittelyä erilaisiin tuoteryhmiin. Tuoteryhmien määrittelyyn saattavat vaikuttaa eri asiakasryhmät ja heidän tarpeensa. Voidakseen muodostaa laskentakohteen, tuotteen kustannukset tulee kohdistaa samaan lajiin kuuluvista tuotteista muodostuneelle tuotekustannuspaikalle. Laskentakohteena oleva suorite voi olla välituote tai valmis tuote. (Tyni ym. 2012, 32–33.)

Eräs laskentakohteen luokittelutapa kunta-alalla sisäisessä laskennassa on vastuuyksikköluokitus. Vastuuyksikköluokituksella voi olla useita eri luokitusperusteita. Vastuuluokitus perustuu useimmiten talousarvioon, käyttösuunnitelmaan, tilivelvollisyyteen, tulovastuuseen tai tuotantoyksiköiden väliseen siirtohinnoitteluun. (Tyni ym. 2012, 33.)

3.2.3 Aiheuttamisperiaate

Kustannuslaskennassa, kirjanpidossa ja budjetoinnissa käytetään keskeisenä kohdistamisperusteena aiheuttamisperiaatetta. Aiheuttamisperiaatteessa laskentakohteelle kohdistetaan ne kustannukset ja tuotot, jotka ovat laskentakohteesta aiheutuneet. Aiheuttamisperiaatteeseen liittyy tuottojen ja kustannusten kohdistaminen ajan suhteen. Niiden kohdistaminen tietylle laskentakaudelle tarkoittaa jaksottamista. Seuraava taulukko (taulukko 1) kuvaa kustannuslajiluokitusten kohdistamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Suomala ym. 2011, 90; Tyni ym. 2012, 37–38.)

Taulukko 1. Kustannuslajiluokituksen ja aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistaminen (Tyni ym. 2012, 37)

Kustannuslaji	Aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistaminen
Työvoimakustannukset	Palkkakustannukset kohdistetaan työntekijöiden toimenkuvan ja ajankäytön perusteella
Pitkävaikutteiset tuotannontekijät	Pääomakustannukset kohdistetaan koneiden, tilojen tai laitteiden perusteella
Lyhytvaikutteiset tuotannontekijät	Energiakustannukset, palvelumaksut, vuokrat, leasing-maksut sekä palvelujen ostot kohdistetaan käytön mukaisesti
Aineet ja tavitkkeet	Aine- ja tarvikemaksut kohdistetaan käytön mukaisesti

Sovellettaessa aiheuttamisperiaatetta laskentatilanteessa on huomioitava vaihtoehtoisten jakoperusteiden käyttö. Jakoperuste kertoo, miten laskentakohteet käyttävät tarkasteltavaa tuotannontekijää eli resurssia. Eri laskentatilanteissa käytetään usein eri jakoperustetta. Esimerkiksi tuotannon koneiden kustannusten, atk-kustannusten ja kiinteistöhuoltokustannusten kohdistamiseen käytetään yleensä eri jakoperusteita. Jos kustannuslajin osuus kokonaiskustannuksista on pieni, on aiheuttamisperiaatteen

käytöstä saatava hyöty vähäinen. Tästä syystä ajankäyttöä jakoperusteiden ja kohdistamisen liialliseen tarkkuuteen tulisi välttää. (Tyni ym. 2012, 37–38.)

3.3 Kustannusluokitukset

Kustannukset muodostuvat erilaisten resurssien kulutuksesta. Useiden erityyppisten resurssien takia myös niiden kulutuksesta aiheutuvia kustannuksia on monenlaisia ja ne eroavat toisistaan usein eri tavoin. Nämä kustannusten erilaiset luonteet määrittelevät yrityksen päätöksenteon ja ohjauksen kannalta järkevimmän käsittelytavan. Kustannuslaskennassa kustannuksia voidaan luokitella laskentatilanteesta riippuen useisiin ryhmiin erilaisten jakoperusteiden avulla. Kustannusten luokittelussa tyypillisimpiä kustannusryhmiä ovat jaottelu muuttuviin ja kiinteisiin, välittömiin ja välillisiin sekä yksikkö- ja kokonaiskustannuksiin (Drury 2011, 22; Ikäheimo ym. 2009, 136–137; Järvenpää ym. 2010, 54; Tyni ym. 2012, 39.)

3.3.1 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Kustannukset voidaan luokitella muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin sen mukaan, miten ne reagoivat tuotantomääriin ja niiden muutoksiin. Muuttuvat kustannukset ovat herkkiä tuotantomäärän vaihtelulle. Muuttuvat kokonaiskustannukset pienenevät tuotantomäärän supistuessa ja kasvavat tuotantomäärän lisääntyessä. Kiinteät kokonaiskustannukset eivät taas ole riippuvaisia tuotantomäärän vaihtelulle määrätyn laskentakauden aikana. Ne eivät täten muutu tuotantomäärän kasvaessa tai laskiessa. Muuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi suoriteperusteiset palkat ja niiden sivukulut, asiakaspalveluiden ostot sekä kulutusperusteiset materiaali- ja tarvikekustannukset. Kiinteitä kustannuksia ovat taas pääomakustannukset, kuukausipalkkaisten työntekijöiden palkkakustannukset, hallintokustannukset, toimitilavuokrat ja poisto- sekä rahoituskustannukset. (Ikäheimo ym. 2009, 137; Järvenpää ym. 2010, 55–56; Kinnunen ym. 2007, 85; Tyni ym. 2012, 46–49.)

Organisaatiolla on sitä paremmat mahdollisuudet vaikuttaa kokonaiskustannuksiinsa, mitä enemmän sen kustannusrakenne koostuu muuttuvista kustannuksista. Näin organisaatio pystyy vaikuttamaan kustannuksiinsa muuttamalla tuotantomääriään.

Muuttuvien kustannusten osuutta on mahdollista lisätä alihankinnan, oman tuotannon kilpailutuksen ja sijais- tai määräaikaistyövoiman avulla. Myös tuotantotavan vaihtaminen onnistuu sitä helpommin, mitä enemmän kokonaiskustannukset koostuvat muuttuvista kustannuksista. (Järvenpää ym. 2010, 55–56; Tyni ym. 2012, 46–49.)

Kustannusten luokitteluun muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin vaikuttavat suoritemäärien muutokset ja aikavälin pituus. Myös kiinteistä kustannuksista tulee muuttuvia, jos aikaväli on riittävän pitkä tai suoritemäärät ovat riittävän suuria. Kustannusten luokittelua muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin käytetään useimmiten hinnoittelussa ja kannattavuuslaskennassa. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten lisäksi on olemassa myös puolimuuttuvia kustannuksia. Puolimuuttuvat kustannukset ovat osittain muuttuvia ja osittain kiinteitä. Täten osa puolimuuttuvista kustannuksista muuttuu ja osa pysyy muuttumattomana tuotantomäärän muuttuessa. Esimerkkejä puolimuuttuvista kustannuksista ovat vesi- ja sähkökustannukset, jotka koostuvat perus- ja käyttömaksusta. (Järvenpää ym. 2010, 55–56; Kinnunen ym. 2007, 85–86; Suomala ym. 2011, 95–96; Tyni ym. 2012, 39, 46–49.)

3.3.2 Yksikkö- ja kokonaiskustannukset

Kokonaiskustannukset käsittävät kaikki toiminnasta aiheutuneet kustannukset. Kokonaiskustannukset koostuvat täten muuttuvien ja kiinteiden kustannusten summasta. Tutkimalla kokonaiskustannuksia ja niiden koostumusta, on mahdollista saada selville tärkeää informaatiota eri tuotantovaihtoehtojen ja palvelusuoritteiden valintaa varten. Kokonaiskustannusten avulla voidaan myös selvittää, kuinka paljon kapasiteettia on käyttämättä ja toimiiko organisaatio edullisimmalla toiminta-asteella. Kokonaiskustannukset ovat tärkeä osa organisaation kannattavuutta ja ne ovatkin nähtävissä organisaatioiden tuloslaskelmista. (Järvenpää ym. 2010, 62; Tyni ym. 2012, 49–50.)

Yksikkökustannukset kuvaavat yksittäisen suoritteen muodostamaa kustannusta. Yksikkökustannus saadaan selville jakamalla kokonaiskustannukset valmistusmäärällä. Yksikkökustannuksia voidaan hyödyntää tuotekohtaisissa kannattavuuslaskelmissa. (Järvenpää ym. 2010, 62; Tyni ym. 2012, 49–50.)

3.3.3 Välittömät ja välilliset kustannukset

Eräs tapa luokitella kustannuksia on jakaa kustannukset aiheuttamisperusteisen kohdistettavuutensa perusteella välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Suoraan tuotannon tekijän käytön perusteella laskentakohteille kohdistettavia kustannuksia kutsutaan välittömiksi kustannuksiksi. Välittömiä kustannuksia ovat tuotteen valmistamiseen käytettävät raaka-aineet ja tarvikkeet sekä niiden valmistuksesta aiheutuneet palkkakustannukset. Myös ostopalvelut, jotka voidaan kohdistaa laskun mukaan, ovat välittömiä kustannuksia. Samalla lähes kaikki välittömät kustannukset ovat muuttuvia kustannuksia. Välittömät kustannukset voidaan määritellä kaavalla tuotannon tekijän määrä kertaa kustannuslähteen yksikköhinta. Välittömien kustannusten kohdistaminen onnistuu tiliöintimenettelyn avulla. (Ikäheimo ym. 2009, 137; Jyrkkiö & Riistama 2000, 61; Järvenpää ym. 2010, 58–59; Tyni ym. 2012, 52–53.)

Välilliset kustannukset ovat kustannuksia, joita ei voida kohdistaa laskentakohteille yhtä helposti kuin suoraan aiheuttamisperiaatteen avulla suoritteille kohdistettavia välittömiä kustannuksia. Välillisten kustannusten kohdistaminen suoritteille on työlämpää, sillä siihen vaaditaan välivaiheena tiettyjen epäsuorien kohdistusmenetelmien sekä jakoperusteiden käyttämistä. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 62; Järvenpää ym. 2010, 58–59; Tyni ym. 2012, 52–53.)

Mitä enemmän tuotteita tai palveluita yritys tai organisaatio valmistaa samoilla tuotantovälineillä, sitä haastavampaa sen on kohdistaa välillisiä kustannuksiaan. Haasteen luo usean eri tuotteen valmistukseen käytettävien tuotantovälineiden, kuten myyntihenkilöiden, koneiden ja tilojen aiheuttamien kustannusten kohdistaminen eri tuoteryhmille. Välillisiä kustannuksia voivat olla esimerkiksi kone- ja laitekustannukset, vuokrakustannukset, hallinnoinnin kustannukset ja johtajien palkkakustannukset. Välilliset kustannukset voivat olla molempia sekä muuttuvia että kiinteitä kustannuksia. Toinen nimitys välilliselle kustannukselle on yleiskustannus. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 62; Järvenpää ym. 2010, 58–59; Lucey 2002, 10; Tyni ym. 2012, 52–53.)

Yleensä kustannuslaskenta on helpompaa hoitaa organisaatioissa, joissa tuotteiden komponentit tilataan alihankkijoilta verrattuna organisaatioihin, joissa myös tuotteiden

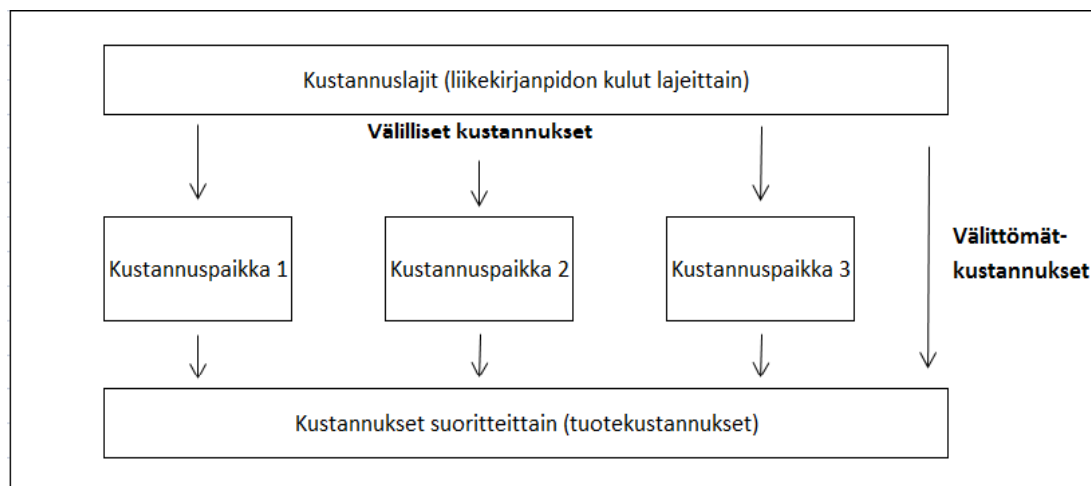
den valmistukseen tarvittavat komponentit valmistetaan itse. Tällöin organisaatioon, joka itse valmistaa tuotteensa kohdistuu enemmän välillisiä kustannuksia, kun taas komponenttien alihankintaa harjoittavalle organisaatiolle suurin osa kustannuksista on välittömiä. (Järvenpää ym. 2010, 59–60; Tyni ym. 2012, 52–53.)

Rahamääräisesti organisaatioiden kustannusrakenteessa on usein enemmän välillisiä kuin välittömiä kustannuksia. Välillisten kustannusten kohdistamiseen tuotteille ja palveluille vaaditaan oikeanlaisia oletuksia sekä ratkaisuja, jotta kustannukset saataisiin kohdistettua mahdollisimman todenmukaisesti. Erilaisten laskentaperiaatteiden ja -menetelmien käyttö voi muodostaa merkittäviä tuoteryhmäkohtaisia kustannuseroja. Tämä luo haasteita kustannuslaskennalle, mutta korostaa myös sen tärkeyttä organisaatioille. (Järvenpää ym. 2010, 59–60; Tyni ym. 2012, 52–53.)

4 PERINTEINEN KUSTANNUSLASKENTA

4.1 Yleistä tietoa perinteisestä kustannuslaskennasta

Yksi kustannuslaskennan päätehtävistä on selvittää suoritekohtaiset kustannukset. Suoritekohtaiset kustannukset toimivat hinnoittelun, budjetoinnin, varaston arvon mittaamisen sekä tuotanto- ja ulkoistamispäätösten tukena. Perinteinen kustannuslaskenta sisältää erilaisia vaihtoehtoja ja laskentamenetelmiä suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseksi, joista organisaatiot voivat valita itselleen parhaiten sopivan. Perinteinen kustannuslaskenta voidaan jakaa kolmeen tehtävään ja osa-alueeseen. Nämä kolme osa-aluetta ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta. Seuraava kuvio (kuvio 2) hahmottaa perinteisen kustannuslaskennan kulkua. (Alhola 2008, 11; Alhola & Lauslahti 2003, 185–186; Kinnunen ym. 2007, 113; Jormakka ym. 2009, 193; Järvenpää ym. 2010, 72–73.)



Kuvio 2. Perinteisen kustannuslaskennan kulku (Alhola 2008, 12)

Kustannuslajilaskenta on perinteisen kustannuslaskentaprosessin ensimmäinen vaihe. Tiedot kaikista organisaation kokonaiskustannuksista kerätään, rekisteröidään, käsitellään ja jaotellaan erilaisiin kustannuslajeihin. Sen yksityiskohtiin vaikuttavat organisaatio, sen toimiala ja kustannuslaskennalle asetetut tavoitteet. Toinen vaihe on kustannuspaikkalaskenta. Siinä yritys tai organisaatio jaetaan kustannuspaikkoihin, jotta myös välilliset kustannukset olisi helpompi kohdistaa laskentakohteilleen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Jako kustannuspaikkoihin auttaa muodostamaan organisaation vastuualueet ja helpottaa niiden suunnittelua sekä seuraamista. Kustannuslajeihin jaetut kustannukset kohdistetaan omille kustannuspaikoilleen. (Alhola 2008, 11; Alhola & Lauslahti 2003, 185–186; Jormakka ym. 2009, 193; Järvenpää ym. 2010, 72–73; Vehmanen & Koskinen 1998, 85.)

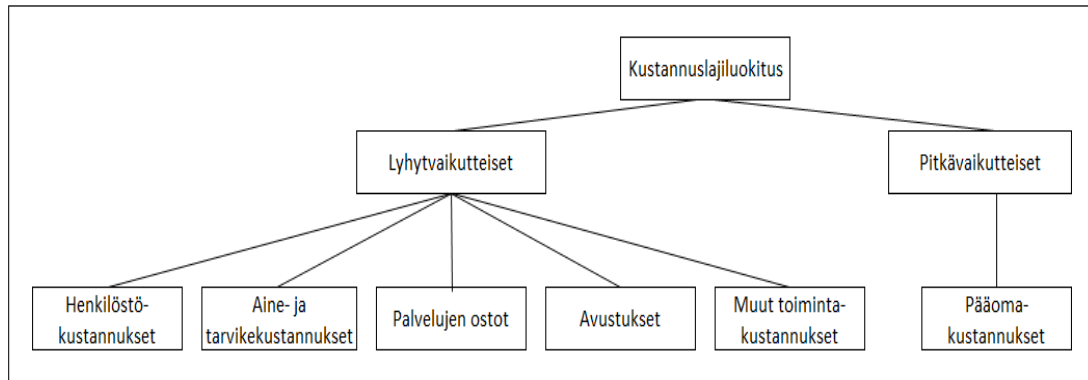
Perinteisen kustannuslaskennan tärkein laskentakohde on suorite. Viimeinen vaihe on suoritekohtainen laskenta. Siinä välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille. Osuudet, jotka kohdistetaan kustannuspaikkojen välillisistä kustannuksista suoritteille, selvitetään erilaisten kohdistamisperusteiden avulla. Suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla pyritään saamaan selville tuotteiden yksikkökustannukset. (Alhola 2008, 11; Alhola & Lauslahti 2003, 185–186; Jormakka ym. 2009, 193–194; Järvenpää ym. 2010, 72–73; Vehmanen & Koskinen 1998, 85–86.)

4.2 Kustannuslajilaskenta

Kustannukset syntyvät tuotannontekijöiden käytöstä ja niihin sitoutuneesta pääomasta. Tuotannontekijöitä eli resursseja ovat ostopalvelut, henkilöstö, koneet, laitteet, aineet ja tarvikkeet sekä toimitilat. Kustannuslajiluokitus perustuu juuri näiden lyhyt- ja pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden käytöstä aiheutuneisiin kustannuksiin sekä pääoman sitoutumisesta aiheutuviin korkoihin, poistoihin ja muihin korvauksiin. Kustannuslajilaskennan tarkoituksena on kohdistaa organisaation valitun laskentakauden kustannukset omille kustannuslajeilleen. (Jormakka ym. 2009, 194; Tyni ym. 2012, 39.)

Kunnat eroavat useimmista yrityksistä siten, että ne harjoittavat pääasiassa palveluvaltaista tuotantoa. Näin ollen suurin osa kustannuksista on palkkakustannuksia ja niiden sivukuluja. Kustannuslajilaskennassa voidaan käyttää hyödyksi liikekirjanpidon tilijärjestelmän ja tulosbudjetoinnin rakennetta. Lähtökohtaisesti kuntien ja kuntayhtymien kustannuslajiluokitukset perustuvat kuitenkin Kuntaliiton, valtionosuusviranomaisten ja Tilastokeskuksen laatimaan talous- ja toimintatilaston luokitukseen. Tämän takia kunta-alalla kustannuslajiluokituksia ei käsitellä yhtä vapaasti kuin yrityksissä. (Tyni ym. 2012, 39.)

Yritysten kustannuslajilaskennassa kustannukset jaotellaan kustannuslajiryhmiin eri tuotannontekijöiden käytön perusteella. Näitä ryhmiä ovat työsuoritukset, ainekset ja lyhyt- sekä pitkäaikaiset tuotantovälineet. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 89–90; Järvenpää ym. 2010, 73.) Kuntien ja kuntayhtymien monimuotoisen toiminnan vuoksi kunta-alalla on useampia kustannuslajiluokituksia. Seuraavaksi käsittelemme laajemmin kuntien ja kuntayhtymien kustannuslajiluokituksia. Näitä ovat lyhytvaikutteiset henkilöstökustannukset, aine- ja tarvikemaksut, palvelujen ostot, avustukset ja muut toimintakustannukset sekä pitkävaikutteisista tuotannontekijöistä aiheutuneet pääomakustannukset. Kuvio 3 kuvaa kustannusten ryhmittelyä lajeittain. (Jormakka ym. 2009, 193; Tyni ym. 2012, 39.)



Kuvio 3. Kunnan kustannuslajiluokitukset (Itse laadittu 2015)

Kunta-alalla suuri osa kustannuksista muodostuu **henkilöstökustannuksista**. Henkilöstökustannukset koostuvat palkkakustannuksista, henkilösivukustannuksista sekä muista henkilöstön aiheuttamista kustannuksista. Tarkemmin ottaen kunnalle muodostuu henkilöstökustannuksia palkkakustannuksista, henkilösivukuluista, työeläkemaksuista, palkkaperusteisista eläkemaksuista, varhemaksuista, eläkemenoperusteisista maksuista, kunnan maksamista eläkkeistä sekä muista henkilöstökustannuksista, joita ovat esimerkiksi sosiaali- ja työttömyysvakuutusmaksut. Kunta saa kuitenkin kansaneläkelaitokselta henkilöstökorvauksia, jotka sen tulee vähentää henkilöstökustannuksista. Näitä henkilöstökorvauksia saadaan sairaus- ja perhepäivärahasta sekä työterveydenhuollon järjestämisestä. Pääsääntöisesti kaikki nämä henkilöstökustannukset ovat saatavilla suoraan kirjanpidosta. (Järvenpää ym. 2010, 73–75; Pellinen 2006, 99–100; Tyni ym. 2012, 39–43.)

Suoritteiden valmistamisesta syntyy organisaatiolle **aine- ja tarvikkeekustannuksia**. On hyvä tutkia, kuinka paljon kunkin suoritteen valmistamiseen vaaditaan aine- ja tarvikkeekustannuksia, sillä usein tuotettaessa erilaisia tuotteita tai palveluita käytetään samanlaisia aineita ja tarvikkeita. Useimmiten sujuvan tuotannon edellytyksenä on aineiden ja tarvikkeiden varastointi. Näin ollen todellisia aine- ja tarvikkeekustannuksia ei saada selville pelkkien ostojen avulla. Näiden varastossa olevien tuotannon tekijöiden arvostus onkin tärkeässä roolissa aine- ja tarvikkeekustannusten selvittämisessä sekä koko organisaation kustannuslaskennassa. Palvelutuotannossa aine- ja tarvikkeekustannusten merkitys on usein vähäinen. Kuvio 4 hahmottaa kaavaa, jolla aine- ja tarvikkeekustannukset saadaan selville. (Kinnunen ym. 2000, 250; Pellinen 2006, 87; Tyni ym. 2012, 43; Vehmanen & Koskinen 1998, 88–90.)

Aine- ja tarvikekäyttö = Alkuvaraston arvo + Ostot laskentakaudella - Loppuvaraston arvo

Kuvio 4. Kaava aine- ja tarvikekäytölle (Pellinen 2006, 87; Tyni ym. 2012, 43)

Tuottaessaan yleishyödyllisiä palveluita, kunnat joutuvat turvautumaan esimerkiksi oman ammattitaidon puutteen tai ulkopuolisten tuottajien edullisuuden vuoksi tiettyjen **palvelujen ostoihin**. Näin ne muodostavat kunnille kustannuksia. Kuntien kirjanpidossa erilaisten palvelujen ostot ovat jakautuneet asiakaspalveluiden ja muiden palveluiden ostoihin. Aine- ja tarvikekustannuksista poiketen ostettuja palveluita ei voida varastoida. Näin palveluiden ostoista aiheutuvat kulut muodostavat siis suoraan kustannukset. Palveluiden ostoista syntyneisiin kustannuksiin voidaan kuitenkin mahdollisesti lisätä myös kilpailuttamisesta ja toiminnan valvomisesta syntyneet kustannukset, jotta saataisiin selville palvelujen ostojen kokonaiskustannukset. (Tyni ym. 2012, 43.)

Asiakaspalveluiden ostot tarkoittavat muilta palvelun tuottajilta ostettuja lopputuote-palveluita, jotka ovat tarkoitettu kuntalaisille. Ulkopuolinen palvelun tuottaja voi olla yksityinen yritys, kunta, kuntayhtymä tai valtio. Muiden palvelujen ostot eivät ole kuntalaisille tarjottavia lopputuotteita, vaan kunta käyttää niitä avukseen suoritettuotannossaan. Muiden palvelujen käytöstä syntyvät menot lisätään oman toiminnan kustannuksiin. Muut palvelut voivat olla esimerkiksi asiantuntija-, posti-, puhtaanapito-, majoitus-, matkustus-, opetus- tai terveystaloudellisia palveluita. (Tyni ym. 2012, 43–44.)

Kunnalle aiheutuu kustannuksia myös **avustuksista**, joita se maksaa useille eri tahoille. Avustuskustannukset jaetaan luokkiin yleensä sen mukaan kenelle avustukset on kohdistettu. Näitä avustuskustannusluokkia ovat avustukset kotitalouksille ja yhteisöille sekä avustukset taseyksiköille. Kuntien maksamat tuet ja avustukset kotitalouksille kohdistuvat esimerkiksi lastenhoitoon, omaishoidon tukeen, toimeentulotukeen, kuntouttavaan työtoimintaan, vammaisten tukemiseen ja koulumatkojen tukemiseen. Avustukset yhteisöille sisältää taas kaiken muun kuin avustukset kotitalouksille. Valtio korvaa kunnalle osan sen kustantamista avustuksista. (Tyni ym. 2012, 44–45.)

Kunnan **muut toimintakustannukset** sisältävät kirjanpidon mukaisesti vuokrat ja muut toimintakulut. Vuokrat muodostavat kunnalle merkittävä kustannuserän. Niitä

voi aiheutua maa- ja vesialueista, rakennuksista- ja huoneistoista, koneista ja laitteista sekä muusta vuokraamisesta, kuten kuljetusvälineistä. Muut toimintakulut ovat välillisiä veroja, myyntisaamisten luottotappiot, käyttöomaisuuden myyntitappiot sekä kulukorvaukset edustusmenoista. (Kinnunen ym. 2000, 251; Tyni ym. 2012, 45; Vehmanen & Koskinen 1998, 90.)

Pitkävaikutteiset tuotannontekijät, eli tuotannonvälineet aiheuttavat kunnalle **pääomakustannuksia**. Pitkävaikutteisiksi tuotantovälineiksi kutsutaan kunnan palvelutuotannossa käytettäviä enemmän kuin yhden lasketakauden ajan tuloa tuottavia tuotannontekijöitä. Pääomakustannuksia syntyy tuotannonvälineisiin sitoutuneesta pääomasta, niiden käytöstä ja arvon alenemisesta. Poistot, omaisuusvakuutukset ja sitoutuneen pääoman korvaukset ovat esimerkkejä pääomakustannuksista. Kustannuslaskennassa pääomakustannukset sidotaan yleensä pitkäaikaisen tuotannontekijän arvoon sekä aikaan. (Kinnunen ym. 2000, 251; Tyni ym. 2012, 45; Vehmanen & Koskinen 1998, 91–92.)

4.3 Kustannuspaikkalaskenta

Yleensä pelkkä kustannusten selvittäminen lajeittain ei riitä organisaatioille. Jotta kustannukset voitaisiin selvittää vastuualueittain, täytyy kustannuslajeihin jaetut kustannukset kohdistaa edelleen oikeille kustannuspaikoilleen. Kustannuspaikat ovat yritysten tai organisaatioiden vastuualueita tai toimintayksiköitä, joiden kustannustietoja rekisteröidään ja seurataan erikseen. (Alhola & Lauslahti 2003, 185–187; Jormakka ym. 2009, 194; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 121; Pellinen 2003, 103–104.)

On olemassa sekä pää- että alakustannuspaikkoja, ja ne ovat organisaatioiden päätettävissä. Organisaatiot luovat yleensä kustannuspaikkoja, joiden kustannustiedoista kokevat eniten hyötyvänsä. Kustannuspaikat voivat olla esimerkiksi organisaation eri osa-alueita, osastoja, myyntialueita, tulosityksiköitä tai jotain muuta, jonka kustannuksia organisaatio haluaa erikseen seurata. Jokaiselle kustannuspaikalleen on erikseen nimetty oma vastuuhenkilönsä. Kustannuslaskenta tukee vastuualueittain tavoitteiden asettamista, niiden toteutumisen seuranta ja päätöksentekoa. Toinen nimitys kustannuspaikkalaskennalle on vastuualuelaskenta. (Alhola & Lauslahti 2003, 185–187;

Jormakka ym. 2009, 194; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 121; Pellinen 2003, 103–104.)

Kustannuspaikkalaskenta seuraa kustannuslajilaskentaa perinteisessä kustannuslaskentaprosessissa ja sen tehtävänä on luoda edellytykset suoritekohtaiselle laskennalle. Kustannuslajeilta välittömät kustannukset on helppo kohdistaa kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Välittömien kustannusten jakautuminen kustannuspaikoille tapahtuu yksinkertaisimmillaan kustannuslaskenta- tai kirjanpitojärjestelmän automaattikirjausten avulla. Välillisten kustannusten kohdistamiseen suoritekohtaista laskentaa varten edellytetään kuitenkin yleiskustannuslajien määrittelyä. Kustannukset tulee kohdistaa apukustannuspaikoilta pääkustannuspaikoille. Näin kustannukset pystyttäisiin kohdistamaan pääkustannuspaikoilta suoritteille. Menetelmät, joilla välilliset kustannukset voidaan kohdistaa vastuualueilleen, eli pääkustannuspaikoilleen ovat vyöryttämismenetelmä ja kiinteiden laskentahintojen menetelmä. (Alhola & Lauslahti 2003, 186–189; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 121–123; Pellinen 2003, 104.)

Kiinteiden laskutuslaskentahintojen menetelmä on organisaation sisäistä veloitusta. Siinä määritellään laskutuslaskentahinnat apu- ja pääkustannuspaikkojen suoritteille. Saatavien laskutuslaskentahintojen avulla veloitetaan muita kustannuspaikkoja aiheuttamisperiaatteen mukaisesti niiden käyttämien palveluiden määrän perusteella. Vyörytystä käytetään yleensä jaettaessa palveluosastojen kustannuksia. Siinä osaston muodostamat kustannukset vyörytetään eteenpäin tiettyjen jakoperusteiden mukaisesti. Erilaisia vyörytysmenetelmiä ovat vyöryttäminen vasemmalta oikealle ja ristiinvyörytys. (Alhola & Lauslahti 2003, 186–189; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 121–123; Pellinen 2003, 104–106.)

