

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2014

Sari Huuskonen

# SUUN TERVEYDENHUOLLON KUSTANNUSLASKENTAMALLI

– Case: Salon kaupunki



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU  
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

OPINNÄYTETYÖ (AMK) | TIIVISTELMÄ

TURUN AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous | Taloushallinto

Helmikuu 2014 | 51+12

Hanna Kärkkäinen

Sari Huuskonen

# SUUN TERVEYDENHUOLLON KUSTANNUS- LASKENTAMALLI

## – Case: Salon kaupunki

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Salon kaupungin talousosasto. Opinnäytetyön tarkoituksena on laatia laskentamalli Opiferus- toimintolaskentaohjelmaan suun terveydenhuollon kustannuksista. Kirjanpidossa suun terveydenhuollon kustannukset on viety kolmelle kustannuspaikalle, ja nyt tarkoituksena on jakaa kustannukset kahdelletoista suun terveydenhuollon toimipisteelle.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys perustuu kustannuslaskennan kirjallisuuteen. Työn teoriaosassa käsitellään perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan välisiä eroavaisuuksia. Lisäksi tarkastellaan suun terveydenhuollon palveluiden kehitystä kuntasektorilla aina 1950-luvulta tähän päivään saakka ja sitä, miten lainsäädäntö nykyisin velvoittaa tuottamaan julkisia suun terveydenhuoltopalveluita enintään kuuden kuukauden kuluessa kaikille ikäluokille. Opinnäytetyön empiirisessä osiossa raportoidaan yksityiskohtaisesti laskentamallin rakentamisen eri vaiheet ja kirjanpidosta saatujen kuluerien kohdistaminen suun terveydenhuollon toimipisteille. Liitteiden avulla havainnollistetaan ohjelman eri moduulien rakennetta.

Työn lopputuloksena on rakennettu laskentamalli perinteistä kustannuslaskentaa noudattaen hammashuollon kahdelletoista toimipisteelle. Laskentamalli perustuu kirjanpidon vuoden 2012 tietoihin ja käytettävissä oleviin suoritustietoihin. Niiden pohjalta laskennan tuloksena on saatu tietoa mm. hammaslääkärin ja suuhygienistin työtunnin kustannuksesta toimipisteittäin. Tehtyä laskentamallia tullaan käyttämään jatkossakin toimipaikkakohtaisten kustannusten selvittämiseen.

Opiferus- toimintolaskentaohjelma soveltui hyvin työn toteuttamiseen ja laskennan aikana moni kustannuslaskennan kirjatieto konkretisoitui käytännössä. Opinnäytetyölle asetetut tavoitteet saavutettiin, vaikka laskennan tuloksia heikensi osittainen suoritustietojen puuttuminen.

ASIASANAT:

Kustannuslaskenta, toimintolaskenta, laskentamalli, suun terveydenhuolto

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

February 2014 | 51+12

Hanna Kärkkäinen

Sari Huuskonen

# THE CALCULATION MODEL FOR ORAL HEALTH CARE SERVICES

## – Case: the city of Salo

The present bachelor's thesis was commissioned by the finance department of the city of Salo. The aim of the thesis is to compile a cost calculation model of oral health care services using the Opiferus cost- accounting software. In accounting the entries of oral health care services have been allocated to three different cost pools. Now the purpose is to allocate the costs to twelve oral health care units.

The theoretical reference frame of this thesis is based on the literature on cost accounting. The theoretical section discusses the differences between traditional cost accounting and activity-based cost accounting. In addition the development of oral health care services in the local government sector from the 1950s to the present day as well as the legal obligation to render public oral health care services within six months to all age groups are discussed. In the empirical section of the thesis the different stages in the compilation of the calculation model are reported in details. In addition the empirical section explains how the expense items from the accounts are allocated to the oral health care units. The structures of the modules are presented in the appendices.

The outcome of this thesis is a compiled calculation model conforming to traditional cost accounting for the twelve oral healthcare units. The calculation model is based on the accounting data from 2012 and on the available performance data. As the result of calculation based on the data the hourly labour costs for dentists and dental hygienists as well as the costs of customer visits are obtained for every individual unit. The derived calculation model will be utilized in future reporting of unit based costs.

The Opiferus- activity- based costing software was well suited for the work. During the calculation a lot of book knowledge was concretized in practice. The objectives for the thesis were reached though the results of the calculations were in part impaired by the lack of performance data.

### KEYWORDS:

Cost accounting, activity- based cost accounting, calculation model, dental care

# SISÄLTÖ

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>6</b>
<b>2 SUUN TERVEYDENHUOLLON PALVELUT</b>	<b>8</b>
2.1 Kunnallisten palvelujen kehitys	8
2.2 Terveys 2000-tutkimus	10
2.3 Lakisääteiset hammashuoltopalvelut	12
2.4 Suun terveydenhuollon hoitoonpääsy	14
2.5 Hoitotakuun valvonta	16
<b>3 KUSTANNUSLASKENTA</b>	<b>18</b>
3.1 Kustannuslaskennan merkitys kuntasektorilla	18
3.2 Kustannusten erilaiset määrittelyt ja luokitukset	20
3.3 Kustannuslaskennan yleinen kulku	23
3.4 Toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan erot	26
3.5 Tuotetun laskentatiedon keskeiset ongelmat	28
<b>4 LASKENTAMALLIN RAKENTAMINEN</b>	<b>31</b>
4.1 Kustannusten tarkastelu lajeittain kulumoduulissa	31
4.2 Kulutilien vienti toimintomoduuliin	35
4.3 Kustannusten kohdistaminen laskentakohdemoduulin	38
4.4 Laskennan tulokset	42
<b>5 JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>46</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>49</b>

## LIITTEET

Liite 1. Kulumoduulin rakenne.

Liite 2. Kustannusten jakotaulukko.

Liite 3. Toimintomoduulin rakenne.

Liite 4. Laskentakohdemoduulin rakenne.

Liite 5. Salon hammashoitoloiden hammaslääkärikäyntien määrä vuonna 2012

Liite 6. Salon hammashoitoloiden suuhygienistikäyntien määrä vuonna 2012

Liite 7. Salon hammashoitolat €/ suuhygienistikäynti.

## KUVIOT

Kuvio 1. Yli kolme kuukautta odottaneiden lukumäärä suun terveydenhuollossa ajanjaksolla 3/2009- 3/2013 (THL 2013a).	14
Kuvio 2. Kustannuslaskennan yleinen kulku (Alhola & Lauslahti 2003, 186).	23
Kuvio 3. Toimintolaskenta (Tyni ym. 2012, 149 muunneltu).	27
Kuvio 4. Hammashoitola 5:n hammaslääkärikäynnin kustannusrakenne.	33
Kuvio 5. Hammaslääkärikäynnin kustannus eri hammashuollon toimipisteissä.	42
Kuvio 6. Hammaslääkäritunnin kustannus.	43
Kuvio 7. Suuhygienistin työtunnin kustannus eri hammashuollon toimipisteissä.	44

## TAULUKOT

Taulukko 1. Järjestelmällisen hammashuollon asteittainen laajeneminen ikäryhmittäin (Nordblad 2004,13)	9
Taulukko 2. Suun terveydenhuoltoon 3-6 kuukautta ja yli puoli vuotta jonottaneiden potilaiden määrä sairaanhoitopiireittäin maaliskuussa 2013 (THL 2013a).	15
Taulukko 3. Kustannuslaskennan ongelmat (Suomala 2011, 101).	29

# 1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Salon kaupunki. Työn tarkoitus on selvittää kahdentoista suun terveydenhuollon toimipisteen kustannusrakennetta. Kustannusten kartoittamisen lisäksi on tarkoitus laatia Opiferus- toimintolaskentaohjelmaan rakenteeltaan mahdollisimman toimiva laskentaohjelma, jota voidaan hyödyntää jatkossakin.

Salossa on koettu viime vuosina isoja muutoksia. Vuonna 2009 tapahtui kunta-liitos, jossa Salo ja yhdeksän ympäröivää kuntaa yhdistyivät uudeksi Salon kaupungiksi. Samana vuonna Nokia ilmoitti ensimmäisistä tuhannen hengen irtisanomisista ja kaupunki hakeutui äkillisen rakennemuutoksen alueeksi. Kasvava työttömyys ja yhteisöverotulojen väheneminen ovat johtaneet kaupungin talouden epätasapainoon. Kaupungin tavoitteena on saada talous tasapainoon vuonna 2016. ( Käiväräinen 2013,3.)

Salon Seudun Sanomat uutisoi marraskuussa, että Salon suun terveydenhuolto aikoo keskittää hammashuoltopalveluitaan ja lakkauttaa neljä toimipistettä kaupungin keskustan ulkopuolelta. Toimintaa keskittämällä pyritään tarjoamaan kuntalaisille laadukkaita palveluita kustannustehokkaammin jatkossa. Osassa lopetettavissa yksiköissä on tähän asti ollut tarjolla hammaslääkärin palveluita vain tiettyinä päivinä viikossa ja yhdessä toimipisteessä ei ole ollut tarjolla hammaslääkäripalveluita ollenkaan. Salon johtavan hammaslääkärin mukaan kaksi hammaslääkärin vakanssia on Salossa täyttämättä tällä hetkellä eikä tilanne todennäköisesti parane ensi vuoden aikana. Hammaslääkäreiden työllisyystilanne on erittäin hyvä, joten uusien hammaslääkärien rekrytointi on vaikeaa. Nuoret hammaslääkärit eivät halua työskennellä yksin vaan keskitetysti muiden kollegojen kanssa, jolloin konsultointi on helpompaa. (Söderlund 2013, 4.)

Idea tämän opinnäytetyön tekemiseen syntyi viime keväänä ollessani ammatti-harjoittelussa kaupungin talousosastolla. Salon kaupunki toteutti silloin kunta-palvelujen vertailuhankkeen, jonka tavoitteena oli vertailla eri toimintojen tuotta-

vuutta ja laadun ja työprosessien tehokkuutta kolmeen ennalta valittuun kaupunkiin, jotka tuottivat palvelunsa selvästi tehokkaammin kuin Salo. Pääsin seuraamaan kyselyiden purkua hammashuollon osalta ja harjoittelun ohjaajani innostama päädyin kartoittamaan tarkemmin Salon kahdentoista hammashuollon työyksikön kustannuksia, koska kirjanpito ei anna kustannustietoa työyksiköittäin, vaan kustannukset on jaettu kolmelle kustannuspaikalle, hallinnolle, hammaslääkäreille ja hoitajille sekä suuhygienisteille.

Opinnäytetyö jakaantuu kolmeen eri osaan. Työn alussa tarkastellaan hammashuollon kunnallisten palveluiden kehitystä, sillä aina ei ole ollut niin, että kunnallinen hammashuolto olisi ollut tarjolla kaikille kansalaisille. Nykyisin lainsäädäntö velvoittaa kuntia järjestämään lakisääteiset suun terveydenhuollon palvelut yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen. Opinnäytetyön ulkopuolelle rajaan yksityisen sektorin tarjoamat hammaslääkärin palvelut. Teoreettisena viitekehyksenä opinnäytetyössä käytetään kustannuslaskennan yleistä käsitteistöä ja perinteisen kustannuslaskennan erilaisia laskentatapoja. Työn toisessa osassa käydään läpi melko seikkaperäisesti kustannuslaskennan kulku sekä tarkastellaan perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan välisiä eroja.

Toiminnallisessa osassa selostetaan Opiferus- laskentamallin rakentamisen eri vaiheita yksityiskohtaisesti. Kulujen kohdistamisen selventämiseksi on liitteenä jakotaulukko, josta voi seurata kuluerien käsittelyn vaiheita laskentamallin eri moduuleissa. Työn loppuosassa käsitellään laskennan tuloksia ja otetaan kantaa tulosten käytettävyyteen. Lisäksi pohditaan niitä seikkoja, joiden avulla laskentaa voitaisiin kehittää.

## 2 SUUN TERVEYDENHUOLLON PALVELUT

Nykyisin kunnan tehtävänä on tarjota julkisia suun terveydenhuollon palveluita asukkailleen yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen. Kunnallisten hammashuollon palveluiden kehityksen katsotaan alkaneen 1950-luvulla. Vielä 1970-luvultaessa hammaslääkärissä käyntien määrä riippui pitkälti palvelujen saataavuudesta ja matkasta hammaslääkärin vastaanotolle (Poutanen & Widström 2001, 252).

### 2.1 Kunnallisten palvelujen kehitys

Kunnallinen suun terveydenhuolto sai alkunsa siitä, kun vuonna 1956 säädettiin laki kansakoulujen hammaslääkäritoimesta. Laki tuli voimaan seuraavana vuonna ja siinä annettiin kunnille kymmenen vuoden siirtymäkausi vedoten hammaslääkäripulaan. (Laki kansakoulujen hammaslääkäritoimesta 297/1956; Tala 2003, 27.) Kansanterveyslaki tuli voimaan vuonna 1972. Kansanterveyslaissa määritellyllä kansanterveystyöllä tarkoitettiin yksilöön ja hänen elinympäristöönsä kohdistuvaa terveydenhoitoa ja sairaudenhoitoa, jonka tarkoituksena oli ylläpitää ja edistää väestön terveydentilaa. Uuden lain myötä hammashuolto liitettiin osaksi terveydenhuoltoon, ja laki laajensi hammashuollon palvelut koskemaan myös ennaltaehkäisevää toimintaa tutkimus- ja hoitotoimenpiteiden rinnalle. (Kansanterveyslaki 28.1.1972/66; Tala 2003, 28.)

Kuntien voimavarojen rajallisuuden vuoksi alkuvaiheessa tavoitteena oli liittää kaikki alle 17-vuotiaat maksuttoman järjestelmällisen hammashuollon piiriin. 1970-luvun lopulla järjestelmällinen hammashuolto laajeni koskemaan myös odottavia äitejä ja kunnan velvollisuudeksi tuli myös huolehtia kunnan alueella sijaitsevien oppilaitosten oppilaiden hammashuollosta. Oppilaiden hammashuollon järjestämiseen kunnat saivat viiden vuoden siirtymäajan, vaikka hoidon tarvetta oli runsaasti. (Nordblad ym. 2004, 13–14.) Hammashuollon kehitystyö jatkui vuonna 1986, kun kunnat veloitettiin järjestämään hammashoito kaikille vuonna 1961 ja sen jälkeen syntyneille (Taulukko 1).



Taulukko 1. Järjestelmällisen hammashuollon asteittainen laajeneminen ikäryhmittäin (Nordblad 2004,13)

Vuosi	1975	1979	1982	1985	1991	1994	1997	2000
Ikäryhmä	0-16	0-18	0-18	0-21	0-35	0-38	0-41	0-44

Julkisen terveydenhuollon palveluja lisättiin vuonna 1992, kun kansanterveysasetusta muutettiin niin, että kunnan tuli järjestää vuonna 1956 ja sen jälkeen syntyneiden kuntalaisten hampaiden tutkimus ja hoito. (Nordblad ym.2004, 14.)

Koko väestö pääsi joko terveystieteiden tai yksityishoidon piiriin vuoden 2002 joulukuusta alkaen, kun kahta suun terveydenhuollon kannalta tärkeää lakia muutettiin. Uudistettu Kansanterveyslaki tuli voimaan kahdessa vaiheessa siten, että 1.4.2001 hoitoon pääsivät kaikki vuonna 1946 tai sen jälkeen syntyneet ja 1.12.2002 alkaen koko väestö. Uudistuksen jälkeen hoitoon pääsyn perusteena oli suun ja hampaiden terveydentilan edellyttämä hoidon tarve iästä riippumatta. Samanaikaisesti toteutetulla sairausvakuutuksen muutoksella mahdollistettiin yksityisten hammashoitopalveluiden käyttö, korvausta pystyi hakemaan sairausvakuutuksesta protetiikkaa tai oikomishoitoa lukuun ottamatta. Hammashoitouudistuksen tavoite oli saattaa suun hoito samaan asemaan muun terveydenhuollon kanssa ja parantaa palvelujen saatavuuden yhdenvertaisuutta. Tavoitteena oli myös vähentää hoitoon hakeutumista estäviä taloudellisia seikkoja sekä edistää tasa-arvoa hoitopalveluiden käytössä. (Kansanterveysasetus 21.8.1992/802; Laki kansanterveyslain 14 ja 49 §:n muuttamisesta 21.12.2000/1219; Nordblad ym.2004,14–15; Suominen-Taipale & Widström 2006, 135.)