4.4 Suoritekohtainen laskenta

Yksi kustannuslaskennan päätavoitteista on selvittää suoritekohtaiset kustannukset. Suoritekohtaisessa laskennassa kustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan niensä mukaisesti suoritteille. On siis selvitettävä, mitkä kustannukset kohdistetaan millekin suoritteelle ja kuinka laajasti. Kustannusten kohdistamisen ja suoritekohtais-

ten kustannusten selvittämisen haasteellisuus riippuu pitkälti siitä, kuinka monta erilaista suoritetta organisaatio valmistaa sekä käytetäänkö suoritteiden valmistamiseen samoja tuotannontekijöitä eli resursseja. Välittömien kustannusten kohdistaminen onnistuu helposti, sillä ne voidaan yleensä kohdistaa suoraan suoritteelle. Välillisten kustannusten kohdistaminen on kuitenkin hankalampaa ja niiden kohdistamiseen onkin käytettävä erilaisia jakoperusteita. (Alhola & Lauslahti 2003, 186–189; Jormakka ym. 2009, 194; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 126, 133; Tyni ym. 2012, 138.)

Suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseksi on kehitelty erilaisia laskentamenetelmiä. Näitä laskentamenetelmiä tarvitaan varsinkin silloin, kun eri suoritteet käyttävät yhteisiä tuotannontekijöitä. Nämä niin sanotut epäsuorat kohdistusmenetelmät auttavat kohdistamaan kohtuullisella tarkkuudella oikeat osuudet yhteisistä resursseista suoritteille. Laskentamenetelmät, jotka mahdollistavat kustannusten kohdistamisen suoritteille ovat jakolaskenta eri sovelluksineen sekä lisäyslaskenta. Suoran jakolaskennan sovelluksiin kuuluu ekvivalenssilaskenta. Seuraavaksi käsittelemme tarkemmin kyseisiä laskentamenetelmiä. (Alhola & Lauslahti 2003, 186–189; Jormakka ym. 2009, 194; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 126; Tyni ym. 2012, 138.)

4.4.1 Jako- ja ekvivalenssilaskenta

Jakolaskenta on yksinkertaisin laskentamenetelmä suoritekohtaisessa laskennassa. Sen avulla pyritään selvittämään tuotteiden yksikkökustannukset. Yksinkertaisimmillaan jakolaskennassa tietyn tarkastelujakson aikana syntyneet kustannukset jaetaan vastaavan kauden tuotantomäärillä. Jakolaskentaa voidaan hyödyntää yhtenäistuotantoyrityksissä tai -organisaatioissa, jotka valmistavat vain yhtä ainoaa tuotelajia. Jakolaskenta soveltuu myös sellaisiin yrityksiin tai organisaatioihin, joiden tuotteissa ei ole merkittäviä eroja. Kunta-alalla jakolaskentaa hyödynnetään enimmäkseen vesi- ja energiatuotannossa. Kuvio 5 esittää jakolaskennan kaavaa. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 139–140; Järvenpää ym. 2010, 110; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 127; Tyni ym. 2012, 139; Vilkkumaa 2005, 181–182.)

<p>Tuotteen yksikkökustannus = $\frac{\text{Laskentakauden kustannukset}}{\text{Laskentakauden suoritemäärä}}$</p>

Kuvio 5. Jakolaskennan kaava (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 127)

Ekvivalenssilaskenta on yksi jakolaskennan erityissovelluksista. Ekvivalenssilaskentaa käytetään silloin, kun yritys tai organisaatio tuottaa useampaa kuin yhtä tuotetta. Tuotteiden on kuitenkin oltava melko samanlaisia, jotta ekvivalenssilaskentaa pystytään hyödyntämään. Tuotteiden valmistuksessa tulisi käyttää samantyyllisiä valmistusmenetelmiä ja raaka-aineita. Ekvivalenssilaskentaa voidaan hyödyntää yrityksissä tai organisaatiossa, jotka esimerkiksi valmistavat samankaltaista tuotetta eri kokoluokissa. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 147; Järvenpää ym. 2010, 110–111; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 128–129; Tyni ym. 2012, 140–141.)

Ekvivalenssilaskennassa lopputuotteille annetaan omat painoarvonsa, eli ekvivalenttiluvut, joiden avulla eri tuotteet voidaan muuntaa laskennallisesti yhteismitallisiksi yksiköiksi. Näitä yhteismitallisia yksiköitä voidaan verrata keskenään. Tämän jälkeen hyödynnetään jakolaskentaa tuotekohtaisten kustannusten selvittämisessä. Joissain tapauksissa saadaksean kustannukset kohdistettua tuotteille luotettavasti ja tarkasti voidaan joutua käyttämään useampia ekvivalenttilukuja. Ekvivalenssilaskenta edellyttää tuotantoprosessiin tarkkaa tuntemusta, jotta tuotekohtaiset kustannukset saataisiin selvitettyä. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 147; Järvenpää ym. 2010, 110–111; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 128–129; Tyni ym. 2012, 140–141.)

Tapauksissa, joissa organisaatio valmistaa useita toisistaan kustannusrakenteeltaan eroavia tuotteita, ei voida käyttää jakolaskentaa tai sen sovelluksia. Tällöin tuotteiden valmistamiseen käytetään usein eri raaka-aineita. Yleensä kyseiset ominaisuudet täyttävät monet teollisuus- ja palvelualan organisaatiot, jotka harjoittavat yksittäis-, erä- tai sarjatuotantoa. Tämän kaltaisiin tapauksiin suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseksi on kehitelty lisäyslaskenta. (Järvenpää ym. 2010, 113; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 132; Tyni ym. 2012, 143–144; Vilkkumaa 2005, 183.)

4.4.2 Lisäyslaskenta

Lisäyslaskennassa kustannukset tulee jakaa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin ja niitä lähdetään käsittelemään kustannuslajipohjaisesti. Välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteille normaaliin tapaan aiheuttamisperiaatteen mukaan. Tähän vaadi-

taan kuitenkin laskentatilanteesta riippuen tuntemusta tuotteiden, valmistusmäärien ja asiakastilausten edellyttämistä työmääristä vaiheittain sekä ainemääristä nimikkeittäin. Lisäksi on selvitettävä näiden molempien vastaavat yksikkökustannukset. Välillisten kustannusten kohdistamista varten kustannukset on siirrettävä apukustannuspaikoilta pääkustannuspaikoille. Välilliset kustannukset tulee lisätä välittömiin kustannuksiin kohdistamalla ne pääkustannuspaikoille määriteltyjen yleiskustannuslisien avulla. Yleiskustannuslisä kohdistaa välilliset kustannukset suoritteille, jonka ansiosta saadaan selville suoritekohtaiset kustannukset. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 149–150; Järvenpää ym. 2010, 113–114; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 132; Tyni ym. 2012, 143–144; Vilkkumaa 2005, 183–184.)

Tyypillisimmin välillisten aine- ja valmistuskustannusten sekä myynnin ja hallinnon kustannusten kohdistaminen edellyttävät omien yleiskustannuslisien käyttöä. Lisät lasketaan erikseen kullekin pääkustannuspaikalle. Jokaisen kustannuspaikan yleiskustannuslisällä on oma kohdistamisperusteensa. Yleiskustannuslisän määrittämisessä tulee olla tarkka, jotta kustannukset voitaisiin kohdistaa mahdollisimman paljon aiheuttamisperiaatteen mukaiseksi. Yleiskustannuslisät voidaan ilmaista suhteellisesti prosenttiyksiköinä tai absoluuttisina yksikköinä. Yk-lisät tulee määrittää organisaatioissa uudelleen tarkoituksenmukaisin väliajoin. Kuvio 6 esittää yleiskustannuslisän laskemiseen käytettävää kaavaa. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 151–156; Järvenpää ym. 2010, 114–116; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 133–135; Tyni ym. 2012, 143–144; Vilkkumaa 2005, 184–192.)

$$\text{Yleiskustannuslisä} = \frac{\text{Laskentakauden välilliset kustannukset}}{\text{Laskentakauden suoritemäärä}}$$

Kuvio 6. Kaava yleiskustannuslisän laskemiseen (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 133)

Laskentatapa, jossa yhdistyvät sekä jako- että lisäyslaskenta kutsutaan **hybridilaskennaksi**. Hybridilaskentaa tulisi käyttää organisaatioissa, joissa tuotteiden valmistamiseen käytetään samankaltaisia raaka-aineita ja työvaiheita, mutta osa tuotevalikoimasta sisältää myös näistä eroavia tuotteita. Hybridilaskennassa kustannuslaskenta mukautetaan käytettävään tuotantoteknologiaan. Tämän mukaan samanlaisten toimenpiteiden yksikkökustannusten selvittämiseen käytetään jakolaskentaa, kun taas

toisistaan poikkeaviin toimenpiteisiin sovelletaan lisäyslaskentaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 136.)

4.5 Perinteisen kustannuslaskennan puutteet

Perinteinen kustannuslaskenta sisältää laajasti tiedostettuja ongelmia. Tämä on saanut yritykset ja organisaatiot kehittämään sekä tehostamaan omaa kustannuslaskentaansa saadakseen todenmukaisempia ja kattavampia tietoja omista kustannuksistaan päätöksentekoa varten. (Alhola 2008, 12.)

Joissain tapauksissa perinteinen kustannuslaskenta saattaa olla liian yksioikoinen ja voi vääristää tuotteen tai palvelun tuottamisesta aiheutuvia kustannuksia. Kritiikki kohdistuu perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmien, kuten jako- ja lisäyslaskennan soveltuvuuteen. Jako- ja lisäyslaskennan ajatellaan kohdistavan yleiskustannuksia tuotteille väärin perustein, jolloin aiheuttamisperiaatetta ei kunnioiteta tarpeeksi. Koska toiminnasta muodostuvilla kustannuksilla ja niistä saatavilla tiedoilla on suuri vaikutus yritysten ja organisaatioiden päätöksentekoon, voi kustannustietojen vääristyminen johtaa väärin tuotantoon vaikuttavien päätösten tekemiseen. Lisäksi vääristyneet kustannustiedot saattavat aiheuttaa tuotteiden virheellistä yli- tai alihinnoittelua. (Alhola 2008, 12–13; Järvenpää ym. 2010, 129–130; Lucey 2002, 15; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 144.)

Perinteinen kustannuslaskenta pyrkii mittaamaan erityisen tarkasti volyymiresursseja. Volyymiresurssien kulutus on suhteessa suoritteiden tuottamiseen. Monissa organisaatioissa resurssit eivät kuitenkaan ole volyymisidonnaisia, joten perinteisen kustannuslaskennan oletus siitä, että jokainen suorite kuluttaa kaikkia resursseja, voi johtaa suoritteiden todellisten kustannusten vääristymiseen. (Alhola 2008, 20–21.)

Perinteisellä kustannuslaskennalla on myös muitakin ongelmia. Kustannuslaskenta pyrkii erittelemään kustannuksia vaikutuspiirinsä vastuuhenkilöille. Tapaukset, joissa suoritteen valmistuksesta muodostuu yhteisiä kustannuksia usealta eri vastuualueelta, voivat muodostua ongelmaksi. Kustannustehokkuuden parantaminen ei siis välttämättä hyödytä vastuuhenkilön omaa vastuualuetta, vaan sen vaikutus voi kohdistua

muihin vastuualueisiin. Oman vastuualueen menekki saattaisi heiketä, kun taas toisen vastuualueen osalta se paranisi. Erilaiset vastuu- ja motivointikysymykset nousevat täten pinnalle. (Alhola 2008, 13–15.)

Eräs perinteisen kustannuslaskennan kritiikin kohde on turhan ylimalkainen kustannuspaikkajako. Kustannuspaikkajako on helposti liian karkea suoritekohtaisen laskennan tarpeisiin, eikä aiheuttamisperiaate pääse toteutumaan kustannusten kohdistamisessa parhaalla mahdollisella tavalla. Perinteisessä kustannuslaskennassa laskentakohteena käytetään lähinnä ainoastaan tuotetta. Asiakasryhmien ja jakelukanavien kannattavuuden mittaaminen perinteisen kustannuslaskennan avulla on käytännössä erittäin vaikeaa. (Alhola 2008, 55; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 125.)

Periteisen kustannuslaskennan osalta paljon kritiikkiä kohdistuu myös siihen, että johdon päätöksenteko tukeutuu liiaksi ulkoisen laskentatoimen tietojen varaan. Lisäksi johdon sisäisen laskentatoimen tuottama tieto tulee liian myöhään ja se on liian hajanaista sekä jäsentymätöntä, että siitä olisi apua johdolle päätöksenteossa ja valvonnassa. Näitä perinteisen kustannuslaskennan ongelmia on pyritty ratkomaan kehittämällä toimintokohtaisen kustannuslaskennan menetelmä. (Alhola 2008, 14–15; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 125.)

5 TOIMINTOKOHTAINEN KUSTANNUSLASKENTA

5.1 Toimintokohtaisen kustannuslaskennan taustaa

Toimintokohtainen laskenta pyrkii selvittämään yritysten ja organisaatioiden todellisia kustannuksia. Sen tarkoituksena on tuoda esille tuotteiden, palveluiden, projektien, jakelukanavien, asiakkaiden tai muun laskentakohteen kokonaiskustannusten muodostuminen resurssien kulutuksen ja toimintojen käytön seurauksena. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan tuottamat tiedot perustuvat organisaatioiden operatiivisiin tietoihin. (Alhola 2008, 15–16, 31; Järvenpää ym. 2010, 128; Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilähti 1995, 19.)

Kirjallisuuden ja käytännön kokemusten mukaan eniten yleiskustannusten kohdistamisessa aiheuttamisperiaatetta noudattava kustannuslaskennan menetelmä on toimintokohtainen kustannuslaskenta. Ensimmäiset havainnot toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta on tehty 1970-luvulla. Aluksi toimintokohtainen kustannuslaskenta oli kehitetty teollisuusyrityksiä varten, mutta pian havaittiin, että se soveltuu hyvin myös palvelualalle ja julkishallinnolliselle sektorille. Toimintokohtaisesta laskennasta voidaan käyttää myös nimityksiä toimintolaskenta, toimintoperusteinen laskenta ja ABC-laskenta (Activity-Based Costing). (Alhola 2008, 15–16, 31; Brimson 1992, 14; Järvenpää ym. 2010, 128; Vazakidis, Karagiannis & Tsiarta 2010, 376–377; Torppa & Wallin 1996, 9.)

Viime vuosina toimintokohtaisen kustannuslaskennan käyttö on tullut ajankohtaisemmaksi toimintaympäristön sekä yritysten ja organisaatioiden kustannusrakenteen muutosten myötä. Kustannuslaskentaa tulisi pyrkiä kehittämään perinteisestä laskennasta toimintokohtaisen laskennan suuntaan, sillä markkinat muuttuvat dynaamisemmiksi ja tuotantoprosessit monimutkaisemmiksi. Organisaatioiden kustannusrakenteessa välittömien kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on vähentynyt, kun taas välillisten yleiskustannusten osuus on kasvanut, mikä korostaa entisestään kustannuslaskennan tuottaman informaation oikeellisuuden tärkeyttä. (Alhola 2008, 15–16; Jormakka ym. 2009, 204; Torppa & Wallin 1996, 8.)

Organisaatiot hyötyvät toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta monin eri tavoin. Se tuottaa luotettavampaa ja tarkempaa kustannusinformaatiota perinteiseen menetelmään verrattuna. Näin se myös tukee paremmin johdon päätöksentekoa. Se auttaa ymmärtämään entistä paremmin organisaation prosessit, toiminnot ja niihin osallistuvat henkilöt sekä kustannusten syyt, jolloin myös toiminnan kehittämisedellytykset paranevat. Toimintokohtaisen laskennan laskentaperiaatteet ovat henkilöstölle perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmiin vettattuna helpommin ymmärrettävissä. Lisäksi toimintokohtainen laskenta antaa kattavamman näkemyksen resurssien kulutuksesta ja kustannusten käyttäytymisestä. Pääsääntöisesti toimintokohtaisen kustannuslaskennan tavoite onkin tukea ja kehittää organisaation strategista ja operatiivista johtoa avaamalla sekä analysoimalla kustannusten käyttäytymistä. (Järvenpää ym. 2010, 129, 131; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 163; Vazakidis, Karagiannis & Tsiarta 2010, 377.)

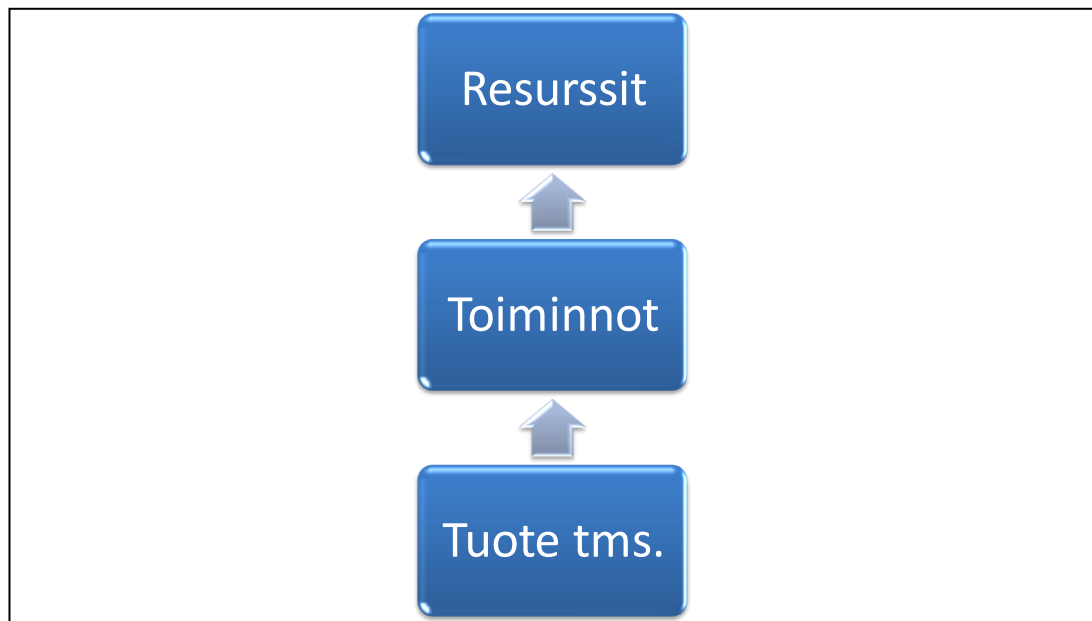
Laskentamenetelmänä toimintokohtainen laskenta on hieman muita työläämpi kaksinkertaisen kohdistettavuutensa vuoksi. Sen tuottama lisäarvo riippuu pitkälti organisaation toimintaprosessin monimuotoisuudesta ja välillisten yleiskustannusten määrästä. Yksinkertaisille toimintaprosesseille on toimintokohtaisen laskennan avulla vaikea tuottaa sen suurempaa lisäarvoa kuin muidenkaan menetelmien avulla. Kuitenkin yleensä varsinkin palvelutuotantoa harjoittavalle organisaatiolle on kustannusten selvittämisestä toimintokohtaisen laskennan avulla hyötyä. Tämä johtuu siitä, että palvelutuotantoa harjoittavan organisaation toiminnot ja prosessit limittyvät toisiinsa monimutkaisesti sekä myös niiden kustannusrakenne koostuu suurilta osin yleiskustannuksista. Palvelutoimintaan toimintokohtainen laskenta soveltuu erityisen hyvin, sillä sen avulla kustannusten kohdistusperusteena voidaan käyttää työvaiheisiin perustuvaa ajankäyttöä. (Järvenpää ym. 2010, 131–132; Tyni ym. 2012, 148–149.)

5.2 Toimintoajattelu

Toimintokohtainen kustannuslaskenta perustuu toimintoajatteluun. Jotta organisaatio pystyisi luomaan asiakkaille tarjottavia tuotteita ja palveluita, täytyy sen suorittaa erilaisia toimintoja. Toiminnot ovat erilaisia tehtäviä, joita suoritetaan tuotteen tai palvelun aikaansaamiseksi. Jotta tehtävä voitaisiin määritellä toiminnoksi, tarvitsee sen olla niin laaja, että se voitaisiin ulkoistaa. Erilaiset toiminnot muodostavat keskenään organisaatioissa toimintoketjuja, eli prosesseja. Toimintoajattelussa onkin tärkeää ymmärtää ja hahmottaa toimintoketjujen kokonaisuuksia. Organisaatiossa tuotettavien tuotteiden ja palveluiden lisäksi myös kaupat, asiakkaat, projektit, markkina-alueet ja jakelukanavat kuluttavat toimintoja. Toiminnot syntyvät siis ulkopuolisesta vaatimuksesta. (Alhola 2008, 25–26, 31–32; Jormakka ym. 2009, 204; Lumijärvi 1995, 19; Tyni ym. 2012, 148; Vilkkumaa 2005, 206.)

Kuten edellä mainittiin, laskentakohteet luovat tarpeen toiminnoille. Saadakseen aikaan tarvittavat toimenpiteet toiminnot tarvitsevat organisaation voimavaroja, eli resursseja. Toiminnot kuluttavat resursseja, jonka takia muodostuu kustannuksia. Seuraava kuvio (kuvio 7) kuvaa tätä toimintoajattelun yksinkertaista lähtökohtaa. Kuvi-

on nuolet kuvaavat tarvetta. (Alhola 2008, 25–29; Jormakka ym. 2009, 204; Stefano & Freitas 2014, 156.)



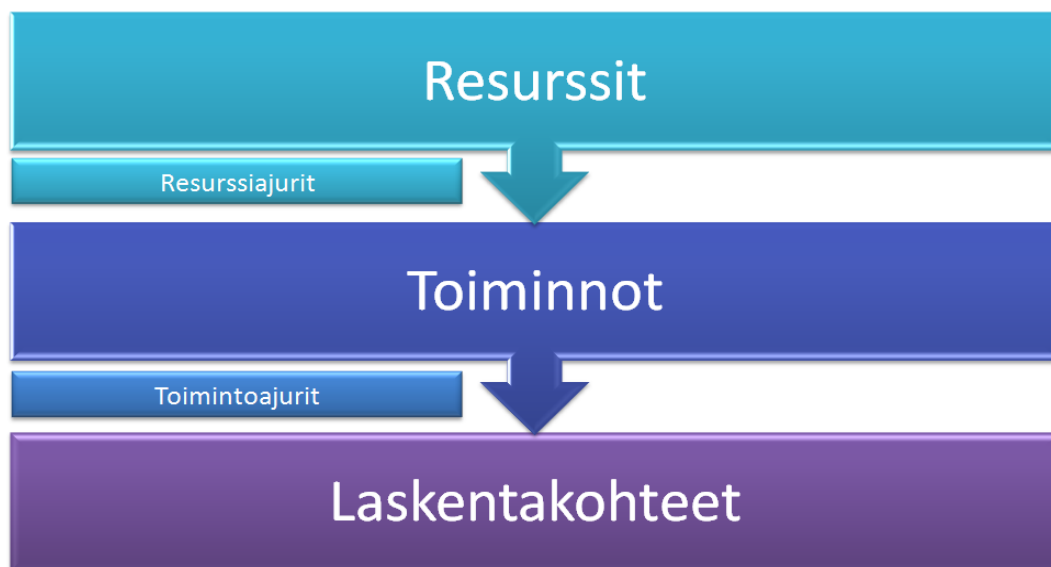
Kuvio 7. Toimintoajattelun yksinkertainen lähtökohta (Alhola 2008, 29)

Toiminnot ovat erilaisia eri yrityksissä ja organisaatioissa. Näiden toimintojen selvittäminen on erittäin tärkeää, jotta niiden resurssien käyttö eli kustannukset saataisiin selville. Kustannusten mittaaminen toimintojen avulla auttaa johtoa ymmärtämään, mistä kustannukset todellisuudessa muodostuvat. Näin voidaan huomata, minkä toimintojen aiheuttamat kustannukset tuottavat asiakkaille lisäarvoa ja mitkä eivät. Toimintoihin vaikuttamalla pystytään vaikuttamaan myös niiden muodostamiin kustannuksiin. (Alhola 2008, 25–29; Lumijärvi 1995, 19–20.)

5.3 Toimintokohtainen laskentaprosessi

Toimintoajattelu on johtanut toimintokohtaiseen kustannuslaskentaan. Perinteisessä kustannuslaskennassa kustannukset kohdistetaan kustannuspaikkojen avulla laskentakohteilleen, kun taas toimintokohtaisessa kustannuslaskennassa eri resurssien kuluksista aiheutuneet kustannukset kohdistetaan toimintojen kautta laskentakohteille. (Jormakka ym. 2009, 205; Kaplan & Cooper 1998, 83–85; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 145; Tyni ym. 2012, 148.)

Toimintokohtainen kustannuslaskenta koostuu kolmesta vaiheesta. Ensimmäisessä vaiheessa tehdään toimintoanalyysi, jossa määritellään organisaation toiminnot ja selvitetään niiden väliset suhteet. Toinen vaihe on resurssiajuriin valinta. Siinä selvitetään organisaation resurssit, joiden kohdistamiseen toiminnoille pyritään valitsemaan oikeanlaiset resurssiajurit. Valittujen ajureiden tulisi kuvata parhaiten sitä, miten paljon resursseja toiminnot käyttävät. Viimeisessä vaiheessa organisaation laskentakohteet selvitetään, jonka jälkeen niille valitaan toimintoajurit. Toimintoajureiden valinnassa on tärkeää valita ajurit, jotka kuvaavat mahdollisimman todenmukaisesti lopullisen laskentakohteen aiheuttamien toimintojen suorittamista. Toimintoajuriin avulla kustannukset kohdistetaan toimintojen käytön perusteella toiminnoilta laskentakohteille. Kuvio 8 havainnollistaa toimintokohtaista laskentaprosessia. (Alhola & Lauslahti 2003, 214; Jormakka ym. 2009, 205; Järvenpää ym. 2010, 132–133; Kaplan & Cooper 1998, 83–85; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 145.)



Kuvio 8. Kustannusten kohdistamisprosessi (Mukailtu Alhola 2008, 42).

5.4 Toimintoanalyysi

Toimintoanalyysin avulla kerätään tietoa siitä, mitä kaikkea organisaatiossa tehdään. Sen tehtävänä on määrittää organisaation toiminnot ja niiden väliset suhteet. Näin saadaan kokonaisvaltainen kuva organisaation toiminnasta ja prosesseista. Toimintoanalyysin avulla päästään myös selvyyteen siitä, millaisia resursseja toimintojen suorittamiseen vaaditaan ja kuinka paljon. Toimintoanalyysi kuvaa, mitä organisaatiossa

tapahtuu ja miten se resurssejaan hyödyntää. Ratkaisut toimintoanalyysiin saadaan pääasiassa yhteistyössä henkilökunnan ja esimiesten kanssa. (Alhola 2008, 93; Alhola & Lauslahti 2003, 214–216, 218; Jormakka ym. 2009, 205; Järvenpää ym. 2010, 132–133; Lumijärvi ym. 1995, 32; Tyni ym. 2012, 154.)

Toimintoanalyysi lähtee liikkeelle toimintojen ja toimintoketjujen, eli liiketoimintaprosessien kartoittamisesta. Toimintoanalyysin suorittaminen vaatii laajaa tietämystä organisaatiosta ja sen toimintaprosesseista. Toimintojen kuvaus voidaan suorittaa esimerkiksi seinätaulutekniikkaa käyttämällä. Seinätaulutekniikassa prosessi kuvataan tauluun tai muuhun avoimeen laajaan tilaan. Näin huomataan toimintoketjuun osallistuvat henkilöt. Kartoitus onnistuu yleensä näiden avainhenkilöiden haastattelujen avulla. Haastattelut voidaan suorittaa henkilökohtaisesti tai ryhmissä. (Alhola & Lauslahti 2003, 93–95; Lumijärvi ym. 1995, 39–41.)

Toimintoanalyysissä toiminnot voidaan määrittellä usealla eri tasolla ja tarkkuudella. Niiden määrittelyyn vaikuttaa kustannuslaskennan käyttötarkoitus. Jos toimintokohtaisen kustannuslaskennan tarkoituksena on kehittää operatiivista toimintaa, tulee toimintojen määrittämisen olla tarkkaa ja yksityiskohtaista. Strategisen toiminnan kehittämisessä yleisluonteisempi toimintojen määrittely taas riittää. Myös toimintojen määrä tulisi säilyttää maltillisena, jotta laskenta ei aiheutuisi liian raskaaksi. (Järvenpää ym. 2010, 133; Lumijärvi ym. 1995, 37; Tyni ym. 2012, 148.)

Määriteltäessä toimintoja on hyvä lähteä liikkeelle laajemmista toimintoryhmistä- tai kokonaisuuksista. Nämä toimintokokonaisuudet saattavat ylittää organisaation sisäisiä vastuualuerajoja. Jakamalla toimintaprosessit toimintoketjuiksi, jotka koostuvat peräkkäisistä toiminnoista, päästään selville myös yksittäisistä toiminnoista sekä niiden välisistä suhteista. Toimintoanalyysi on hyvä lähtökohta toiminnan kehittämiseen ja virtaviivaistamiseen, sillä pelkästään jo toimintoketjujen kuvausten avulla voidaan löytää aiemmin tiedostamattomia epäkohtia ja kehittämisideoita toimintaprosesseihin. Toimintoja voidaan arvioida myös kriittisesti, jonka seurauksena tarpeettomiksi koetuista toiminnoista voidaan karsia. (Lumijärvi ym. 1995, 32; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 149, 161; Tyni ym. 2012, 152–153.)

Toimintojen kartoituksen jälkeen tulee selvittää toimintoihin käytettävät resurssit. Haastattelujen pohjalta toimintokartoitus puretaan toimintahakemistoksi, joka annetaan organisaation henkilöstölle. Henkilöstö suorittaa ajankäyttöselvityksen merkkamalla lomakkeisiin, kuinka paljon aikaa he käyttävät tiettyjen toimintojen suorittamiseen esimerkiksi vuositasolla. Näin saadaan selville toimintojen vuotuinen henkilöstöresurssien kulutus. Muut resurssit ja niiden käyttö saadaan yleensä selville pääkirjanpidon tileiltä. Toimintahakemisto on vielä hyvä luokitella eri ryhmiin. Mitä enemmän erilaisia luokitteluja on, sitä laajempi näkökulma saadaan. Seuraava kuvio (kuvio 9) auttaa havainnollistamaan toimintoanalyysiä sekä toimintojen kartoituksen vaiheita. (Alhola & Lauslahti 2003, 93–95; Lumijärvi ym. 1995, 42–45.)



Kuvio 9. Toimintojen kartoituksen vaiheet (Alhola & Lauslahti 2003, 94)

Toimintokohtaisessa laskennassa on suositeltavaa luokitella toiminnot hierarkkisesti tai tarpeellisuuden mukaan. Toimintojen luokittelu eri toimintotasoihin auttaa hahmottamaan niiden kustannuskäyttämistä. Yleispätevää ohjetta toimintoluokkien määräksi on vaikea määrittellä, sillä se riippuu pitkälti kustannuslaskentaprojektin tavoitteista. Tasojen nimitykset, määrät ja sisällöt voidaan määrittellä siis tapauskohtaisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 216; Lumijärvi ym. 1995, 39–40; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 150; Tyni ym. 2012, 152–154.)

Selvitettäessä lopputuotteiden kustannuksia, kelpaavat jo pienemmätkin määrät toimintoja ja kustannusajureita. Haluttaessa vertailla omaa toimintaa ja kustannuksia vastaavanlaisiin organisaatioihin, tulee luokittelu tehdä monimutkaisemmin. Organisaatiossa voidaan käyttää esimerkiksi seuraavaa viittä toimintotasoa: organisaatiotason, asiakastason, tuotetason, erätason ja yksikkötason toiminnot. Eri hierarkiatasoilla olevilla kustannuksilla on omat kohdistimensa. Toiminnot voidaan luokitella myös

ydin ja tuki toimintoihin. Lisäksi vaihtoehtoiset luokittelutavat ovat luokitella toiminnot tarpeellisuuden mukaan lisäarvoa tuottaviin ja tuottamattomiin tai välttämättömiin, pakollisiin, tarpeellisiin, lähes tarpeellisiin sekä tarpeettomiin toimintoihin. Toiminnan tehostamis ja supistamis päätöksiä on helpompi tehdä kyseisen luokittelun avulla. (Alhola & Lauslahti 2003, 216; Lumijärvi ym. 1995, 45–51; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 150; Tyni ym. 2012, 152–154.)

5.5 Kustannusten kohdistaminen ja kustannusajurit

Toimintokohtaisen kustannuslaskennan lähtökohtana on, että kaikki kustannukset kohdistettaisiin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kuten muissakin laskentamenetelmissä, myös toimintokohtaisessa kustannuslaskennassa välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Välillisten kustannusten kohdistamiseen on kehitelty erilaisia kustannusajureita. Kustannusajuri tarkoittaa kustannusten kohdistamisperiaatetta. On kuitenkin mahdollista, että myös välittömät kustannukset kohdistettaisiin toimintojen kautta, sillä toimintokohtaisessa kustannuslaskennassa ollaan kiinnostuneita myös yksittäisten toimintojen kokonaiskustannuksista. (Järvenpää ym. 2010, 138; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 152; Tyni ym. 2012, 149.)

Toimintokohtaisessa laskennassa kustannusten kohdistamiseen tarvitaan kahdenlaisia kustannusajureita. Nämä kustannusajurit ovat ensimmäisen ja toisen tason kohdistustekijät, toisin sanoen resurssiajurit ja toimintoajurit. Näiden kustannusajureiden tarkoituksena on kohdistaa kustannuksia eteenpäin tietyin perustein. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan kriittisin vaihe onkin oikeiden ajureiden ja laskentaperusteiden valinta, sillä vääränlaisilla kustannusajureilla kustannuslaskennan tulokset vääristyvät. Tällöin myös päätöksenteon tukena olevat kustannustiedot olisivat virheellisiä. (Alhola 2008, 44; Alhola & Lauslahti 2003, 214, 220; Jormakka ym. 2009, 205; Lumijärvi ym. 1995, 52–53.)

Toimintoanalyysin pohjalta saadaan selville toimintojen vaatimat resurssit. Näille resursseille tulee myös valita kohdistamisperuste, jota kutsutaan resurssiajuriksi. Resurssiajurit keskittyvät pääasiassa voimavarojen, ajankäytön tai panosten kulutuksen

kohdistamiseen. Resurssiajurin perusteella resurssien käytöstä aiheutuneet kustannukset voidaan kohdistaa mahdollisimman tarkasti toiminnoille tai toimintoketjuille. (Alhola 2008, 44; Alhola & Lauslahti 2003, 214; Jormakka ym. 2009, 205; Järvenpää ym. 2010, 128.)

Kun kustannukset on kohdistettu resurssiajureiden avulla toiminnoille, on selvitettävä laskentakohteet, joille kustannukset voidaan kohdistaa valittujen laskentaperusteiden, eli toimintoajurien avulla. Toimintoajurit ovat tekijöitä, joilla on vaikutusta toiminnon suoritusiheyteen ja siihen, että toimintoa ylipäätään suoritetaan. Toimintoajurit kohdistavat kustannukset laskentakohteille sen mukaan, kuinka paljon ne eri toimintoja käyttävät. Toimintoajureina toimivat siis usein toimintojen suoritemäärät. Valittaessa laskentakohteeksi tuote tai palvelu, täytyy ne olla nimettynä organisaation tuotevalikoimassa. Palvelualalla joudutaan usein käyttämään tuotteistamista ennen toimintokohtaisen kustannulaskennan käyttöä. (Alhola 2008, 31–32, 47–49; Alhola & Lauslahti 2003, 214, 219; Jormakka ym. 2009, 205.)

Kustannusten kohdistamiselle on useita vaihtoehtoisia tapoja. Kustannusajurin valintaan vaikuttavat organisaation toiminnan luonne, toimintojen määrittelyn tarkkuus ja kustannusajurien saatavuus sekä käyttömahdollisuudet. Toimintolaskentamalli on sitä monimutkaisempi, mitä tarkemmin toiminnot määritellään ja mitä enemmän kustannusajureita otetaan käyttöön. Saadakseen parhaan mahdollisen hyödyn toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta, on suositeltavaa käyttää ainoastaan yhtä parhaiten kuvaavaa kustannusajuria yksittäisen toiminnon kohdistamiseen. Näin vältetään monimutkaisuudelta ja liialliselta ajankäytöltä. Jokaista toimintoa parhaiten kuvaavat ajurit saadaan selville organisaation avainhenkilöiden haastattelujen avulla. Taulukko 3 sisältää esimerkkejä erilaisista resurssiajureista. (Järvenpää ym. 2010, 140–142; Lumijärvi ym. 1995, 57–59; Torppa & Wallin 1996, 48.)

Taulukko 3. Ensimmäisen tason kustannusajureita (Lumijärvi ym. 1995, 68)

Resurssi	1. tason kustannusajuri
Henkilösidonnaiset kustannukset	Ajankäyttö
Tilakustannukset	Pinta-ala, henkilömäärä
Energia	Kilowattitunnit
Koneiden pääomakustannukset	Käyttötunnit, toteutuneet kustannukset
Ohjelmistot	Käyttötarkoitus, ajankäyttö

Ensimmäisen ja toisen tason kustannusajurit voidaan luokitella eri tyypeihin kohdistamisperusteensa mukaan. Nämä tyypit ovat volyymistä riippuvaiset, ajankäyttöön sidonnaiset sekä toiminnon suorittamisen vaatimuksesta tai intensiteetistä johtuviksi. (Järvenpää ym. 2010, 139.)

Kustannusajurit, jotka ovat volyymistä riippuvaisia liittyvät aina toiminnon suorittamismäärään tai siitä jäljiteltävissä olevaan tekijään. Näitä ovat esimerkiksi hankinnan tuotenimikkeiden ja laskujen lukumäärät. Volyymiriippuvaisina kustannusajureina voidaan käyttää lukumäärien lisäksi erilaisia tilakustannuksia, kuten esimerkiksi toimisto- tai varastopinta-alaa. Myös neliömetrille laskettua hintaa voidaan käyttää volyymistä riippuvaisena kustannusajurina. (Järvenpää ym. 2010, 139.)

Kaikkein tarkimpia kohdistustapoja ovat toiminnon suorittamisen vaativuuteen tai intensiteettiin perustuvat kustannusajurit. Kyseiset ajurit ottavat huomioon toiminnon suorittamisen haasteellisuuden. Vaativuuteen ja intensiteettiin perustuvia kustannusajureita voi olla hyvin vaikea luoda, sillä niiden edellyttämiä tietoja ei ole läheskään aina saatavilla. Kyseisiä ajureita käytetään harvemmin, sillä niiden käytön tuottama hyöty ei usein vastaa tiedon selvittämisestä aiheutuneita kustannuksia. Vaativuuteen ja haasteellisuuteen perustuvat ajurit toimivat yleensä muiden ajurien tuottaman tiedon täydentäjinä ottamalla huomioon toimintojen käytön suoritustapaerot. Haluttaessa käyttää toiminnon suorittamisen vaativuuteen liittyviä ajureita, muodostetaan indeksiluvut kuvaamaan toiminnon suorittamisen vaativuutta. Kohdistaminen saadaan tehtyä kertomalla työn suorittamisen keskimääräinen kesto työn vaativuuden muodostamalla indeksikertoimella. (Järvenpää ym. 2010, 140–142.)

Ajankäyttöön sidonnaiset kustannusajurit jäsentävät toiminnon kestoja. Tämä kohdistusmenetelmä on yleensä tarkempi kuin suoritelmäärään perustuvat kohdistusmenetelmät. Aikaan sidonnaisista kustannusajureista on hyötyä etenkin silloin, jos toiminnon suorittamiseen käytetty aika eroaa huomattavasti eri toimenpiteiden kesken. Kone-tuntien määrää perustuva kustannusajuri on esimerkki ajankäyttöön sidonnaisesta kustannusajurista. Sitä käytetään usein organisaatioissa, joissa useat toiminnot suoritetaan koneiden avulla. Ajankäyttöön sidonnaiset kohdistustekijät vaativat tarkoituk-

senmukaisen menetelmän, jonka avulla ajankäyttö saataisiin selville. Tätä menetelmää tulisi hallinnoida ja ylläpitää. (Järvenpää ym. 2010, 140.)

Työajan kohdistamistavat

Erityisesti palvelualan yrityksissä ja julkishallinnon organisaatioissa käytetyn työajan kohdistaminen toiminnoille on tärkeässä asemassa. Työajan käytön kohdistamisen avulla on mahdollista selvittää ja laskea palveluiden toimintoperusteiset kustannukset. Työajan seurannassa väärän mallin käyttäminen tai puutteellinen toteuttaminen voi aiheuttaa huomattavia virheitä laskelmiin. Työajan seuranta ei tule käyttää työntekijöiden valvontaan tai tehtävien suorittamisen arviointiin. Työajan seurannassa henkilökunnan asenteet ja niihin vaikuttaminen ovat erittäin tärkeässä roolissa, jotta saataisiin kerätyksi laadukasta tietoa, eikä manipulointeja pääsisi tapahtumaan. (Järvenpää ym. 2010, 142–144; Lumijärvi ym. 1995, 68–69.)

Työajan kohdistamiseen käytetään useita eri menetelmiä. Näistä käytetyimpiä ovat kokonaistyöajan kohdentaminen eri työtehtäviin ja toimintoihin, kokonaistyöajan jakautuminen eri tehtäville ja toiminnoille, jatkuva työajan seuranta sekä työtehtävä- tai työvaihekohtaisen keskimääräinen ajankäytön määrittäminen. (Järvenpää ym. 2010, 142–143.)

Kokonaistyöajan kohdentaminen eri työtehtäviin ja toimintoihin on mahdollista suorittaa esimiehen tai muun nimetyn asiantuntijan näkemyksen perusteella tai vaihtoehtoisesti työntekijän itsearvioinnilla avulla. Toimintojen mukaisesti määritelty työajan jakauma ilmoitetaan prosenttiosuuksittain. Tämä työajan kohdistamismenetelmä saattaa jäädä hieman yleiskuvauksen tasolle, mutta se on melko helposti ja nopeasti toteutettavissa. (Järvenpää ym. 2010, 142.)

Kokonaistyöajan jakautuminen eri tehtäville ja toiminnoille on mahdollista kohdistaa myös työntutkimuksen avulla. Yleensä työntutkimuksen suorittaa itse työntekijä seuraamalla työaikansa käyttöä yhdestä neljään viikkoon mittaisella ajanjaksolla. Työntekijän tehtävänä on kirjata työaikansa suorittamiinsa toimintoihin noin 15–30 minuutin tarkkuudella. Menetelmällä pyritään saada kirjattua mahdollisimman tarkasti tyypillisten työtehtävien työajan jakauma. Kun tiedot on kerätty, saadaan ne koottua

työryhmä-, osasto- tai toimintoluokkatasoisesti yhteen. Työtutkimuksen perusteella saatujen suhteellisten osuuksien mukaan henkilökunnan työaika kohdistetaan laskentakohteille. (Järvenpää ym. 2010, 142–143; Lumijärvi ym. 1995, 43, 68–69.)

Jatkuvan työajanseurauksen avulla työtunnit kirjataan järjestelmiin. Se voidaan suorittaa joko automatisoidusti tai manuaalisesti. Ajankäytön seurantajärjestelmät ovat yleistymässä yrityksissä ja organisaatioissa. Sen tuottama tieto toimintoihin ja tehtäviin käytetystä ajasta saadaan yksilöidysti ja tarkasti. (Järvenpää ym. 2010, 143; Lumijärvi ym. 1995, 43, 69.)

Työtehtävä- tai työvaihekohtaisen keskimääräisen ajankäytön määrittämisen avulla pyritään selvittämään erikseen määritellyn tehtävän tai työvaiheen tyypillisesti vaatima aika. Mallissa huomio kiinnitetään huomiota olennaisten työtehtävien vaatimaan työaikaan kokonaistyöajan käytön sijasta. Tämä Kaplanin ja Andersonin luoma malli antaa tarkan kuvan toimintojen suoritusajasta. Tämän avulla työmäärän analysointi tarkentuu. Lisäksi resurssien käytön kohdistaminen onnistuu tehokkaammin ja mielekkäämmin kuin aikaisemmin, kun kustannukset, jotka syntyvät käyttämättömästä kapasiteetista saadaan selville organisaatioyksiköittäin. (Järvenpää ym. 2010, 143.)

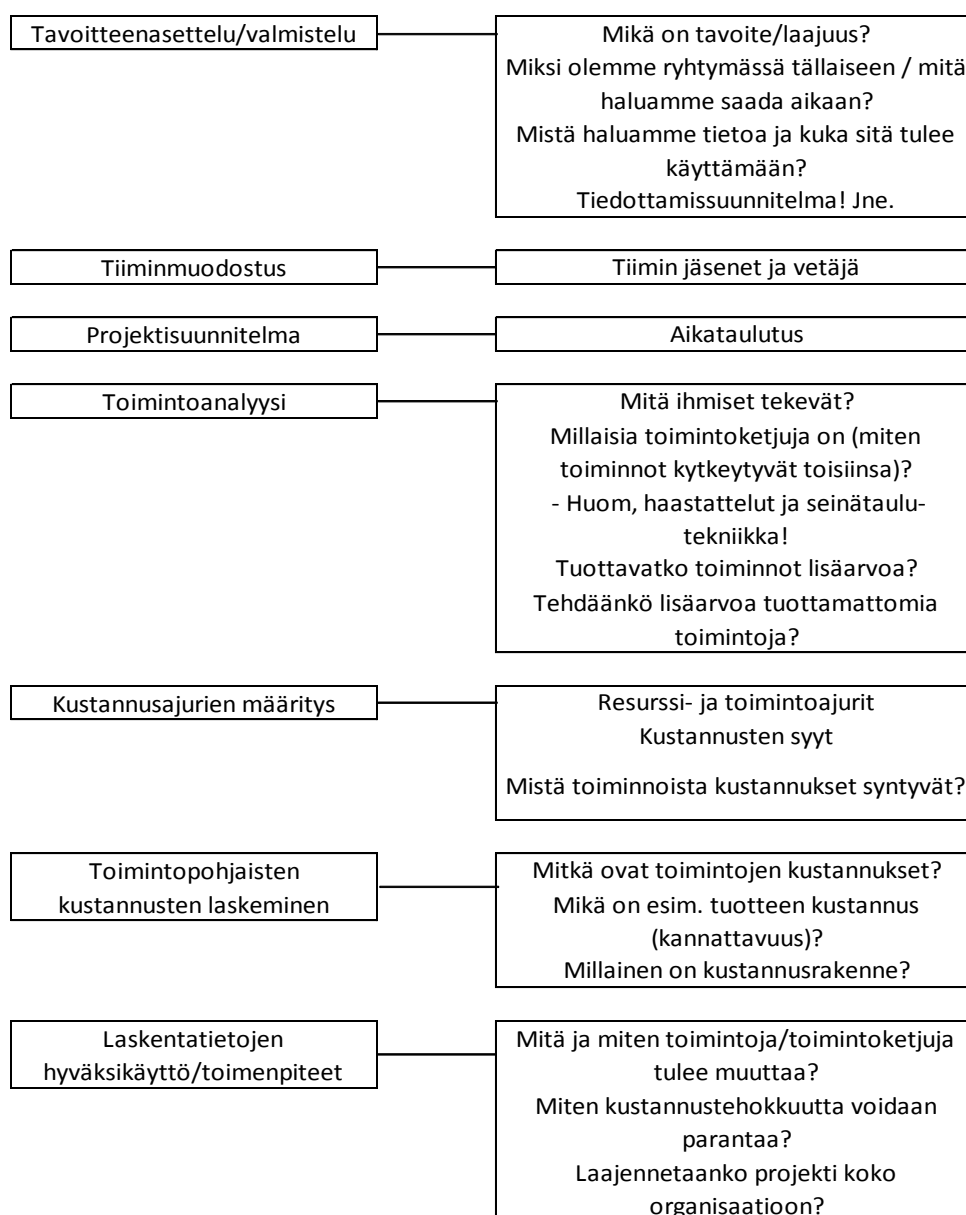
5.6 Toimintokohtaisen laskennan käyttöönotto

Toimintokohtaisen kustannuslaskennan käyttöönotto on organisaatioissa pitkäaikainen kehittämisprosessi. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan käyttöönotto edellyttää valmistelutoimia, kuten koelaskentakierrosta. Usein toimintokohtaiseen laskentaan liittyvät projektit toteutetaan organisaation yksittäisessä osassa pilottihankkeina. Pilottihankkeista voidaan yleensä rakentaa laskentamalli, joka on kopioitavissa toisiin yksiköihin ilman suurempia muutoksia. (Alhola 2008, 91; Lumijärvi ym. 1995, 25–27.)

Aloitettaessa kustannuslaskentahanketta, toimintolaskentaprojektin tulisi aina lähtökohtaisesti tulla johdon toimeksiantona. Toimintokohtaisen laskennan hyöty muodostuu siitä, että johto pyrkii hyödyntämään toimintokohtaisen kustannuslaskennan

tuloksia päätöksenteossa. Henkilöstön sitouttaminen hankkeeseen on myös erityisen tärkeää sen onnistumisen kannalta. (Lumijärvi ym. 1995, 30; Tyni ym. 2012, 150.)

Suunnittelu ja tavoitteenasettelu ovat tärkeässä roolissa toimintokohtaisen laskennan käyttöönottoprojektissa. Käyttöönottoprojektin onnistuessa organisaatio voi käyttää hyödyksi toimintokohtaisen laskennan tuottamia tietoja. Uusi laskentamalli voidaan myös integroida osaksi organisaation laskentaa. Kuvio 10 havainnollistaa monipuolisesti kaikkia toimintokohtaisen kustannuslaskennan käyttöönoton vaiheita. (Alhola 2008, 91; Turney 1994, 199.)



Kuvio 10. Toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet (Alhola 2008, 92; Lumijärvi ym. 1995, 24)

6 TUTKIMUKSEN SUORITTAMINEN

6.1 Tutkimustrategian ja -menetelmän valinta

6.1.1 Tutkimuksellinen kehittämistyö

Tämä tutkimus on kehittämistyö. Tutkimuksellisen kehittämistyön tarkoituksena on ratkaista organisaatioiden ongelmia ja luoda uusia ideoita sekä käytäntöjä. Tavallisesti tutkimuksellisella kehittämistyöllä pyritään luonnostelemaan, kehittämään ja ottamaan käyttöön erilaisia ratkaisuja. Kehittämistyön avulla voidaan esimerkiksi luoda tarpeiden mukaan yrityksiin ja organisaatioihin uusia toimintatapoja, menetelmiä, palveluita tai tuotteita. Sen tarkoituksena voi olla myös tehostaa yritysten ja organisaatioiden toimintaa sekä prosesseja. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 11–12, 19.)

Aloite kehittämistyön tekemiseen tulee yleensä organisaatiolta itseltään kehittämistä tai muutostarpeiden myötä. Kehittämistyö ei ainoastaan selittele asioita, vaan se pyrkii myös kehittämään organisaatiota. Se kyseenalaistaa perinteiset näkemykset arvioimalla kriittisesti sekä teoreettista että empiiristä tietoa. Tutkimuksellinen kehittämistyö ei siis pyri luomaan uutta teoriaa, vaan sen tarkoituksena on saada aikaan käytännön parannuksia ja uusia ratkaisuja yrityksiin ja organisaatioihin. (Ojasalo ym. 2009, 11–12, 19.)

6.1.2 Tutkimusstrategia ja -menetelmä

Aloitettaessa tutkimuksen toteuttamista on valittava tutkimusstrategia sekä tutkimusmenetelmä. Tutkimusstrategia tarkoittaa tutkimusten ratkaisumenetelmien muodostamaa kokonaisuutta. Tutkimusstrategia kuvaa tutkimuksen selvittämisen lähestymistapaa ja pyrkii selventämään, miten tutkimuksen tehtävä pyritään ratkaisemaan. Tutkimusmenetelmä on taas suppeampi käsite. Se kuvaa sitä, mitä menetelmää käyttämällä tämä tehtävä saadaan ratkaistuksi. Tutkimusstrategian ja -menetelmien valintaan vaikuttavat tutkimuksen tarkoitus ja ongelmat. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 128; Ojasalo ym. 2009, 51–52.)

Kehittämistyössä tutkimusstrategiat on jaettu kuuteen ryhmään. Nämä ryhmät ovat tapaustutkimus, toimintatutkimus, konstruktiiivinen tutkimus, innovaatioiden tuottaminen, ennakointi ja verkostotutkimus. Tutkimusstrategian valinta ei saisi olla liian mustavalkoinen. Valintaa ei tarvitse rajata ainoastaan yhteen strategiaan, vaan on suositeltavaa valita kustakin tutkimustrategiasta ne piirteet, jotka sopivat parhaiten omaan tutkimukseen. Lähestymistavan eli tutkimusstrategian valinnassa ei ole kuitenkaan vielä kyse konkreettisten menetelmien valinnasta, sillä se ainoastaan ohjaa valitsemaan oikeat tutkimusmenetelmät. (Hirsjärvi ym. 2007, 130–131; Ojasalo ym. 2009, 51–92.)

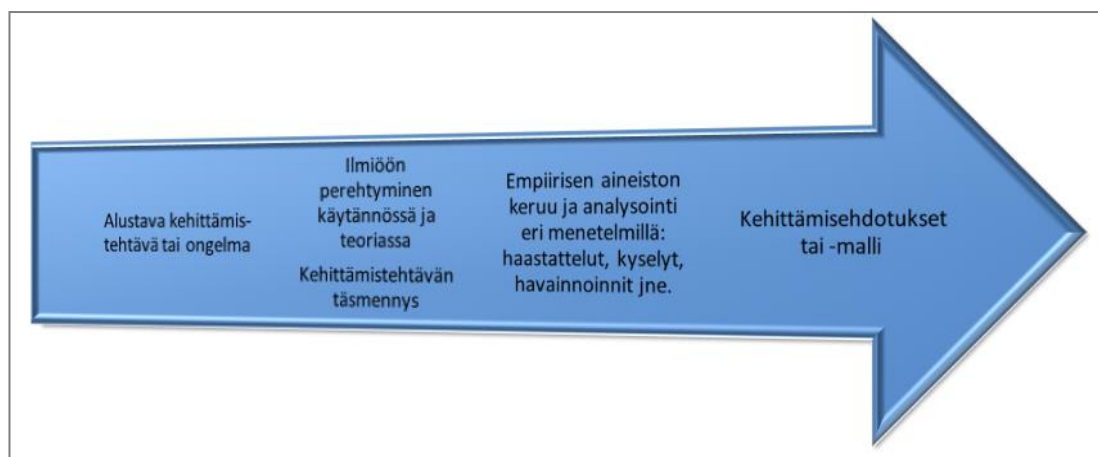
On olemassa useita erilaisia tutkimusmenetelmiä. Ne voidaan jakaa kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin eli määrällisiin ja laadullisiin menetelmiin. Kyseiset menetelmät täydentävät toisiaan ja niitä on vaikea erotella tarkasti. (Hirsjärvi ym. 2007, 131–133.)

Kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus korostaa syyn ja seurauksen lakeja. Kvantitatiiviset tutkimukset perustuvat aiempiin teorioihin ja tutkimuksiin sekä niistä saataviin johtopäätöksiin. Kvantitatiivisissä tutkimuksissa korostuvat hypoteesien esittäminen ja käsitteiden määrittely. Kvantitatiivinen tutkimus edellyttää tutkimusongelman ilmiön ja siihen vaikuttavien tekijöiden tuntemusta. Tutkimukset suoritetaan yleensä aineistonkeruusuunnitelmien pohjalta määrällisten numeeristen mittausten avulla. Tiedot kerätään tarkkaan määritellyiltä tutkittavilta koehenkilöiltä, eli perusjoukolta otantasuunnitelmien pohjalta. Saatava tieto käsitellään ja analysoidaan tilastollisesti prosenttitaulukoiden avulla. Lopuksi kvantitatiivinen tutkimus vielä testaa tulosten merkitsevyyttä tilastollisesti. (Hirsjärvi ym. 2007, 135–136; Kananen 2011, 12–14; Kananen 2008, 10–11.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen. Se pyrkii enemmänkin löytämään ja paljastamaan tosiasioita kuin todentamaan jo olemassa olevia väittämiä. Tunnuspiirteenä kvalitatiiviselle tutkimukselle on myös se, että se pyrkii kuvaamaan tutkimaansa kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisessä tutkimuksessa ihminen toimii yleensä tiedonkeruun välineenä. Tiedonkeruun kohdejoukko valitaan usein tarkoituksenmukaisesti, eikä sattumanvaraisesti.

Tiedonkeruu keinoja voivat olla esimerkiksi erilaiset haastattelut, havainnointi, lomakkeet ja testit. Kvalitatiivinen tutkimus on joustava ja sen tutkimussuunnitelma saattaa muotoutua tutkimuksen edetessä. Tapauksia pidetään ainutlaatuisina ja niitä käsitellään sekä analysoidaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi ym. 2007, 156–157, 160; Kananen 2011, 12–14; Kananen 2008, 10–11.)

Tämä tutkimus on laadullinen kehittämistyö, jonka tarkoituksena on tehostaa Rauman kaupungin vammaispalveluiden kustannuslaskentaa, ja näin selvittää kyseisen organisaation todellisia kustannuksia palveluittain toimintokohtaisen kustannuslaskennan avulla. Tutkimusstrategiaksi valitaan tapaustutkimus, sillä sen tehtävänä on tuottaa kehittämissuhteita ja -ideoita. Tutkimusstrategia sopii etenkin liiketaloustieteisiin, ja se perustuu aiempiin metodeihin, teorioihin ja tutkimuksiin sekä omiin ajatuksiin. Tutkittava osa voi olla organisaatio, sen osa, tuote, palvelu, toiminta tai prosessi. Tapaustutkimuksen tarkoituksena on tuottaa syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa tutkittavasta tapauksesta kehittämisen tueksi, mikä täyttää erityisen hyvin tämän tutkimuksen vaatimukset. (Ojasalo ym. 2009, 52–57.) Kuvio 11 kuvaa tapaustutkimuksen vaiheita.



Kuvio 11. Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo ym. 2009, 54)

Tyypillisesti tapaustutkimus pyrkii saamaan syvällisen, monipuolisen ja kokonaisvaltaisen kuvan tutkittavasta tapauksesta käyttämällä useita eri tutkimusmenetelmiä. Tapaustutkimus liitetään yleensä kvalitatiiviseen tutkimukseen, mutta sen toteuttaminen voidaan tehdä niin laadullisin kuin määrällisin menetelmin, ja joskus niitä voidaan jopa yhdistellä. Menetelmät, joita tapaustutkimuksessa yleensä käytetään aineiston keräämiseen, ovat havainnointi, haastattelut ja kirjallisten aineistojen ana-

lysointi. Haastattelut voidaan hoitaa teemahaastatteluina, ryhmähaastatteluina tai avoimina haastatteluina. Myös aivoriihityöskentely, benchmarking ja erilaiset ennakkoinnin menetelmät soveltuvat tapaustutkimuksen menetelmiksi. Lisäksi joissain tapauksissa voidaan hyödyntää määrällisiä menetelmiä, kuten kyselyitä. (Ojasalo ym. 2009, 55.)

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen, joten käytettävät tutkimusmenetelmät ovat pääasiassa laadullisia. Tietoja organisaation toiminnasta ja palveluista saadaan käyttämällä havainnointi- ja haastattelumenetelmiä sekä tutkimalla taloudellisia aineistoja. Tutkimuksessa saatetaan joutua käyttämään myös kvantitatiivisia tutkimusmenetelmiä, kuten työajanseurannanmittauslomakkeita, jotta päästään selville organisaation tuottamien palveluiden todellisista kustannuksista.

6.2 Aineiston keruu ja analysointi

Haastattelut sopivat hyvin erilaisiin kehittämistehtäviin, sillä niiden avulla on mahdollista saada nopeasti syvällistäkin tietoa kehittämisen kohteesta. Haastattelujen tehtävänä on selventää ja syventää asioita. Ne voivat myös antaa tutkimukselle uusia näkökulmia. Haastattelu sopii tutkimusmenetelmäksi etenkin tilanteissa, joissa tutkittava alue on tuntemattomampi, eikä siitä ole paljoa kirjallisuutta. Kehittämistutkimukseen käytettäviä haastattelumenetelmiä on useita. Näitä ovat standardoidut lomakehaastattelut ja muunlaiset haastattelumenetelmät, kuten teemahaastattelut, avoimet haastattelut, ryhmähaastattelut ja syvähaastattelut. Haastattelu voidaan nauhoittaa haastateltavan luvalla, jotta keskusteluihin olisi helpompi palata. Haastattelun jälkeen saadut aineistot on hyvä kirjoittaa auki. Haastattelijan rooli ja haastattelujen pituudet ovat tapauskohtaisia. (Ojasalo ym. 2009, 95–96; Tuomi & Sarajärvi 2009, 74–75.)

Haastattelujen analysointi aloitetaan tutkimalla kerätyn aineiston ja käytetyn teorian välisiä yhteyksiä. Analyysin helpottamiseksi aineisto pyritään teemoittamaan, jotta asioiden väliset yhteydet selkenisivät. Yhteydet on mahdollista saada selville tyypittelyn tai ääriyhmittelyn avulla. Tyypittelyssä asiat ryhmitellään yhteisten tekijöiden mukaan, kun taas ääriyhmittelyssä ne ryhmitellään kahteen tai useampaan vastakoh-

taiseen ääriryhmään. Kvalitatiivisen tutkimuksen analyysissä panostetaan haastattelujen laatuun, eikä niinkään määrään. (Ojasalo ym. 2009, 98–100.)