Ennen koko väestöä koskevan hammashoitouudistuksen voimaantuloa kansalaiset olivat eriarvoisessa asemassa palveluiden saamisessa. Ennen uudistusta noin kolmannes suomalaisista asui sellaisilla pienillä paikkakunnilla, joilla hammashoitoa tarjottiin ikään katsomatta. Toinen kolmannes suomalaisista asui paikkakunnilla, joilla hammashuolto tarjottiin sillä hetkellä voimassa olevan lain edellyttämällä tavalla eli ensisijaisesti vuonna 1956 syntyneille ja sitä nuorem-

mille sekä erityisryhmiin kuuluville. Loput väestöstä asui kunnissa ja useimmiten suurissa kaupungeissa, joissa hammashoito oli rajoitettu koskemaan ainoastaan nuorempia ikäryhmiä. Yksityiset hammashoitopalvelut puolestaan samanaikaisesti keskittyivät Etelä-Suomen suuriin kaupunkeihin, sillä esimerkiksi vuonna 1996 yksityishammaslääkäreistä yli puolet työskenteli kymmenessä Suomen suurimmassa kaupungissa, joissa asui 35 prosenttia väestöstä. (Widström ym. 2004, 937.) Ennen hammashoitouudistuksen voimaantuloa kartoitettiin väestön terveydentilaa Terveys 2000-hankkeen avulla. Tutkimuksen yhtenä tavoitteena oli hankkia tietoa väestön suun terveydentilasta ennen koko väestön liittämistä julkisen varoin kustannetun hammashoidon piiriin.

## 2.2 Terveys 2000-tutkimus

Kansanterveyslaitoksen johdolla toteutettiin vuonna 2001 laaja kansallinen kyselytutkimus, Terveys 2000-tutkimus, jonka tavoitteena oli saada kuva työikäisen ja iäkkään väestön terveydestä ja toimintakyvystä (Aromaa 2000, 1). Terveys 2000- tutkimuksen yhtenä tarkoituksena oli kerätä tietoa myös väestön suun terveydestä ja terveyspalveluiden käytöstä. Kansanterveyslaitos toteutti ja rahoitti tutkimuksen yhdessä sosiaali- ja terveysministeriön ja kuntien kanssa. Yhteistyöhön ja rahoitukseen osallistui lisäksi laaja joukko eri toimijoita kuten esimerkiksi Eläketurvakeskus, Stakes, Tilastokeskus, Kansaneläkelaitos, Työterveyslaitos, Suomen Hammaslääkäriliitto ja monet muut väestön terveyteen liittyvien asioiden parissa työskentelevät tahot esim. yliopistot ja yliopistolliset sairaalat. (Suominen- Taipale ym.2002, 2.) Tutkimusajankohtana aikuisilla 18–44-vuotiailla oli mahdollisuus käyttää terveyskeskuksen tarjoamia hammashuollon palveluita tai saada korvausta yksityishammashuollossa käynneistä sairausvakuutuslain mukaisesti (Suominen- Taipale ym. 2006, 55).

Kenttätutkimukset toteutettiin syyskuun 2000 ja kesäkuun 2001 välisenä aikana. Tutkimus onnistui hyvin, sillä haastatteluihin osallistui 88 prosenttia otoksesta ja kyselyihin vastasi ainakin osittain 93 prosenttia tutkituista. Terveys 2000- tutkimuksessa kartoitettiin aikuisväestön suunterveyttä keräämällä tietoa haastatte-

luin, kyselyin sekä hammaslääkärin kliinisen ja röntgenologisen tutkimuksen avulla. (Suominen- Taipale ym.2002, 2,6.) Kysymykset koskivat hammaspalveluiden käyttöä ja niiden avulla selvitettiin mm. hoidossa käyntien säännöllisyyttä, käyntikertoja ja hoitopaikkoja, omahammaslääkärin käyttöä sekä sitä, milloin oli viimeksi käyttänyt hammaslääkäripalveluita (Suominen- Taipale ym. 2006, 55).

Terveys 2000-tutkimuksen mukaan palvelujen käyttö oli lisääntynyt 20 prosentilla verrattuna edelliseen tutkimusajankohtaan vuonna 1980. Vaikka nousua oli tapahtunut, palvelujen käyttöaste jäi alhaisemmaksi kuin muissa Pohjoismaissa. (Suominen- Taipale ym. 2002, 6.) Hammashoitokäyntejä oli vuoden aikana haastateltavaa kohti 1,4. Terveyskeskushammaslääkärillä käyntejä oli eniten 25–34- vuotiaiden ikäryhmässä, ja yksityishammaslääkärillä käyntejä oli eniten 45–54- vuoden ikäisillä (Suominen- Taipale ym. 2006, 60).

Vaikka suun terveys oli tutkimuksen mukaan parantunut kahdenkymmenen viimeksi kuluneen vuoden aikana, niin sosiaaliset erot olivat säilyneet tutkimustulosten mukaan ennallaan. Parantuneesta väestön suun terveydestä huolimatta, koulutusasteella, iällä ja sukupuolella oli vaikutusta ryhmien välisten erojen syntymiseen. Vanhemmat ikäryhmät kokivat suun terveyden huonommaksi ja ien-sairauksia sairastavien osuus oli suurempi kuin nuoremmissa ikäryhmissä. Vanhemmissa ikäryhmissä myös hammashoitokäyntien määrä oli pienempi. (Suominen- Taipale ym. 2002, 6.)

Naisista suurempi osa kuin miehistä kävi säännöllisesti tarkastuttamassa hampaansa, ja naiset kokivat suunsa terveyden paremmaksi kuin miehet (Suominen- Taipale ym. 2002, 6). Säännöllisissä tarkastuksissa käyminen oli yleisempää naimisissa olevilla kuin yksinelävillä tai avoliitossa asuvilla. Siviilisäätyjen välillä todetut erot osittain selittyvät naimisissa olevien suuremmilla tuloilla. Terveyskeskushammaslääkärien käyttö oli suurinta Itä-Suomessa ja maaseutumaisissa kunnissa ja pienintä Etelä- ja Keski- Suomessa sekä kaupunkimaisissa kunnissa. Vastaavasti yksityiskäyntien osuudet olivat suuremmat Etelä-Suomessa ja kaupunkimaisissa kunnissa. Alueelliset erot palveluiden käytössä selittyvät osin sillä, että hyvässä sosioekonomisessa asemassa olevien suu-

remppi osuus asuu ruuhka-Suomessa ja kaupunkitaajamissa. (Suominen- Taipale ym. 2006, 57- 67.)

### 2.3 Lakisääteiset hammashuoltopalvelut

Kuntien velvollisuus järjestää suun terveydenhuollon palveluita perustuu viime kädessä perustuslakiin. Perustuslain 19.3 pykälä velvoittaa julkista valtaa turvaamaan jokaiselle riittävät sosiaali- ja terveyspalvelut sekä edistämään väestön terveyttä, sen mukaan kuin lailla tarkemmin säädetään (Perustuslaki 11.6.1999/731.) Valtion ja kuntien tulee voimavaroja myöntämällä ja toiminnan asianmukaisella järjestämisellä sekä lainsäädäntötoimin huolehtia siitä, että jokaiselle turvataan riittävät terveyspalvelut (Perustuslaki 11.6.1999/731,22§.)

Kansanterveyslain ja erikoissairaanhoidon toiminnan ja palvelujen sisältöä koskevat säännökset yhdistettiin uudeksi terveydenhuoltolaiksi, joka tuli voimaan 1.5.2011. Lain tarkoituksena oli tiivistää perusterveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon yhteistyötä, edistää kansalaisten terveyttä ja hyvinvointia sekä lisätä asiakaskeskeisyyttä. (Hallituksen esitys 90/2010.) Lain 26 § velvoittaa kunnan järjestämään asukkailleen suun terveydenhuollon palvelut ja hoidon jaksottamiselle tulee olla hammaslääketieteelliset perusteet (Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326). Terveydenhuoltolain 26 § mukaan kunta on veloitettu järjestämään seuraavat suun terveydenhuollon palvelut:

- Väestön suun terveyden edistäminen ja seuranta
- Terveysneuvonta ja terveystarkastukset
- Suun sairauksien tutkimus, ehkäisy ja hoito
- Potilaan erityisen tuen ja tutkimusten tarpeen varhainen tunnistaminen sekä potilaan hoito ja tarvittaessa jatkotutkimuksiin ja – hoitoon ohjaaminen (Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326.)

Hoitotakuun tultua voimaan 1.3.2005 kuntien tuli toteuttaa hoitotakuun tuomia velvoitteita hammashoidon osalta samalla tavoin kuin muissakin terveyspalveluissa yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen. Hoitotakuu perustui kansanter-

veyslain, erikoissairaanhoidolain, potilaslain ja asiakasmaksulain muutoksiin, joiden tarkoituksena oli turvata kansalaisille kiireettömään hoitoon pääsy yhtäläisin perustein asuinpaikkakunnasta riippumatta (Pekurinen ym. 2008, 17; Laki 855–858; Valtioneuvoston asetus 1019/2004). Toisin sanoen koko maassa noudatetaan samoja yhtenäisen hoitoon pääsyn periaatteita ja enimmäisaikoja uudistuksen tultua voimaan. Lakimuutoksen tavoite on yhtenäistää hoitokäytäntöjä ja lisätä julkisten terveyspalveluiden tarjontaa parantamalla kiireettömän hoidon saatavuutta ja sitä kautta pyrkiä poistamaan hoitovajetta. Hoitotakuulainsäädännöllä ja sen toteutumisen valvonnalla on pyritty turvaamaan asetettujen tavoitteiden saavuttaminen. (Pekurinen ym. 2008, 7.) Terveystieteiden lain pykälä 51 määrittelee kiireettömän hoidon määräajat, joiden kuluessa potilaan tulisi päästä hoitoon. Seuraavassa on käsitelty pykälän keskeisimmät kohdat suun terveydenhuollon asiakkaan näkökulmasta.

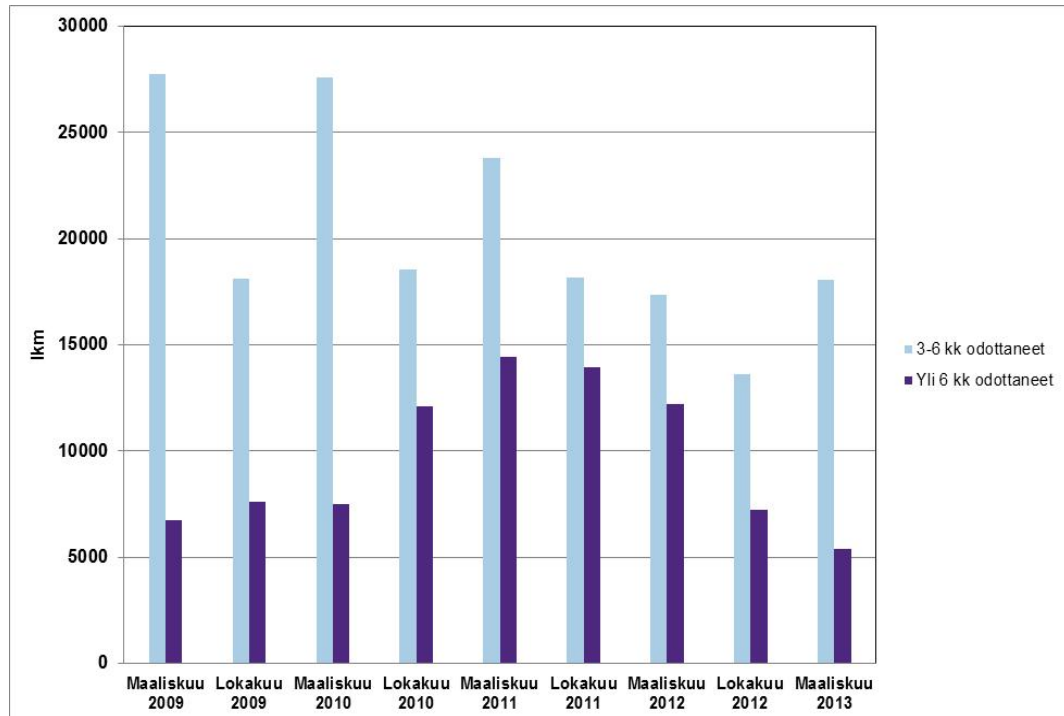
Lain mukaan potilaan tulee saada yhteys arkipäivisin virka-aikana joko puhelimitse tai tulemalla terveyskeskukseen (Terveystieteiden laki 30.12.2010/1326). Salon suun terveydenhuollossa on käytössä takaisinsoittojärjestelmä, joka takaa asiakkaalle yhteydensaannin terveyskeskukseen samana päivänä terveysaseman aukioloaikana. Maaliskuussa 2013 kerättyjen Terveystieteiden ja hyvinvoinnin laitoksen (THL) tietojen mukaan noin 60 % väestöstä asui sellaisen suun terveydenhuollon toimipisteen alueella, jossa on käytössä soittopyyntö- ja takaisinsoittojärjestelmä (THL 2013a). Terveystieteiden on seurattava välittömän yhteydensaannin toteutumista luotettavalla tavalla esim. puhelinoperaattorin seurannalla. Seuranta on toteutettava otoksella vähintään kuukausittain, jos tekninen seuranta ei onnistu. Seurannassa olisi hyvä arvioida ainakin vastattomien, vastattujen ja soitettujen puhelujen määriä, takaisinsoittojen vastaajia sekä odotusaikoja puhelimeen vastaamisessa. (Valvira 2012.)

Terveystieteiden ammattihenkilön on tehtävä hoidon tarpeen arviointi viimeistään kolmen päivän kuluessa yhteydenotosta, ellei arviota ole voitu tehdä ensimmäisen yhteydenoton aikana (Terveystieteiden laki 30.12.2010/1326). Hammaslääketieteellisesti tarpeelliseksi todettu hoito, jonka antaa hammaslääkäri tai suuhygienisti, on järjestettävä kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon

mm. potilaan terveydentila ja sairauden ennakoitavissa oleva kehitys. Suun terveydenhuollossa kolmen kuukauden enimmäisaika voidaan ylittää enintään kolmella kuukaudella, kuitenkin niin, että ensimmäinen käynti tapahtuisi kuuden kuukauden määräajan sisällä. (Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326.)

#### 2.4 Suun terveydenhuollon hoitopääsy

THL:n tehtävänä on kerätä kyselyjen avulla tietoja valvontaa varten mm. potilaiden yhteydensaannin onnistumisesta, hoidon odotusaajoista sekä niistä jonottaneista potilaista, joiden hoidon odotusaika on ylittänyt asetetut määräajat (THL 2013b). Suun terveydenhuollossa kyselyyn vastaavat kunkin terveystieteiden ylihammaslääkärit tai vastaavat hammaslääkärit. THL julkaisee seurantatiedot kahdesti vuodessa, maaliskuussa ja lokakuussa. (THL 2013a.) Alla oleva kuvio kuvaa yli kolme kuukautta odottaneiden lukumäärän kehitystä vuosina 2009-2013 (Kuvio 1).



Kuvio 1. Yli kolme kuukautta odottaneiden lukumäärä suun terveydenhuollossa ajanjaksolla 3/2009- 3/2013 (THL 2013a).

Maaliskuussa 2013 suun terveydenhuoltoa 3-6 kuukautta odottaneiden määrä on pysynyt kohtalaisen korkealla tasolla ja määrät ovat lokakuun 2011 tasoa. Kehitystä hyvään suuntaan on kuitenkin nähtävissä, sillä yli 6 kuukautta hoitoa odottaneiden suun terveydenhuollon asiakkaiden määrä on laskenut vuodesta 2011 lähtien. (Kuvio 1.) Maaliskuussa 2013 tehdyn kyselyn mukaan hoidon tarpeen arviointi toteutui kolmen arkipäivän kuluessa muutamia ajoittaisia häiriöitä lukuun ottamatta (THL 2013a).

Taulukosta 2 voidaan havaita, että lukumääräisesti eniten 3-6 kuukautta hoitoa odottavia potilaita on Länsi- ja Sisä-Suomen aluehallintoviraston alueella, joka toimii Pirkanmaan, Keski-Suomen, Etelä-Pohjanmaan, Pohjanmaan ja Keski-Pohjanmaan alueella. Kuitenkin jos tämä lukumäärä suhteutetaan väestöön, on eniten odottajia Pohjois-Suomen ja Lapin aluevirastojen alueella eli Lapissa, Pohjois-Pohjanmaalla ja Kainuussa.

Taulukko 2. Suun terveydenhuoltoon 3-6 kuukautta ja yli puoli vuotta jonottaneiden potilaiden määrä sairaanhoitopiireittäin maaliskuussa 2013 (THL 2013a).

Sairaanhoitopiiri	3-6 kk odottaneet lkm	Yli 6 kk odottaneet lkm	Yli 6 kk odottaneet/10 000 as
Etelä-Karjalan SHP	0	0	0
Etelä-Pohjanmaan SHP	238	0	0
Etelä-Savon SHP	5	0	0
Helsingin ja Uudenmaan SHP	2 773	8	0
Itä-Savon SHP	0	0	0
Kainuun SHP	811	3 002	388
Kanta-Hämeen SHP	855	365	21
Keski-Pohjanmaan SHP	686	168	22
Keski-Suomen SHP	959	871	35
Kymenlaakson SHP	243	0	0
Lapin SHP	1 029	5	0
Länsi-Pohjan SHP	468	397	65
Pirkanmaan SHP	3 020	408	8
Pohjois-Karjalan SHP	483	34	2
Pohjois-Pohjanmaan SHP	3 031	0	0
Pohjois-Savon SHP	682	0	0
Päijät-Hämeen SHP	302	8	0
Satakunnan SHP	174	126	6
Vaasan SHP	611	0	0
Varsinais-Suomen SHP	1 690	0	0
<b>Koko maa</b>	<b>18 060</b>	<b>5 392</b>	<b>10</b>

Kainuun sairaanhoitopiirin alueella on myös lukumääräisesti ylivoimaisesti eniten yli kuusi kuukautta suun terveydenhoidon palveluihin odottaneita. Lounais-

Suomen alueviraston alueella, mihin Salon suun terveydenhuolto kuuluu, ei ollut maaliskuussa 2013 yhtään suun terveydenhuollon palveluita yli kuusi kuukautta jonottanutta asiakasta. (Taulukko 2.)

Lokakuussa 2013 tehdyn kyselyn mukaan 3-6 kuukautta odottaneiden suun terveydenhuollon asiakkaiden yhteenlaskettu määrä väheni reilulla tuhannella asiakkaalla keväästä 2013. Kuitenkin suun terveydenhuoltoon odottaneiden määrä oli lokakuussa 2013 samalla tasolla kuin maaliskuussa 2012. (THL 2014.) Hoitotakuulainsäädännössä ei oteta kantaa suun terveydenhuollon hoitoväleihin eikä niiden valvontaan. Johtavan hammaslääkärin mukaan Salossa suun terveydenhuollon hoitovälit ovat pidentyneet entisestään, vaikka yli kuusi kuukautta jonottaneita asiakkaita ei ollutkaan. (Salon suun terveydenhuolto 2013.)

## 2.5 Hoitotakuun valvonta

Sosiaali- ja terveysministeriölle (STM) kuuluu terveydenhuollon ohjaus, valvonta ja yleinen toiminnan suunnittelu. Ministeriön alaisena toimii sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto (Valvira), joka myöntää sosiaali- ja terveydenhuollon hallinnonalan lupia sekä ohjaa ja valvoo aluehallintoviraston toimintaa. (Valvira 2012, 21.) Aluehallintovirastot (AVI) ohjaavat ja valvovat julkisen ja yksityisen sektorin tarjoamia terveystalveluja. Virastojen toiminnan tavoitteena on turvata peruspalveluiden saatavuus ja laatu, edistää oikeusturvan ja perusoikeuksien toteutumista ja parantaa asuin- työ- ja elinympäristön turvallisuutta ja terveellisyyttä. (Aluehallintovirasto 2013.) THL:n rooli on terveydenhuoltolain mukaan seurata ja arvioida yhtenäisten hoidon perusteiden toteutumista. Hoitoon pääsyn valvonta edellyttää tiivistä yhteistyötä THL:n, Valviran ja aluehallintovirastojen kesken. Valvonnan työjako aluehallintovirastojen ja Valviran kesken on linjattu viimeisimmässä valvontaohjelmassa, joka on voimassa 2012–2014. Työnjako on sovittu niin, että AVIt kantavat vastuun perusterveydenhuollon valvonnasta ja perusterveydenhuollon toteutettavasta erikoissairaanhoidosta ja



Valviran tehtävä on vastata sairaanhoitopiirien erikoissairaanhoidon valvonnasta. (Valvira 2012, 8-9, 22.)

THL:n tehtävä on kerätä kentältä luotettavaa ja ajantasaista tietoa. THL:n on tarkoitus uudistaa tiedonkeruuta uudella perusterveydenhuollon avohoidon ilmoitusjärjestelmällä (AvoHILMO). Jatkossa AvoHILMolla tapahtuva tiedoskeruu mahdollistaa perusterveydenhuollon tietojen tarkastelun nykyistä useammin. Nykyisin THL julkaisee perusterveydenhuollon hoitoon pääsyä koskevat tiedot kahdesti vuodessa ja erikoissairaanhoidon raportit kolmesti vuodessa. Valvontaprosessi alkaa kerättyjen tietojen raportoinnilla ja THL:n nimeämä seurantar ryhmä käy raportit lävitse. Ennen raporttien julkistamista tiedot toimitetaan Valviralle, joka etsii ne kohteet, jotka eivät läpäise valvontakriteereitä. Pääasiassa valvontatoimenpiteet kohdistuvat niihin kuntiin tai kuntayhtymiin joiden toiminnassa on eniten puutteita. AVIt ja Valvira lähettävät oman työnjaon mukaisesti selvityspyynnöt valvonnan kohteille kuukauden kuluessa seurantatietojen julkaisusta ja yleensä selvitys pyydetään palauttamaan noin kuukauden kuluessa. (Valvira 2012, 23, 29–30.)

Valvontaviranomaisen arvioi tilanteen ja harkinnan lopputuloksena antaa päätöksen joko valvonnan lopettamisesta tai valvonnan jatkamisesta. Valvonnan jatkuessa palveluntuottajalle annetaan määräys korjata puutteet määräajassa, joskus määräystä tehostetaan sakon uhallalla, tai viranomainen pyytää uuden selvityksen palveluntuottajalta myöhempänä ajankohtana. (Valvira 2012, 23, 29–30.) Suun terveydenhuollossa ostopalveluna tai palvelusetelinä ostettu hoito on toteuduttava samojen kriteerien mukaisesti kuin terveystieteiden omana toimintana tapahtuva potilaan hoito. Jos suun terveydenhuollon yksikössä on hoitoon pääsyä yli kuusi kuukautta odottaneita potilaita, yksikön on kartoitettava omaa toimintaansa tai alueellisen yhteistyön mahdollisuutta. (Valvira 2012, 32.)

### 3 KUSTANNUSLASKENTA

Kustannuslaskenta on yksi laskentatoimen osa-alue, jonka avulla tuotetaan tietoa yrityksen tai julkisen yksikön toiminnasta. Keskeisin tieto kustannuslaskentaa varten saadaan kirjanpidosta. Laskentatoimi jaetaan rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. Rahoituksen laskentatoimea kutsutaan myös ulkoiseksi laskentatoimeksi tai yleiseksi laskentatoimeksi, koska sen tehtävänä on tuottaa taloudellista informaatiota ensisijaisesti organisaation ulkopuolisille sidosryhmille esimerkiksi tilinpäätöksen ja vakavaraisuuslaskelmien avulla. Johdon laskentatoimen eli sisäisen laskentatoimen tarkoituksena on tukea organisaation päätöksentekoa. Keskeisiä johdon laskentatoimen toimintoja ovat investointilaskenta, erilaiset suoritusmittaukset, talousohjaus ja kustannuslaskenta. (Järvenpää ym. 2010, 19–20.)

#### 3.1 Kustannuslaskennan merkitys kuntasektorilla

Kuntien toiminnan tavoite on ensisijaisesti tuottaa kuntalaisille peruspalveluita kuten koulutusta, paikallista infrastruktuuria ja hyvinvointipalveluja. Palvelujen tarjonta on tarkoitettu kestäväksi ja jatkuvaksi taloudellisista vaikeuksista huolimatta. Kunnan tulee tarjota lakisääteisiä palveluita riippumatta siitä, onko asukas osallistunut palveluista aiheutuneiden kustannusten kattamiseen. (Tammi 2006, 42.) Yleiset taloudelliset periaatteet toimivat myös kuntasektorilla. Kunta joutuu elämään ”suu säkkiä myöten” kuten mitkä tahansa muut talousyksiköt. Se joutuu rahoittamaan päivittäisen palvelutuotannon ja etuudet keräämillään veroilla, maksuilla, valtionosuuksilla tai lainarahoituksella. (Vakkuri 2010, 27.) Talouselämän nopeat vaihtelut heijastuvat verotulojen muutoksina kuntatalouteen, ja valtion kuntiin kohdistamat rahoitustoimenpiteet pitävät kuntien rahoitusrakenteen jatkuvassa muutoksessa (Tammi 2006, 47). Ennen kustannuslaskentaa pidettiin enemmän yrityselämän toimintona, mutta nykyään kuntasektorilla on otettu käyttöön yhä enemmän yrityksistä omaksuttuja taloushallinnon ajattelutapoja ja keinoja (Pellinen 2006, 19). Esimerkiksi päiväkotien tai koulujen

kustannuksia voidaan verrata keskenään euroa per lapsi tyypillisillä mittareilla, joiden käyttöön perehdytään yksityiskohtaisemmin tämän opinnäytetyön toiminnallisessa osiossa.

Kuntasektorilla sisäinen laskenta pyrkii kartoittamaan eri yksiköiden toimintoja sekä eri suoritteiden ja palveluiden kustannuksia. Kustannuslaskennasta on hyötyä investointien ja palvelutoiminnan suunnittelussa, budjetin laadinnassa sekä tuloksellisuuden arvioinnissa. Kustannuslaskennasta saatuja tietoja voidaan hyödyntää määräraharavetta arvioidessa, tavoitteiden asettelussa, palveluita hinnoitellessa sekä tuloksellisuuden tunnuslukuja määriteltäessä. Tuloksellisuutta voidaan arvioida taloudellisuuden ja kustannusvaikuttavuuden näkökulmasta. Kustannusvaikuttavuutta mitataan kustannusten ja palveluilla aikaansaatujen hyvinvointipalvelujen suhteessa. Taloudellisuutta mitataan kustannusten ja tuotetun suoritemäärän suhteessa. (Tyni ym. 2012,11.)

Kustannuslaskentaa ohjaavat Kuntaliiton sisäiset suositukset. Kuntien kustannuslaskentaa ohjaava lainsäädäntö koskee lähinnä lakisääteisistä palveluista perittäviä maksuja sekä maksuihin liittyvien valtionosuuksien määräytymistä ja tilastoinnin järjestämistä. Kunnan perimät lakisääteiset maksut voidaan jakaa kahdenlaisiin maksuihin, niihin maksuihin, jotka määräytyvät kustannusvastaavuusperiaatteen mukaan ja maksuihin, jotka määräytyvät lain perusteella tuotantokustannuksia alemmaksi. Täydellinen kustannusvastaavuus vastaa omakustannusarvoa, joka perustuu budjetoituihin menoihin tai laskutuskauden todellisiin ulkoisiin ja sisäisiin toimintamenoihin. (Tyni ym. 2012, 12,69.)

Kunnat ovat joutuneet tiukan talouden seurauksena arvioimaan myös palveluja henkilöstörakennettaan. Palvelurakennetta muokkaamalla on pyritty tuottamaan entistä kustannustehokkaampia tuotteita. Osa palveluista on tuotannon ja jakelun osalta kilpailutettu ja osassa palveluista on siirrytty käyttämään palvelusetelijärjestelmää, jossa kuntalainen voi valita tarjouskilpailun perusteella valittujen yritysten joukosta mieleisensä palvelun tuottajan. (Tammi 2006, 48.)

### 3.2 Kustannusten erilaiset määrittelyt ja luokitukset

Kustannuslaskennassa toiminnan kustannuksia on mahdollista jaotella eri käyttötarkoituksia varten. Ennen kustannusten luokittelua tarkastelen muutamia kirjanpidon ja kustannuslaskennan käsitteitä.

Kuntataloudessa meno on yleiskäsite, joka syntyy tuotannontekijän hankinnasta ja se kuvaa tilikauden rahankäyttöä. Kustannuksista puhutaan kustannuslaskennassa silloin, kun tuotannontekijää käytetään. Kulu puolestaan on kirjanpidon käsite ja se osa menosta, joka jaksotetaan suoriteperusteisesti tilikaudelle ja jäljelle jäävä osuus menosta merkitään taseen vastaaviin aktiivaksi. Palvelutuotannossa valtaosa tuotannontekijöistä käytetään samalla tilikaudella, jolla ne on hankittu, joten meno-, kulu- ja kustannuskäsitteet eivät eroa merkittävästi toisistaan. Tuotto on sekä kirjanpidon että kustannuslaskennan käsite, joka perustuu realisointiperiaatteeseen. Sen mukaan tulo on ulkoinen ja lopullinen ja palvelutuotannossa realisoitumisperuste on suoritteiden luovutusajankohta. Kustannuslaskennassa tuotot eivät ole sidottu tilikauteen vaan laskentatilanne määrittää laskentakauden pituuden, jolloin kustannuksia seurataan ja lasketaan. (Tyni ym. 2012, 34–37.)

Laskentatilanteella on aina vaikutusta siihen, miten laskenta toteutetaan ja mitkä ovat laskennan tehtävät. Olosuhteilla ja kunkin tilanteen erityispiirteillä on vaikutusta siihen, mitä tuottoja ja kustannuksia on syytä huomioida tai millä tarkkuudella tuottoja ja kustannuksia kohdistetaan laskentakohteille. Tyypillisimpiä laskentakohteita ovat esim. tuote, asiakas, suorite tai toiminto. (Suomala ym. 2011, 88–90.)

Tuotannontekijän käyttöä tai kulutusta mitataan rahamääräisesti kustannusten määrällä. Johdon laskentatoimessa kustannukset yleensä jaotellaan muuttuviin ja kiinteisiin, välittömiin ja välillisiin sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. (Järvenpää ym. 2010, 54.) Jakoa *muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin* voidaan käyttää kannattavuuslaskelmissa ja palvelutoiminnan hinnoittelussa. Silloin kustannusten jako tehdään toiminta-asteen avulla. Toiminnan volyymin pienentyessä, esimerkiksi asiakasmäärän pienentyessä, muuttuvat kustannukset reagoivat

toiminta-asteen muutokseen ja kiinteät kustannukset pysyvät vakioina. Tosin kiinteät kustannukset ovat normaalisti kiinteitä vain tietyn laskentakauden ja suoritemäärän rajoissa ja kasvavat portaittain kapasiteettia lisättäessä. Kapasiteettirajan ylittyessä suoritemäärää ei voi lisätä ilman että kiinteät kustannukset kasvavat. Esimerkiksi kapasiteetin lisäys voidaan tehdä uuden koneen tai tuotantotilan hankinnalla tai palkkaamalla lisää kuukausipalkkaista henkilökuntaa. (Tyni ym. 2012, 39, 46, 49.)