Haastattelujen ohella tutkimuksessa hyödynnetään havainnointia. Havainnoinnin avulla saadaan tietoa myös organisaatiosta, sen prosesseista sekä toiminnasta, mitä voidaan hyödyntää toimintojen määrittelyssä ja tunnistamattomien kustannusten selvittämisessä. Havainnointi on yleisesti käytetty tapa kerätä tietoa ihmisistä, heidän käytöksestään ja toimintaympäristöstä. Havainnointi on yleensä systemaattista toimintaa ja sen tuomaa tietoa käytetään joko itsenäisesti tai haastattelujen ja kyselyiden lisänä sekä tukena. Havainnoinnin perusteella pystytään sanomaan toimivatko ihmiset ja prosessit niin kuin niiden oletetaan toimivan. (Ojasalo ym. 2009, 103–107.)

Havainnointi voi olla piilohavainnointia, ulkopuolista havainnointia tai osallistuvaa havainnointia. Piilohavainnoinnissa tutkija osallistuu tutkittavan kohteen elämään, mutta kohde ei tiedä tutkimuksellisesta tarkoituksesta. Ulkopuolinen havainnointi ei osallistu tutkittavan elämään, mutta tutkittavat tietävät tarkkailijasta. Osallistuvassa havainnoinnissa tutkija osallistuu tutkittavan elämään, ja tutkittava on tietoinen tutkijasta. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 81–82.)

Haastatteluja ja havainnointia tullaan käyttämään tutkimuksessa organisaation tuottamien kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun prosessien, toimintojen, resurssien ja selvittämättömien kustannusten kartoittamiseen. Haastatteluista saatavia tietoja käytetään myös kustannusajureiden valitsemiseen, jotta kustannukset saataisiin kohdistettua laskentakohteilleen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tutkimuksen haastattelumenetelmänä tullaan käyttämään teema- ja ryhmähaastatteluja haastateltaessa vammaistyön, asuntoloiden ja työkeskuksen päälliköitä sekä vammaispalveluiden muuta henkilökuntaa.

Tämän tutkimuksen havainnointi on suoritettu osallistuvalla tavalla. Tutkimushavainnot on tehty kesinä 2013 ja 2014 yhteensä kuuden kuukauden ajalta. Lisäksi tutkimuksessa tullaan tarvitsemaan Rauman kaupungin kirjanpito- ja budjetointijärjestelmien raportteja ja aineistoja vammaispalveluiden kustannuksista. Saatavia kustannustietoja analysoidaan, jotta jo tiedossa olevat kustannukset saataisiin selville. Ne toimivat apuna myös kustannusten kohdistamisessa.

6.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksista pyritään tekemään mahdollisimman virheettömiä ja luotettavia. Tutkimuksen luotettavuutta voidaan mitata monilla erilaisilla mittaus- ja tutkimustavoilla. Reliabiliteetti tarkoittaa tutkimuksen mittaustulosten toistettavuutta. Tätä mitataan sen vuoksi, ettei tutkimus antaisi sattumanvaraisia tuloksia. Reliaabelius voidaan todentaa siten, että kaksi arvioijaa päätyy samaan tulokseen eri tutkimuskerroilla. (Hirsjärvi ym. 2007, 226; Tuomi & Sarajärvi 2009, 136.)

Validiteetti on toinen tutkimuksen arviointiin liittyvä käsite. Validiteetin avulla tutkitaan, miten hyvin tutkimuksessa on mitattu sitä, mitä on luvattu eli kuinka hyvin tutkimusongelmat ja -tavoitteet on saavutettu. Tutkimuksen valideettia voidaan arvioida triangulaation avulla. Triangulaation mukaan luotettavuutta voidaan käsitellä useasta eri näkökulmasta. Luotettavuutta tulee käsitellä tutkimusaineiston, tutkijan, teorian sekä tutkimusmenetelmien näkökulmista. Huomiota kiinnitetään siihen, kuinka hyvin tutkimusmenetelmä tai mittari vastaa sitä, mitä sen on tarkoitus mitata. Virheellinen mittari aiheuttaa virheitä tutkimuksen lopputuloksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 136, 142.)

Kvalitatiivisessä tutkimuksessa validius merkitsee kuvausten ja siihen liitettävien selitysten sekä tulkintojen yhteensopivuutta. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuus paranee sitä myötä, mitä tarkempaa tutkimuksen toteutus on selostettu. Tarkkuutta korostetaan tutkimuksen kaikissa vaiheissa. Mitä useampia menetelmiä tutkimuksessa käytetään, sitä luotettavampi se on. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 38; Hirsjärvi ym. 2007, 226–227.)

6.4 Kohdeorganisaation esittely

Tutkimuksen kohdeorganisaatio on Rauman kaupungin vammaispalvelut. Rauman kaupungin vammaispalvelut toimii sosiaalialalla sekä on yksi sosiaali- ja terveystieteiden yksiköistä. Vammaispalvelut koostuvat sosiaalivirastossa toimivasta vammaistyön tiimistä, Naulan työkeskuksesta sekä kolmesta vammaisten asuntolasta. Nämä kolme asuntolaa ovat Kinnon asuntola, Sampustenkoto sekä vaikeavammaisten

asumiskeskus Puhti. Lisäksi asumisyksikkö Puhdin yhteydessä toimii vaikeavammaisten päivätoiminta Pilke. Vammaispalveluiden tiimi koostuu kahdeksasta henkilöstä, pitäen sisällään vammaistyön päällikön, sosiaalityöntekijöitä, sosiaalihojaajia ja toimistosihhteereitä. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

Vammaispalvelut tarjoavat asiakkailleen monenlaisia palveluita. Tarjottavat palvelut kehitysvammaisille ovat erityishuoltopalveluita ja erityisosaamista, kuten asumista, varhaiskuntoutusta ja työtoimintaa. Vammaispalvelut tarjoavat myös sosiaalityöntekijän palveluita oppimisessa, ymmärtämisessä sekä kommunikoinnissa tukea tarvitseville. Lisäksi kaupunki ostaa erityishuoltopalveluja yksityisiltä palvelun tuottajilta, Satakunnan erityishuoltopiiriltä sekä myös muilta kunnilta. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

Kunta on myös velvollinen järjestämään vaikeavammaisille palveluasumista, kuljetuspalvelua, henkilökohtaista-apua, päivätoimintaa sekä vamman takia tehtäviä asunonmuutostöitä. Määrärahojen puitteissa kaikille vammaisille järjestettäviä harkinnanvaraisia palveluita ovat päivittäisessä toiminnassa tarvittavat apuvälineet sekä sopeutumisvalmennus. Lisäksi vammaispalveluiden tehtävänä on tarjota omaishoidontukea kehitysvammaisille sekä alle 65-vuotiaille vammaisille. "Vammaispalvelun tavoitteena on osaltaan edistää ja seurata vammaisten elinoloja sekä pyrkiä ehkäisemään epäkohtien syntymistä ja poistamaan haittoja, jotka rajoittavat vammaisen henkilön toimintamahdollisuuksia ja osallistumista." (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

6.5 Tutkimuksen toteuttaminen

Tutkimus sai alkunsa heinäkuussa 2014, jolloin työskentelin Rauman kaupungin vammaispalveluissa. Keskustelin tuolloin Rauman kaupungin talouspäällikön kanssa mahdollisista taloushallintoon liittyvistä opinnäytetyöaiheista, joille kaupungilla olisi tarvetta. Muutamien vaihtoehtojen joukosta päädyimme toimintokohtaiseen kustannuslaskentaan liittyvään tutkimukseen.

Perehdyttyäni toimintokohtaisen kustannuslaskennan teoriaan, järjestimme tapaamisen yhdessä Rauman kaupungin talouspäällikön ja vammaistyön päällikön kanssa elokuussa 2014. Tapaamisessa mietimme tutkimuksen rajausta. Päädyimme yhteisymmärryksessä ratkaisuun, että tutkimus rajataan koskemaan ainoastaan Rauman kaupungin vammaispalveluita. Olimme tietoisia, että vammaispalveluista aiheutuvien kustannusten määrää ja rakennetta on mahdollista tarkentaa. Tutkimus toisi ilmi todenmukaisemmat kustannustiedot eri palveluiden tuottamisesta ja antaisi poliittisille päättäjille lisää informaatiota vammaispalveluista päätöksentekoa varten. Tutkimuksen rajausta vammaispalveluihin oli luontevin ratkaisu, sillä olin työskennellyt kyseisessä organisaatiossa yhteensä kuuden kuukauden ajan, joten tehtävät, henkilöstö ja työympäristö olivat tulleet minulle tutuiksi.

Seuraava tapaaminen järjestettiin 15.10.2014, jolloin tapasin vammaistyön päällikön tutkimussuunnitelman laatimisen merkeissä. Keskustelimme yhdessä tutkimuksen suuntaviivoista, lupa-asioista ja siitä, miten lähdemme tutkimuksessa liikkeelle. Kävimme läpi tutkimuksen tarkoitukseen, tavoitteisiin ja eettisiin kysymyksiin liittyviä asioita sekä tutkimuksen suorittamiseen vaadittavia toimenpiteitä. Päädyimme myös tarkentamaan tutkimuksen rajausta kahteen vammaispalveluiden tuottamaan palveluun, jottei tutkimuksesta tulisi liian laajaa. Nämä kaksi palvelua olivat henkilökohtainen apu sekä kuljetuspalvelu.

Saatuani hyväksynnän tutkimussuunnitelmasta opinnäytetyöni ohjaajalta ja vammaistyön päälliköltä, lähetin Rauman kaupungin sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuslupahakemuksen. Rauman kaupungin sosiaali- ja terveystieteiden johtaja myönsi tutkimusluvan joulukuussa 2014, jonka jälkeen siirryin työskentelemään tutkimuksen teoriaosuutta.

Sovimme vammaistyön päällikön kanssa, että pidän vammaispalveluiden henkilökunnalle sekä työkeskuksen ja asuntoloiden esimiehille esityksen tutkimuksestani heidän tiimikokouksessaan 20.1.2015. Näin koko vammaispalveluiden henkilökunta saatiin tietoiseksi suorittamastani tutkimuksesta. Kerroin heille esityksessäni mitä opinnäytetyöni tulee käsittelemään, mitä toimenpiteitä tulen suorittamaan ja missä asioissa tarvitsen heidän apuaan. Henkilökunnan suhtautuminen tutkimukseeni oli hyvä alusta alkaen.

Varsinaisen tutkimuksen toteutusosion aloitin saatuani teoriaosuuden valmiiksi. Tapasimme jälleen vammaistyön päällikön kanssa 25.2.2015. Keskustelimme tutkimuksen teoriaosuudesta, kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun prosesseista sekä vammaispalveluiden kustannuslaskennasta ja sen puutteista. Lisäksi käsitelimme tutkimusta varten suoritettavia toimenpiteitä, niiden järjestämistä sekä aikataulutusta. Tarvittavat toimenpiteet olivat haastatteluja ja työajanseuranta- sekä kilometrikorvausmittauksia. Sovimme, että järjestämme vammaispalveluiden toimiston väelle yhden ryhmähaastattelun ja työkeskuksen sekä eri asuntoloiden esimiehille omat haastattelunsa.

Järjestin tapaamiset Naulan työkeskuksen ja asuntoloiden esimiesten kanssa 4.3.2015, 9.3.2015 ja 11.3.2015. Haastattelut pidettiin teemahaastatteluina, ja niihin osallistui esimiesten lisäksi myös työkeskuksen sekä asuntoloiden henkilökuntaa. Haastatteluissa tiedustelin työkeskuksen ja asuntoloiden toiminnasta sekä kuljetuspalveluun liittyvistä työtehtävistä ja ajankäytöstä. Haastattelut toimivat tärkeänä osana toimintoanalyysin resurssien ja toimintojen kartoitusta. Haastattelujen pohjalta sain luotua työajanseurantalomakkeet.

19.3.2015 toimistolla järjestettiin ryhmähaastattelu, jossa kanssani oli sosiaalityöntekijä sekä toimistos sihteeri. Keskustelimme heidän työtehtävistään sekä kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamisen prosesseista. Kävimme läpi prosessikaavion sekä alustavasti laaditut toiminnot ja työajanseurantalomakkeet. Teimme molempiin pieniä lisäyksiä.

Samana päivänä järjestin tapaamisen vammaistyön päällikön kanssa. Esitin hänelle määrittelemäni toiminnot ja laatimani työajanseurantalomakkeet. Muokkailimme hieman toimintoja ja työajanseurannan lomakkeita sekä keskustelimme mittausten aloittamisesta. Päätimme aloittaa kaksi viikkoa kestävätkä työajanmittaukset asuntoloiden ja työkeskuksen osalta maanantaina 23.3.2015 alkavalla viikolla. Toimiston henkilökunnan työajanmittausta jouduimme lykkäämään huhtikuun puolelle, sillä vammaispalveluissa oli käynnissä työtehtävien uudelleenjärjestelyjä, jotka olisivat saattaneet häiritä huomattavasti mittausten tuloksia. Toimiston väen osalta mittaus voi-

tiin aloittaa 1.4.2015. Työajanseurannanmittauksen pituus oli myös kaksi viikkoa eli kymmennen arkipäivää.

Olin ollut sekä sähköpostitse että puhelimitse yhteyksissä talousosaston ja sosiaali- palveluiden taloussihteereihin, jotka luovuttivat minulle taloudellisia raportteja, jotka sisälsivät vammaispalveluiden kustannustietoja. Järjestin tapaamisen vammaistyön päällikön kanssa 7.4.2015. Tapaamisessa keskustelimme saamistani kustannustiedoista, vammaispalveluiden kustannuslaskennan tileistä ja niiden kustannusten kohdistamisesta eri toiminnoille. Keskustelu oli antoisa, sillä sen perusteella ymmärsin, minkä resurssien kulutuksesta mitkään kustannukset muodostuivat ja mihin toiminnoille tilien kustannukset tulisi kohdistaa.

Tämän jälkeen olin vielä puhelimitse yhteyksissä Rauman kaupungin henkilökuntaan ja tiedustelin yksittäisiä kustannustietoja liittyen postiin, atk-laitteistoon ja hallintokustannuksiin. Huhtikuun puolessavälissä kävin noutamassa työajanseurantalomakkeet asuntoloista, työkeskuksesta sekä vammaispalveluiden toimistolta. Tämän jälkeen kustannusten kohdistaminen ja laskelmien tekeminen voitiin aloittaa.

7 TUTKIMUSTULOKSET

7.1 Kustannuslaskennan tehostaminen Rauman kaupungin vammaispalveluissa

7.1.1 Vammaispalveluiden kustannuslaskennan nykytila

Koska Rauman kaupungin vammaispalvelut on julkishallinnollinen organisaatio, eroaa sen kustannuslaskennan tarve tavallisista yrityksistä. Laki velvoittaa kuntia tuottamaan palveluita, jotka rakentavat kuntalaisten hyvinvointia. Myös vammaispalveluiden tarkoituksena on parantaa asiakaskuntansa hyvinvointia ja tuottaa kuntalaisille palveluita yhteisillä verorahoilla.

Vammaispalveluissa kustannuslaskennan rooli eroaa tavallisista kilpailevista yrityksistä, sillä se ei pyri maksimaalisiin voittoihin. Vammaispalvelut saa tietyn raamin, johon sen tulee vuotuisissa kustannuksissaan pyrkiä. Toiminta kuitenkin jatkuu, vaikkei se olisikaan taloudellisesti kannattavaa. Viime aikojen taloudellinen tilanne sekä valtion ja kuntien säästötoimenpiteet ovat kuitenkin lisänneet kustannustietoisuuden sekä -laskennan roolia myös Rauman kaupungin vammaispalveluissa.

Rauman kaupungin vammaispalvelut soveltaa kustannuslaskennassaan perinteisen kustannuslaskennan menetelmää. Kustannuslaskennassa hyödynnetään etenkin kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskentaa. Kustannukset on selvitetty kustannuslajeittain ja vastuualueittain, mutta yksittäisten palveluiden tuottamiseen käytetyistä kustannuksista vain osa on selvillä. Täten suoritekohtaista kustannuslaskentaa ei hyödynnetä parhaalla mahdollisella tavalla.

Vammaispalveluilla on käytössään useita eri kustannuspaikkoja, jotka on määritelty eri vastuualuiden perusteella. Näin eri vastuualueiden kustannuksia on helpompi seurata. Kustannuspaikat sisältävät lukuisia tilejä, joista näkee minkä resurssien kulutuksesta kustannukset ovat aiheutuneet. Kustannustiedot ovat saatavissa organisaation kirjanpito- ja budjetointijärjestelmistä.

Kuljetuspalvelulla ja henkilökohtaisella avulla on omat tilinsä. Henkilökohtaisen avun kustannuksia aiheutuu toimiston (Vammaispalvelut) sekä vammaisten asumispalveluiden kustannuspaikoilta, kun taas kuljetuspalvelun tuottamisen kustannukset jakaantuvat useammille kustannuspaikoille. Kuljetuspalvelukustannuksia aiheutuu seuraavilta kustannuspaikoilta: Vammaispalvelut (sisältää toimiston kustannukset), kehitysvammahuolto, vammaisten asumispalvelut, asumisyksikkö Puhti, vaikeavammaisten päivätoiminta Pilke, Naulan työkeskus, Kinnon asuntola ja Samppusten-koto.

Tällä hetkellä tiedossa ovat ainoastaan henkilökohtaisen avun ja kuljetuspalvelun tuottamisesta aiheutuneet välittömät kustannukset, jotka ovat saapuvien laskujen myötä tiliöity omille tileilleen. Tiliöidyt kustannukset ovat lähes kaikki ostettuja palveluita, kuten taksifirmojen laskuttamia kuljetuspalvelumatkoja sekä avustajakeskusten ja yksityisten yrittäjien laskuttamia henkilökohtaisten avustajien palkkoja sekä

asiantuntijamaksuja. Myös vammaispalveluiden henkilökunnan kilometrikorvaukset on kohdistettu henkilökuljetukset tilille. Yleiskustannuksia ei ole kuitenkaan huomioitu kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamisen osalta. Täten kustannuslaskentaa on mahdollista tehostaa kohdistamalla yleiskustannuksia kyseisille palveluille.

7.1.2 Laskentamenetelmän valinta kustannuslaskennan tehostamiseen

Yleiskustannusten kohdistamiseen voidaan käyttää perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmiä, kuten jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskentaa tai vaihtoehtoisesti toimintokohtaisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmää. Kohdistusmenetelmien valintaan vaikuttavat itse organisaatio ja sen toiminnan luonne sekä palveluiden tuottamiseen käytettävien resurssien määrä. Oikean kohdistusmenetelmän valinta on kustannuslaskennan kriittisin vaihe.

Jakolaskenta on suoritekohtaisen kustannuslaskennan yksinkertaisin laskentamenetelmä. Jakolaskenta on tarkoitettu pääasiassa yrityksille ja organisaatioille, jotka valmistavat yhtä ainoaa tuotelajia tai muutamaa samantyyppistä tuotelajia, joiden valmistukseen käytettävät resurssit ovat hyvin samankaltaisia. (Tyni ym. 2012, 139–140.) Jakolaskenta ei sovellu vammaispalveluiden tarpeiden mukaiseksi, koska vammaispalveluissa tuotetaan erilaisia palveluita ja erilaisten palveluiden tuottaminen vaatii eri määrän erilaisia resursseja. Jakolaskenta soveltuukin kunnan alalla palvelutoimintaa paremmin vesi- ja energiatuotantoon. Tämän takia tutkimuksessa ei sovelleta jakolaskentaa, sillä se on liian yksinkertainen vammaispalveluiden tarpeisiin, eikä sen käyttö antaisi todenmukaisia tietoja palveluiden kustannuksista.

Ekvivalenssilaskenta on tarkoitettu samanlaisen valmistusprosessin läpi kulkeville toisiaan muistuttaville suoritteille. (Tyni ym. 2012, 140) Ekvivalenssilaskennan soveltuvuus vammaispalveluille ei myöskään ole paras mahdollinen. Vaikka kunkin palvelun myöntämiseen tehtävä päätöksentekoprosessi onkin hyvin samankaltainen, sisältää eri palveluiden tuottaminen useita eri työvaiheita. Lisäksi erilaisten palveluiden tuottamiseen tarvitaan eri määriä samoja resursseja. Tämän vuoksi ekvivalenssilaskennan hyödyntäminen vammaispalveluissa on erittäin haasteellista.

Ekvivalenssilaskentaa olisi kuitenkin mahdollista hyödyntää vammaispalveluissa ja sen avulla saatettaisiin päästä lähemmäs todenmukaisia kustannuksia kuin jakolaskennan avulla. Tutkimuksessa ei kuitenkaan kohdisteta yleiskustannuksia ekvivalenssilaskennan avulla, sillä ekvivalenssikertoimien määrittäminen vaatisi muiden kustannuslaskentamenetelmien käyttöä ja erittäin suurta työmäärää. Väärien ekvivalenssikertoimien arviointi johtaisi virheellisiin tuloksiin. Lisäksi suuresta työmäärästä huolimatta olisi erittäin epätodennäköistä päästä todenmukaisempiin tuloksiin kuin lisäyslaskentaa tai toimintokohtaista kustannuslaskentaa hyödyntämällä.

Lisäyslaskentaa voidaan käyttää välillisten eli yleiskustannusten kohdistamiseen toisistaan poikkeaville suoritteille. Lisäyslaskennassa määritetään kullekin kustannuspaikalleen omat yleiskustannuslisänsä, joiden avulla välilliset kustannukset voidaan kohdistaa suoritteille. Yleiskustannuslisien määrittäminen on tarkkaa ja aikaa vievää työtä. (Alhola & Lauslahti 2003, 201–202, 211–212; Tyni ym. 2012, 143.) Lisäyslaskennan ongelma on kuitenkin se, että välillisten kustannusten odotetaan käyttäytyvän samassa suhteessa välittömiin kustannuksiin. Tällöin lisäyslaskenta ei kunnioita aiheuttamisperiaatetta parhaalla mahdollisella tavalla. Se ei myöskään anna kattavaa kokonaiskuvaa organisaatiosta ja sen suorittamista toiminnoista.

Lisäyslaskenta voisi olla varteenotettava vaihtoehto vammaispalveluiden yleiskustannusten kohdistusmenetelmäksi, ja suurella vaivannäöllä se varmasti antaisi perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmistä todenmukaisimmat tulokset. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää palveluiden todellisia kustannuksia. Todenmukaisimmalta laskentamenetelmältä edellytetään kuitenkin aiheuttamisperiaatteen toteuttamista ja kunnioittamista. Se on lisäyslaskennan suurin puute, eikä sitä tämän takia valita tutkimuksen kustannuslaskentamenetelmäksi. Tutkimuksen tavoitteena on myöskin antaa poliittisille päättäjille kattava kuva tutkittavista palveluista ja niiden kustannusrakenteesta. Lisäyslaskentaa paremmin organisaatiota, sen prosesseja ja kustannusten rakennetta avaa toimintokohtainen kustannuslaskenta.

Mikään perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmistä ei kunnioita aiheuttamisperiaatetta tarpeeksi, vaan niiden ajatellaan kohdistavan kustannuksia suoritteille väärin perustein. Perinteinen kustannuslaskenta keskittyy pääasiassa valmistettavi-

en suoritteiden yksikkökustannuksen selvittämiseen. Vammaispalveluissa toiminta on monipuolista. Tuotettavia palveluita on useita ja niiden tuottamiseen suoritettavat tehtävät eroavat toisistaan. Eri palveluiden valmistamiseen käytetään hyvin paljon samoja resursseja. Myös samojen tehtävien suorittamiseen käytettävien resurssien määrät vaihtelevat tapauskohtaisesti, joten palveluiden suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseksi ei koeta suurta tarvetta. Nämä toimivat perusteina sille, miksi perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmiä ei valittu tutkimuksessa vammaispalveluiden yleiskustannusten kohdistusmenetelmäksi.

Toimintokohtainen kustannuslaskenta sopisi parhaiten vammaispalveluiden toimintaan, sillä sen käytöstä hyötyvät yleensä eniten vammaispalveluiden kaltaiset palvelutuotantoa harjoittavat organisaatiot, joilla on monimutkaiset toisiinsa limittyvät prosessit ja toiminnot. Palvelualalla kustannusrakenne koostuu yleensä suurilta osin yleiskustannuksista. Toimintokohtaisen kustannuslaskennan hyöty perinteisen kustannuslaskennan kohdistusmenetelmiin verrattuna ilmenee juuri organisaatioissa, joiden kustannusrakenteesta suuri osa on yleiskustannuksista.

Toimintolaskenta pyrkii tutkimaan organisaatiota, sen palveluita ja tuotannon prosesseja, jotta organisaatiosta saataisiin kokonaisvaltainen kuva. Tutkimuksen tavoitteena on antaa kattava kuva vammaispalveluista, sen tuottamista palveluista, prosesseista sekä kustannuksista, mihin ratkaisu saadaan parhaiten toimintokohtaisen laskennan avulla.

Suuren perehtymisen ja kaksinkertaisen kustannusten kohdistamisen takia toimintokohtainen kustannuslaskenta kunnioittaa laskentamenetelmistä eniten aiheuttamisperiaatetta. Suuri osa vammaispalveluiden kustannuksista on henkilöstökustannuksia. Näiden kustannusten kohdistamiseen toimintokohtainen laskenta on paras vaihtoehto, sillä sen avulla kohdistusperusteena voidaan käyttää aiheuttamisperiaatteen mukaista työvaiheisiin perustuvaa ajankäyttöä.

Toimintokohtainen kustannuslaskenta tuottaa luotettavampaa ja tarkempaa kustannusinformaatiota perinteiseen menetelmään verrattuna. Sen tehtävänä on auttaa ymmärtämään paremmin organisaation prosesseja, toimintoja ja kustannusten muodostumisen syitä. Näin toimintokohtainen kustannuslaskenta tukee paremmin johdon

päätöksentekoa. Tutkimuksessa päädyttiin selvittämään tutkittavien palveluiden todenmukaiset kustannukset toimintokohtaista kustannuslaskentaa hyväksikäyttäen.

7.2 Toimintokohtaisen kustannuslaskennan soveltaminen Rauman kaupungin vammaispalveluissa

7.2.1 Toimintoanalyysi

Tutkimus on rajattu kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun todellisten kustannusten selvittämiseen. Keino tehostaa Rauman kaupungin vammaispalveluiden käyttämää perinteistä kustannuslaskentaa ja saada todenmukaisempaa kustannusinformaatiota palveluiden tuottamisesta on toimintokohtainen kustannuslaskenta. Toimintokohtaisessa kustannuslaskennassa ensimmäinen vaihe on toimintoanalyysi. Toimintoanalyysin tehtävänä on määrittää organisaation toiminnot ja niiden väliset suhteet. Toimintoanalyysi kuvaa, mitä organisaatiossa tapahtuu ja miten se resurssejaan hyödyntää. Jaettaessa palvelun tuottaminen toimintoihin, on ensin perehdyttävä palveluihin ja niiden tuottamisen prosesseihin.

Kuljetuspalvelun prosessi

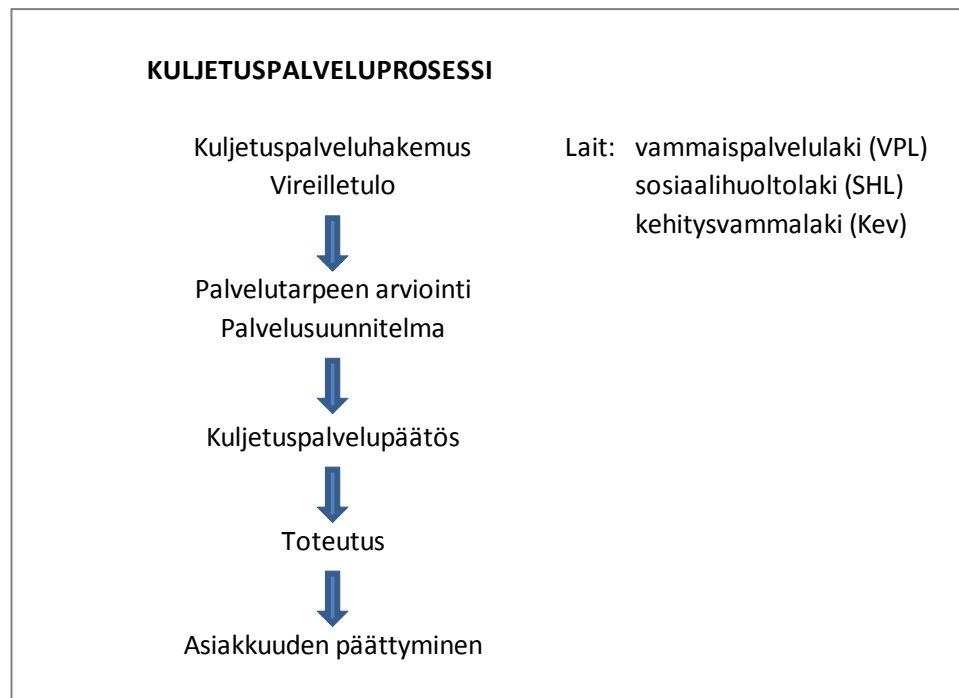
Rauman kaupungin ja vammaispalveluiden velvollisuus on järjestää asiakkailleen heille myönnettyä kuljetuspalvelua. Vammaispalveluissa kuljetuspalvelua voidaan myöntää kolmen eri lain nojalla, joiden tarjoama sisältö ja laajuus eroavat hieman toisistaan. Näitä ovat vammaispalvelulain (VPL), sosiaalihoitolain (SHL) ja kehitysvammalain (Kev) mukaiset kuljetuspalvelut. Kuvio 12 havainnollistaa kuljetuspalveluprosessia. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

Vammaispalvelulain mukaan kunnan tulee järjestää kohtuulliset kuljetuspalvelut vaikeavammaiselle henkilölle saattajineen, jos henkilö välttämättä tätä tarvitsee vammaansa tai sairautensa takia suoriutuakseen tavanomaisista elämän toiminnoista. Vammaispalveluasetuksen mukaan kuljetuspalvelua järjestetään henkilölle, jolla on vamman tai sairauden vuoksi kohtuuttoman suuria vaikeuksia liikkua julkisilla kulkuvälineillä. Kuljetuspalveluihin kuuluvat henkilön työssäkäymisen, opiskelun, yh-

teiskunnallisen osallistumisen, asioimisen, virkistyksen tai muun sellaisen syyn vuoksi tarpeelliset jokapäiväiseen elämään kuuluvat kuljetukset. Välttämättömien työ- ja opiskelumatkojen lisäksi vaikeavammaisella kuljetuspalveluasiakkaalla on käytössään 18 yhdensuuntaista jokapäiväiseen elämään kuuluvaa matkaa kuukaudessa Rauman ja lähikuntien alueella. (Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen [www-sivut](http://www.sivut) 2015.)