Julkisissa organisaatioissa kustannusten erottelu muuttuviin ja kiinteisiin on välttämätöntä, jos halutaan tarkastella kustannusten riippuvuutta toiminnan volyyminä. Muuttuvien ja kiinteiden kulujen suhdetta on syytä tutkia tilanteissa, joissa toiminnan muutokset vaikuttavat kustannuksiin ja mahdolliseen rahoitustarpeeseen. Toimintojen tai organisaatioiden yhdistämistä harkittaessa suurtuotannon edut saattavat olla yksi yhdistämistä puoltava peruste. Kustannusten hallintaa ajatellen tilanne on parempi, jos kokonaiskustannuksista suurempi osuus on muuttuvia kustannuksia, silloin organisaation on helpompaa kasvattaa tai supistaa toiminnan volyyminä ilman, että siitä aiheutuisi kiinteitä kustannuksia käyttämättömästä kapasiteetista. Tarkasteltaessa muuttuvia ja kiinteitä kustannuksia pitää ottaa huomioon myös tarkastelujakson pituus. Lyhyellä aikajänteellä monet kustannukset ovat kiinteitä, mutta pidemmällä aikajaksolla näihin kustannuksiin pystytään vaikuttamaan. Kuntasektorilla kiinteiden kustannusten huomattava karsiminen edellyttää monesti puuttumista organisaatorakentamiseen. (Raudasoja & Johansson 2009, 83–84.)

Myös toiminnan ja talouden sopeuttamistilanteissa kustannusten tarkastelu on välttämätöntä. Kokonaissopeutus on toimenpide, jossa päätetään pienentää organisaation kapasiteettia siten, että kiinteät kustannukset vähenevät. Sen seurauksena palvelujen saatavuus heikentyy tai osa ei lakisääteisistä palveluista lakkaa kokonaan, jonotusajat pitenevät ja toimipisteet vähenevät pysyvästi. Kokonaissopeituksen seurauksena henkilöstömäärä vähenee irtisanomisten seurauksena. Osittaissopeituksen tarkoitus on pienentää palvelutuotantoa hetkellisesti ja nostaa se tarvittaessa entiselle tasolle. Osittaissopeutus alentaa tilapäisesti palvelukykyä ja laskee toiminta-astetta ja näin säästetään kiinteissä

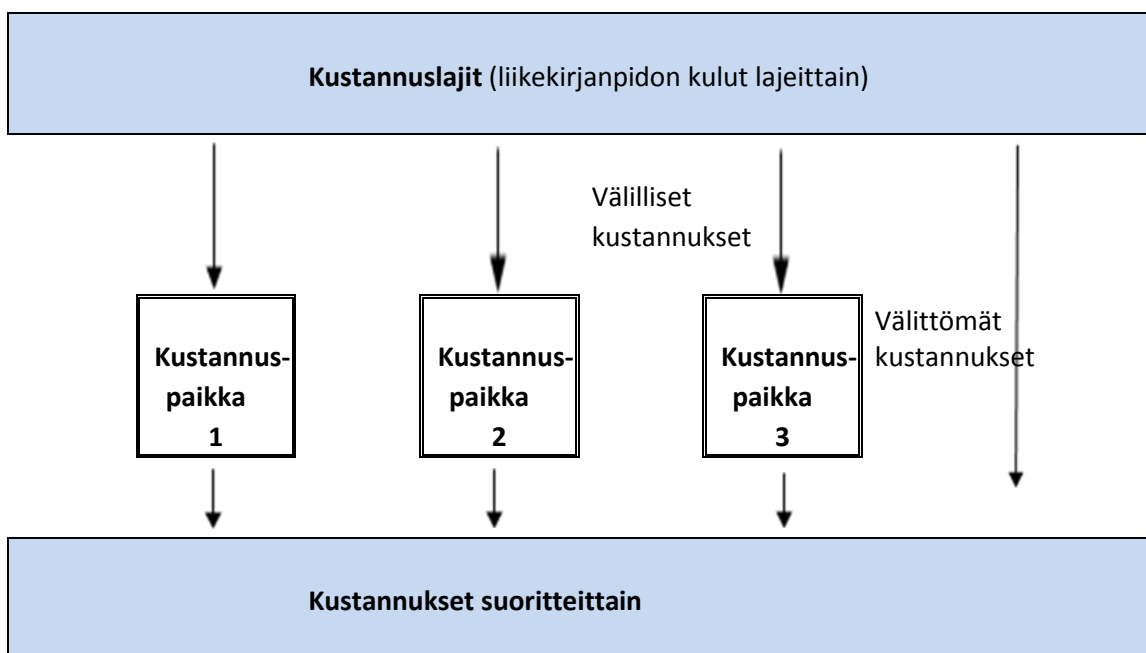
ja muuttuvissa kustannuksissa. Henkilöstölle ratkaisu aiheuttaa määräaikaista lomautuksia ja osittaissopeutuksen aikana organisaatiossa on voimassa rekrytointikielto. Molemmat sopeutustavat saattavat aiheuttaa seurannaisvaikutuksia, kuten esim. palvelukysynnän siirtymisen toiselle vastuualueelle tai muuttuvien kustannusten lisääntymisen toisella vastuualueella. (Raudasoja & Johansson 2009, 84–85.)

Kustannusten jako *välittömiin ja välillisiin kustannuksiin* riippuu siitä kohdistetaanko kustannukset suoraan vai epäsuorasti laskentakohteelle. Välittömät kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Välittöminä kustannuksina käsitellään useimmiten suorittavan työn palkkoja, aineita ja tarvikkeita sekä ostopalveluja. Kuntasektorilla välittöminä kustannuksina pidetään tavallisesti kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa jollakin perusteella suoraan tehtävälle. Välilliset kustannukset ovat niitä kustannuksia, joita ei voi kohdistaa suoraan laskentakohteella vaan on käytettävä tilanteeseen sopivaa kohdistamismenetelmää apuna. Esimerkiksi kouluruokala tuottaa ruoat sekä kouluun että viereiseen päiväkotiin. Raaka-ainekustannuksia voidaan pitää välittöminä kustannuksina, koska tässä tapauksessa ruuan kulutus tiedetään melko tarkasti molemmissa yksiköissä. Vaikeampi asia on selvittää henkilökunnan palkkakustannukset, koska ei tiedetä, miten henkilökunnan ajankäyttö jakaantuu päiväkotiruoan ja kouluruoan valmistukseen. Yhtenä ratkaisuna on jakaa välilliset palkkakustannukset toimitettujen ateriamäärien suhteessa. (Tyni ym. 2012, 39, 52–53.)

*Erilliskustannukset* aiheutuvat jonkun tietyn toiminnan seurauksena. Jos toiminnasta luovutaan, erilliskustannukset jäävät kokonaan pois. *Yhteiskustannukset* eli yleiskustannukset jäävät kuitenkin voimaan, vaikka toiminnasta luovuttaisiin. Yhteiskustannuksista vastuu jakaantuu yleensä useammalle laskentakohteelle. Esimerkiksi julkisessa organisaatiossa johdon kustannukset ovat yhteiskustannuksia, jotka kohdistuvat kaikille toimintoille. Yhteiskustannusten jakamista varten tulee löytää laskentaperuste, jolla jakaminen noudattaisi aiheuttamisperiaatetta mahdollisimman hyvin. (Raudasoja & Johansson 2009, 80–81.)

### 3.3 Kustannuslaskennan yleinen kulku

Kustannuslaskenta käsittää kolme eri vaihetta, kustannuslajilaskennan, kustannuspaikkalaskennan ja suoritekohtaisen eli laskentakohdekohtaisen kustannuslaskennan (Alhola & Lauslahti 2003, 186). Ensimmäisessä vaiheessa selvitetään kokonaiskustannukset lajeittain (Kuvio 2). Kunnan budjetoinnissa ja taloudellisuusseurannassa on yleisesti käytössä tuotannontekijöihin perustuva kustannuslajiluokitus, jossa luokituksen lähtökohtana on kuntien kirjanpidon ja tilastoinnin menolajiluokitus. Luokitus perustuu Tilastokeskuksen, valtionosuusviranomaisten ja Kuntaliiton yhdessä laatimaan luokitukseen. (Tyni ym. 2012, 39.)



Kuvio 2. Kustannuslaskennan yleinen kulku (Alhola & Lauslahti 2003, 186).

Kunnissa kustannuslajiluokitus perustuu tuotannontekijöiden käyttöön ja tuotannontekijöihin sitoutuneen pääoman korkoihin ja muihin korvauksiin. Menolajiluokituksen pääluokat ovat henkilöstökustannukset, aine- ja tarvikekustannukset, palvelujen ostot, avustukset ja muut toimintakustannukset. (Tyni ym. 2012,

39–45.) Seuraavassa vaiheessa, kuten yllä olevasta kuviosta voidaan havaita, kustannuspaikkalaskennassa kohdistetaan kustannukset oikeille kustannuspaikoille. Eri toimintoja kuvaavia kustannuspaikkoja voi olla esim. valmistus, myynti, markkinointi ja hallinto. Kustannuspaikka on pienin vastuualue, jonka kustannukset selvitetään erikseen ja samalla kustannuspaikkajako mahdollistaa yrityksen toiminnan tarkkailun. Välillisten kustannusten kohdistamisessa käytetään ns. epäsuoraa menettelyä, jossa kustannukset kohdistetaan ensin kustannuspaikoille. Yksi tapa jakaa välilliset kustannukset kustannuspaikoille on kirjanpidon kautta, jolloin esimerkiksi vuokratkustannukset jaetaan osastojen käytössä olevien neliöiden suhteessa. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan suoritteille. (Alhola & Lauslahti 2003, 186–187; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 121; Tyni ym. 2012, 53.) Suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseksi on monta vaihtoehtoista laskentamenetelmää riippuen organisaation toimintamuodosta, kustannus-hyötynäkökulmasta ja siitä, miten tarkkaa tietoa laskennalla halutaan (Järvenpää ym. 2010, 101). Seuraavaksi tarkastellaan peruslaskentamenetelmiä suoritteiden kustannusten laskemiseksi.

*Jakolaskenta* soveltuu parhaiten sellaiseen yritykseen tai yhteisöön, joka tuottaa pelkästään yhdenlaisia suoritteita. Jakolaskennassa laskentakauden kokonaiskustannukset jaetaan suoritemäärällä ja näin saadaan suoritteiden keskimääräinen omakustannusarvo (OKA). Normaalikalkyyli on kehitetty niitä tilanteita varten, joissa ei haluta toiminta-asteen vaikuttavan yksikkökustannukseen. Normaalikalkyyllissä kiinteät kustannukset jaetaan normaalilla suoritemäärällä ja muuttuvat kustannukset todellisella suoritemäärällä. Jos yrityksen tai yhteisön toiminta on sellaista, että tuotteen tai palvelun kustannukset voidaan selvittää suoraan, kannattaa jakolaskentaa käyttää. Selkeänä ja yksinkertaisena menetelmänä jakolaskenta on käyttökelpoinen, kun halutaan vertailla samantyyppisiä palveluita tuottavien yksiköiden kustannustasoa keskenään. (Vilkkumaa 2005, 181; Raudasoja & Johansson 2009, 93–94.)

*Ekvivalenssilaskenta* eli *osituslaskenta* on yksi jakolaskennan sovellus. Sitä voidaan käyttää tilanteissa, joissa organisaatiolla on monia samankaltaisia suoritteita, mutta ne eroavat toisistaan esim. käytetyn työajan suhteessa. Käyttä-



mällä ekvivalenttilukua eri suoritteet saadaan yhteismitalliseksi ja voidaan laskea tuotekohtaisia kustannuksia. Laskennan onnistumisen kannalta on tärkeää, että ekvivalenttiluvut on määritelty siten, että ne kuvaavat suoritteiden aiheuttamien kustannusten suhdetta. Esimerkkinä voidaan ottaa yritys, joka valmistaa kolmea tuotetta E, F, G. Jokaisen tuotteen valmistusaika vaihtelee tuotantoprosessissa niin, että E:n läpäisy aika on 30 minuuttia, F:n läpäisy aika on 40 minuuttia ja G:n läpäisy aika on 25 minuuttia. Yrityksessä juuri läpäisy aika on olennaisin valmistuskustannuksia selittävä tekijä. Ekvivalenttiluvut voidaan määrittellä seuraavanlaisesti. Lyhin läpäisy aika on tuotteella G (25min) ja sen ekvivalenttiluku on 1, E:llä ekvivalenttiluku on 1,2 (30/25) ja F:llä 1,6 (40/25). (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 128–129.)

*Lisäyslaskentaa* on perusteltua käyttää tilanteissa, joissa välillisten kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on merkittävä ja tuotetaan useita erilaisia suoritteita. Lisäyslaskennan käytön edellytys on, että kustannukset voidaan jakaa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. (Järvenpää ym. 2010, 113,116.) Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille ja välillisten kustannusten kohdistamisen apuna käytetään yleiskustannuslisää. Yleiskustannuslisä (yk-lisä) lasketaan esimerkiksi seuraavalla kaavalla, jos jakoperusteena ovat välittömät kustannukset. (Tyni ym. 2012, 143.)

$$\text{Yleiskustannuslisä} = \frac{\text{Laskentakauden välilliset kustannukset}}{\text{Laskentakauden välittömät kustannukset}} * 100$$

(Tyni ym. 2012, 143).

Yk-lisä voidaan ilmoittaa suhteellisena eli prosenttilukuna esimerkkipöytäkaavion mukaisesti tai absoluuttisena yksikkönä esim. euroa per käynti. Yk-lisiä voi olla käytössä vain yksi tai kullakin kustannuspaikalla voidaan käyttää jakoperusteena parhaiten sopivaa kustannusten ja suoritusten yhteyttä kuvaavaa jakoperustetta. Yk-lisien avulla kohdistetaan välilliset kustannukset siinä suhteessa suoritteille kuin ne ovat aiheuttaneet välittömiä kustannuksia. Välilliset kustannukset kohdistetaan siis lisäämällä kunkin suoritteeseen välittömiin kustannuksiin yk-lisä. Yksi tapa laskea yk-lisä on suhteuttaa välilliset kustannukset välittömiin työtun-

teihin tai välittömiin ainekustannuksiin ja silloin lisistä käytetään nimitystä aineli-  
sä ja tuntillisä. (Alhola & Lauslahti 2003, 202–204; Tyni ym. 2012, 143.)

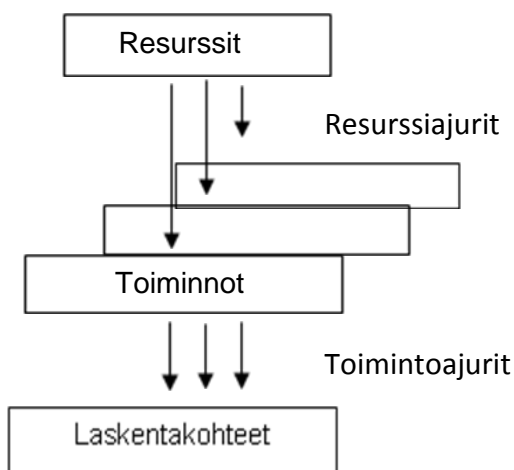
Lisäyslaskennassa tuotekalkyyliit voidaan määrittää minimi-, keskimääräis- tai  
normaalikalkyylin mukaisesti. On tärkeää huomata, että minimikalkyyliä käytet-  
täessä laskelmissa otetaan huomioon ainoastaan muuttuvat kustannukset ja  
keskimääräiskalkyyliä käytettäessä laskelmissa huomioidaan kaikki kustannuk-  
set toteutuneen toiminta-asteen mukaan. Normaalikalkyyliä käytettäessä las-  
kelmiin sisällytetään myös kaikki kustannukset, mutta muuttuvat kustannukset  
ovat laskelmassa toteutuneen toiminta-asteen mukaisina ja kiinteät kustannuk-  
set normaalitoiminta-asteen mukaisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 209.)

Lisäyslaskentaa käytettäessä on päätettävä, mikä on tarpeellinen yk-  
lisien määrä. Suuri yk-lisien määrä johtaa tarkkaan lopputulokseen, mutta liiallinen  
tarkkuus saattaa aiheuttaa kohtuuttoman paljon työtä verrattuna saatuun hyö-  
tyyn. Kohtuullisuus on hyvä muistaa ainakin sellaisissa kustannuslajeissa, joi-  
den merkitys kokonaisuutta ajatellen on vähäinen ja pitää muistaa, että aina ei  
ole mahdollistakaan selvittää tarkkaa aiheuttamisperiaatetta. Tosin liian epä-  
tarkka kustannusten kohdistaminen saattaa johtaa virheellisiin laskentatuloksiin  
ja pahimmassa tapauksessa väärin ratkaisuihin. (Järvenpää ym. 2010, 116;  
Tyni ym. 2012, 144.)

### 3.4 Toimintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan erot

Toimintolaskenta eroaa perinteisestä laskennasta siten, että toimintoperusteis-  
en kustannuslaskennan lähtökohta on aiheuttamisperiaatteen mukainen kus-  
tannusten kohdistaminen. Toimintolaskenta lähtee siitä ajatuksesta, että resurs-  
sien käytöstä aiheutuu kustannuksia, jotka kohdistetaan resurssiajureiden avul-  
la toiminnoille (Kuvio 3). Toiminnoilta ne kohdistetaan toimintoajureita käyttäen  
laskentakohteille esim. tuotteille tai asiakkaille. Selvimmät erot perinteisen ja  
toimintoperusteisen laskennan välillä liittyvät välillisten kustannusten kohdistam-  
iseen, koska välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteelle  
molemmissa laskentatavoissa. Perinteisessä kustannuslaskennassa yleiskus-

tannukset kohdistetaan suoritteille välittömien kustannusten suhteessa, kun taas toimintolaskennassa yleiskustannukset kohdistetaan suoritteille todellisen kulutuksen mukaisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 213–214.)



Kuvio 3. Toimintolaskenta (Tyni ym. 2012, 149 muunneltu).

Resurssien käytöstä aiheutuvat kustannukset kohdistetaan resurssiajurien avulla toiminnoille. Resurssit ovat tuotannontekijöitä, kuten esimerkiksi työvoima, tilat, koneet ja laitteet ja aineet ja tarvikkeet. (Tyni ym. 2012, 149,151.) Ennen resurssien kohdistamista toiminnoille on organisaation kartoitettava omia toimintojaan. Toimintoanalyysin avulla saadaan selville, mihin organisaation resurssit kuluvat, kuluttavatko organisaation tärkeimmät toiminnot eniten voimavaroja ja mitkä osa-alueet ovat olennaisimpia kehittämiskohteita. (Alhola & Lauslahti 2003, 215.) Toimintolaskenta mahdollistaa myös tarkemman perehtymisen resurssien vajaakäyttöön ja siihen, kohdistetaanko käyttämättömistä resursseista aiheutuneet kustannukset muille toiminnoille vai käsitelläänkö ne omana toimintona (Tyni ym. 2012, 151).

Henkilöstökustannusten ajurina voi toimia esim. mitattu ajankäyttö, jos jonkin työyksikön henkilökunta palvelee useaa eri toimintoa. Esimerkiksi suun terveydenhuollossa toimintoja voisivat olla ajanvaraus, välinehuolto, ennaltaehkäisevä

työ, välitön lääkärityö ja koulutus ja kokoukset. Toiminnoille kohdistamista ei tarvita tilanteissa, joissa resurssit voidaan suoraan kohdistaa lopputuotteelle, esim. ostopalveluina hankitut kuvantamispalvelut kohdistetaan suoraan tuotteelle. Laskennan viimeisessä vaiheessa toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintoajurien avulla. Ajanvarauksen kustannuksia laskentakohteille kohdistettaessa toimintoajurina voisi olla puheluiden määrä. (Tyni ym. 2012, 149, 154–155,158.) Laskennan onnistumisen kannalta on oleellista valita oikeat kustannusajurit. Väärien kustannusajurien valinnan seurauksena päädytään virheelliseen lopputulokseen ja koko laskennasta saatava hyöty häviää. (Alhola & Lauslahti 2003, 220.)

Toimintolaskenta soveltuu organisaatioihin, joiden tuotantoprosessit sisältävät monia eri vaiheita. Prosessit ovat vaativia ja keskenään erilaisia sekä toisistaan eroavia tuotteita on paljon. (Järvenpää ym. 2010, 131.) Palvelutuotannossa eri toiminnot ja prosessit saattavat nivoutua toisiinsa niin mutkikkaasti, ettei kustannusten kohdentaminen perinteisellä menetelmällä onnistu riittävän tarkasti. Mikäli palveluprosessi on yksinkertainen, toimintolaskenta ei välttämättä anna uutta tietoa laskelmiin. (Tyni ym.2012, 148–149.)

### 3.5 Tuotetun laskentatiedon keskeiset ongelmat

Kaikki laskelman laatijan tekemät valinnat laskentatoimen ongelmien ratkaisemiseksi vaikuttavat siihen, miten laskelma soveltuu sille ajateltuun käyttötarkoitukseen ja mitä johtopäätöksiä laskelman käyttäjä voi sen perusteella tehdä (Suomala ym. 2011, 100). Laskentatoimen perusongelmat jaetaan laajuus-, arvostus- ja mittausongelmiin sekä kohdistus- ja jaksotusongelmiin (taulukko 3). Laajuusongelma syntyy, kun joudutaan ratkaisemaan, mitä kustannuksia ja tuottoja sisällytetään laskelmaan, jotta laskelmasta olisi apua päätöksentekoon. (Näsi 2011, 107–108.) Arvostusongelmassa ratkaistaan, mihin arvoon tuotot ja kustannukset olisi laskelmissa huomioitava, esimerkiksi ainekustannuksia laskettaessa on mahdollista käyttää vaihtoehtoisesti joko hankintahintaista tai jälleenhankintahintaista arvostusta. Huomioitavaa on, että käyttöomaisuuden osal-

ta arvostusongelman ratkaiseminen vaikuttaa poistopohjaan. ( Järvenpää ym. 2010, 44–45.)

Taulukko 3. Kustannuslaskennan ongelmat (Suomala 2011, 101).

Laskentatoimen-ongelma	Kysymys	Ongelma	Ratkaisun avaimet
Laajuusongelma	-Mitä tuottoja ja kustannuksia otetaan mukaan laskelmaan?	-Kaikki tuotot ja kustannukset eivät ole relevantteja kaikissa laskentatilanteissa	Laskentatilanteen ymmärtäminen
Arvostusongelma	-Mitä yksikköhintoja ja -kustannuksia käytetään laskelmissa?	-Laskentatilanteesta riippumatonta yhtä oikeaa arvoa ei ole olemassa.	Laskentatilanteen ymmärtäminen
Mittausongelma	-Miten ja millä tarkkuudella selvitetään tuottojen ja kustannusten määräkomponentti?	-Arvostus- ja mittausongelmat liittyvät yleensä tuotannon-tekijöiden käytöstä aiheutuneiden kustannusten selvittämiseen	-Tarkka ja luotettava dokumentointi
Jaksotusongelma	-Miten tuotot ja kustannukset jaksotetaan eri laskentakausille?	-Jaksotus- ja kohdistusongelmat syntyvät tyypillisesti kustannuksista, jotka ovat yhteisiä laskentakohteille tai ajanjaksolle.	-Aiheuttamisperiaatteen kunnioittaminen
Kohdistusongelma	-Miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan eri laskentakohteille?		

Laskentatoimen mittausongelma liittyy yrityksen laskentajärjestelmän tarkkuuteen tai puhtaasti mittausteknisiin ongelmiin. Tilikartta pitäisi rakentaa niin, että se antaa riittävän tarkkaa tietoa laskennan pohjaksi esim. kirjataanko energia-kustannukset kokonaisuudessaan yhdelle tilille vai tulosityksiköille erikseen. Mittausteknisillä vaikeuksilla viitataan esim. suoritteeseen käytetyn työajan mittaamiseen. Mittausongelman selvittäminen vaatii tarkkaa mittausta ja luotettavaa dokumentointia. Jaksotusongelmat liittyvät erityisesti pitkävaikutteisten tuotannon-tekijöiden jaksotukseen eri vuosille. Poistoja voidaan toteuttaa erilaisilla menetelmillä ja poisto aika riippuu kulloisestakin laskentatilanteesta. Kohdistuson-

gelman ydin on siinä, kuinka hyvin pystytään kohdistamaan tuottoja ja kustannuksia aiheuttamisperiaatteen mukaan eri suoritteille ja toiminnoille ja mitä kohdistuskriteereitä sovelletaan ongelmatilanteissa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42–43.)

Kustannuslaskennan tuottamaan tietoon liittyy erilaisia haasteita. Informaation reliabiliteetti on hyvä, jos mittaustulos on toistuvasti sama mittauksesta tai mitataajasta riippumatta. Laskentatoimen pitäisi myös mitata juuri sitä, mistä halutaan tietoa. Mikäli laskentatoimen informaation käyttäjä kokee informaation vastaavan sille asetettuja tavoitteita, on validiteetti silloin hyvä. Laskelmia laatiessa tulee erityisesti ottaa huomioon ne asiat, jotka ovat tiedon käyttäjän kannalta olennaisia. (Järvenpää ym. 2010, 46–47.)

Tuotettu tieto voidaan luokitella objektiiviseen ja subjektiiviseen tietoon. Objektiivinen tieto on riippumatonta informaation tuottajasta ja se perustuu esim. kirjanpitoon ja tositeaineistoon. Objektiivista informaatiota ovat mm. varaston kiertonopeus, tuotantovolyymi tai työvoiman tuottavuus. Subjektiivisen informaation tyypillisin piirre on se, että informaation tuottaja vaikuttaa tiedon sisältöön itse. Esimerkiksi myyntihenkilöstö arvioi asiakaskäynnin asiakastytyvääisyyttä itse oman tuntemuksensa pohjalta. Laskentatoimen laskelmia tehdessä on tilanteita, joissa joudutaan hyödyntämään epävarmaa informaatiota. Laskelmien tekeminen perustuukin pitkälti subjektiivisen ja objektiivisen tiedon käyttämisen tasapainoiluun. (Järvenpää ym. 2010, 41–42.)

## 4 LASKENTAMALLIN RAKENTAMINEN

Opinnäytetyön tehtävänä on kartoittaa Salon kahdentoista suun terveydenhuollon työpisteen kustannuksia Opiferus- toimintolaskentaohjelman avulla. Työn lähtökohtana on se, ettei kirjanpito anna vastausta yksittäisen hammashoitolan kustannusrakenteesta. Kirjanpidossa suun terveydenhuollon kustannukset on jaettu kolmelle kustannuspaikalle. Nyt tarkoituksena on eritellä kustannukset hammashoitoloittain. Kirjanpidossa kustannuspaikat ovat hallinto, hammaslääkärit+ hoitajat sekä suuhygienistit. Tekstissä käytetään jatkossa hammaslääkäreiden ja hoitajien kustannuspaikasta merkintää hammaslääkärit+ hoitajat. Hammaslääkäreitä ja hoitajia käsitellään laskelmissa aina yhdessä, koska he toimivat kentälläkin pääsääntöisesti työparina palvellessaan suun terveydenhuollon asiakkaita. Laskentamallin tarkoituksena on havainnollistaa, mistä hammashoitoloitten ja lopputuotteiden kustannukset koostuvat. Laskelma tulee olemaan opinnäytetyön tekijän perusteltu näkemys siitä, mikä olisi lopputuloksen kannalta oikea tapa jakaa kustannuksia saatavilla olevien tietojen pohjalta ilman työajanseurantaa.

### 4.1 Kustannusten tarkastelu lajeittain kulumoduulissa

Laskentamalli koostuu kulumoduulista, toimintomoduulista ja laskentakohdemoduulista. Laskentamallin rakentaminen aloitetaan kulumoduulista (Liite 1). Kulumoduuliin tuodaan kustannukset kirjanpidon tileiltä excel-tiedostona kolmelle kustannuspaikalle. Kirjanpidosta tuotuja kustannuksia jaetaan ajureita käyttäen toimintomoduuliin ja sieltä lopullisille laskentakohteille laskentamoduuliin. Kustannuksia voidaan kohdistaa kulutileiltä suoraan lopullisille laskentakohteille laskentamoduuliin ilman ajureitakin.

Kulumoduulin tilijärjestys noudattaa kuntien kirjanpidon kustannuslajiluokitusta, joka perustuu tuotannontekijöiden käyttöön. Tuotannontekijöistä ensimmäisenä käsitellään henkilöstökustannuksia, jotka muodostavat palveluvaltaisella alalla

suurimman menoerän. (Tyni ym. 2012, 39.) Salon suun terveydenhuollossa henkilöstökustannusten osuus on noin 77 % kokonaiskustannuksista.

### **Henkilöstökustannukset**

Henkilöstökustannuksiin kuuluvat palkkakustannuksien lisäksi henkilösivukustannukset sekä muut henkilöstöstä aiheutuneet kustannukset. Palkan lisäksi maksettavia henkilösivukustannuksia ovat mm. työeläkemaksut, työttömyys- ja tapaturmavakuutus sekä muut sosiaalivakuutusmaksut. Varhaiseläkeperusteinen maksu eli varhe- maksu on ns. uponnut kustannus, johon työyksiköt eivät voi itse vaikuttaa. (Tyni ym. 2012, 39–41.) Työnantajat joutuvat maksamaan kyseistä maksua, kun työntekijät jäävät ensimmäistä kertaa joko työkyvyttömyyseläkkeelle, yksilölliselle varhaiseläkkeelle, työttömyyseläkkeelle tai kuntoutustuelle (Keva 2012). Kuntien eläkevakuutuksen valtuuskunta päättää varhe- maksun kokonaismäärästä ja maksu jaetaan jäsenyhteisöjen maksettavaksi maksuvuonna ja kahtena sitä edeltävänä vuonna alkaneiden kuntoutustukien, työkyvyttömyyseläkkeiden, työttömyyseläkkeiden sekä yksilöllisten varhaiseläkkeiden yhteenlaskettujen eläkemenojen mukaan. Vastaava menoerä kuin varhe- maksu on eläkeperusteinen maksu, joka perustuu niihin maksussa oleviin eläkkeisiin, jotka ovat karttuneet ennen vuotta 2005. Molemmat ovat palveluntuottajan omia kustannuksia, jotka jäävät kunnalle maksettavaksi, vaikka esim. koko palvelutuotanto ulkoistettaisiin. Varhe- ja eläkemenoperusteista maksua ei olisi huomioitu tässä laskelmassa, jos työssä olisi verrattu omaa tuotantoa ulkopuolelta ostettuun tai jos olisi verrattu omia yksiköitä, joiden välillä maksun osuus olisi vaihdellut huomattavasti.