Jos asiakas ei ole oikeutettu vammaispalvelulain mukaiseen kuljetuspalveluun, arvioidaan voidaanko hänelle myöntää sosiaalihuoltolain mukaista kuljetuspalvelua. Sosiaalihuoltolain nojalla myönnettyä kuljetuspalvelua voidaan myöntää henkilölle, joka ei ole vaikeavammaisen. Hänellä on kuitenkin oltava vaikeuksia liikkua asioinneilla. Sosiaalihuoltolain mukaisessa kuljetuspalvelussa huomioidaan tulorajat. Yksinasuvalla saa bruttotulo olla enintään tuhat euroa kuukaudessa ja puolisoilla yhteensä enintään 1600 euroa kuukaudessa. Sosiaalihuoltolain mukainen kuljetuspalvelu kattaa kahdeksan yhdensuuntaista asiointi- tai virkistysmatkaa kunnan tai lähikuntien alueella kuukaudessa, joista asiakas maksaa takseille omavastuuosuudet. Sosiaalihuoltolain mukaista kuljetuspalvelua myönnetään myös vähintään 20 %:lle sotainvalideille. Heille kuljetuspalvelu on kuitenkin maksutonta, eikä heidän kohdallaan sovelleta tulorajoja. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Kehitysvammalain mukaista erityishuoltoa saavalla henkilöllä on oikeus saada kuljetuspalvelua maksutta ilman omavastuuosuutta. Erityshuoltopiirin kuntainliiton tai erityishuoltoa järjestävän kunnan vastuulla on järjestää ja korvata erityishuoltoon oikeutetuille ihmisille kuljetukset, jotka ovat heille erityishuollon saamiseksi välttämättömiä. Näitä ovat esimerkiksi työtoiminta- ja iltapäivätoimintamatkat. (Kehitysvammaisten Tukiliitto ry:n [www-sivut](http://www.sivut) 2015.)



Kuvio 12: Kuljetuspalveluprosessi (Itse laadittu 2015)

Kuljetuspalveluprosessi lähtee liikkeelle kuljetuspalveluhakemuksen saapuessa sosiaalitoimistoon. Sosiaalityöntekijä tai -ohjaaja vastaanottaa hakemuksen ja kirjaa sen Pro Consona -ohjelmaan. Heillä on seitsemän arkipäivää aikaa ottaa hakemus käsiteltäväksi sen saapumisesta. Tänä aikana sosiaaliohjaajan tai -työntekijän on otettava yhteyttä hakijaan ja tarvittaessa sovittava kotikäynnistä tai tapaamisesta sosiaalitoimistossa. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Tapaamisen perusteella sosiaaliohjaaja tai -työntekijä laatii hakijalle palvelusuunnitelman. Mikäli hakijalle on aiemmin luotu palvelusuunnitelma, mutta hakijan tila on oleellisesti muuttunut, päivitetään se. Palvelusuunnitelmassa arvioidaan hakijan tarve palvelulle. Palvelusuunnitelman tekoon käytetään Pro Consona -asiakastietojärjestelmää. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Hakijan tapaamisen ja palvelusuunnitelman luomisen jälkeen sosiaalityöntekijä tekee kuljetuspalvelupäätöksen. Hakemukset ja päätöksentekotilanteet saattavat olla hyvin erilaisia. Tämän takia päätöksentekoon käytettävä työaika on hyvin tapauskohtaista. Hankalissa päätöksentekotilanteissa sosiaalityöntekijät saattavat joutua turvautumaan

esimieheltä saatavaan ohjeistukseen. Päätös on tehtävä viimeistään kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Asiakkaalle lähetetään kirjallinen päätös muutoksenhakuohjeineen. Myönteisen päätöksen tehdessään sosiaalityöntekijä informoi toimistosihtereitä, jotka lisäävät asiakkuuden kuljetuspalvelun Mobirouter -ohjelmaan ja asiakaslistoihin. Toimistosih-teeri luo myös SoTe-kortin, joka postitetaan päätöksen ja kuljetuspalveluohjeen mu-kana asiakkaalle. Kielteisistä kuljetuspalvelupäätöksistä hakija voi tehdä muutosvaa-timuksen. Vammaispalveluiden sosiaalihuollon ammattilaiset laativat muutosvaati-muksista esityksen sekä lähettävät sen lautakunnalle arvioitavaksi. Lisäksi valitukset käsitellään yhdessä vammaispalveluiden päällikön ja henkilökunnan kesken tiimi- kokouksissa. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Myönteisen päätöksen saaneet hakijat voivat käyttää kuljetuspalvelua. Kuljetuspalve- lupäätökset tulevat voimaan siitä päivästä lähtien, kun hakemus saapuu sosiaalitoi- mistoon, ja ne ovat pääsääntöisesti toistaiseksi voimassaolevia. Kuljetuspalvelu- asiakkaat voivat käyttää ainoastaan takseja, jotka kuuluvat SoTe-järjestelmän piiriin. Taksikuskille on esitettävä SoTe-kortti, jonka avulla voidaan tarkistaa kuljetuspalve- lun voimassaolo sekä jäljellä olevien matkojen määrä. Vammaispalvelu- ja sosiaali- huoltolain mukaisilta kuljetuspalveluasiakkailta peritään omavastuuosuus, joka mää- räytyy paikallisliikenteen taksan mukaan. Loppuosan matkan hinnasta taksi laskuttaa Rauman kaupungilta. Laskut saapuvat ostoreskontra-ohjelman kautta toimistosihtee- reille, jotka tiliöivät ne ja lähettävät esimiehelleen hyväksyttäväksi. (Rauman kau- pungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Osa asuntoloissa asuvista tai työkeskuksessa käyvistä kuljetuspalveluasiakkaista tar- vitsee palvelun käyttämiseen avustusta. Työkeskuksen ja asuntoloiden henkilökun- nan tehtäviin kuuluvat kuljetuspalvelun järjestäminen ja erilaiset avustustoimenpi- teet.

Vammaispalveluilla on useita eri asuntoloita. Asumisyksikkö Puhti ja Kinnon asun- tolat vaativat ympärivuorokautista toimintaa, kun taas Kannastuvan tuettu asuminen

ja Samppustenkodon ohjattu asuminen vaativat vähemmän ohjausta ja tukea. Osalle asuntoloiden asukkaista on myönnetty SoTe:n tai Kelan tarjoamaa kuljetuspalvelua. Pääsääntöisesti asiakkaat saavat avustusta kuljetuspalveluunsa liittyen. Asuntoloissa henkilökunta saattaa tilata, siirtää tai perua kuljetuksia asiakkailleen. Osa asiakkaista tarvitsee avustusta kuljetuksen lähettämiseen ja vastaanottamiseen liittyen. Lisäksi henkilökunta saattaa joutua ohjeistamaan taksikuskeja tai keräämään asiakkailtaan takseille maksettavia omavastuuosuuksia. (Henkilökohtainen tiedonanto 9.3.2015; Henkilökohtainen tiedonanto 11.3.2015.)

Naulan työkeskuksessa järjestetään aikuisille kehitysvammaisille kuntouttavaa työtoimintaa. Työkeskuksessa työskenteleville on järjestetty kehitysvammalain nojalla kuljetuspalvelua säännöllisin meno-paluu kuljetuksin aamuisin ja iltapäivisin. Henkilökunnan tehtäviin kuuluu avustaa kuljetuspalveluasiakkaita saapumiseen ja lähtöön liittyvissä tilanteissa. Avustustoimenpiteitä ovat esimerkiksi vaatetus ja muut avustustoimet. Lisäksi työkeskuksen henkilökunta tekee taksikuskeille selvityksen kyytiläisistä sekä lataa ja noutaa kuljetuspalveluasiakkaiden bussikortteja linja-autoasemalta. Joskus työntekijät joutuvat myös myös tilaamaan, siirtämään tai perumaan kyytejä. (Rauman kaupungin www-sivut 2015; Henkilökohtainen tiedonanto 4.3.2015.)

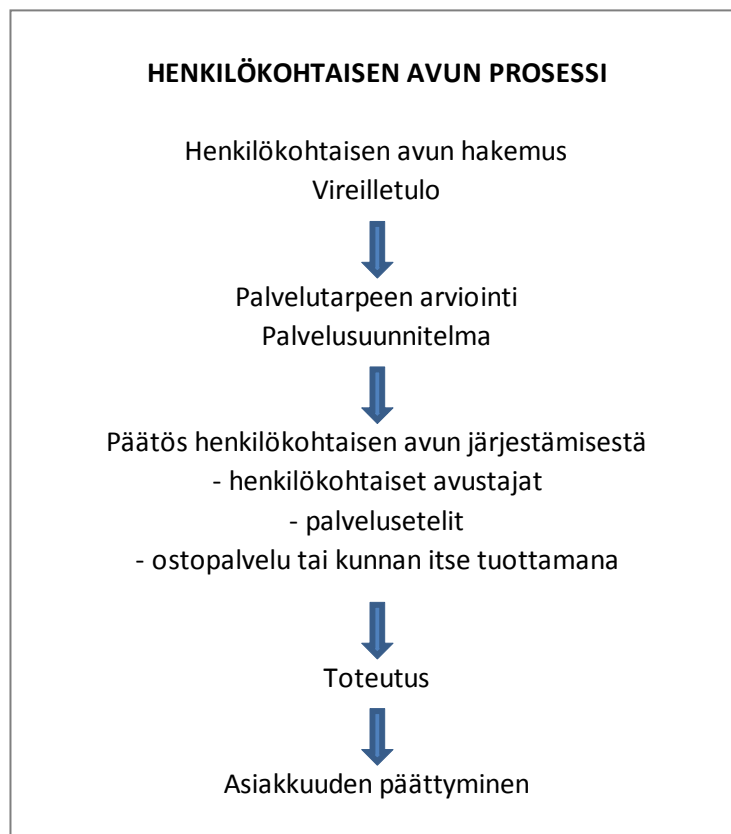
Kuljetuspalvelun tarve päättyy, jos asiakas muuttaa pois paikkakunnalta, kuolee tai ei parantuneen tilansa vuoksi tarvitse enää palvelua. Tällöin sosiaalityöntekijä tekee lakkauttamispäätöksen tai kirjaa palvelun päättyneeksi Pro Consona -ohjelmaan. Sosiaalityöntekijä informoi toimistosihiteereitä, jotka poistavat asiakkaan kuljetuspalveluoikeudet muista tietojärjestelmistä ja hoitavat manuaalisen arkistoinnin. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.)

Vammaispalveluiden toimistolla suoritetaan myös muita satunnaisia kuljetuspalveluun liittyviä tehtäviä. Näitä ovat esimerkiksi asiakkaiden ohjeistus ja neuvonta sekä erilaisten asioiden selvittelyt. Kuljetuspalveluun liittyen vammaistyön päällikköltä kuluu työaika kuljetuspalvelun työryhmässä ja talousarvion suunnittelussa. Henkilökunta voi osallistua myös kuljetuspalvelua koskeviin koulutuksiin.

Henkilökohtaisen avun prosessi

Vammaispalveluiden järjestämä henkilökohtainen apu on tarkoitettu henkilöille, jotka vaikeavammaisuuden perusteella tarvitsevat pitkäaikaisen sairauden tai vamman takia toistuvasti toisen henkilön apua suoriutuakseen päivittäisistä toiminnoista. Avun tarve ei kuitenkaan saisi johtua pääasiassa ikääntymiseen liittyvistä toimintarajoitteista tai sairauksista. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

Henkilökohtaista apua tulee järjestää työtä, opiskelua ja päivittäisiä toimia varten niin paljon kuin vaikeavammaisen henkilö sitä tarvitsee. Henkilökohtaista apua järjestetään myös yhteiskunnalliseen osallistumiseen, harrastuksiin ja sosiaalisen vuorovaikutuksen ylläpitämiseen. Sitä on järjestettävä vähintään 30 tuntia kuukaudessa, jollei pienempi määrä riitä turvaamaan vaikeavammaisen henkilön välttämätöntä avuntarvetta. Kuvio 13 havainnollistaa henkilökohtaisen avun prosessia. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)



Kuvio 13. Henkilökohtaisen avun prosessi (Itse laadittu 2015)

Henkilökohtaisen avun prosessi alkaa hakijan lähettämän hakemuksen vastaanotosta. Sosiaaliohjaaja kirjaa hakemuksen Pro Consona -ohjelmaan. Kuten kuljetuspalvelus-

sa, myös henkilökohtaisessa avussa sosiaalityöntekijän tai -ohjaajan on otettava hakemukset käsiteltäviksi ja oltava yhteydessä hakijaan seitsemän arkipäivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Tässä vaiheessa he arvioivat, tarvitaanko palvelutarpeen arviointiin esimerkiksi kotikäyntiä. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Sosiaalityöntekijä tai -ohjaaja selvittää palvelutarpeen yhdessä hakijan kanssa ja laatii hakijalle palvelusuunnitelman. Mikäli hakijalle on aiemmin luotu palvelusuunnitelma, mutta hakijan tila on oleellisesti muuttunut, päivitetään se. Tapaamisen ja palvelusuunnitelman perusteella sosiaalityöntekijä arvioi, onko hakija oikeutettu saamaan henkilökohtaista apua. Tämän jälkeen hän tekee myönteisen tai kielteisen päätöksen ja postittaa sen asiakkaalle muutoksenhakuohjeineen. Myönteinen päätös on pääsääntöisesti toistaiseksi voimassaoleva. Myönteisistä päätöksistä sosiaalityöntekijä tekee toimeksiannon Avustajakeskukselle ja informoi toimistosihteerä, joka kirjaa asiakkuuden asiakaslistaan. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Kielteisistä henkilökohtaisen avun päätöksistä hakijaa tiedotetaan Avustajakeskuksen järjestämästä vapaaehtoistoiminnasta. Vammaispalveluiden sosiaalihuollon ammattilaiset laativat muutosvaatimuksista esityksen sekä lähettävät sen lautakunnalle arviotavaksi. Lisäksi valitukset käsitellään yhdessä vammaistyön päällikön ja henkilökunnan kesken tiimi-kokouksissa. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Kunnan on otettava huomioon palvelusuunnitelmassa määritelty yksilöllinen avun tarve ja elämäntilanne kokonaisuudessaan sekä vaikeavammaisen asiakkaan mielipide ja toivomukset päätettäessä henkilökohtaisen avun järjestämistavoista. Rauman kaupungin vammaispalveluissa henkilökohtaisen avun järjestämiseen on vaihtoehtoisia tapoja. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Rauman kaupungin vammaispalvelut järjestää henkilökohtaista apua pääsääntöisesti Avustajakeskuksen kautta. Saatuaan toimeksiannon myönteisestä päätöksestä, Avustajakeskus välittää tuettuna työnantajuuatena henkilökohtaiset avustajat asiakkaille

heidän toiveidensa mukaisesti. Avustajakeskus hoitaa avustajien hankinnan lisäksi myös avustajien palkanlaskennan avustajan ilmoittamien tunti-listojen mukaisesti sekä vero- ja vakuutusvelvoitteet. Palvelun tuottamisesta aiheutuneista kustannuksista Avustajakeskus laskuttaa Rauman kaupunkia. Kustannuksiin kuuluvat henkilökohtaisten avustajien palkat tuettuna työnantajuutena sekä asiantuntijapalvelut. Laskujen saapuessa vammaispalveluihin toimistosihteerit tiliöivät ne ja lähettävät esimiehelleen hyväksyttäväksi. (Rauman kaupungin www-sivut 2015.)

Asiakas voi pyytää osittain tai kokonaan hänelle myönnetyn henkilökohtaisen avun palvelusetelinä. Tämä tarkoittaa sitä, että asiakas saa palvelusetelin avulla itse hankkia itselleen valitsemansa palvelun kaupungin kilpailuttamilta ja hyväksymiltä palveluseteliyrittäjiltä. Saatuaan informaation päätöksestä, vammaistyön päällikkö tilaa Smartumin sähköisestä palvelusetelijärjestelmästä palvelusetelirahan, jonka jälkeen toimistosihteerit luo Smartum-ohjelmaa käyttäen palvelusetelit ja lähettää ne asiakkaille. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Asiakkaan halutessa henkilökohtainen apu voidaan ostaa suoraan palvelua tarjoavalta yrittäjältä maksusitoumuksella, jolloin yrittäjä laskuttaa Rauman kaupungin vammaispalveluita tuottamistaan palveluista. Halutessaan asiakas voi myös itse hankkia itselleen henkilökohtaisen avustajan ja toimia hänen työnantajanaan. Tällöin hän hoitaa kaikki työnantajatehtävät itse ja laskuttaa vammaispalveluita. Toimistosihteerit tiliöivät saapuvat laskut ja lähettävät ne esimiehelleen hyväksyttäväksi. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Tarvittaessa avustajien palkanmaksu on myös mahdollista hoitaa vammaispalveluiden kautta. Vammaispalveluissa on muutamia asiakkaita, joiden avustajien palkat toimistosihteerit maksaa saapuvien tunti-ilmoitusten mukaisesti kerran kuukaudessa. Toimistosihteerit maksaa myös lomakorvaukset ja tekee palkkojen sivukuluista ilmoituksen työeläkevakuutusyhtiö Eteraan. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Henkilökohtaisen avun tarve päättyy, kun asiakas siirtyy muiden palveluiden piiriin, muuttaa paikkakunnalta tai kuolee. Näissä tapauksissa sosiaalityöntekijä tekee palve-

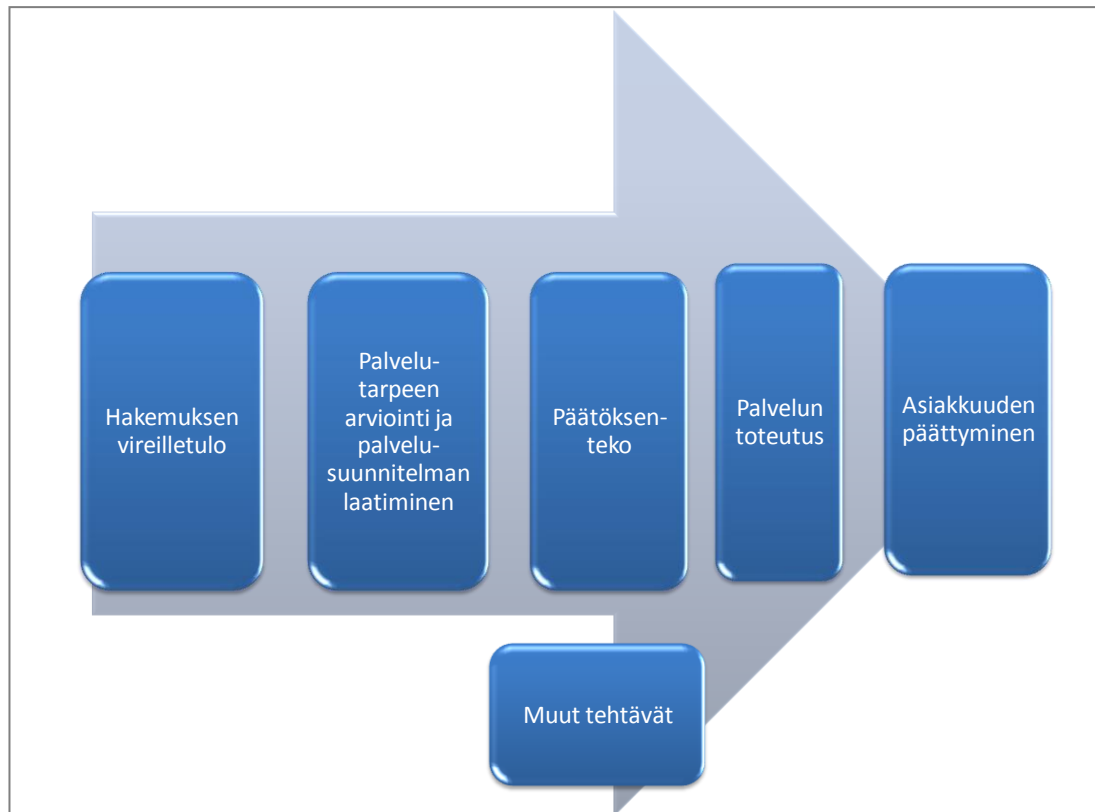
lusta lakkauttamispäätöksen tai kirjaa palvelun päättyneeksi Pro Consona -ohjelmaan. Hän informoi toimistosihtereitä, jotka poistavat asiakkaan tiedot asiakkuuslistalta ja hoitavat tiedon manuaalisen arkistoinnin. (Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.)

Myös henkilökohtaiseen apuun liittyy muita satunnaisia tehtäviä. Asiakkaiden neuvonta ja ohjeistus sekä erilaisten asioiden selvittelyt ovat yleisiä liittyen henkilökohtaiseen apuun. Talousarviota suunnitellessaan vammaistyön päällikkö joutuu tutkimaan yhdessä sosiaalityöntekijöiden kanssa henkilökohtaista apua, siitä aiheutuvia kustannuksia sekä niiden muutoksia. Myös henkilökohtaiseen apuun liittyviä koulutuksia järjestetään säännöllisin väliajoin.

7.2.2 Toimintojen ja resurssien määrittäminen

Toimintojen määrittäminen

Palveluiden tuottaminen on jaettu erilaisiin toimintoihin. Toiminnot ovat palvelun aikaansaamiseksi suoritettavia tehtäviä tai tehtäväkokonaisuuksia. Tutkimuksen toiminnot on määritetty palveluiden tuottamisprosessien vaiheiden perusteella. Lisäksi muille palveluihin liittyville tehtäville on määritetty oma toimintonsa. Kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimintojen määrittelyn apuna on käytetty havainnointia, haastatteluja, prosessikaavioita ja toimintaohjeita. Kuvio 14 kuvaa kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamisen toimintoja.



Kuvio 14. Kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toiminnot (Itse laadittu 2015)

Kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamisella on samat toiminnot, koska palveluiden tuottamisen runko on hyvin samankaltainen. Kuten kuviosta 14 huomataan, toiminnot ovat hakemuksen vireillepano, palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen, päätöksenteko, palvelun toteutus, asiakkuuden päättäminen sekä muut tehtävät. Vaikka molemmilla palveluilla on samat toiminnot, ei se tarkoita itse palveluiden olevan samanlaisia. Palveluiden tuottaminen kulkee läpi samanlaisen hakemus- ja päätöksentekoprosessin, mutta niiden tuottaminen eroaa kuitenkin huomattavasti yksittäisten työvaiheiden ja tehtävien osalta.

Palveluiden tuottaminen koostuu useasta eri työvaiheesta. Taulukot 4 ja 5 kuvaavat kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimintoja, niiden koostumusta sekä niihin osallistuvia henkilöitä ja tahoja. Taulukot on laadittu henkilökunnan haastattelujen ja palveluiden toimintaohjeiden sekä prosessikaavioiden pohjalta.

Taulukko 4. Kuljetuspalvelun toimintojen koostumus ja niihin osallistuvat tahot (Itse laadittu 2015)

KULJETUSPALVELUN TOIMINNOT	TOIMINTOIHIN OSALLISTUVAT TAHOT
<p>Hakemuksen vireilletulo</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hakemuksen vastaanotto - Hakemuksen kirjaaminen - Yhteydenotto hakijaan 	<ul style="list-style-type: none"> - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja
<p>Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hakijan tapaaminen (toimistolla tai kotikäynnillä) - Palvelutarpeen arviointi - Palvelusuunnitelman laatiminen tai päivittäminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja
<p>Päätöksenteko</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ohjeistus vaikeissa päätöksentekotilanteissa - Myönteisen tai kielteisen päätöksen tekeminen - Tiedoksianto toimistosihteerille - SoTe-kortin luominen - Päätöksen, liitteiden ja SoTe-kortin postittaminen - Asiakkuuden lisääminen tietokantoihin - Päätösten oikaisuvaatimusten käsittely 	<ul style="list-style-type: none"> - Vammaistyön päällikkö - Sosiaalityöntekijä - Sosiaalityöntekijä - Toimistosihteer - Sosiaalityöntekijä / toimistosihteer - Toimistosihteer - Vammaistyön päällikkö ja sosiaalityöntekijä
<p>Palvelun toteutus</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asiakas käyttää kuljetuspalvelua 	<ul style="list-style-type: none"> - SoTe-taksit
<p><i>Toimenpiteet asuntoloissa ja työkeskuksessa:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Kuljetuspalvelun järjestelyt (tilaaminen, peruminen, siirtäminen) - Kuljetuspalvelun lähettämiseen ja vastaanottoon liittyvät avustustoimenpiteet, kuten asiakkaiden kyytien selvittäminen, vaatetus yms. - Muut kuljetuspalveluun liittyvät tehtävät (rahastus ja taksikusien ohjeistus) - Bussikorttien nouto ja lataaminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunta - Asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunta - Asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunta - Työkeskuksen henkilökunta
<p><i>Toimenpiteet toimistolla:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Kuljetuspalveluyrityksiltä saapuvien ostolaskujen tiliointi ja hyväksyminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Toimistosihteer - vammaistyön päällikkö
<p>Asiakkuuden päättyminen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Palvelun päättymiskirjauksen tai lakkauttamispäätöksen tekeminen - Asiakkuuden päättymisen kirjaaminen tietokantoihin - Manuaalinen arkistointi 	<ul style="list-style-type: none"> - Sosiaalityöntekijä - Toimistosihteer - Toimistosihteer
<p>Muut tehtävät</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asiakkaiden neuvonta, ohjeistus ja selvittelyt - Kuljetuspalveluun liittyvät koulutukset - Kuljetuspalvelun työryhmä - Talousarvion suunnittelu 	<ul style="list-style-type: none"> - Koko toimiston henkilökunta - Koko toimiston henkilökunta - Vammaistyön päällikkö - Vammaistyön päällikkö ja sosiaalityöntekijä

Taulukko 4 kuvaa kuljetuspalvelun toimintoja, niiden sisältämiä työvaiheita sekä niihin osallistuvia henkilöitä ja tahoja. Toimintoja on yhteensä kuusi ja ne sisältävät useita pienempiä tehtäviä ja työvaiheita. Kuljetuspalvelun osalta suurin toiminto on palvelun toteutus, koska sen toteuttamiseen tarvitaan eniten työvaiheita ja useita eri tahoja. Vaikka kuljetuspalvelun toteutus onkin vammaispalveluissa ulkoistettu SoTe:n piiriin kuuluville taksiryityksille, vaatii kuljetuspalvelu toteutuakseen toimiston, asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunnalta useita erilaisia tehtäviä.

Taulukko 5. Henkilökohtaisen avun toiminnot ja niihin osallistuvat tahot (Itse laadittu 2015)

HENKILÖKOHTAISEN AVUN TOIMINNOT	TOIMINTOIHIN OSALLISTUVAT TAHOT
Hakemuksen vireilletulo - Hakemuksen vastaanotto - Hakemuksen kirjaaminen - Yhteydenotto hakijaan	- Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen - Hakijan tapaaminen (toimistolla tai kotikäynnillä) - Palvelutarpeen arviointi - Palvelusuunnitelman laatiminen tai päivittäminen	- Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja - Sosiaalityöntekijä / -ohjaaja
Päätöksenteko - Ohjeistus vaikeissa päätöksentekotilanteissa - Myönteisen tai kielteisen päätöksen tekeminen - Päätöksen ja liitteiden postittaminen - Toimeksianto päätöksestä Avustajakeskukselle - Tiedoksianto toimistosihteerille - Asiakkuuden lisääminen tietokantoihin - Päätösten oikaisuvaatimusten käsittely	- Vammaistyön päällikkö - Sosiaalityöntekijä - Sosiaalityöntekijä - Sosiaalityöntekijä - Sosiaalityöntekijä - Toimistosihteerit - Vammaistyön päällikkö ja sosiaalityöntekijä
Palvelun toteutus - Asiakas käyttää henkilökohtaista apua	
Avustajakeskuksen tehtävät: - Avustajien hankinta - Palkanmaksu ja muut lakisääteiset maksut	- Avustajakeskus - Avustajakeskus
Toimiston tehtävät: - Palveluseteliyrittäjien kilpailuttaminen - Palvelusetelirahan tilaaminen - Palveluseteleiden luonti ja postitus - Henkilökohtaisten avustajien palkanmaksu ja ilmoituksen teko Eteraan - Saapuvien ostolaskujen tiliointi ja hyväksyminen	- Vammaistyön päällikkö - Vammaistyön päällikkö - Toimistosihteerit - Toimistosihteerit - Toimistosihteerit ja vammaistyön päällikkö
Asiakkuuden päättymisen - Palvelun päättymiskirjauksen tai lakkauttamispäätöksen tekeminen - Asiakkuuden päättymisen kirjaaminen tietokantoihin - Manuaalinen arkistointi	- Sosiaalityöntekijä - Toimistosihteerit - Toimistosihteerit
Muut tehtävät - Asiakkaiden neuvonta, ohjeistus ja selvittelyt - Kuljetuspalveluun liittyvät koulutukset - Talousarvion suunnittelu	- Koko toimiston henkilökunta - Koko toimiston henkilökunta - Vammaistyön päällikkö ja sosiaalityöntekijä

Taulukko 5 kuvaa henkilökohtaisen avun toimintoja, niiden sisältämiä työvaiheita sekä niihin osallistuvia tahoja ja henkilöitä. Henkilökohtaisen avun toteutus vaatii kuljetuspalvelun tavoin vammaispalveluilta paljon toimenpiteitä. Henkilökohtaisen avun prosessi on hyvin samanlainen kuin kuljetuspalvelun, ja useat toiminnot sisältävätkin samoja työvaiheita. Suurin ero palveluissa on itse palvelun toteutuksessa. Myös henkilökohtaisen avun palvelun toteuttamiseen liittyy ulkopuolisia tahoja, mutta vammaispalveluiden henkilökunnallekin riittää työvaiheita palvelun toteuttamiseen liittyen. Henkilökohtaista apua on saatavilla hyvin erilaisilla menetelmillä.

Vaihtoehtoiset menetelmät luovat useita erilaisia tehtäviä, joiden toteuttamiseen vaaditaan eri tuottajia.

Resurssien määrittäminen

Kun toiminnot on määritelty, kartoitetaan niiden vaatimat resurssit. Tutkimuksessa resursseja on kartoitettu havainnoinnin sekä kirjanpidon ja budjetoitijärjestelmän raporttien avulla. Resursseja on kartoitettu myös haastatteleamalla palveluiden parissa työskenteleviä esimiehiä ja henkilökuntaa. Taulukko 6 kuvaa kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun järjestämiseen käytettäviä resursseja sekä niiden käytöstä aiheutuvia kustannuksia.

Taulukko 6. Palveluiden tuottamisen resurssit ja niiden käytöstä aiheutuvat kustannukset (Itse laadittu 2015)

RESURSSIT JA NIIDEN KÄYTÖSTÄ AIHEUTUVAT KUSTANNUKSET	
RESURSSI	KUSTANNUS
ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
Auto	- Kilometrikorvaukset
Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
Posti	- Postimaksut
Puhelimet	- Telemaksut
Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikkeet, koneiden ja laitteiden leasing
Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtaustalot
Ulkopuolisten palveluiden ostot	- Asiantuntijamaksut + kuel - Henkilökuljetusten ostot - Palveluseteliraha - Vammaisten henkilökohtaiset avustajat

Tutkimuksessa seurataan taulukossa 6 mainittuja kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamiseen käytettävää yhdeksää resurssia ja niiden kulutusta toiminnoittain. Resursseja ovat atk-laitteisto ja -palvelut, auto, hallinto, henkilöstö, posti, puhelimet, toimistotarvikkeet, toimitilat ja kalusto sekä ulkopuolisten palveluiden ostot.

Taulukot 7 ja 8 kuvaavat kunkin kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toiminnon kuluttamia resursseja. Kyseiset taulukot kuvaavat myös resurssien käytöstä syntyviä kustannuksia. Taulukoiden avulla nähdään toiminnot, joille eri resurssien käytöstä aiheutuneet kustannukset tulee resurssiajureiden avulla kohdistaa. Taulukko 7 kuvaa henkilökohtaista apua ja taulukko 8 kuljetuspalvelua. Taulukot on laadittu henkilökunnan haastattelujen ja havainnoinnin pohjalta.

Taulukko 7. Kuljetuspalvelun toimintojen vaatimat resurssit ja muodostuvat kustannukset (Itse laadittu 2015)

KULJETUSPALVELUN TOIMINTOJEN VAATIMAT RESURSSIT JA KUSTANNUKSET	
RESURSSIT	KUSTANNUKSET
Hakemuksen vireilletulo	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Auto	- Kilometrikorvaukset
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Päätöksenteko	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Posti	- Postimaksut
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Palvelun toteutus	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Auto	- Kilometrikorvaukset
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
- Ulkopuolisten palveluiden ostot	- Henkilökuljetusten ostot
Asiakkuuden päätyminen	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Muut tehtävät	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu

Taulukko 8. Henkilökohtaisen avun toimintojen vaatimat resurssit ja muodostuvat kustannukset (Itse laadittu 2015)

HENKILÖKOHTAISEN AVUN TOIMINTOJEN VAATIVAT RESURSSIT JA KUSTANNUKSET	
RESURSSIT	KUSTANNUKSET
Hakemuksen vireilletulo	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Auto	- Kilometrikorvaukset
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Päätöksenteko	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Posti	- Postimaksut
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Palvelun toteutus	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Posti	- Postimaksut
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
	- Asiantuntijamaksut + kuel
- Ulkopuolisten palveluiden ostot	- Palveluseteliraha
	- Vammaisten henkilökohtaiset avustajat
Asiakkuuden päätyminen	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu
Muut tehtävät	
- ATK-laitteisto ja -palvelut	- Koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinta, vuokraus ja korjaus sekä huolto
- Hallinto	- Keskitetysti hoidetut tehtävät, vyörytykset ja ilmoitukset
- Henkilöstö	- Henkilöstökustannukset ja koulutuksiin liittyvät kustannukset
- Puhelimet	- Telemaksut
- Toimistotarvikkeet	- Toimistotarvikekulut, koneiden ja laitteiden leasing
- Toimitilat ja kalusto	- Talotoimen toimitila- ja pääomavuokrat, kalusto, kunnossapito ja puhtauspalvelu

Koko kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun prosessien toteutumisen kannalta erittäin tärkeitä resursseja ovat ulkopuoliset palveluiden tuottajat. Kuljetuspalvelun toteuttamiseksi Rauman kaupungin vammaispalvelut ostaa SoTe-järjestelmän piiriin kuuluilta takseilta henkilökuljetuksia. Henkilökohtaisen avun toteuttamiseksi kau-

punki taas maksaa Avustajakeskukselle, yksityisille yrittäjille tai palveluseteliyrittäjille henkilökohtaisen avun järjestämisestä, jotta asiakkaat saisivat valita henkilökohtaisen avun toteutustavoista haluamansa vaihtoehdon. Henkilökohtaisen avun tuottamisesta aiheutuu myös asiantuntijakustannuksia. Ulkopuolisten palveluiden ostot muodostavat hyvin merkittävän kustannuserän palveluiden toteutus toiminnolle.

Palvelualalla tärkein resurssi on yleensä henkilöstö. Näin on myös Rauman kaupungin vammaispalveluissa. Kuten taulukoista 7 ja 8 huomataan, molempien palveluiden kaikki toiminnot vaativat henkilöstöä ja heidän työpanostaan toimiakseen. Henkilöstöstä muodostuu henkilöstökustannuksia kuukausipalkoista, eläkkeistä ja muista maksettavista palkan sivukuluista. Myös koulutuksiin ja rekrytointiin liittyvät kustannukset, kuten päivärahat, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, kirjallisuus, ilmoitukset sekä painatukset ovat henkilöstöön liitettäviä kustannuksia.

Välttämättömiä resursseja kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamisessa ovat toimitilat ja kalusto sekä atk-palvelut ja laitteistot. Molempien palveluiden tuottamisessa jokainen toiminto tarvitsee näitä resursseja toimiakseen. Tämän takia niistä muodostuu jatkuvasti kustannuseriä.

Käytettävät toimitilat ja kalusto pitävät sisällään sosiaali- ja terveystieteiden toimiston työhuoneet sekä niiden sisältämät pöydät, tuolit ja muun kaluston. Toimitiloista ja kalustosta kustannuksia muodostuu talotoimelle maksettavista ylläpito- ja pääomavuokrista, muusta materiaalista ja kalustosta sekä rakennusten puhtaana- ja kunnossapidosta. Lähes kaikkiin palveluiden tuottamiseen liittyviin työtehtäviin tarvitaan atk-laitteistoa ja ohjelmia. Tarvittavia laitteita ovat muun muassa tietokoneet, tulostimet ja erilaiset atk-palvelut sekä ohjelmistot. Kustannuksia muodostuu koneiden, laitteiden ja ohjelmistojen hankinnasta, vuokraamisesta, korjaamisesta sekä huollosta.

Puhelimet, posti ja toimistotarvikkeet ovat resursseja, joita työntekijät käyttävät kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun prosesseissa päivittäin. Postin, puhelimen ja toimistotarvikkeiden käytöstä syntyvät kustannukset ovat kuitenkin huomattavan pieni erä palveluiden tuottamisen kokonaiskustannuksista.

Yhteydenotot asiakkaisiin hoidetaan pääasiassa puhelimitse. Vammaispalveluilla on päivittäin puhelinaika, jolloin myös asiakkaat voivat soittaa tiedustellakseen palveluihin liittyvistä asioista. Puhelimen käytöstä aiheutuu kustannuksia puhelinlaskuista ja muista telekustannuksista. Puhelinta käytetään molempien palveluiden jokaisessa toiminnossa. Puhelimesta aiheutuvat kustannukset löytyvät telekustannukset tililtä.

Myös toimistotarvikkeet kuuluvat jokaiseen työvaiheeseen. Eniten käytetty toimistotarvike on paperi, jota tulostetaan paljon eri työvaiheissa. Myös laminointikalvot, kynät ja kumit ovat tarvikkeita, joita työskennellessä kuluu päivittäin. Toimistotarvikkeista syntyvät kustannukset on tiliöity toimisto-, koulu- ja askartelutarvikkeet sekä toimistopalvelut tilille. Toimistotarvikekustannuksena voidaan pitää myös vammaispalveluiden yhteistä kopiokonetta, josta aiheutuu leasing-kustannuksia.

Vammaispalveluiden henkilökunta lähettää säännöllisesti asiakkailleen ja yhteistyötahoilleen postia liittyen päätöksiin, palveluseleihin, avustajien palkanmaksuun tai muuhun asiakasta koskevaan asiaan. Tästä syntyy postituskuluja. Postin lähettämisestä aiheutuneet kustannukset löytyvät tililtä postipalvelut.

Auto on resurssi, jota sosiaalityöntekijät ja -ohjaajat saattavat tarvita palvelutarpeen arviointiin tehtävillä kotikäynneillä. Myös osa asuntoloiden ja Naulan työkeskuksen henkilökunnasta sekä esimiehistä tarvitsee autoaan kuljetuspalvelun järjestämiseen liittyen. Esimerkiksi asiakkaiden kyyditsemiseen, siirtymiseen paikasta toiseen ja asiakkaiden linja-autokorttien noutoon sekä lataamiseen tarvitaan autoa. Rauman kaupungin vammaispalveluilla on käytössään sosiaaliviraston yhteinen auto, jota käytetään sen ollessa vapaana. Matkan voi suorittaa myös työntekijän omalla autolla. Autojen käytöstä muodostuu maksettavaksi kilometrikorvauksia. Kilometrikorvausten osuus on kuitenkin pieni palveluiden tuottamisen kokonaiskustannuksista. Kilometrikorvaukset on tiliöity henkilökuljetukset-tilille.

Hallintokustannuksia vammaispalveluille muodostuu erilaisista keskitetysti hoidetuista tehtävistä. Vuoteen 2013 asti suurin osa vammaispalveluiden hallintokustannuksista löytyi erilaisilta keskitetysti hoidettujen tehtävien tileiltä. Keskitetysti hoidettuja tehtäviä olivat koko kaupunkia varten suoritettavat tehtävät ja palvelut, kuten

esimerkiksi talous-, henkilöstö ja atk-palvelut. Vuodesta 2014 lähtien nämä kustannukset on vyörytetty vyörytyskustannuksina eri yksiköille.

Liite 1 kuvastaa tutkimuksen lähtötilannetta. Se sisältää vammaispalveluiden kaikki eri resurssien käytöstä aiheutuneet kustannukset, jotka olivat tiedossa tutkimuksen alkuvaiheessa. Liitteessä kirjanpito- ja budjetointijärjestelmästä kerätyt vuosien 2012–2014 kokonaiskustannukset on taulukoitu kustannuspaikoittain ja jaettu kohdistettaviin sekä ei-kohdistettaviin kustannuksiin. Liitteen 1 tietojen pohjalta kustannusten kohdistaminen toiminnoille ja laskentakohteille oli mahdollista aloittaa.

7.2.3 Kustannusten kohdistaminen

Resurssiajurit

Toimintojen ja resurssien kartoituksen jälkeen selvitetään kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimintojen käyttämien resurssien määrä ja niiden käytöstä syntyvät kustannukset. Vammaispalveluiden talousarvion toteutumisraportista saatavat kustannustiedot kohdistetaan toiminnoille resurssiajureiden avulla. Resurssiajurit kohdistavat resurssien käytöstä aiheutuneet kustannukset toiminnoille niiden käytön eli aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Jokaiselle resurssille määritetään oma ajurinsa eli jakoperusteensa. Saadakseen parhaan mahdollisen hyödyn toimintokohtaisesta kustannuslaskennasta, on suositeltavaa käyttää ainoastaan yhtä parhaiten kuvaavaa kustannusajuria yksittäisen resurssin kustannusten kohdistamiseen toiminnoille.

Taulukko 8. Resurssien resurssiajurit (Itse laadittu 2015)

RESURSSIEN RESURSSIAJURIT	
RESURSSI	RESURSSIAJURI
ATK-laitteisto ja -palvelut	Henkilöstön ajankäyttö
Auto	Ajettujen kilometrien lkm
Hallinto	Henkilöstön ajankäyttö
Henkilöstö	Henkilöstön ajankäyttö
Posti	Postitusten lkm
Puhelimet	Henkilöstön ajankäyttö
Toimistotarvikkeet	Henkilöstön ajankäyttö
Toimitilat ja kalusto	Henkilöstön ajankäyttö
Ulkopuolisten palveluiden ostot	Kohdistetaan suoraan

Suurin osa resursseista kohdistetaan henkilöstön ajankäytön mukaan, koska henkilöstön osuus palveluiden tuottamisessa on merkittävä. Jotta kustannukset pystyttäisiin kohdistamaan ajankäytön mukaisesti, tarvitaan henkilökunnan ajankäytön mittauksia. Tutkimuksessa suoritettiin kahden ja kolmen viikon työajanseurannamittauksia vammaispalveluiden toimiston, asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunnalle. Toimiston väelle laadittiin työntekijäryhmäkohtaiset lomakkeet, kun taas asuntoloiden ja työkeskuksen työntekijät saivat täytettäväkseen yhteisen lomakkeen. Mittausten perusteella saatiin henkilökunnan kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimintoihin käyttämä työaika. Liitteessä 2 on malliesimerkki yhdestä työajanseurantalomakkeesta. Se kuvaa vammaispalveluiden toimiston sosiaalityöntekijöille tarkoitettua kuljetuspalvelun työajanseurantalomaketta.

Muuttamalla toimintoihin kahden tai kolmen viikon aikana käytettävät työajat vuotuisiksi ja jakamalla ne vuoden kokonaistyöajalla saadaan toimintoihin käytettävä aika prosentuaalisina osuuksina. Käytettävissä oleva kokonaistyöaika saadaan kertomalla keskenään työntekijöiden määrä, viikottainen työaika ja lomilla vähennetty vuotuinen työviikkojen lukumäärä. Vuotuiset työajat vaihtelevat yksiköittäin. Kertomalla taloudellisista raporteista saatavat resurssien vuotuiset kokonaiskustannukset

(liite 1) niitä kuluttavien toimintojen prosenttiosuuksilla saadaan selville vuotuiset toimintokohtaiset kustannukset.

Seurannan mittauksissa tulee ottaa huomioon henkilökohtaisen avun ja kuljetuspalvelun olevan vain osa vammaispalveluiden tuottamista palveluista. Täten läheskään kaikki henkilökunnan käyttämä työaika ei kulu kyseisten palveluiden tuottamiseen. Laskelmissa oletetaan toimintoihin käytetyn työajan pysyneen samana tutkittavan ajanjakson aikana. Todellisuudessa työaika ei kuitenkaan jakaudu koko vuodelle yhtä tasaisesti, joten laskelmat saattavat hieman erota todellisista kustannuksista. Taulukko 9:n ylempi osa on laadittu saatujen työajanseurantalomakkeiden pohjalta. Se kuvaa kustannuspaikkojen henkilökunnan eri toimintoihin käyttämää aikaa. Taulukon alemmassa osassa luvut on muunnettu vuotuisiksi tunneiksi.

Taulukko 9. Toimintoihin käytetyt ajat vuodessa (Itse laadittu 2015)

Ajankäyttö, tunteina / seuranta-ajanjakso

Toiminto	Toimisto	Asumisyksikkö Puhti	Päivätoiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto
<i>Seuranta-ajanjakson pituus viikkoina</i>	2	2	2	2	3	3
Hakemuksen vireilletulo	4,2					
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	19,1					
Päätöksenteko	5,1					
Palvelun toteutus	2,0	2,4		5,0	12,4	0,3
Asiakkuuden päättymisen	2,7					
Muut tehtävät	8,8					
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	42,0					
Hakemuksen vireilletulo	2,6					
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	4,1					
Päätöksenteko	1,4					
Palvelun toteutus	4,9					
Asiakkuuden päättymisen	0,2					
Muut tehtävät	17,1					
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	30,4					

Ajankäyttö, tunteina / vuosi

Seuranta-ajanjakson tunnit muutettu vuotuiseksi työajaksi (perustuu oletukseen, että tehtäviin käytettävä työaika on pysynyt samana koko vuoden ajan)

Toiminto	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumisyksikkö Puhti	Päivätoiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Yhteensä
Hakemuksen vireilletulo	98,9						98,9
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	448,7						448,7
Päätöksenteko	120,6						120,6
Palvelun toteutus	47,7	61,5		116,7	214,6	5,8	446,4
Asiakkuuden päättymisen	64,1						64,1
Muut tehtävät	206,4						206,4
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	986,3	61,5		116,7	214,6	5,8	1 385,0
Hakemuksen vireilletulo	61,9						61,9
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	96,4						96,4
Päätöksenteko	33,8						33,8
Palvelun toteutus	115,6						115,6
Asiakkuuden päättymisen	5,8						5,8
Muut tehtävät	401,8						401,8
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	715,3						715,3

Kokonaistyöaika, tunnit / vuosi (2014)

*Työntekijöiden lukumäärä * työviikot * viikkotyöaika*

Kokonaistyöaika, tunnit / vuosi (2014)	13 331,3	15 101,1	3 236,0	14 382,0	16 179,8	5 393,3	67 623,3
Kuljetuspalvelut, vuotuiset tunnit	986,3	61,5		116,7	214,6	5,8	1 385,0
Kuljetuspalvelut, % kokonaistyöajasta	7,4 %	0,4 %		0,8 %	1,3 %	0,1 %	2,0 %
Henkilökohtainen apu, vuotuiset tunnit	715,3						715,3
Henkilökohtainen apu, % kokonaistyöajasta	5,4 %						1,1 %
Kuljetuspalvelut & henkilökohtainen apu, %	12,8 %	0,4 %		0,8 %	1,3 %	0,1 %	3,1 %

Ulkopuolisten palveluiden ostojen kohdistaminen

Palveluiden ostot voidaan luokitella välittömiksi ja muuttuviksi kustannuksiksi. Palveluiden ostojen kustannukset kasvavat täten järjestettävien palveluiden määrän lisääntyessä ja vastaavasti vähentyvät järjestettävien palvelujen määrän pienetessä. Välittömät kustannukset olisi mahdollista kohdistaa suoraan laskentakohteilleen. Koska tutkimuksessa halutaan kuitenkin selvittää myös eri toimintoihin käytettävät kustannukset, kohdistetaan ulkopuolisten palveluiden ostot toimintojen kautta laskentakohteille. Palveluiden ostot ovat suoraan palveluiden toteutus -toiminnoille kohdistettava kustannuserä.

Ulkopuolisten palveluiden ostoista aiheutuvia kustannuksia on kuljetuspalveluun liittyen henkilökuljetukset tilillä. Henkilökuljetus tilille muodostuu kustannuksia jokaiselta vammaispalveluiden kustannuspaikalta. Henkilökuljetukset tilin kustannuksia ei voida kuitenkaan kohdistaa täysin suoraan kuljetuspalvelun toteutus toiminnolle, sillä tili sisältää myös vammaispalveluiden henkilökunnan kaikki kilometrikorvauskustannukset. Kuljetuspalvelun järjestämiseen liittyvät palveluiden ostot saadaan vähentämällä tilin kokonaiskustannuksista maksettavien kilometrikorvausten osuus. Kilometrikorvauksia ei pystytty erottelemaan tilin muista kustannuksista, mutta niiden määrää pyrittiin selvittämään erilaisten mittausten, arviointien ja haastattelujen avulla. Taulukosta 10 nähdään toiminnoille kohdistettavien ulkopuolisten kuljetuspalveluiden ostojen kustannukset sekä henkilökuljetuksista vähennettävien kilometrikorvausten määrä.

Laskettujen kilometrikorvausten määrä voi todellisuudessa erota hieman saadusta tuloksesta, sillä kaikkia kilometrikorvauksia ei ollut mahdollista mitata tutkimuksen suorittamisen ajanjaksolla. Arvioitujen kilometrikorvauskustannusten ero todellisiin verrattuna on kuitenkin marginaalinen kuljetuspalvelun tuottamisen kokonaiskustannuksissa.

Henkilökohtaiseen apuun liittyvät ulkopuolisten palveluiden ostojen kustannukset saadaan vammaispalveluiden toimiston ja vammaisten asumispalveluiden kustannuspaikkojen henkilökohtaiset avustajat, palvelusetelit, asiantuntijapalvelut tileiltä. Hen-

kilokohtainen apu ja palveluseteli tilien kustannukset voidaan kohdistaa suoraan palvelun toteutus toiminnolle. Asiantuntijapalvelut tili ei kuitenkaan ole yhtä yksinkertainen, sillä se ei koostu ainoastaan henkilökohtaiseen apuun liittyvistä asiantuntijamaksuista. Henkilökohtaisen avun asiantuntijoiden kustannukset saadaan selville ti-
liöinnissä käytettävän toimintokoodin avulla. Asiantuntijakustannuksista toiminnoille kohdistetaan toimintokoodin antama osuus tilin kokonaiskustannuksista. Taulukko 10 kuvaa myös toiminnoille kohdistettavia ulkopuolisten henkilökohtaisen avun palveluiden ostoja.

Taulukko 10. Ulkopuolisten palveluiden ostot kustannuspaikoittain (Itse laadittu 2015)

Ulkopuolisten palveluiden ostot

Kohdistus	Resurssi	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä- toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppus- ten- koto	Kehitys- vamma- huolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014											
Välitön	Henkilökuljetukset	-1 237 590,48	-57,66	-614,64	-68 786,43	-889,38	-2 139,90	-80 528,25			-1 390 606,74
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	762,70	1 659,20				7 318,05
	Kuljetuspalvelu yhteensä	-1 233 118,27	-57,66	-614,64	-68 362,49	-126,68	-480,70	-80 528,25			-1 383 288,69
	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-1 023 224,87							-346 706,49		-1 369 931,36
	Asiantuntijapalvelut	-107 267,34							-7 930,00		-115 197,34
	Palvelusetelit	-57 144,18									-57 144,18
	Henkilökohtainen apu yhteensä	-1 187 636,39							-354 636,49		-1 542 272,88
	Välittömät yhteensä	-2 420 754,66	-57,66	-614,64	-68 362,49	-126,68	-480,70	-80 528,25	-354 636,49		-2 925 561,57
2013											
Välitön	Henkilökuljetukset	-1 201 928,50	-243,75	-297,64	-67 481,27	-1 305,04	-2 192,01	-91 724,60	-2 538,00	-129,60	-1 367 840,41
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	762,70	1 659,20			129,60	7 447,65
	Kuljetuspalvelu yhteensä	-1 197 456,29	-243,75	-297,64	-67 057,33	-542,34	-532,81	-91 724,60	-2 538,00		-1 360 392,76
	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-933 780,23							-292 562,34		-1 226 342,57
	Asiantuntijapalvelut	-91 184,10							-8 370,00		-99 554,10
	Palvelusetelit	-64 874,00									-64 874,00
	Henkilökohtainen apu yhteensä	-1 089 838,33							-300 932,34		-1 390 770,67
	Välittömät yhteensä	-2 287 294,62	-243,75	-297,64	-67 057,33	-542,34	-532,81	-91 724,60	-303 470,34		-2 751 163,44
2012											
Välitön	Henkilökuljetukset	-981 128,01	-225,33	-214,22	-68 458,62	-739,94	-589,16	-80 532,56	-912,00		-1 132 799,84
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	739,94	589,16				6 225,25
	Kuljetuspalvelu yhteensä	-976 655,80	-225,33	-214,22	-68 034,68	0,00	0,00	-80 532,56	-912,00		-1 126 574,59
Välitön	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-732 962,91							-336 533,82		-1 069 496,73
	Asiantuntijapalvelut										
	Palvelusetelit	-26 153,59									-26 153,59
	Henkilökohtainen apu yhteensä	-759 116,50							-336 533,82		-1 095 650,32
	Välittömät yhteensä	-1 735 772,30	-225,33	-214,22	-68 034,68	0,00	0,00	-80 532,56	-337 445,82		-2 222 224,91

Taulukossa 10 olevat vuotuiset ulkopuolisten palveluiden ostojen kustannukset kohdistetaan palvelun toteutus toiminnolle. Taulukko 11 kuvaa toiminnoille kohdistettuja kustannuksia, jotka on saatu suoraan taulukon 10 laskelmista.

Taulukko 11. Toiminnoille kohdistetut ulkopuolisten palveluiden ostot (Itse laadittu 2015)

Ulkopuolisten palveluiden ostot

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko			
Palvelun toteutus	-1 383 288,69	-1 360 392,76	-1 126 574,59
Asiakkuuden päättyminen			
Muut tehtävät			
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 383 288,69	-1 360 392,76	-1 126 574,59
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko			
Palvelun toteutus	-1 542 272,88	-1 390 770,67	-1 095 650,32
Asiakkuuden päättyminen			
Muut tehtävät			
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 542 272,88	-1 390 770,67	-1 095 650,32
Yhteensä	-2 925 561,57	-2 751 163,44	-2 222 224,91

Taulukko 10 osoittaa, että kilometrikorvausten osuus henkilökuljetukset tilin saldosta on erittäin pieni. Taulukosta 11 nähdään, kuinka kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun ulkopuolisten palveluiden ostojen kustannukset kasvavat huomattavasti vuosi vuodelta.

Henkilöstökustannusten kohdistaminen

Vammaispalveluiden talousarvion toteutumisraportista saadaan luvut henkilöstökustannuksista kustannuspaikoittain. Kustannuspaikat, jotka sisältävät henkilöstökustannuksia ovat vammaispalvelut (sisältää vammaispalveluiden toimiston työntekijöiden kustannukset), asumisyksikkö Puhti, vammaisten päivätoiminta Pilke, Naulan työkeskus, Kinnon asuntola ja Samppustenkoto. Henkilöstökustannukset ovat pääsääntöisesti kiinteitä ja välillisiä kustannuksia. Henkilöstökustannuksia kohdistetaan kaikille kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toiminnoille henkilökunnan käyttämän työajan suhteessa.

Jotta käytettävä työaika saataisiin kohdistettua mahdollisimman todenmukaisesti eri toiminnoille, käytetään resurssiajuria henkilöstökustannusten kohdistamiseen vuotuisia kustannuspaikkakohtaisia henkilökunnan tuntihintoja. Tuntihinnat on laskettu kullekin kustannuspaikalle jakamalla vuotuiset kustannuspaikan henkilöstökustannukset kustannuspaikan työntekijöiden vuoden kokonaistyöajalla. Asuntoloiden ja

työkeskuksen kustannuspaikoille lasketaan kullekin oma keskimääräinen tuntihintansa. Vammaispalveluiden toimiston kustannuspaikalla taas vammaistyön päällikölle, toimistosihtereille, sosiaaliohjaajille ja sosiaalityöntekijöille on laskettu omat painotetut tuntihintansa, sillä eri ryhmien työajat ja palkkakustannukset eroavat toisistaan. Kustannuspaikan tuntihinnat kerrotaan toimintoihin käytetyllä vuotuisella ajankäytöllä, jotka ovat nähtävillä taulukko 9:stä. Näin saadaan selville vuotuiset eri toiminnoille kohdistettavat henkilöstökustannukset.

Kustannuspaikkakohtainen henkilöstön määrä ja työaika on saatu vammaistyön päälliköltä. Kustannuspaikkakohtaiset henkilöstökustannukset ovat peräisin Rauman kaupungin kirjanpito- ja budjetoitijärjestelmistä. Laskelmissa oletetaan tehtäviin käytetyn työajan pysyneen samana vuosien 2012 - 2014 aikana. Taulukko 12 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja henkilöstökustannuksia. Liitteessä 3 henkilöstökustannusten kohdistaminen esitetään tarkempina laskelmina. Laskettuja tuntihintoja ei esitetä tutkimuksessa, jotta yksittäisten työntekijöiden palkkatiedot eivät paljastuisi. Liitteestä 3 nähdään myös, miltä vastuualueilta toiminnoille kohdistettavat henkilöstökustannukset ovat peräisin ja kuinka suuri prosenttiosuus henkilöstön kokonaiskustannuksista on kohdistettu toiminnoille.

Taulukko 12. Toiminnoille kohdistetut henkilöstökustannukset (Itse laadittu 2015)

Henkilöstö

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-3 044,13	-3 001,60	-2 924,52
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-13 534,35	-13 345,28	-13 002,55
Päätöksenteko	-3 387,71	-3 340,38	-3 254,59
Palvelun toteutus	-12 867,89	-12 429,79	-12 514,91
Asiakkuuden päättymisen	-1 799,50	-1 774,36	-1 728,79
Muut tehtävät	-8 610,74	-8 490,45	-8 272,40
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-43 244,31	-42 381,85	-41 697,75
Hakemuksen vireilletulo	-1 756,54	-1 732,00	-1 687,52
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 355,71	-3 308,83	-3 223,86
Päätöksenteko	-1 265,12	-1 247,45	-1 215,41
Palvelun toteutus	-2 861,34	-2 821,37	-2 748,91
Asiakkuuden päättymisen	-202,39	-199,56	-194,43
Muut tehtävät	-13 955,53	-13 760,57	-13 407,18
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-23 396,62	-23 069,77	-22 477,30
Yhteensä	-66 640,93	-65 451,63	-64 175,06

Taulukosta 12 huomataan kuljetuspalvelun vaativan lähes puolet enemmän henkilöstökustannuksia kuin henkilökohtaisen avun. Kuljetuspalvelussa eniten henkilöstöä

vaativat toiminnot ovat palvelutarpeen arviointi ja palvelun toteutus. Henkilökohtaisen avun osalta mittausjaksolla eniten työpanosta vaativat muut tehtävät.

Toimitila- ja kalustokustannusten kohdistaminen

Kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun tuottamiseen liittyvistä toimitila- ja kalustokustannuksia kohdistetaan ainoastaan vammaispalveluiden toimiston kustannukset. Tämä johtuu siitä, että asuntoloissa ja työkeskuksessa ei osallistuta henkilökohtaisen avun järjestämiseen. Myös kuljetuspalvelun osalta kyseisiä kustannuksia ei kohdisteta, sillä asuntoloissa ja työkeskuksessa on vaikea määrittää toimitiloja, jotka osallistuvat kuljetuspalvelun järjestämiseen. Lisäksi toimitila- ja kalustokustannusten osuus kuljetuspalvelun tuottamiseen liittyen on erittäin pieni, joten niiden laskemisesta saatava hyöty olisi vähäinen.

Toimitilakustannukset ovat kiinteitä ja välillisiä, joten niitä ei voida kohdistaa suoraan toiminnoille. Toimitiloista syntyvät kustannukset jaetaan tasan vammaispalveluiden toimiston henkilökunnan kesken, sillä kaikilla työntekijöillä on omat, lähes yhtä suuret, työhuoneet ja kalusteet. Vammaispalveluiden toimitila- ja kalustokustannukset ovat saatavilla toimiston kustannuspaikan talotoimen ylläpito- ja pääomavuokratileiltä, muun materiaalin ja kaluston sekä puhtauspalvelun tileiltä. Resursiajurina henkilökohtaisen avun ja kuljetuspalvelun toimitila- sekä kalustokustannusten kohdistamiseen toiminnoille käytetään henkilökunnan käyttämää työaika. Toimitilojen ja kaluston kokonaiskustannukset kerrotaan toimintoihin käytetyn työajan prosentuaalisilla osuuksilla, jotka on saatu työajanseurantamittausten perusteella. Taulukko 13 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja toimitila- ja kalustokustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat toimitila- ja kalustokustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 13. Toiminnoille kohdistetut toimitila- ja kalustokustannukset (Itse laadittu 2015)

Toimitilat ja kalusto

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-150,56	-161,98	-162,39
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-683,39	-735,24	-737,09
Päätöksenteko	-183,74	-197,68	-198,18
Palvelun toteutus	-72,62	-78,13	-78,32
Asiakkuuden päättymisen	-97,57	-104,97	-105,24
Muut tehtävät	-314,36	-338,20	-339,06
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 502,23	-1 616,20	-1 620,28
Hakemuksen vireilletulo	-94,24	-101,39	-101,64
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-146,78	-157,92	-158,32
Päätöksenteko	-51,53	-55,44	-55,58
Palvelun toteutus	-176,08	-189,44	-189,92
Asiakkuuden päättymisen	-8,85	-9,52	-9,55
Muut tehtävät	-611,94	-658,37	-660,03
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 089,42	-1 172,07	-1 175,03
Yhteensä	-2 591,65	-2 788,28	-2 795,30

Taulukosta 13 saatavat toimitila- ja kalustokustannukset ovat hyvin pieni osa palveluiden tuottamisen kustannuksista. Ne ovat lisäksi pysyneet melko samoina viimeisen kolmen vuoden aikana.