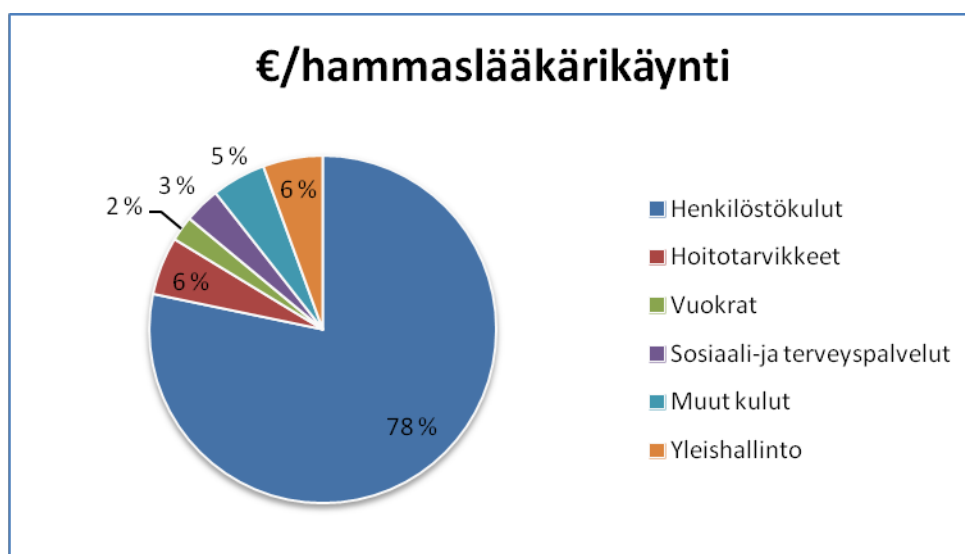
### **Palvelujen ostot**

Palvelujen ostot jakautuvat kirjanpidossa asiakaspalvelujen ja muiden palvelujen ostoihin. Tässä laskelmassa asiakaspalvelujen ostoja ei lisätä työyksiköille oman toiminnan kustannuksiksi, vaan kyseinen erä näkyy laskentakohdemuodulissa erillisenä kohtana ostopalvelukansion alla. Asiakaspalveluostoihin kir-



jataan kuntalaisille ostettuja lopputuotepalveluita muilta palvelun tuottajilta esim. kiireellinen hammashoito vieraalla paikkakunnalla ja maksusitoumusasiakkaiden suun terveydenhuollon käynnit muualla kuin omassa kunnassa. Muiden palvelujen ostoilla tarkoitetaan sellaisia hammashuollon käyttämiä ulkopuolisia palveluja, joiden aiheuttamat menot lisätään varsinaisen toiminnan kustannukseksi. Tällaisia ovat mm. pankki- ja tietoliikennepalvelut, puhtaanapitopalvelut, henkilökunnan koulutuspalvelut sekä sosiaali- ja terveysterveystyöpalvelut. Sosiaali- ja terveysterveystyöpalveluihin kirjataan esim. hammasteknisiä kuluja.

Kuviossa 4 on esitetty hammashoitola 5 hammaslääkärikäynnin kustannusrakennetta. Kuvioista nähdään, että ylivoimaisesti suurin kuluerä on henkilöstökulut. Hammashoitola 5 on ylivoimaisesti suurin hammashoitopalveluita tuottava yksikkö Salossa.



Kuvio 4. Hammashoitola 5:n hammaslääkärikäynnin kustannusrakenne.

Muut kulut -menoryhmä sisältää euromääräisesti pieniä kulueriä, kuten esimerkiksi poistot, vyörytyserät, palveluiden ostot ja muut vuokrat.

## **Aineet, tarvikkeet ja tavarat**

Aineet, tarvikkeet ja tavarat ryhmään kirjataan aineita ja tarvikkeita, jotka olennaisesti liittyvät hammashuollon palvelun tuottamiseen, kuten esim. hoito- ja puhdistustarvikkeet, toimisto- ja atk-tarvikkeet sekä ammattikirjallisuus.

## **Avustukset**

Avustukset käsitellään laskentakohdemoduulissa erillisenä kohtana eikä kyseistä erää huomioida työyksiköiden kustannuksia laskettaessa. Avustuksiin kirjataan kotitalouksille ja yhteisöille maksetut tuet ja avustukset.

## **Muut toimintakulut**

Muut toimintakulut ryhmään kuuluvat toimitilavuokrat, muut vuokrat ja muut kulut. Salon kaupungin isännöintitoimi määrittää tilojen vuokrat rakennuskohtaisesti, joten vuokratiedot on haettu hammashuoltoloittain Rondolaskujenkierrätysjärjestelmästä ja syötetty käsin kahdelletoista työyksikölle. Laskutuksen mukaan vuokratkustannukset ovat jakaantuneet prosentuaalisesti niin, että toimipisteiden vuokratkuluista 2 % on hallinnon osuus, 70 % vuokratkuluista kuuluu hammaslääkäreille+ hoitajille ja 28 % on suuhygienistien osuus. Kirjanpidossa hallinnon osuus toimitilavuokrasta on jopa 13 %. Kirjanpidossa hammashoitola 5:llä ei ollut vuokratkustannuksia ollenkaan, mutta tässä laskelmassa kyseiselle hammashoitolalle on laskelmiin lisätty vuokratkulut. Hammashoitolan osuus kiinteistön poistoista on 21 %. Laskennassa on huomioitu tämä osuus kiinteistön poistoista ja muista käyttökustannuksista esim. vartiointista, jätemaksuista, lämmöstä ja sähköstä ja se on euroissa 83000. Vuokrat on jaettu hammaslääkäreiden+ hoitajien ja suuhygienistien kesken asiakaskäyntien suhteessa. Hallinnolle on jätetty 2 % osuus, koska sen suuruinen osuus on jätetty hallinnolle muiden hammashoitoloitten vuokralaskutuksessa.

Muihin vuokriin on eroteltu kone- ja leasing-vuokrat erikseen ja muihin kuluihin kirjataan mm. verot, korvaukset ja muut kulut sekä luottotappiot. Vaikka luotto-

tappiot näkyvät kulumoduulissa, niitä ei tulla ottamaan mukaan laskelmiin, koska työpisteet eivät voi niihin vaikuttaa omalla toiminnallaan. Luottotappioita ovat maksamattomat asiakasmaksut.

## Poistot

Poistoilla tarkoitetaan suunnitelman mukaisia poistoja, joita on kirjanpidossa kirjattu ainoastaan hallinnolle ja hammaslääkäreille+hoitajille. Poistot tullaan jakamaan työyksiköille, mutta siitä kerrotaan enemmän seuraavassa luvussa.

## Vyörytyserät ja kustannuslaskennalliset erät

Vyörytyserinä ovat käsitelty työterveydenhuollon ja tyky- toiminnan kustannukset. Kustannuslaskennallisiin eriin kuuluvat luontaisedun erät.

### 4.2 Kulutilien vienti toimintomoduuliin

*Hammaslääkärien+ hoitajien* kulutileistä ensimmäisenä siirretään henkilöstökulut kulumoduulista toimintomoduuliin. Viime luvussa mainitut asiakaspalvelujen ostot viedään suoraan laskentamoduuliin eikä näitä kuluja oteta huomioon laskelmia tehdessä (Liite 2). Muut saman ryhmän eli palveluiden ostoon kuuluvat tilit siirretään toimintomoduuliin.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat -kuluryhmässä on kulutili hoitotarvikkeet, joka hammaslääkäreiden+ hoitajien kohdalla on euromääräisesti merkittävä, yli 240 000 euroa. Tili viedään toimintomoduuliin omaksi kululajiksi ja muut tilit tämän ryhmän alta siirretään yksitellen toimintomoduuliin. Avustukset viedään laskentakohdemoduuliin eikä tätä erää huomioida laskelmissa.

Toimitilavuokrat viedään manuaalisesti jokaiselle hammashoitolalle suoraan laskentakohteille, poikkeuksena hallinnon vuokra, joka jaetaan hammaslääkärien+ hoitajien sekä suuhygienistien kesken kokonaistyötuntien suhteessa. Laskentakohdemoduulissa punainen neliö tilien edessä kertoo, että tili on tuotu

suoraan kulumoduulista ja sininen väri viittaa siihen, että tili on tuotu toimintomoduulista. Hammashoitoloita 3 ja 8 on laskutettu hammaslääkäreiden ja hoitajien vuokraosuudella, vaikka kyseistä toimintoa ei löydy näiltä toimipisteiltä. Nämä vuokrat lisätään laskentakohdemoduuliin kyseisten hammashoitoloiden suuhygienistien vuokriin. Muut vuokrat ja muut kulut siirretään koko kuluryhmänä toimintomoduuliin.

Kirjanpidossa poistoja on kohdistettu ainoastaan hammaslääkäreille ja hoitajille, joten ne jaetaan hammaslääkäreiden ja hoitajien sekä suuhygienistien asiakaskäyntien suhteessa, niin että molemmilla näkyy oma osuus poistoista toimintomoduulissa (Liite2).

Vyörytyserät viedään sellaisenaan toimintomoduuliin, mutta kustannuslaskennalliset erät eli luontaisedun erät siirretään hammaslääkärien+ hoitajien henkilöstökulujen alle.

*Suuhygienistien* henkilöstökulut ja palveluiden ostot siirtyvät toimintomoduuliin, lukuun ottamatta suuhygienistien asiakaspalvelujen ostoja, jotka viedään hammaslääkärien +hoitajien tavoin suoraan laskentakohdemoduuliin ostopalvelukansion alle.

Aineet, tavarat ja tarvikkeet -kuluryhmästä viedään erilliseksi kulutiliksi toimintomoduuliin hoitotarvikkeiden tili, joka on euromääräisesti merkittävin tämän kuluryhmän tileistä. Ja muut kuluryhmän tilit siirretään tili kerrallaan toimintomoduuliin. Avustukset viedään laskentakohdemoduuliin avustus-kansion alla olevalle tilille.

Toimitilavuokrat viedään hammashoitoloittain manuaalisesti laskentakohdemoduuliin kyseisen hammashoitolan vuokratilin alle. Hammashoitoloiden 3 ja 8 hammaslääkäreiden+ hoitajien vuokraosuus on tuotu suuhygienisteille, koska näillä pisteillä ei ole tarjolla hammaslääkäripalveluita. Muut vuokrat ja kulut viedään kuluryhmänä toimintomoduuliin.

Hammaslääkärien poistojen osuus jaetaan kulumoduulissa asiakaskäyntien suhteessa ja suuhygienistien osuudeksi jäävä 14 735,20 € näkyy toimintomoduulissa suuhygienistien poistojen kohdalla.

Vyörytyserät siirretään laskentakohdemoduuliin sellaisenaan ja kustannuslaskennalliset erät viedään suuhygienistien henkilöstökulujen alle.

### **Hallinnon kustannukset**

Hallinnon kustannuspaikalle on kirjattu sosiaali- ja terveystalouteen merkittävä kuluerä, joka ei ole hallinnon kuluja vaan osa hoitopalvelujen kuluja. Tili siirretään omaksi kansiksi toimintomoduuliin hallinnon alle, jotta sitä voidaan tarkastella myöhemmässä vaiheessa tarkemmin (Liite 3).

Yleiskustannusten kohdistamisessa tarvitaan looginen peruste, joka selittää suoritteiden ja kustannusten välisen suhteen. Lähtökohtana yleiskustannuksien kohdistamisessa voidaan pitää sitä, että suoritteet aiheuttavat pääosin kaikki organisaation kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 144; Pellinen 2006, 69.) Tässä laskelmassa hallinnon kustannuksia on käsitelty perinteisen kustannuslaskennan keinoin eli hallinnon kustannukset on kohdistettu laskentakohteille välittömien kustannusten suhteessa.

Hallintokustannusten käsittelyssä ensimmäisenä vaiheena on jakaa hallinnon kustannukset kahtia suuhygienistien ja hammaslääkärien+ hoitajien kesken oikeassa suhteessa. Tämän jakamisen jälkeen toimintomoduulista löytyy hallinnon kansion alta sekä hammaslääkärien että suuhygienistien hallinnon kustannukset. Hallinnon kustannukset jaetaan hammaslääkäreiden+ hoitajien ja suuhygienistien kesken ajurien avulla. Toimintomoduuliin on vietävä ennen ajureiden käyttöä *tieto hammaslääkäreiden+hoitajien yhteenlasketusta työtuntiajasta, suuhygienistien yhteenlasketusta työtuntiajasta* sekä tieto kyseisten ryhmien *yhteenlasketusta asiakaskäyntimäärästä*, jotta saadaan laskettua hallinnon kustannukset molemmille ryhmille. (Liite 3.) Kuluryhmiä jaettaessa on käytetty seuraavanlaisia jakoperusteita:

- Henkilöstökulut yhteenlaskettujen työtuntien suhteessa

- Palvelujen ostot yhteenlaskettujen asiakaskäyntien suhteessa
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat yhteenlaskettujen asiakaskäyntien suhteessa
- Toimitilavuokrat, muut kulut ja vuokrat yhteenlaskettujen työtuntien suhteessa
- Hallinnon poistot yhteenlaskettujen asiakaskäyntien suhteessa
- Vyörytysrat yhteenlaskettujen työtuntien suhteessa
- Kustannuslaskennalliset erät yhteenlaskettujen työtuntien suhteessa

Hallinnon erien jakamisen jälkeen kaikki kulumoduulin kuluerät on käsitelty ja tuotu toimintomoduuliin. Hallinnon toimitilavuokrien jakamisen seurauksena sekä hammaslääkäreillä+hoitajilla että suuhygienisteilla on toimintomoduulissa näkyvissä jokaiselle toimipisteelle kuuluva hallinnon vuokraosuus. Hallintokustannusten kohdistamisen jälkeen toimintomoduulista löytyy hallinnon alta sekä hammaslääkäreiden+hoitajien sekä suuhygienistien kansiot.

On tärkeää käsitellä kaikkia kulutilejä laskentamallia tehdessä, vaikka tileillä ei olisi nyt tässä laskelmassa vientejä, jotta laskentamallia voidaan hyödyntää muina vuosina ja sen toiminta olisi silloin moitteetonta.

#### 4.3 Kustannusten kohdistaminen laskentakohdemoduulin

Laskentakohdemoduulin rakenne määräytyy sen perusteella, mitä tietoja laskelmasta halutaan saada. Salon suun terveydenhuollon laskentakohdemoduuli rakentuu kahdestatoista hammashoitolan kansioista, joiden alle on syötetty manuaalisesti hammaslääkärien+ hoitajien sekä suuhygienistien kansiot (Liite 4). Kansioden alle on tuotu ne tiliryhmät näkyviin, joita on haluttu tarkastella lähemmin ja loput tiliryhmät on viety muut kulut tiliryhmän alle. Yleishallinto- kansio on haluttu viedä omaksi kansiookseen sekä hammaslääkäri+ hoitajien että suuhygienistien kansion alle, jotta suoritteiden hinnoissa saadaan näkyviin hallinnon osuus.

Laskentakohdemoduuliin lisätään manuaalisesti laskentakohteille suoritetietoja ennen kuin toimintomoduulissa voidaan käyttää ajureita. Syötetyt suoritetiedot toimivat ajuriarvoina, joiden mukaan kulut jaetaan laskentakohteille ja siitä edel-

leen suoritteille. Käytettävissä olevia suoritettietoja ovat hammaslääkärien ja suuhygienistien työtunnit ja asiakaskäynnit. Sarakkeet suoritteille luodaan käsin ja sarakkeiden tekstejä voi muokata myöhemmin tarpeen mukaan.

Seuraavana työvaiheena on kustannusten kohdistaminen toimintomoduulista laskentakohdemoduulin laskentakohteille. Käytännössä kustannusten jakaminen tapahtuu niin, että valitaan toimintomoduuli ja mennään sen tiliryhmän kohdalle, jonka tilejä halutaan kohdistaa. Ylävalikosta valitaan kustannusten jako ja avautuvasta ikkunasta etsitään kohde moduuli sekä kohdetilit, mihin kustannukset halutaan jakaa. Kun kaikki kohdetilit on valittu, niin ohjelma lisää kyseisen tilin esim. henkilöstökustannukset kaikille kahdelletoista laskentakohteelle. *Hammaslääkäreiden+hoitajien* osalta on käytetty seuraavanlaisia ajureita kustannusten kohdistamiseen:

- Henkilöstökulut ajurina hammaslääkärien työtunnit
- Palveluiden ostot ajurina hammaslääkärikäynnit
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat ajurina hammaslääkärikäynnit
- Hoitotarvikkeet ajurina hammaslääkärikäynnit
- Muut vuokrat (ei toimitilavuokrat) ja muut kulut ajurina hammaslääkärien työtunnit
- Vyörytyserät ajurina hammaslääkärien työtunnit
- Suunnitelman mukaiset poistot ajurina hammaslääkärikäynnit

Tässä kohdassa on syytä huomata, että henkilöstökuluihin kuuluvat sekä hammaslääkärien että hammashoitajien palkat, mutta ajurina toimivat pelkästään hammaslääkärien työtunnit, koska tieto hammashoitajien työtunneista puuttui laskelmaa tehdessä. Hammashoitajien työtunnit voidaan laskea ainoastaan manuaalisesti Titanic-työaikaohjelmasta. Tätä laskelmaa varten olisi pitänyt laatia 39 hoitajalle viikkotason työaikalaskelmat muutoksineen (Salon suun terveydenhuolto 2013). Laskennassa on kuitenkin otettu huomioon hammashoitajien työtuntien puuttuminen ja tulokseksi on saatu hammaslääkäreiden osuus työtunnin kustannuksista.