Atk-kustannusten kohdistaminen

Atk-kustannukset ovat kiinteitä ja välillisiä. Vammaispalveluiden toimistolla jokaiseen henkilökohtaisen avun ja kuljetuspalvelun toimintoon tarvitaan atk-laitteistoa. Jokaisella toimiston kahdeksasta työntekijästä on käytössään tietokone, jonka hankintahinnan on arvioitu olevan 500 euroa ja käyttöiän noin viisi vuotta. Kohdistettavia atk-kustannuksia ovat myös atk-palvelut, jotka saadaan vammaispalveluiden kustannuspaikan atk-palvelut tililtä. Atk-kustannukset saadaan kohdistettua jakamalla ne tasan toimiston henkilökunnan kesken ja kohdistamalla ne toiminnoille henkilökunnan palveluiden toimintoihin käyttämän työajan mukaisesti. Vuotuiset atk-kustannukset kerrotaan toimintoihin käytetyillä prosenttiosuuksilla vuotuisesta kokonaisajankäytöstä. Taulukko 14 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja atk-kustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat atk-kustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 14. Toiminnoille kohdistetut atk-kustannukset (Itse laadittu 2015)

ATK

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-33,05	-29,31	-5,93
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-150,00	-133,04	-26,93
Päätöksenteko	-40,33	-35,77	-7,24
Palvelun toteutus	-15,94	-14,14	-2,86
Asiakkuuden päättymisen	-21,42	-18,99	-3,84
Muut tehtävät	-69,00	-61,20	-12,39
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-329,73	-292,44	-59,19
Hakemuksen vireilletulo	-20,68	-18,35	-3,71
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-32,22	-28,57	-5,78
Päätöksenteko	-11,31	-10,03	-2,03
Palvelun toteutus	-38,65	-34,28	-6,94
Asiakkuuden päättymisen	-1,94	-1,72	-0,35
Muut tehtävät	-134,32	-119,13	-24,11
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-239,12	-212,08	-42,92
Yhteensä	-568,86	-504,52	-102,11

Vaikka atk-laitteistoa käytetään kaikissa työvaiheissa, taulukon 14 mukaan atk-kustannusten osuus palveluiden tuottamiseen liittyvistä kokonaiskustannuksista on erittäin pieni. Atk-kustannusten kohdistaminen oli haasteellista, sillä vammaispalveluiden osuutta atk-kustannuksista oli erittäin vaikea määrittää. Vammaispalveluiden toimiston kustannuspaikan tilirakenne on muuttunut viimeisen kolmen vuoden aikana. Vuodelta 2012 kaikkia atk-kustannuksia ei ollut saatavilla. Tämän takia vuoden 2012 lukema on vuosien 2013 ja 2014 lukuja pienempi.

Puhelinkustannusten kohdistaminen

Telekustannukset ovat välillisiä sekä puolimuuttuvia kustannuksia. Telekustannukset koostuvat perus- ja käyttömaksusta. Telekustannukset muuttuvat osittain samassa suhteessa palvelun tuottamisen muutosten kanssa. Jokaisella vammaispalvelun toimiston työntekijällä on puhelin, jota hän käyttää työssään. Puhelinkustannukset ovat saatavilla vammaispalveluiden ja kehitysvammahuollon kustannuspaikkojen telepalvelut tileiltä. Tilieltä saatavat telekustannukset jaetaan tasan vammaispalveluiden toimiston henkilökunnan kesken, joista ne kohdistetaan kaikille kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toiminnoille.

Resurssiajurina telekustannusten kohdistamiseen käytetään työajanmittausten perusteella saatavaa henkilökunnan ajankäyttöä. Vuotuiset telekustannukset kerrotaan

toimintoihin käytetyillä prosentiosuuksilla vuotuisesta kokonaisajankäytöstä. Taulukko 15 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja puhelinkustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat puhelinkustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 15. Toiminnoille kohdistetut puhelinkustannukset (Itse laadittu 2015)

Puhelin

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-6,14	-8,74	-18,05
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-27,86	-39,66	-81,95
Päätöksenteko	-7,49	-10,66	-22,03
Palvelun toteutus	-2,96	-4,21	-8,71
Asiakkuuden päättymisen	-3,98	-5,66	-11,70
Muut tehtävät	-12,82	-18,24	-37,70
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-61,25	-87,18	-180,14
Hakemuksen vireilletulo	-3,84	-5,47	-11,30
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-5,98	-8,52	-17,60
Päätöksenteko	-2,10	-2,99	-6,18
Palvelun toteutus	-7,18	-10,22	-21,11
Asiakkuuden päättymisen	-0,36	-0,51	-1,06
Muut tehtävät	-24,95	-35,51	-73,38
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-44,42	-63,22	-130,64
Yhteensä	-105,66	-150,40	-310,77

Taulukosta 15 nähdään, että puhelinkustannusten osuus on erittäin vähäinen palveluiden tuottamisen kustannuksista. Puhelinkustannukset ovat jatkuvasti pienentyneet viimeisen kolmen vuoden aikana.

Postikustannusten kohdistaminen

Postikustannukset ovat muuttuvia ja välillisiä kustannuksia. Suurin osa vammaispalveluiden lähettämästä postista koostuu päätöksistä. Myös vammaispalveluiden hoitamasta palkanmaksusta, oikaisuvaatimusten käsittelystä ja palveluseleiden lähettamisestä asiakkaille muodostuu säännöllisiä postikuluja. Kuljetuspalveluun ja henkilökohtaiseen apuun liittyvää postia lähetetään pääsääntöisesti vammaispalveluiden toimistolta. Täten ainoastaan vammaispalveluiden toimiston postikustannukset kohdistetaan toiminnoille.

Postikulujen kohdistaminen toiminnoille henkilökunnan käyttämän työajan suhteessa ei tuo todenmukaisia kustannuksia. Niiden kohdistamiseen käytetään molempien palveluiden päätösten ja niihin liittyvien SoTe-korttien, päätösten oikaisuvaatimusten

sekä lähetettyjen henkilökohtaisen avun palvelusetelien ja avustajien palkanmaksutapahtumien lukumääriä, joita mitattiin vammaispalveluiden toimistolla kahden viikon työajanseurantakyselyiden yhteydessä.

Kyselyiden perusteella saadut eri toimintoihin liittyvät lähetetyn postin määrät muutetaan vuotuisiksi (seurantajakson kappalemäärä / seurantajakson viikkojen lukumäärällä * (52 viikkoa – lomaviikot)). Tämän jälkeen ne kerrotaan yhden kirjeen lähettämistä aiheutuvalla postimaksulla. Vammaispalvelut lähettää kirjeensä ykkösluokan postina. Ykkösluokan postimerkki maksoi vuonna 2014 yhden euron, vuonna 2013 85 senttiä ja vuonna 2012 80 senttiä kappale. Kertomalla toiminnoittain vuotuiset postin määrät vuotuisella postimerkin hinnalla saadaan selville toimintokohtaiset postikustannukset. Taulukko 16 kuvaa palveluihin liittyvän postin vuotuisia lähetysmääriä. Laskelmissa oletetaan lähetetyn postin määrien pysyneen samoina vuosien 2012–2014 aikana. Taulukko 17 esittää palveluiden eri toiminnoille kohdistettuja postikustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat postikustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 16. Palveluihin liittyvän postin vuotuiset lähetysmäärät (Itse laadittu 2015)
Tapahtumien kappalemäärä / vuosi

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko	938	938	938
Palvelun toteutus			
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	938	938	938
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko	132	132	132
Palvelun toteutus	226	226	226
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	358	358	358
Yhteensä	1 296	1 296	1 296

Taulukko 17. Toiminnoille kohdistetut postikustannukset (Itse laadittu 2015)

Posti

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko	-938,00	-797,30	-750,40
Palvelun toteutus			
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-938,00	-797,30	-750,40
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen			
Päätöksenteko	-132,00	-112,20	-105,60
Palvelun toteutus	-226,00	-192,10	-180,80
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-358,00	-304,30	-286,40
Yhteensä	-1 296,00	-1 101,60	-1 036,80

Taulukosta 16 huomataan, että kuljetuspalveluun liittyvää postia lähetetään vuodessa huomattavasti henkilökohtaista apua enemmän. Taulukko 17 osoittaa kohdistettavien postikustannusten olevan varsin pieni osuus palveluiden kokonaiskustannuksista. Postikustannukset ovat kasvaneet hieman ykkösluokan postimerkin hinnannousun myötä. Todellisia kustannuksia aikaisemmilta vuosilta on kuitenkin vaikea määrittää, sillä postin lähetysmääriä ei ole laskettu aikaisemmilta vuosilta. Tässä postin määrän oletetaan pysyneen samoina.

Toimistokustannusten kohdistaminen

Toimistokustannukset ovat muuttuvia ja välillisiä kustannuksia. Toimistotarvikkeita tarvitaan kaikkiin kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimintoihin. Resurs-siajurina toimistotarvikekustannusten kohdistamiseen toiminnoille käytetään henkilökunnan ajankäyttöä. Vammaispalveluiden toimistopalvelut, toimisto-, koulu- ja askartelutarvikkeet sekä koneiden ja laitteiden leasing tilien vuotuiset saldot jaetaan tasan toimiston henkilöstölle ja kohdistetaan toiminnoille henkilökunnan palveluiden toimintoihin käyttämän työajan mukaisesti. Toimiston vuotuiset kokonaiskustannukset kerrotaan toimintoihin käytetyn työajan prosentuaalisilla osuuksilla kokonaistyöajasta. Näin saadaan selville toimintokohtaiset toimistokustannukset. Taulukko 18 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja toimistokustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat toimistokustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 18. Toiminnoille kohdistetut toimistokustannukset (Itse laadittu 2015)

Toimisto

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-20,49	-15,66	-30,68
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-92,99	-71,10	-139,24
Päätöksenteko	-25,00	-19,12	-37,44
Palvelun toteutus	-9,88	-7,55	-14,80
Asiakkuuden päättyminen	-13,28	-10,15	-19,88
Muut tehtävät	-42,78	-32,70	-64,05
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-204,42	-156,29	-306,07
Hakemuksen vireilletulo	-12,82	-9,80	-19,20
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-19,97	-15,27	-29,91
Päätöksenteko	-7,01	-5,36	-10,50
Palvelun toteutus	-23,96	-18,32	-35,88
Asiakkuuden päättyminen	-1,20	-0,92	-1,80
Muut tehtävät	-83,27	-63,66	-124,68
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-148,25	-113,34	-221,96
Yhteensä	-352,67	-269,63	-528,04

Taulukosta 18 huomataan toimistokustannusten osuuden olevan marginaalinen palvelun tuottamisen kokonaiskustannuksiin. Toimistokustannusten määrä on pudonnut hieman vuoden 2012 tasosta.

Autokustannusten kohdistaminen

Kilometrikorvaukset ovat muuttuvia ja välillisiä kustannuksia, sillä niihin vaikuttavat saapuvien kuljetuspalveluhakemusten ja asiakkaiden määrät. Kilometrikorvauksia tutkittaviin palveluihin liittyen aiheutuu vammaispalveluiden toimiston, eri asuntoloiden ja työkeskuksen henkilökunnan autonkäytöstä. Osa henkilökohtaiseen apuun ja kuljetuspalveluun liittyvistä korvattavista kilometreistä saadaan seurantalomakkeista toiminnoittain kahden viikon ajanjaksolta ja osa henkilökunnan alkuvuoden ajopäiväkirjoista.

Ajetut kilometrit kerrotaan lakisääteisellä kilometrikorvauskertoimella (0,44 €/km), jonka jälkeen ne muutetaan vuotuseksi kustannukseksi. Taulukko 19 kuvaa vuoden 2014 kohdistettavien kilometrikorvausten määrää. Taulukon luvut on saatu muuttamalla mittausajanjaksolta saadut kilometrit vuotuisiksi (seurantajakson kilometrien kappalemäärä / seurantajakson viikkojen lukumäärällä * (52 viikkoa – lomaviikot)). Kilometrikorvausten määrien oletetaan pysyneen samoina vuosien 2012–2014 ajan.

Taulukko 19. Vuoden 2014 kilometrikorvaukset (Itse laadittu 2015)

Kilometrikorvaukset (2014)

Toiminto	Toimisto	Asuntolat & työkeskus	Yhteensä
Kuljetuspalvelutarpeen arviointi	-1 025,75		-1 025,75
Kuljetuspalvelun toteutus		-772,86	-772,86
Henkilökohtaisen avun tarpeen arviointi	-99,00		-99,00
Muut kilometrikorvaukset	-3 347,46	-2 072,97	-5 420,43
Yhteensä	-4 472,21	-2 845,84	-7 318,05

Kilometrikorvaukset kohdistetaan toiminnoille niiden aiheutumissyyn perusteella. Taulukko 20 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja kilometrikorvauskustannuksia. Kohdistetut kilometrikorvaukset on saatu taulukosta 19. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat autokustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 20. Toiminnoille kohdistetut kilometrikorvaukset (Itse laadittu 2015)

Auto (kohdistettavat kilometrit)

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-1 025,75	-1 025,75	-1 025,75
Päätöksenteko			
Palvelun toteutus	-772,86	-772,86	-772,86
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 798,61	-1 798,61	-1 798,61
Hakemuksen vireilletulo			
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-99,00	-99,00	-99,00
Päätöksenteko			
Palvelun toteutus			
Asiakkuuden päättymisen			
Muut tehtävät			
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-99,00	-99,00	-99,00
Yhteensä	-1 897,61	-1 897,61	-1 897,61

Taulukoista 19 ja 20 huomataan kuljetuspalvelulle kohdistettavien kilometrikorvausten määrän olevan huomattavasti henkilökohtaista apua suuremman. Tämä johtuu siitä, että asuntoloissa ja työkeskuksissa aiheutuu ainoastaan kuljetuspalvelun toteutukseen liittyviä ajoja. Mittausajanjaksolla toimistolta tehtiin huomattavasti enemmän kuljetuspalveluun kuin henkilökohtaiseen apuun liittyviä kotikäyntejä. Vaikka kilometrikorvausten osuus palveluiden tutotamiseen liittyen on pieni, kilometrikorvaukset olisi hyvä erotella kuljetuspalveluiden ostoista jo kustannusten kirjaamisvaiheessa.

Hallintokustannusten kohdistaminen

Hallinnon kustannuksia ei voida kohdistaa suoraan tietylle toiminnolle, eivätkä ne muutu tuotantomäärän kasvaessa. Täten ne ovat kiinteitä ja välillisiä kustannuksia. Vyörytystilin ja keskitetysti hoidettujen tehtävien tilien hallintokustannukset jaetaan tasan henkilöille ja kohdistetaan toiminnoille henkilökunnan palveluiden toimintoihin käyttämän työajan mukaisesti. Vuotuiset hallinnon kokonaiskustannukset kerrotaan toimintoihin käytetyn ajan prosentiosuuksilla vuotuisesta kokonaistyöajasta. Taulukko 21 kuvaa eri toiminnoille kohdistettuja hallintokustannuksia. Liite 3 sisältää tarkemmat tiedot hallintokustannusten kohdistamisesta.

Taulukko 21. Toiminnoille kohdistetut hallintokustannukset (Itse laadittu 2015)

Hallinto

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-654,25	-98,93	-61,10
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-2 969,62	-449,03	-277,32
Päätöksenteko	-798,43	-120,73	-74,56
Palvelun toteutus	-315,55	-47,71	-29,47
Asiakkuuden päättymisen	-423,98	-64,11	-39,59
Muut tehtävät	-1 366,01	-206,55	-127,57
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-6 527,83	-987,07	-609,61
Hakemuksen vireilletulo	-409,51	-61,92	-38,24
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-637,84	-96,45	-59,56
Päätöksenteko	-223,91	-33,86	-20,91
Palvelun toteutus	-765,15	-115,70	-71,45
Asiakkuuden päättymisen	-38,47	-5,82	-3,59
Muut tehtävät	-2 659,14	-402,09	-248,33
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-4 734,01	-715,83	-442,09
Yhteensä	-11 261,84	-1 702,89	-1 051,69

Taulukossa 21 huomio kiinnittyy vuoden 2014 hallintokustannusten määrään, joka eroaa huomattavasti kahdesta aiemmasta vuodesta. Tämä johtuu siitä, että vuodesta 2014 lähtien Rauman kaupunki on vyöryttänyt hallintokustannukset eri yksiköille ja kustannuspaikoille vyörytyskuluina. Aiemmin kustannukset oli jaettu kustannuspaikoille keskitetysti hoidettujen tehtävien tilien kautta. Uuden menetelmän mukana kustannuspaikoille kohdistettavien hallintokustannusten määrä kasvoi huomattavasti verrattuna aiempiin vuosiin. Kustannuspaikalle kohdistettiin täten kustannuksia, joita sille ei aiemmin ollut huomioitu. Näin hallintokustannusten osuus on vuoden 2014 aikana kasvanut suuremmaksi osaksi palveluiden tuottamisen kustannuksia.

Toimintoajurit ja laskentakohteet

Kun kustannukset on selvitetty toiminnoittain, lähdetään selvittämään laskentakoh-
teiden lopullisia kustannuksia. Tässä tutkimuksessa laskentakohteita ovat rajauksen
mukaisesti kuljetuspalvelu ja henkilökohtainen apu, joiden kustannusten selvittämi-
nen on tutkimuksen tarkoituksena.

Toimintoajureita käytetään kustannusten kohdistamiseen toiminnoilta laskentakoh-
teille. Tässä tutkimuksessa käytettävät toimintoajurit ovat erittäin yksinkertaisia, sillä
toiminnot on alusta pitäen jaettu kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun toimin-
toihin. Monimutkaisen toimintojaon ja tarkkojen työajanseurantamittausten ansiosta
eri palveluiden toimintojen kustannukset voidaan kohdistaa suoraan omille laskenta-
kohteilleen. Kuljetuspalvelun toimintojen kustannukset kohdistetaan kuljetuspalve-
lun laskentakohteelle, kun taas henkilökohtaisen avun toimintojen kustannukset koh-
distetaan henkilökohtaisen avun laskentakohteelle. Näin saadaan palveluiden tuotta-
misen kokonaiskustannukset selville.

Taulukossa 22 kaikki toiminnoilla olevat kustannukset on kohdistettu laskentakoh-
teilleen. Taulukon 22 kustannukset on saatu keräämällä ja laskemalla yhteen aiempi-
en taulukoiden kustannukset. Näin on saatu selville laskentakohteiden vuosien 2012–
2014 vuotuiset kokonaiskustannukset. Liite 3 sisältää tarkemmat laskelmat toiminto-
jen kustannusten kohdistamisesta laskentakohteilleen.

Taulukko 22. Toimintojen kustannusten kohdistaminen laskentakohteille (Itse laadittu 2015)

Yhteensä

Toiminto	2014	2013	2012
Hakemuksen vireilletulo	-3 908,61	-3 316,22	-3 202,67
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-18 483,96	-15 799,09	-15 290,82
Päätöksenteko	-5 380,70	-4 521,64	-4 344,44
Palvelun toteutus	-1 397 346,40	-1 373 747,16	-1 139 996,52
Asiakkuuden päättyminen	-2 359,72	-1 978,25	-1 909,05
Muut tehtävät	-10 415,70	-9 147,35	-8 853,15
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 437 895,09	-1 408 509,71	-1 173 596,64
Hakemuksen vireilletulo	-2 297,64	-1 928,93	-1 861,62
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-4 297,51	-3 714,56	-3 594,03
Päätöksenteko	-1 692,97	-1 467,32	-1 416,20
Palvelun toteutus	-1 546 371,24	-1 394 152,09	-1 098 905,33
Asiakkuuden päättyminen	-253,22	-218,06	-210,79
Muut tehtävät	-17 469,14	-15 039,33	-14 537,70
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 572 381,72	-1 416 520,29	-1 120 525,66
Yhteensä	-3 010 276,80	-2 825 030,00	-2 294 122,31

Taulukosta 22 nähdään, että molempien palveluiden tuottaminen maksaa lähestulkoon yhtä paljon. Ylivoimaisesti suurin kustannuserä molempien palveluiden osalta aiheutuu palvelun toteutus toiminnosta. Kuljetuspalvelussa toiseksi suurin kuluerä aiheutuu palvelutarpeen arvioinnista ja palvelusuunnitelman laatimisesta. Henkilökohtaisessa avussa taas muiden tehtävien osuus on melko suuri. Vähiten kustannuksia molemmissa palveluissa aiheuttavat asiakkuuden päättymisen toiminto.

Taulukosta 22 voidaan myös huomata kokonaiskustannusten määrän kasvaneen huomattavasti molemmissa palveluissa kolmen edellisen vuoden ajan. Vuonna 2012 molempien palveluiden tuottaminen maksoi yhteensä vajaa 2,3 miljoonaa euroa, kun taas vuonna 2014 kustannukset olivat jo reilu kolme miljoonaa. Nopeinta kasvu oli vuodesta 2012 vuoteen 2013. Vuoden 2014 kasvu aiempiin verrattaessa on kuitenkin hidastunut.

7.3 Johtopäätökset

7.3.1 Nykyisen ja toimintokohtaisen kustannuslaskennan tulosten vertailu

Tutkimuksessa suoritetusta toimintoanalyysistä ja laskelmista voidaan huomata, miten laaja yksikkö vammaispalvelut todellisuudessa on ja kuinka monipuolisia toimin-

toja sekä työvaiheita palveluiden tuottamiseen vaaditaan. Kustannusten mittaaminen ja tarkkojen ajureiden määrittäminen on haasteellista toiminnan moninaisuuden takia. Tutkimuksesta kuitenkin huomataan, että palveluiden tuottamiseen käytettävien kustannusten tarkentaminen on mahdollista toimintokohtaisen kustannuslaskennan avulla. Taulukko 23 havainnollistaa vammaispalveluiden käytössä olevan nykyisen kustannuslaskennan tilitietoihin perustuvia ja tutkimuksessa käytetyn toimintokohtaisen kustannuslaskennan avulla laskettuja kustannuksia eroineen.

Taulukko 23. Nykyisen ja toimintokohtaisen kustannuslaskennan vertailu (Itse laadittu 2015)

Vertailu

	2014	2013	2012
NYKYINEN KUSTANNUSLASKENTA			
Henkilökohtainen apu	-1 427 075,54	-1 291 216,57	-1 095 650,32
Kuljetuspalvelut	-1 390 606,74	-1 367 840,41	-1 132 799,84
Yhteensä	-2 817 682,28	-2 659 056,98	-2 228 450,16
TOIMINTOKOHTAINEN KUSTANNUSLASKENTA			
Henkilökohtainen apu	-1 572 381,72	-1 416 520,29	-1 120 525,66
Kuljetuspalvelut	-1 437 895,09	-1 408 509,71	-1 173 596,64
Yhteensä	-3 010 276,80	-2 825 030,00	-2 294 122,31
LASKENTAMENETELMIEN ERO			
Henkilökohtainen apu	-145 306,18	-125 303,72	-24 875,34
Kuljetuspalvelut	-47 288,35	-40 669,30	-40 796,80
Yhteensä	-192 594,52	-165 973,02	-65 672,15
ERO PROSENTTEINA			
Henkilökohtainen apu	10,2 %	9,7 %	2,3 %
Kuljetuspalvelut	3,4 %	3,0 %	3,6 %
Yhteensä	6,8 %	6,2 %	2,9 %

Taulukon 23 nykyinen kustannuslaskenta osio kuvaa vammaispalveluiden käytössä olevia suoraan tilien perusteella saatavilla olevia kustannuksia ja toimintokohtainen kustannuslaskenta osio tutkimuksessa selvitettyjä kustannuksia. Muiden kustannusten olemassaolo on vammaispalveluissa osittain tiedostettu, mutta niitä ei ole koskaan laskettu tarkasti. Taulukosta voidaan huomata, että käyttämällä toimintokohtaista kustannuslaskentaa sekä kirjanpitojärjestelmästä saatavia tarkempia tietoja (esim. toimintokodeja ja erittelyjä) palveluiden kustannukset kasvavat useilla kymmenillä tuhansilla euroilla. Suurempi osa aiemmin tiedostamattomista tai selvittämättömistä kustannuksista liittyy henkilökohtaiseen apuun. Toimintojen ja resurssien kartoituksen sekä erilaisten kohdistimien avulla saatiin selville, että palveluiden tuottaminen maksoi vuonna 2014 reilut 192 000 euroa, eli noin 7 % suoraan tilien kautta saatavaa lukua enemmän. Taulukot 24 ja 25 selventävät, mistä palveluiden kustannusten muu-

tokset aiheutuvat. Taulukko 24 kuvaa kuljetuspalvelua ja taulukko 25 henkilökohtaista apua.

Taulukko 24. Laskentamenetelmien erot, kuljetuspalvelu (Itse laadittu 2015)

Laskentamenetelmien erot, kuljetuspalvelut

KULJETUSPALVELUT	2014	2013	2012
Nykyinen kustannuslaskenta	-1 390 606,74	-1 367 840,41	-1 132 799,84
Muutokset			
- Kilometrikorvaukset	7 318,05	7 447,65	6 225,25
+ Asiantuntijapalvelut			
+ Ajankäyttö	-51 869,78	-45 521,03	-44 473,03
+ Postitus	-938,00	-797,30	-750,40
+ Autonkäyttö	-1 798,61	-1 798,61	-1 798,61
Toimintokohtaisen laskennan aiheuttamat muutokset	-47 288,35	-40 669,30	-40 796,80
	3,4 %	3,0 %	3,6 %
Yhteensä	-1 437 895,09	-1 408 509,71	-1 173 596,64

Vammaispalveluissa henkilökuljetukset tilin saldoa on pidetty kuljetuspalvelun kustannusten määränä. Todellisten kustannusten selvittämiseksi tililtä pitää poistaa kuljetuspalveluihin kuulumattomat kilometrikorvaukset ja kustannuksiin lisätä palvelun tuottamisessa tarvittavien resurssien kustannukset. Henkilöstö-, toimitila- ja kalusto-, atk-, puhelin-, toimisto- sekä hallintokustannukset voidaan selvittää henkilöstön ajankäytön avulla, postikustannukset postitettavien lähetysten lukumäärien perusteella ja autonkäytön kustannukset toimintoon kuuluvien kilometrikorvausten perusteella.

Tutkimuksen perusteella palveluun kuulumattomien kilometrikorvausten ja lisättävien resurssien nettokustannukset olivat suuruusluokaltaan vuodesta riippuen 3.0 % - 3.6 %, eli 40.669 – 47.288 euroa. Tutkimus osoittaa myös sen, että kuljetuspalveluiden sekä nykyisen että toimintokohtaisen laskentatavan perusteella lasketut kustannukset ovat kasvaneet 23 % vuoteen 2012 verrattuna. Kokonaisuutena vammaispalveluiden ja koko kaupungin kuljetuspalvelun kustannukset ovat viime vuosien aikana kasvaneet merkittävästi. Tämä on tiedostettu, ja toimenpiteenä kaupunki on perustanut kuljetuspalvelutyöryhmän, jonka tarkoituksena on antaa suuntaviivat kuljetusten kehittämiseksi ottamalla tarkasteltavaksi eri hallintokuntien järjestämiä/maksamia

kuljetuksia ja saada aikaan synergiaetuja. (Rauman kaupungin päätöspöytäkirja 31.10.2013.)

Taulukko 25. Laskentamenetelmien erot, henkilökohtainen apu (Itse laadittu 2015)

Laskentamenetelmien erot, henkilökohtainen apu

HENKILÖKOHTAINEN APU	2014	2013	2012
Nykyinen kustannuslaskenta	-1 427 075,54	-1 291 216,57	-1 095 650,32
Muutokset			
- Kilometrikorvaukset			
+ Asiantuntijapalvelut	-115 197,34	-99 554,10	
+ Ajankäyttö	-29 651,84	-25 346,32	-24 489,94
+ Postitus	-358,00	-304,30	-286,40
+ Autonkäyttö	-99,00	-99,00	-99,00
Toimintokohtaisen laskennan aiheuttamat muutokset	-145 306,18	-125 303,72	-24 875,34
	10,2 %	9,7 %	2,3 %
Yhteensä	-1 572 381,72	-1 416 520,29	-1 120 525,66

Henkilökohtaisen avun osalta palvelun kokonaiskustannuksena on pidetty henkilökohtaiset avustajat ja palvelusetelit tilien kokonaiskustannusten summaa. Lisäksi on tiedostettu, että asiantuntijapalveluiden tilille muodostuu henkilökohtaiseen apuun liittyviä kustannuksia. Koska tilillä on myös henkilökohtaiseen apuun kuulumattomia asiantuntijapalveluita, toiminnolle kuuluvien kustannusten osuus pitää selvittää kirjanpitojärjestelmästä toimintokoodien avulla.

Kuten kuljetuspalveluissa, henkilöstö-, toimitila- ja kalusto-, atk-, puhelin-, toimistosekä hallintokustannukset voidaan selvittää henkilöstön ajankäytön avulla, postikustannukset postitettavien lähetysten lukumäärien perusteella ja autonkäytön kustannukset toimintoon kuuluvien kilometrikorvausten perusteella.

Tutkimuksen perusteella palveluun lisättävien asiantuntijapalveluiden ja muiden resurssien kustannukset olivat suurusluokaltaan vuodesta riippuen 2.3 % - 10.2 %, eli 24.875 – 145.306 euroa. Tutkimus osoittaa sen, että henkilökohtaisen avun nykyisen laskentatavan perusteella lasketut kustannukset ovat kasvaneet 30 % ja toimintokohtaisen laskentatavan perusteella lasketut kustannukset 40 % vuoteen 2012 verrattuna. Näiden prosenttien ero selittyy asiantuntijapalveluiden kirjaustavan muutoksella. En-

nen vuotta 2013 asiantuntijapalvelut kirjattiin suoraan kohdistettavalle henkilökohtaisten avustajien tilille.

Kokonaisuudessaan henkilökohtaisen avun kustannukset ovat kasvaneet jopa vielä jyrkemmin kuin kuljetuspalvelun kustannukset. Suurin syy kustannusten kasvulle on asiakasmäärän kasvu, joka on kasvanut vuodesta 2009 lähtien vammaispalvelulain muutoksen myötä. Osasyynä kasvulle voidaan pitää myös väestön ikääntymistä ja vammaispolitiikan muutosta. (Väisänen, Linnosmaa, Eskelinen & Nurmi-Koikkalainen 2013, 5.)