Henkilöstökulut on kohdistettu hammaslääkärien työtuntien suhteessa. Hammaslääkärit työskentelevät monessa eri työpisteessä, joten laskelmaa tehdessä katsottiin parhaimmaksi jakaa henkilöstökulut työtuntien suhteessa työajan seurannan puutteellisuuden vuoksi. Tieto suuhygienistien ja hammaslääkäreiden työtunneista on saatu Effica-potilastieto-ohjelmistosta. Effica-Hammashuolto on asiakas- ja potilaskertomusjärjestelmä, jonka avulla hallitaan mm. potilasasiakirjoja, kuva- arkistoa, ajanvarausta ja laskutusta.

Tässä vaiheessa on hammaslääkärien+ hoitajien kustannukset kohdistettu hammashoitoloille, ja seuraavaksi ovat vuorossa suuhygienistien kustannukset. Suuhygienistien kustannuksia kohdistettaessa käytetään seuraavanlaisia jakoperusteita laskentakohteille kohdistettaessa:

- Henkilöstökulut suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Palveluiden ostot suuhygienistikäyntien suhteessa
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat suuhygienistikäyntien suhteessa
- Hoitotarvikkeet suuhygienistikäyntien suhteessa
- Muut vuokrat ja muut kulut suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Vyörytyserät suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Poistot suuhygienistikäyntien suhteessa

### **Hallinnon kustannukset**

Hallinnon kustannukset on tähän mennessä jaettu toimintomoduuliin hammaslääkäreille+ hoitajille sekä suuhygienisteille. Seuraavassa vaiheessa nämä jo kertaalleen jaetut hallinnon kustannukset kohdistetaan uudestaan ajurien avulla laskentakohdemoduuliin jokaiselle hammashoitolalle yleishallinto-kansion alle hallinnon kuluiksi. Viime luvussa mainittu sosiaali- ja terveystalouden tili, joka sisältää 152 182,49 € kuluja, siirrettiin omaksi kansioksi hallinnon alle ja se kohdistetaan laskentakohteille hammaslääkäreille+ hoitajille hammaslääkärikäyntien suhteessa. Kuluerä jaetaan tällä tavoin, koska kyseiseen tiliin liittyvistä laskuista ei käynyt ilmi, mikä hammashoitola kyseisiä palveluita oli tarvinnut. Osassa laskuista oli tilaajana hammaslääkäriin nimi, josta pelkästään ei voida



päätellä, missä hammashoitolassa hammaslääkäri on sillä hetkellä työskennellyt.

Seuraavaksi kohdistetaan *hammaslääkäreiden+ hoitajien hallinnon osuus* kaikille laskentakohteille hammaslääkärit+ hoitajat-kansion alle yleishallinnolle seuraavien jakoperusteiden mukaan:

- Henkilöstökustannukset hammaslääkärien työtuntien suhteessa
- Palveluiden ostot hammaslääkärikäyntien suhteessa
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat hammaslääkärikäyntien suhteessa
- Poistot hammaslääkärikäyntien suhteessa
- Vyörytyserät hammaslääkärien työtuntien suhteessa
- Vuokrat hammaslääkärien työtuntien suhteessa
- Muut vuokrat ja muut kulut hammaslääkärien työtuntien suhteessa

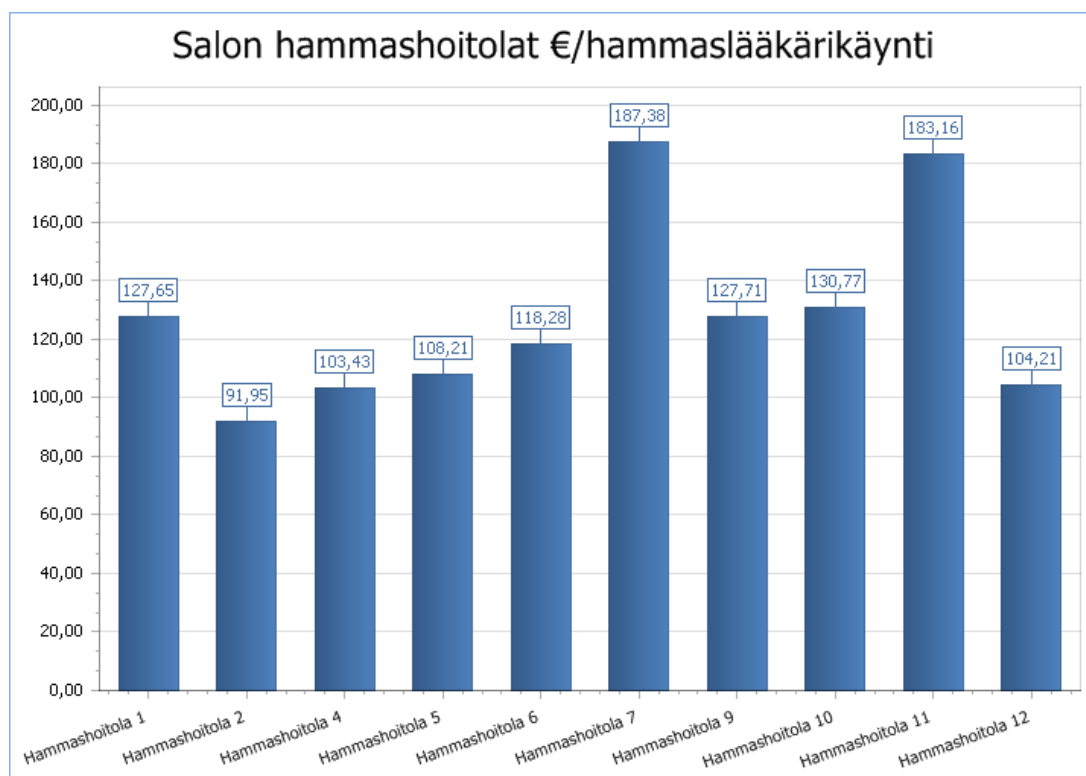
Suuhygienistien yhteiset kustannukset kohdistetaan jokaiselle hammashoitolalle seuraavilla vyörytyssäännöillä:

- Henkilöstökulut suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Palveluiden ostot suuhygienistikäyntien suhteessa
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat suuhygienistikäyntien suhteessa
- Poistot suuhygienistikäyntien suhteessa
- Vyörytyserät suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Vuokrat suuhygienistien työtuntien suhteessa
- Muut vuokrat ja muut kulut suuhygienistien työtuntien suhteessa

Toinen tapa jakaa hallinnon kustannukset laskentakohdemoduulissa olisi ollut vyöryttää hallinnon kustannukset kaikille kustannuserille ja jakoperusteet olisivat pysyneet samana. Tällä tavalla jakamalla hallinnon kustannuksia ei kuitenkaan olisi saatu näkyviin erillisinä vaan hallinnon kustannukset olisivat menneet muiden kustannusten päälle.

#### 4.4 Laskennan tulokset

Tässä laskelmassa hammaslääkärikäynnin keskimääräiseksi hinnaksi saatiin 128,28 €. Kuviossa 5 on esitetty hammaslääkärikäynnin kustannus toimipisteittäin. Hammaslääkärikäynnin yksikkökustannukset vaihtelevat 92–187 euron välillä. Hammaslääkärikäyntien kustannukset kohosivat korkeimmalle hammashoitoloissa 7 ja 11.



Kuvio 5. Hammaslääkärikäynnin kustannus eri hammashuollon toimipisteissä.

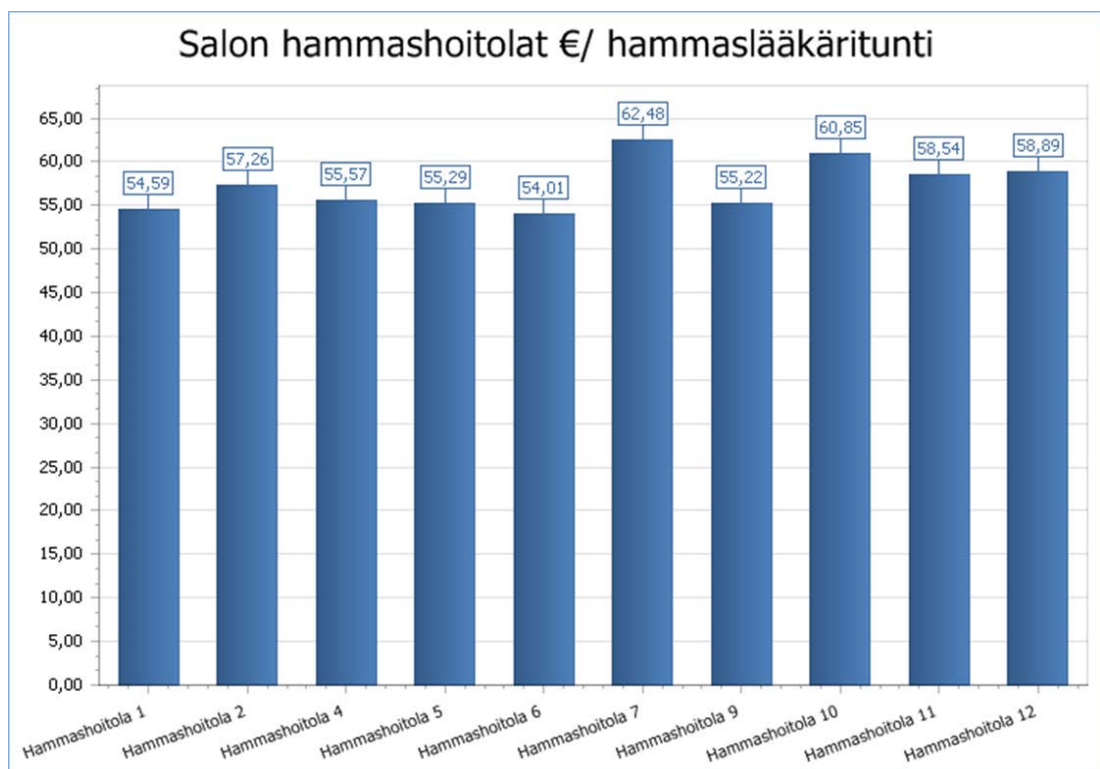
Tarkasteltaessa hammashoitoloiden 7 ja 11 hammaslääkärikäynnin kustannusrakennetta, on molemmissa toimipisteissä käynnin kokonaiskustannuksesta vuokran osuus suurempi kuin muissa hoitoloissa.

Käynnin kustannusta tarkastellessa on syytä huomioida, että asiakaskäynnin pituus riippuu asiakkaalle tehtävistä hoitotoimenpiteistä. Hoitotoimenpiteet kirjataan koodien avulla järjestelmään ja kirjaamistapa on yhtenäinen yksityisellä ja julkisella sektorilla ja tämän lisäksi koodit on osittain sidottu aikaan. Hammas-

lääkärien+ hoitajien henkilöstökulut on jaettu hammashoitoloille tehtyjen työtuntien suhteessa. Näissä kahdessa toimipisteessä on käyntien määrä pienempi suhteessa työtunteihin kuin muissa hammashoitoloissa. Työtuntikertymät on saatu suoraan Efficasta ja tuntikertymissä on mukana sairauspoissaolot ja vuosilomat. (Salon suun terveydenhuolto 2013.)

Lukumääräisesti eniten hammaslääkärikäyntejä on Salon keskustassa sijaitsevissa hammashoitoloissa. Poikkeuksena on keskustan ulkopuolella sijaitseva hammashoitola 9, jossa on vuosittain yli 3500 hammaslääkärikäyntiä. Hammaslääkärikäyntien lukumäärässä on toimipisteittäin suuria eroja. (Liite 5.)

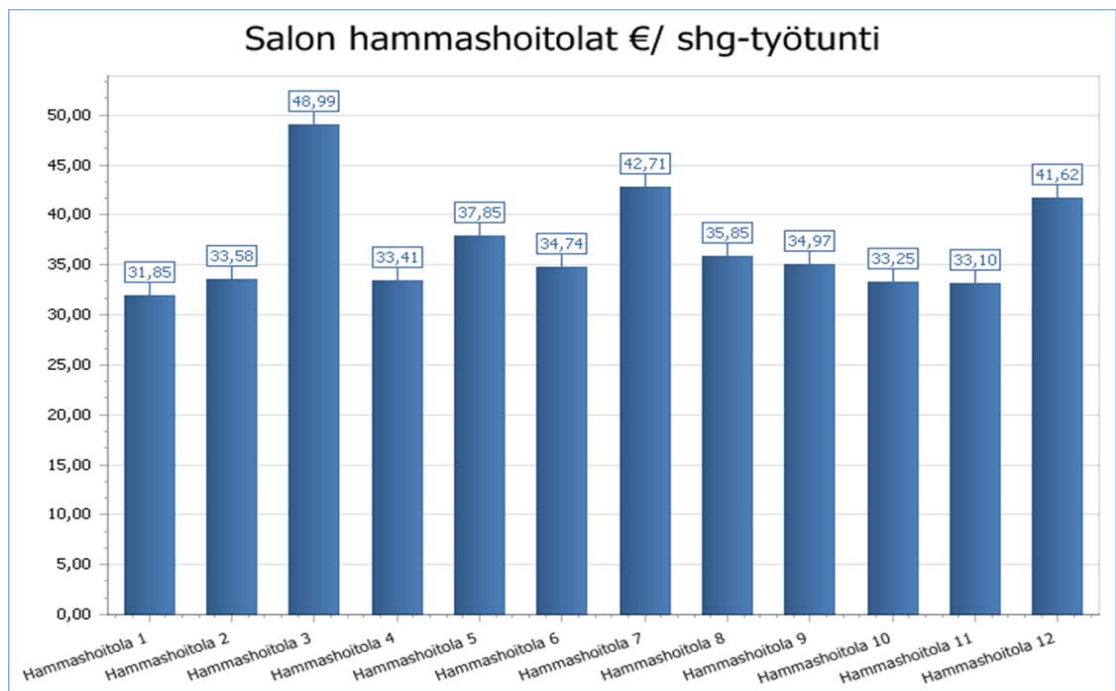
Laskentakohdemoduulissa hammaslääkärien+ hoitajien henkilöstökuluissa ovat molempien palkat yhdessä sivukuluineen. Laskentakohdemoduuliin on luotu laskentasarake, joka kertoo nimenomaan hammaslääkärien osuuden työtunnin kustannuksesta, koska hoitajien työtunneista ei laskelmaa tehdessä ollut tietoa (Kuvio 6).



Kuvio 6. Hammaslääkäritunnin kustannus.

Kuten kuviosta 6 nähdään, hammaslääkärin tunnin kustannuksessa ei ole huomattavia eroja toimipisteiden välillä. Hammashoitoloissa 7 ja 10 hammaslääkärin tuntikustannusta nostaa korkeampi toimitilavuokran osuus. Hammaslääkärin vastaanotolla hammaslääkäri ja -hoitaja tekevät yhteistyötä, jossa hammaslääkäri tekee hoitotoimenpiteiden lisäksi potilasasiakirjamerkinnät ja asiakaslaskutuksen sekä useimmiten jatkoajanvaraukset tarvittaessa. Hammashoitajan tehtäviin kuuluu huolehtia välineiden vaihdosta, hammashoitoyksikön puhdistuksesta ja varustelusta. Pienissä yksiköissä hammashoitajan vastuulla on myös huolehtia välinehuollosta. (Salon suun terveydenhuolto 2013.)