7.3.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen reliabiliteetti on kärsinyt hieman, sillä työajanseurantamittausten aikana vammaispalveluissa oli käynnissä henkilökunnan vaihtuvuutta, poissaoloja ja sosiaalityöntekijöiden työnkuvien uudelleenmäärittelyjä. Tämän vuoksi työajanseurantamittaukset ovat voineet antaa osittain sattumanvaraisia tuloksia. Tutkimuksen tulokset olisivat luotettavampia, jos mittaukset olisivat kestäneet pidempään kuin kaksi tai kolme viikkoa.

Tutkimuksessa tutkittiin vuosien 2012 – 2014 kustannuksia. Kaikkiin edellisvuosien tutkittaviin tapahtumiin ei ollut saatavissa tarvittavia tietoja, joten laskelmissa on käytetty hieman oletuksia ja arvioita. Toistettaessa uudestaan samaa tutkimusta olisi erittäin epätodennäköistä päästä täysin samaan lopputulokseen. Tutkimuksen tärkein tehtävä on kuitenkin tuoda suuntaa-antavaa tietoa palveluiden todellisista kustannuksista.

Tutkimuksen validiteetti on hyvällä tasolla. Tutkimuksen teoriassa on käytetty useita luotettavia ja ajankohtaisia lähteitä. Tutkimuksessa on käytetty useita tutkimusmenetelmiä ja ne ovat teorian pohjalta tarkkaan harkittuja. Haastatteluissa on haastateltu useita eri henkilöitä ja havainnointi vahvisti haastatteluista saadut vastaukset. Rauman kaupungin kirjanpito- ja budjetointijärjestelmistä saatujen taloudellisten raporttien kustannusluvut ovat myös oikeellisia sekä luotettavia ja ne sisälsivät tutkimuk-

sen toteuttamiseen tarvittavat tiedot. Tutkimuksen toteutus on selitetty erittäin tarkasti sen jokaisessa vaiheessa, mikä parantaa tutkimuksen validiteettiä.

7.3.3 Kehitysideat ja jatkotutkimusaiheet

Tutkimusta tehdessä syntyi muutamia kehitysideoita, joita vammaispalvelut voi halutessaan soveltaa organisaatiossaan. Kuten tutkimuksessa huomataan, palveluihin kuuluvia kustannuksia ja kustannusrakenteita on mahdollista selvittää ja tarkentaa. Toimintokohtainen kustannuslaskenta on oiva väline tähän, koska se kiinnittää huomiota kaikkiin vammaispalveluiden palveluprosesseihin, selvittäen yksittäiset työvaiheet, niihin osallistuvat henkilöt ja niiden vaatimat resurssit. Kuva organisaatiosta ja kokosen toiminnasta kustannuksineen selkenee antaen tietoa, jota johto voi käyttää päätöksenteon tukena.

Aiemmin vammaispalveluissa palveluiden kustannuksia tutkittaessa huomio on keskittynyt pääasiassa ulkopuolisten palveluiden ostoihin, eikä yleiskustannuksia ole kohdistettu palveluille. Kuten tutkimuksesta selviää, henkilöstökustannukset ovat merkittävä osa tutkittujen palveluiden tuottamisessa ja niiden jakautumista työajan suhteessa eri palveluille olisi hyvä tutkia esimerkiksi työajanseurantalomakkeiden avulla.

Tutkimuksesta selvisi resurssit, joiden käytöstä aiheutuu palveluun liittyen eniten kustannuksia. Kaikkien resurssien kustannustietojen selvittämisestä saatava hyöty ei vastaa kuitenkaan sen hankkimiseen kulunutta työtä. Tutkimuksen pohjalta on nähtävissä, että jatkossa kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun kaltaisissa "miljoonapalveluissa" ei ole suurta tarvetta selvittää esimerkiksi posti-, toimisto- tai puhelin-kustannusten kaltaisia pieniä kustannuseriä.

Kuljetuspalveluun liittyen on jatkossa hyvä huomioida, että kuljetuspalveluprosessiin osallistuu useita eri tahoja. Toimiston väki osallistuu kuljetuspalvelun tuottamiseen koko prosessin ajan, mutta lisäksi myös asuntoloissa ja työkeskuksessa kuluu päivittäin työaikaa kuljetuspalveluun liittyen. Jatkossa olisi myös erittäin suositeltavaa tiliöidä kilometrikorvaukset niin, että ne voitaisiin erotella kuljetuspalvelun tuottamisen

kustannuksista. Vaikka niiden osuus kokonaiskustannuksista onkin pieni, saataisiin selville kuljetuspalvelun ostojen todelliset kustannukset.

Tutkimuksessa kolmen edellisen vuoden kustannusten vertailusta saatava hyöty on melko pieni, sillä ajankäytön oletetaan pysyneen samana. Todellisuudessa ajankäyttö työtehtäviin on voinut muuttua ja näin saadut kustannukset hieman vääristyä. Kehitysehdotuksena mahdollisia jatkotutkimuksia varten ehdotetaan pidempiä työajanseurannan mittauksia, jolloin esimerkiksi henkilökunnan poissaolot eivät pääsisi vääristämään mittaustuloksia.

Tutkimuksesta ilmeni vammaispalveluille myös hyviä jatkotutkimusaiheita. Vammaispalvelut on laaja organisaatio, joka tuottaa useita palveluita. Tämä tutkimus rajattiin koskemaan ainoastaan kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun todellisten kustannusten selvittämistä. Vammaispalveluilla on mahdollisuus laajentaa toimintokohtaisen laskennan mallia muille osa-alueille otamalla mallia tästä tutkimuksesta. Rauman kaupungilla on mahdollisuus soveltaa tutkimuksessa saatuja tietoja myös muissa yksiköissään.

8 YHTEENVETO

Tutkimuksessa lähdettiin liikkeelle tutkimuksen tarkoituksen ja tavoitteiden määrittämisellä. Lisäksi laadittiin käsitteellinen viitekehys, jonka pohjalta rakennettiin tutkimuksen teoria ja empiria osiot. Opinnäytetyön teoriaosuus kertoi lukijalle yleistä tietoa kustannuslaskennasta, sen periaatteista, käsitteistöstä ja luokituksista sekä kustannuslaskennan tarpeesta kunta-alalla. Teoria sisälsi myös tietoa erilaisista kustannuslaskentamenetelmistä. Siinä käsiteltiin laajasti perinteisen ja toimintokohtaisen kustannuslaskennan lähtökohdat, periaatteet ja laskentamenetelmät. Teoriaosio toimi tutkimuksen perustana.

Teoriaosiota seurasi tutkimuksen suoritusosio. Suoritusosiossa valittiin tutkimusstrategia sekä menetelmät. Tutkimus oli tutkimuksellinen kehittämistyö ja tutkimusstrategiana toimi tapaustutkimus. Tutkimusmenetelmiksi valittiin kvalitatiiviset ryhmä-

ja teemahaastattelut, osallistuva havainnointi sekä taloudellisten aineistojen analysointi. Lisäksi käsittelyssä olivat tutkimuksen luotettavuuteen liittyvät asiat, Rauman kaupungin vammaispalveluiden esittely sekä tutkimuksen toteutuksen eteneminen.

Tutkimuksessa selvitettiin Rauman kaupungin vammaispalveluiden kustannuslaskennan nykytila. Lisäksi pohdittiin, millä tavoin kustannuslaskentaa voitaisiin tehostaa ja mikä kustannuslaskentamenetelmä soveltuisi parhaiten vammaispalveluiden tarpeisiin. Vastaus kysymyksiin oli toimintokohtainen kustannuslaskenta.

Toimintokohtaisen kustannuslaskennan menetelmää soveltaen lähdettiin selvittämään tutkittavien palveluiden todellisia kustannuksia. Kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun prosessit, toiminnot ja niihin osallistuvat henkilöt avattiin toimintoanalyysin avulla. Resurssikartoituksen avulla selvisi, mitä resursseja toiminnot kuluttavat ja millaisia kustannuksia resurssien kulutuksesta aiheutuu. Kun kohdistettavien resurssien määrä oli selvillä, kohdistettiin ne toimintojen kautta laskentakohteilleen erilaisien ajureiden avulla. Näin toimintokohtaista laskentaa soveltaen saatiin selvitettyä laskentakohteiden tarkemmat kustannukset.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää kuljetuspalvelun ja henkilökohtaisen avun todennukaiset kustannukset. Tutkimus täytti sille asetetut tavoitteet ja tarkoituksen. Laskelmista ilmeni, että palveluiden kustannukset ovat todellisuudessa kymmeniätuhansia suuremmat kuin aiemmin oli luultu. Tutkimuksen jatkomahdollisuuksia ovat toimintokohtaisen kustannuslaskennan laajentaminen koskemaan muita vammaispalveluiden palveluita, ja mahdollisesti myös muita Rauman kaupungin yksiköitä.

LÄHTEET

- Alhola, K. 1998. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Juva: WSOY.
- Alhola K. & Lauslahti S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: WSOY.
- Asumispalveluiden esimies, Rauman kaupungin vammaispalvelut. Henkilökohtainen tiedonanto 11.3.2015.
- Brimson, J. 1992. Toimintolaskenta: activity-based accounting. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Drury, C. 2011. Cost and management accounting. Andover: Cengage Learning.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. uud. p. Keuruu: Otava.
- Ikäheimo S., Lounasmeri S & Walden R. 2009. Yrityksen laskentatoimi. Juva: WSOYPro Oy.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2009. Laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Jyrkkiö E. & Riistama V.2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 13. uudistettu painos. Porvoo: WSOY.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOY.
- Kananen, J. Kvantti. Kvantitatiivinen tutkimus alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän Ammattikorkeakoulu.
- Kaplan, R. & Cooper, R. 1998. Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. USA: Harvard Business School Press.
- Kehitysvammaisten asumispalveluiden esimies, Rauman kaupungin vammaispalvelut. Henkilökohtainen tiedonanto 9.3.2015.
- Kehitysvammaisten Tukiliitto ry:n www-sivut. Viitattu 23.3.2015. <http://www.kvtl.fi>
- Kinnunen, J., Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Helsinki: Ky-palvelu.
- Kinnunen, J., Leppiniemi, J., Martikainen, T. & Virtanen, K. 2000. Yrityksen taloushallinnon perusteet. Helsinki: Ky-palvelu.

- Kuntaliiton kuntatalousyksikön taustamuistio 11.2.2015. Viitattu 2.4.2015. <http://www.kunnat.net/fi/palvelualueet/kuntatalouden-sopeutusohjelma>.
- Lucey, T. 2002. Costing. 6. uudistettu painos. Lontoo: Continuum.
- Lumijärvi, I. 2000. Tasapainotetun mittariston malli ja kunta-alan tuloksellisuusarviointi. 4. painos. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Lumijärvi, O., Kiiskinen, S. & Särkilähti, T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Porvoo: WSOY.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: EditaPrima.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Helsinki: WSOYpro.
- Pellinen, J.2003. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Pellinen, J.2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uudistettu painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Rauman kaupungin päätöspöytäkirja 31.10.2013.
- Rauman kaupungin vammaispalveluiden henkilökohtaisen avun toimintaohje 18.3.2014.
- Rauman kaupungin vammaispalveluiden kuljetuspalvelun toimintaohje 26.11.2013.
- Rauman kaupungin www-sivut. Viitattu 30.1.2015. www.rauma.fi
- Stefano, N. & Freitas, M. 2014. Framework: Activity-based costing in services. Revista de Administração da UFSM 7. Viitattu 1.4.2015. <http://www.doaj.org>.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Tammi, J. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Väitöskirja. Tampereen yliopisto. Viitattu 2.2.2015. <http://tampub.uta.fi>
- Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen www-sivut. Viitattu 2.3.2015. www.thl.fi
- Torppa, P. & Wallin, J. 1996. Toimintolaskenta kehittämisen tukena. 2. uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 5. uudistettu laitos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Turney, P., Lehmusvirta, M. & Malmi, T. 1998. Toimintolaskenta: Avain tuottavampaan toimintaan. Helsinki: Tietosanoma.

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

Työtoiminnan esimies, Rauman kaupungin vammaispalvelut. Henkilökohtainen tiedonanto 4.3.2015.

Vazakidis, A., Karagiannis, I. & Tsiarta, A. 2010. Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences* 7. Viitattu 2.4.2015. <http://thescipub.com>.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1998. Tehokas kustannushallinta. Helsinki: WSOY.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.

Väisänen, A., Linnosmaa, I., Eskelinen, J. & Nurmi-Koikkalainen, P. 2013 Tutkimus vuoden 2009 vammaispalvelulain muutosten vaikutuksista asiakasmääriin ja kustannuksiin. Tampere: Juvenes Print - Suomen Yliopistopaino Oy.

LIITE 1

Kustannukset ennen kohdistamista toiminnoille

Kohdistus	Resurssi	Vammais- palvelut	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vammahuolto	Vammaisten Asumis-	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014											
Välitön	Asiantuntijapalvelut	-107 267,34							-7 930,00		-115 197,34
	Palveluseteli	-57 144,18									-57 144,18
	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-1 023 224,87							-346 706,49		-1 369 931,36
	Henkilökuljetukset	-1 237 590,48	-57,66	-614,64	-68 786,43	-889,38	-2 139,90	-80 528,25			-1 390 606,74
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	762,70	1 659,20				7 318,05
	Välittömät yhteensä	-2 420 754,66	-57,66	-614,64	-68 362,49	-126,68	-480,70	-80 528,25	-354 636,49		-2 925 561,57
Väillinen	Henkilöstö	-402 195,60	-500 037,75	-70 616,47	-321 139,82	-521 066,05	-139 077,36				-1 954 133,05
	Toimitilat ja kalusto	-20 304,14									-20 304,14
	ATK	-4 456,66									-4 456,66
	Puhelin	-827,81									-827,81
	Posti	-1 563,25									-1 563,25
	Toimisto	-2 762,96									-2 762,96
	Auto (kohdistettavat kilometrit)	-1 124,75			-423,94		-348,92				-1 897,61
	Hallinto	-88 230,18									-88 230,18
	Väilliset yhteensä	-521 465,35	-500 037,75	-70 616,47	-321 563,76	-521 066,05	-139 426,28				-2 074 175,66
	Ei kohdistettavat	-267 885,92	-189 013,61	-13 990,14	-127 129,39	-75 674,88	-1 683,62	-3 456 990,12	-1 186 056,81	-6 073,22	-5 324 497,71
	Kilometrikorvaukset (ei kohdistettavat)	-3 347,46				-762,70	-1 310,27				-5 420,43
	Ei kohdistettavat yhteensä	-271 233,38	-189 013,61	-13 990,14	-127 129,39	-76 437,58	-2 993,89	-3 456 990,12	-1 186 056,81	-6 073,22	-5 329 918,14
	Yhteensä	-3 213 453,39	-689 109,02	-85 221,25	-517 055,64	-597 630,31	-142 900,88	-3 537 518,37	-1 540 693,30	-6 073,22	-10 329 655,38
2013											
Välitön	Asiantuntijapalvelut	-91 184,10							-8 370,00		-99 554,10
	Palveluseteli	-64 874,00									-64 874,00
	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-933 780,23							-292 562,34		-1 226 342,57
	Henkilökuljetukset	-1 201 928,50	-243,75	-297,64	-67 481,27	-1 305,04	-2 192,01	-91 724,60	-2 538,00	-129,60	-1 367 840,41
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	762,70	1 659,20			129,60	7 447,65
	Välittömät yhteensä	-2 287 294,62	-243,75	-297,64	-67 057,33	-542,34	-532,81	-91 724,60	-303 470,34		-2 751 163,44
Väillinen	Henkilöstö	-396 576,99	-510 674,08	-70 402,12	-311 833,89	-491 994,12	-135 337,75				-1 916 818,95
	Toimitilat ja kalusto	-21 844,57									-21 844,57
	ATK	-3 952,63									-3 952,63
	Puhelin	-1 178,30									-1 178,30
	Posti	-1 780,04									-1 780,04
	Toimisto	-2 112,37									-2 112,37
	Auto (kohdistettavat kilometrit)	-1 124,75			-423,94		-348,92				-1 897,61
	Hallinto	-13 341,21									-13 341,21
	Väilliset yhteensä	-441 910,86	-510 674,08	-70 402,12	-312 257,83	-491 994,12	-135 686,67				-1 962 925,68
	Ei kohdistettavat	-246 993,12	-224 440,02	-13 036,35	-159 324,07	-61 091,30	-5 974,99	-3 494 633,00	-1 364 878,43	-3 868,94	-5 574 240,22
	Kilometrikorvaukset (ei kohdistettavat)	-3 347,46				-762,70	-1 310,27				-5 420,43
	Ei kohdistettavat yhteensä	-250 340,58	-224 440,02	-13 036,35	-159 324,07	-61 854,00	-7 285,26	-3 494 633,00	-1 364 878,43	-3 868,94	-5 579 660,65
	Yhteensä	-2 979 546,06	-735 357,85	-83 736,11	-538 639,23	-554 390,46	-143 504,75	-3 586 357,60	-1 668 348,77	-3 868,94	-10 293 749,77
2012											
Välitön	Asiantuntijapalvelut										
	Palveluseteli	-26 153,59									-26 153,59
	Vammaisten henkilökohtaiset avustajat	-732 962,91							-336 533,82		-1 069 496,73
	Henkilökuljetukset	-981 128,01	-225,33	-214,22	-68 458,62	-739,94	-589,16	-80 532,56	-912,00		-1 132 799,84
	Yllä olevaan sisältyvät kilometrikorvaukset	4 472,21			423,94	739,94	589,16				6 225,25
	Välittömät yhteensä	-1 735 772,30	-225,33	-214,22	-68 034,68			-80 532,56	-337 445,82		-2 222 224,91
Väillinen	Henkilöstö	-386 392,20	-530 329,12	-40 014,11	-307 474,27	-499 061,12	-94 190,78				-1 857 461,60
	Toimitilat ja kalusto	-21 899,63									-21 899,63
	ATK	-800,00									-800,00
	Puhelin	-2 434,73									-2 434,73
	Posti	-2 723,61									-2 723,61
	Toimisto	-4 136,87									-4 136,87
	Auto (kohdistettavat kilometrit)	-1 124,75			-423,94		-348,92				-1 897,61
	Hallinto	-8 239,43									-8 239,43
	Väilliset yhteensä	-427 751,22	-530 329,12	-40 014,11	-307 898,21	-499 061,12	-94 539,70				-1 899 593,48
	Ei kohdistettavat	-279 096,09	-208 705,03	-13 346,46	-150 820,90	-72 131,98	-7 539,02	-3 475 051,20	-1 371 012,05	-3 317,36	-5 581 020,09
	Kilometrikorvaukset (ei kohdistettavat)	-3 347,46				-739,94	-240,24				-4 327,64
	Ei kohdistettavat yhteensä	-282 443,55	-208 705,03	-13 346,46	-150 820,90	-72 871,92	-7 779,26	-3 475 051,20	-1 371 012,05	-3 317,36	-5 585 347,73
	Yhteensä	-2 445 967,07	-739 259,48	-53 574,79	-526 753,79	-571 933,04	-102 318,96	-3 555 583,76	-1 708 457,87	-3 317,36	-9 707 166,12

Työajan seurantalomake: Henkilökohtainen apu		Mittausaika 1.4. - 16.4.2015										Yksikkö: Toimisto, sosiaalityöntekijä						
Päivämäärä	Työntekijä: _____	HAKEMUKSEN VASTAANOTTO JA KIRJAAMINEN		ASIAKASTAPAAMISET			PALVELUTARPEEN SELVITTÄMINEN JA PALVELUSUUNNITELMAN LAATIMINEN / PÄIVITTÄMINEN		PÄÄTÖKSENTEKO, POSTITUS, TOIMEKSIAANTO JA INFORMOINTI		PALVELUN PÄÄTTÄMINEN / LAKKAUTTAMINEN		MUUT HENKILÖKOHTAISEEN APUUN LIITTYVÄT TEHTÄVÄT					
		Käytetty aika, min	Vastaanotto- ja selvitys- tapausten kappalemäärä	Käytetty aika, min	Omalla tai kaupungin autolla ajettut kilometrit	Tapaamisten kappalemäärä	Käytetty aika, min	Palvelusuunnitelmien kappalemäärä	Käytetty aika, min	Päätösten kappalemäärä	Käytetty aika	Tapausten kappalemäärä	Käytetty aika, min	Tehtävien kappalemäärä	Käytetty aika, min	Tehtävien kappalemäärä	Lyhyt kuvaus tehtävän sisällöstä	
keskiviikko 1.4.																		
Torstai 2.4.																		
Tiistai 7.4.																		
keskiviikko 8.4.																		
Torstai 9.4.																		
Perjantai 10.4.																		
Maanantai 13.4.																		
Tiistai 14.4.																		
keskiviikko 15.4.																		
Torstai 16.4.																		
		Viikko 1		Viikko 2			Viikko 3											

LIITE 3

Kustannusten kohdistaminen - Henkilöstö

Vuositason kokonaiskustannukset	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vammahuolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014	-402 195,60	-500 037,75	-70 616,47	-321 139,82	-521 066,05	-139 077,36				-1 954 133,05
2013	-396 576,99	-510 674,08	-70 402,12	-311 833,89	-491 994,12	-135 337,75				-1 916 818,95
2012	-386 392,20	-530 329,12	-40 014,11	-307 474,27	-499 061,12	-94 190,78				-1 857 461,60

Toiminnolle käytettävä aika, % konnaistyöajasta	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumisyksikkö Puhti	Päivätoiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vammahuolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto
Hakemuksen vireilletulo	0,7 %								
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	3,4 %								
Päätöksenteko	0,9 %								
Palvelun toteutus	0,4 %	0,4 %		0,8 %	1,3 %	0,1 %			
Asiakkuuden päätyminen	0,5 %								
Muut tehtävät	1,5 %								
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	7,4 %	0,4 %		0,8 %	1,3 %	0,1 %			
Hakemuksen vireilletulo	0,5 %								
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	0,7 %								
Päätöksenteko	0,3 %								
Palvelun toteutus	0,9 %								
Asiakkuuden päätyminen	0,0 %								
Muut tehtävät	3,0 %								
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	5,4 %								

Resurssin toimintokohtaiset kustannukset	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vamma-huolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014										
Hakemuksen vireilletulo	-3 044,13									-3 044,13
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-13 534,35									-13 534,35
Päätöksenteko	-3 387,71									-3 387,71
Palvelun toteutus	-1 162,58	-2 037,53		-2 606,20	-6 912,59	-148,99				-12 867,89
Asiakkuuden päätyminen	-1 799,50									-1 799,50
Muut tehtävät	-8 610,74									-8 610,74
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-31 539,00	-2 037,53		-2 606,20	-6 912,59	-148,99				-43 244,31
Hakemuksen vireilletulo	-1 756,54									-1 756,54
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 355,71									-3 355,71
Päätöksenteko	-1 265,12									-1 265,12
Palvelun toteutus	-2 861,34									-2 861,34
Asiakkuuden päätyminen	-202,39									-202,39
Muut tehtävät	-13 955,53									-13 955,53
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-23 396,62									-23 396,62
2013										
Hakemuksen vireilletulo	-3 001,60									-3 001,60
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-13 345,28									-13 345,28
Päätöksenteko	-3 340,38									-3 340,38
Palvelun toteutus	-1 146,34	-2 080,87		-2 530,68	-6 526,91	-144,99				-12 429,79
Asiakkuuden päätyminen	-1 774,36									-1 774,36
Muut tehtävät	-8 490,45									-8 490,45
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-31 098,40	-2 080,87		-2 530,68	-6 526,91	-144,99				-42 381,85
Hakemuksen vireilletulo	-1 732,00									-1 732,00
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 308,83									-3 308,83
Päätöksenteko	-1 247,45									-1 247,45
Palvelun toteutus	-2 821,37									-2 821,37
Asiakkuuden päätyminen	-199,56									-199,56
Muut tehtävät	-13 760,57									-13 760,57
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-23 069,77									-23 069,77
2012										
Hakemuksen vireilletulo	-2 924,52									-2 924,52
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-13 002,55									-13 002,55
Päätöksenteko	-3 254,59									-3 254,59
Palvelun toteutus	-1 116,90	-2 160,96		-2 495,30	-6 620,66	-121,09				-12 514,91
Asiakkuuden päätyminen	-1 728,79									-1 728,79
Muut tehtävät	-8 272,40									-8 272,40
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-30 299,74	-2 160,96		-2 495,30	-6 620,66	-121,09				-41 697,75
Hakemuksen vireilletulo	-1 687,52									-1 687,52
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 223,86									-3 223,86
Päätöksenteko	-1 215,41									-1 215,41
Palvelun toteutus	-2 748,91									-2 748,91
Asiakkuuden päätyminen	-194,43									-194,43
Muut tehtävät	-13 407,18									-13 407,18
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-22 477,30									-22 477,30

Kustannusten kohdistaminen - Toimitilat ja kalusto

Vuositason kokonaiskustannukset	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vamma-huolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014	-20 304,14									-20 304,14
2013	-21 844,57									-21 844,57
2012	-21 899,63									-21 899,63

Toiminnoille käytettävä aika, % konoaistyöajasta	Vammais- palvelut (toimisto)
Hakemuksen vireilletulo	0,7 %
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	3,4 %
Päätöksenteko	0,9 %
Palvelun toteutus	0,4 %
Asiakkuuden päättymisen	0,5 %
Muut tehtävät	1,5 %
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	7,4 %
Hakemuksen vireilletulo	0,5 %
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	0,7 %
Päätöksenteko	0,3 %
Palvelun toteutus	0,9 %
Asiakkuuden päättymisen	0,0 %
Muut tehtävät	3,0 %
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	5,4 %

Resurssin toimintokohtaiset kustannukset	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vamma-huolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014										
Hakemuksen vireilletulo	-150,56									-150,56
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-683,39									-683,39
Päätöksenteko	-183,74									-183,74
Palvelun toteutus	-72,62									-72,62
Asiakkuuden päättymisen	-97,57									-97,57
Muut tehtävät	-314,36									-314,36
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 502,23									-1 502,23
Hakemuksen vireilletulo	-94,24									-94,24
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-146,78									-146,78
Päätöksenteko	-51,53									-51,53
Palvelun toteutus	-176,08									-176,08
Asiakkuuden päättymisen	-8,85									-8,85
Muut tehtävät	-611,94									-611,94
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 089,42									-1 089,42
2013										
Hakemuksen vireilletulo	-161,98									-161,98
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-735,24									-735,24
Päätöksenteko	-197,68									-197,68
Palvelun toteutus	-78,13									-78,13
Asiakkuuden päättymisen	-104,97									-104,97
Muut tehtävät	-338,20									-338,20
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 616,20									-1 616,20
Hakemuksen vireilletulo	-101,39									-101,39
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-157,92									-157,92
Päätöksenteko	-55,44									-55,44
Palvelun toteutus	-189,44									-189,44
Asiakkuuden päättymisen	-9,52									-9,52
Muut tehtävät	-658,37									-658,37
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 172,07									-1 172,07
2012										
Hakemuksen vireilletulo	-162,39									-162,39
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-737,09									-737,09
Päätöksenteko	-198,18									-198,18
Palvelun toteutus	-78,32									-78,32
Asiakkuuden päättymisen	-105,24									-105,24
Muut tehtävät	-339,06									-339,06
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 620,28									-1 620,28
Hakemuksen vireilletulo	-101,64									-101,64
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-158,32									-158,32
Päätöksenteko	-55,58									-55,58
Palvelun toteutus	-189,92									-189,92
Asiakkuuden päättymisen	-9,55									-9,55
Muut tehtävät	-660,03									-660,03
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 175,03									-1 175,03

Kohdistetut kustannukset yhteensä

Resurssin toimintokohtaiset kustannukset	Vammais- palvelut (toimisto)	Asumis- yksikkö Puhti	Päivä-toiminta Pilke	Naulan Työkeskus	Kinnon Asuntolat	Samppusten- koto	Kehitys- vamma-huolto	Vammaisten Asumis- palvelut	Vammais- neuvosto	Yhteensä
2014										
Hakemuksen vireilletulo	-3 908,61									-3 908,61
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-18 483,96									-18 483,96
Päätöksenteko	-5 380,70									-5 380,70
Palvelun toteutus	-1 234 697,80	-2 095,19	-614,64	-71 392,63	-7 039,27	-978,62	-80 528,25			-1 397 346,40
Asiakkuuden päättymisen	-2 359,72									-2 359,72
Muut tehtävät	-10 415,70									-10 415,70
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 275 246,48	-2 095,19	-614,64	-71 392,63	-7 039,27	-978,62	-80 528,25			-1 437 895,09
Hakemuksen vireilletulo	-2 297,64									-2 297,64
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-4 297,51									-4 297,51
Päätöksenteko	-1 692,97									-1 692,97
Palvelun toteutus	-1 191 734,75							-354 636,49		-1 546 371,24
Asiakkuuden päättymisen	-253,22									-253,22
Muut tehtävät	-17 469,14									-17 469,14
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 217 745,23							-354 636,49		-1 572 381,72
2013										
Hakemuksen vireilletulo	-3 316,22									-3 316,22
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-15 799,09									-15 799,09
Päätöksenteko	-4 521,64									-4 521,64
Palvelun toteutus	-1 198 754,37	-2 324,62	-297,64	-70 011,95	-7 069,25	-1 026,72	-91 724,60	-2 538,00		-1 373 747,16
Asiakkuuden päättymisen	-1 978,25									-1 978,25
Muut tehtävät	-9 147,35									-9 147,35
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 233 516,92	-2 324,62	-297,64	-70 011,95	-7 069,25	-1 026,72	-91 724,60	-2 538,00		-1 408 509,71
Hakemuksen vireilletulo	-1 928,93									-1 928,93
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 714,56									-3 714,56
Päätöksenteko	-1 467,32									-1 467,32
Palvelun toteutus	-1 093 219,75							-300 932,34		-1 394 152,09
Asiakkuuden päättymisen	-218,06									-218,06
Muut tehtävät	-15 039,33									-15 039,33
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-1 115 587,95							-300 932,34		-1 416 520,29
2012										
Hakemuksen vireilletulo	-3 202,67									-3 202,67
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-15 290,82									-15 290,82
Päätöksenteko	-4 344,44									-4 344,44
Palvelun toteutus	-977 906,85	-2 386,29	-214,22	-70 953,92	-6 620,67	-470,01	-80 532,56	-912,00		-1 139 996,52
Asiakkuuden päättymisen	-1 909,05									-1 909,05
Muut tehtävät	-8 853,15									-8 853,15
Kuljetuspalvelun toiminnot yhteensä	-1 011 506,97	-2 386,29	-214,22	-70 953,92	-6 620,67	-470,01	-80 532,56	-912,00		-1 173 596,64
Hakemuksen vireilletulo	-1 861,62									-1 861,62
Palvelutarpeen arviointi ja palvelusuunnitelman laatiminen	-3 594,03									-3 594,03
Päätöksenteko	-1 416,20									-1 416,20
Palvelun toteutus	-762 371,51							-336 533,82		-1 098 905,33
Asiakkuuden päättymisen	-210,79									-210,79
Muut tehtävät	-14 537,70									-14 537,70
Henkilökohtaisen avun toiminnot yhteensä	-783 991,84							-336 533,82		-1 120 525,66