Suuhygienistin työtunnin kustannuksessa on merkittäviä eroja toimipisteiden välillä. Suuhygienistin työtunnin yksikkökustannus vaihtelee 32–49 euron välillä. (Kuvio 7.)



Kuvio 7. Suuhygienistin työtunnin kustannus eri hammashuollon toimipisteissä.

Hammashoitoloissa 3, 7 ja 12 työtunnin kustannusta nostava tekijä on tilavuokra, joka on korkeampi kuin muissa toimipisteissä.

Suuhygienistillä käyntejä on ollut lukumääräisesti eniten kaupungin keskustassa sijaitsevilla hammashoitoloissa. Kaikissa neljässä lopetettavassa hammashoidon toimipisteessä suuhygienistikäyntejä on ollut vähemmän verrattuna kaupungin keskustassa sijaitsevien hammashoitoloiden kävijämääriin. (Liite 6.)

Toimipisteiden välillä on huomattavia eroja suuhygienistikäynnin kustannuksissa. Hammashoitoloissa 3 ja 8 suuhygienistikäynnin kustannus on korkeampi kuin muissa hammashoitoloissa, koska näiden toimipisteiden koko vuokra näkyy suuhygienistikäynnin kustannuksessa (Liite 7). Kyseisissä hammashoitoloissa ei ole tarjolla hammaslääkäripalveluita ollenkaan.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia laskentamalli Opiferus- toimintolaskenta-ohjelmaan. Kirjanpidossa suun terveydenhuollon kulut on viety kolmelle kustannuspaikalle ja nyt tehtävänä oli jakaa kulut kahdelletoista toimipisteelle ja tuottaa palvelukohtaisia kustannustietoja. Laskennan avulla saadaan vertailutietoa eri toimipisteiden välille.

Opinnäytetyön ensimmäisessä kappaleessa käsiteltiin kuntien hammashuollon järjestämisen kehitystä ja tarkasteltiin mm. hammashuollon palveluiden saata- vuutta ja aikuisväestön suun terveydenhuollon palveluiden käyttöä terveys 2000- tutkimuksen tulosten perusteella. Tutkimus toteutettiin vuosien 2000–2001 välisenä aikana. Tutkimuksen mukaan suomalaiset olivat eriarvoisessa asemassa hammashuollon palveluiden saatavuuden suhteen ja sosiaaliset erot näyttivät vaikuttavan palvelujen käyttöön. (Suominen- Taipale ym.2006, 57–67.)

Kustannuslaskenta ei ole enää pelkästään yrityselämässä käytetty toiminto vaan kuntasektorilla kustannuslaskennalla on merkittävä rooli palvelutoiminnan suunnittelussa ja kustannusvaikuttavuuden arvioinnissa (Pellinen 2006, 19; Tyni ym. 2012,11). Kunta on velvoitettu järjestämään kuntalaisille lakisääteisiä peruspalveluita talouselämän heilahteluista huolimatta. Toimintoperusteinen kustannuslaskenta sopii perinteistä kustannuslaskentaa paremmin palvelusektorille tilanteissa, joissa toiminnot nivoutuvat toisiinsa ja kustannusten kohdistaminen on hankalaa ilman työajanseurantaa (Tyni ym. 2012, 148–149).

Kustannuslaskentaan liittyy paljon haasteita ja ongelmatilanteita, joita laskennan tekijä joutuu ratkaisemaan laskelmaa tehdessään. Ratkaisut vaikuttavat myöhemmin laskennan tuloksien luotettavuuteen ja hyödynnettävyyteen. Mitä tarkempaa ja luotettavampaa kustannuslaskennasta halutaan, sitä enemmän tulee olla yhteistyötä laskentaan liittyvien tahojen välillä. Eri osapuolien pitäisi olla sitoutuneita ja yhteistyöhön halukkaita, mikä mahdollistaisi avoimen ja kyselevän keskustelun laskentaan liittyvien kysymysten selvittämiseksi.

Tässä opinnäytetyössä on laskentamallin rakentaminen ja kulujen kohdistaminen laskentakohteille kuvattu tarkasti vaihe vaiheelta. Laskentamallin rakentaminen onnistui teknisesti hyvin ja laskentamallista tuli helppolukuinen. Laskentamallia voidaan päivittää vuosittain, mutta käyttö vaatii jatkossakin vuokrien osalta manuaalista työtä. Laskennan lopputulos tarkentuu, mikäli onnistutaan selvittämään tästä laskelmasta puuttuvia suoritetietoja. Hammaslääkärien+ hoitajien sekä suuhygienistien kulut ovat näkyvissä toimipisteittäin ja hallinnon kustannukset on eritelty molemmille ryhmille erikseen. Laskentamalli sisältää tietoa tuotettujen hammashuollon palvelujen kustannuksista toimipisteittäin ja esimerkiksi hammaslääkärikäynnin kustannuksia voidaan tarkastella kuluierittäin. Opi-ferus- toimintolaskentaohjelma soveltui hyvin laskennan toteuttamiseen ja ohjelman moduulirakenne helpotti kulujen vyöryttämistä lopullisille laskentakohteille. Laskentamalliin on vaivatonta myöhemmin lisätä laskentasarakkeita, suoritetietoja tai tehdä muutoksia esim. ajuritietoihin. Laskentamallin uudelleen laskentaminen on helppoa ja nopeaa.

Laskentamalliin tuotu tieto perustuu vuoden 2012 kirjanpitoon ja kaupungin oheisjärjestelmistä tuotettuun tietoon. Sisäisen laskennan vaatimaan seikkaperäiseen laskemiseen kirjanpidon tiedot eivät olleet riittävän tarkkoja vaan tarvittiin oheisjärjestelmien tietoja. Hammashoitajien suoritetiedot olisi ollut saatavissa manuaalisesti laskemalla työaikaohjelmasta ja hammaslääkärien työtunteihin sisältyvät sairaslomat ja vuosilomatiedot olisi ollut eroteltavissa palkanlaskennan kautta. Selvitystyö olisi vaatinut valtavasti työtä eikä siihen tässä laskennassa ryhdytty. Käyntimääristä saatu tieto ei ole yhteismitallinen, koska käynnin pituus riippuu asiakkaalle tehtävistä hoitotoimenpiteistä. Tämä käynnin pituuden vaihtelevuus vaikuttaa laskennan tuloksiin heikentävästi. Myöhemmin laskentamallia käytettäessä on mahdollista hyödyntää hoitotoimenpiteiden kirjaamismenettelyä, jolloin kooditietoja keräämällä pystytään selvittämään keskimääräisen asiakaskäyntiajan pituus ja sitä kautta laskentamallin hyödynnettävyys kasvaa.

Tiedonkeruun järjestelmiä olisi kehitettävä niin, että tiedot siirtyisivät automaattisesti, jolloin sisäisen laskennan tiedot olisi suhteellisen nopeasti hyödynnettä-

vissä ja tieto olisi tuoretta. Tiedonkeruuseen liittyvistä lisätöistä aiheutuu kustannuksia, ja lasketun tiedon hyötyjen pitäisi olla oikeassa suhteessa työmäärään nähden. Lisäksi manuaalinen tiedonkeruu lisää laskentavirheiden mahdollisuuden määrää laskelmissa.

Laskennan tuloksien kannalta volyyymiin sidotut kohdistustekijät eivät tuo laskennassa palvelun tuottamiseen liittyviä eroja tarpeeksi näkyviin. Jos käyntimäärät olisivat olleet yhteismitallisia ja työtuntitiedot ilman sairaslomia ja vuosilomia, olisi laskennasta saatu näkyviin työtuntien ja asiakaskäyntien suhdetta, mikä olisi kertonut työn tehokkuudesta.

Tämä kustannuslaskentamalli on ensimmäinen Opiferus- toimintolaskentaohjelmaan laadittu suun terveydenhuollon kustannuksia tarkasteleva malli. Mielestäni opinnäytetyö saavutti sille asetetut tavoitteet. Opinnäytetyön tuottaman tiedon avulla saatiin vastaukset kahdentoista suun terveydenhuollon toimipisteen kustannusrakenteesta ja suoritekohtaisista yksikkökustannuksista. Laskentamallin tekeminen paljasti puutteita suoritettietojen tarkkuudessa ja niiden keräämisessä. Jatkossa näihin asioihin tullaan kiinnittämään enemmän huomiota kustannuslaskelmia tehdessä.



## LÄHTEET

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-4.painos. Espoo: Werner Söderström Oy.

Aluehallintovirasto. 2013. Viitattu 21.10.2013.  
<http://www.avi.fi/web/avi/toiminta-ja-tehtavat#.UmWFRelyXIU>.

Aromaa, A. 2000. Kansallinen tutkimus suomalaisten terveydestä ja toimintakyvystä. Terveyden ja hyvinvoinninlaitos THL. Viitattu 2.9.2013. <http://www.terveys2000.fi/taustaa.html>.

Hallituksen esitys 90/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle terveydenhuoltolaiksi sekä laiksi kansanterveyslain ja erikoissairaanhoidon lain muuttamiseksi sekä sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamiseksi.

Järvenpää, M.; Lämsiluoto, A.; Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.

Kansanterveysasetus 21.8.1992/802.

Kansanterveyslaki 28.1.1972/66.

Keva. 2012. Varhaiseläkemenoperusteinen maksu. Viitattu 8.12.2013.  
[https://www.keva.fi/fi/tyonantajille/elakemaksut/kunta/varhaiseläkemenoperusteinen\\_elakemaksu/Sivut/Default.aspx](https://www.keva.fi/fi/tyonantajille/elakemaksut/kunta/varhaiseläkemenoperusteinen_elakemaksu/Sivut/Default.aspx).

Käiväräinen, V. 2013. Salo hakee neljän miljoonan harkinnanvaraista avustusta. Salon Seudun Sanomat 9.8.2013.

Laki kansakoulujen hammaslääkärinlaitoksesta 297/1956.

Laki kansanterveyslain 14 ja 49 §:n muuttamisesta. Kansanterveyslaki 21.12.2000/1219.

Laki kansanterveyslain muuttamisesta 855/2004.

Laki erikoissairaanhoidon lain muuttamisesta 856/2004.

Laki potilaan asemasta ja oikeuksista annetun lain muuttamisesta 857/2004.

Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain 9 §:n muuttamisesta 858/2004.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Nordblad, A.; Suominen-Taipale, L.; Rasilainen, J. & Karhunen, T. 2004. Suun terveydenhuolto terveyskeskuksissa 1970-luvulta vuoteen 2000. Stakes raportteja 278/2004. Saarijärvi.

Näsi, S. 2011. Kustannuslaskennan ongelmat julkishallinnon markkinamalleissa. Artikkelikokoomateos, s. 99–124. Viitattu 5.11.2013.  
[https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/66210/kustannuslaskennan\\_ongelmat\\_julkishallinnon\\_2011.pdf?sequence=1](https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/66210/kustannuslaskennan_ongelmat_julkishallinnon_2011.pdf?sequence=1).

Pekurinen, M.; Tuominen, U. & Mikkola, H. 2008. Hoitotakuun vaikutus terveydenhuollon menoihin ja voimavaroihin. Teoksessa Pekurinen, M.; Tuominen, U. & Mikkola, H. (toim.) Hoitotakuun talous, Hoitotakuun vaikutus terveydenhuollon menoihin, toimintaan ja sairausvakuutuskorvauksiin. Stakes raportteja 5/2008, 7-17.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2., uudistettu painos. Jyväskylä: Gummerus Oy.

Perustuslaki 11.6.1999/731.

Poutanen, R. & Widström, E. 2001. Sosiaalinen tausta ja hammashoitopalvelujen käyttö. Katsaus 1950-luvulta nykypäivään. Viitattu 4.2.2014.  
<http://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/100703/013poutanen.pdf?sequence=1>.

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

Suomala, P.; Manninen, O. & Lyly- Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Suominen- Taipale, L. & Widström, E. 2006. Hammashoitouudistus ja hoitopalvelujen käyttö ja sisältö terveyskeskuksissa. Sosiaalilääketieteellinen aikakauslehti 43/2006, 135.

Suominen- Taipale, L.; Vehkalahti, M. & Nordblad, A. 2002. Terveys 2000- tutkimus tuotti myös yllätyksiä. Kansanterveyslaitoksen tiedotuslehti 5-6/ 2002, 2,6. Viitattu 2.9.2013.  
<http://www.terveys2000.fi/julkaisut/ktl2002.pdf>.

Suominen- Taipale, L.; Nordblad, A.; Vehkalahti, M. & Arinen, S. 2006. Terveyspalvelujen käyttö ja sen väestöryhmittäiset erot. Terveys 2000-tutkimus. Kansanterveyslaitoksen julkaisu B10/2006. Viitattu 6.9.2013. <http://www.terveys2000.fi/julkaisut/2006b10.pdf>.

Söderlund, R. 2013. Salo keskittää vuoden alussa hammaslääkäripalveluja. Salon Seudun Sanomat 16.11.2013.

Tala, H. 2003. Sata vuotta kouluhammashoitoa Suomessa. Suomen hammaslääkärelehti 19/2003, 27-28. Viitattu 25.8.2013.  
<http://www.digipaper.fi/hammaslaakarilehti/89921/index.php?pgnumb=27>.

Tammi, J. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Akateeminen väitöskirja. Tampere: Tampereen yliopisto.

Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326.

Terveyden- ja hyvinvoinnin laitos. 2013a. Suun terveydenhuollon hoitopääsykysely keväällä 2013 terveyskeskusten johtaville ylihammaslääkäreille. Viitattu 18.10.2013.  
[http://www.thl.fi/fi\\_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon\\_hoitopaasy](http://www.thl.fi/fi_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon_hoitopaasy).

Terveyden- ja hyvinvoinnin laitos. 2013b. Hoitopääsyn materiaalit. Viitattu 18.10.2013.  
[http://www.thl.fi/fi\\_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon\\_hoitopaasy/materiaalit](http://www.thl.fi/fi_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon_hoitopaasy/materiaalit).

Terveyden- ja hyvinvoinnin laitos. 2014. Suun terveydenhuollon hoitopääsy tiedot lokakuussa 2013. Viitattu 14.1.2014.  
[http://www.thl.fi/fi\\_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon\\_hoitopaasy](http://www.thl.fi/fi_FI/web/fi/tilastot/tiedonkeruut/perusterveydenhuollon_hoitopaasy).

Tyni, T.; Myllyntaus, O. & Suorto, A. 2012. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. 2., korjattu painos. Helsinki: Hakapaino Oy.

Valtioneuvoston asetus hoitoon pääsyn toteuttamisesta ja alueellisesta yhteistyöstä 1019/2004.

Valvira. 2012. Kiireettömään hoitoon pääsy. Valtakunnallinen valvontaohjelma 2012–2014. Viitattu 21.10.2013. [http://www.valvira.fi/files/tiedostot/h/o/Hoitopaasyn\\_valvontaohjelma.pdf](http://www.valvira.fi/files/tiedostot/h/o/Hoitopaasyn_valvontaohjelma.pdf).

Vakkuri, J. 2010. Miten Paras- reformi vaikuttaa suomalaiseen kuntatalouteen? Talousmodulin tutkimusasetelma. Helsinki. Suomen kuntaliiton verkkojulkaisu. Paras-ARTTU-ohjelman tutkimuksia nro 3.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

Widström, E.; Pietilä, I. & Erkinantti, J. 2004. Hammashoitouudistuksen toteutuminen terveyskeskuksissa. Suomen lääkärilehti 9/ 2004,937. Viitattu 1.9.2013  
<http://www.fimnet.fi.ezproxy.turkuamk.fi/cl/laakarilehti/pdf/2004/SLL92004-937.pdf>.

## Kulumoduulin rakenne

Teksti	Kustannus paikka	Kulu
Kulut		5 654 708,26 €
Hallinto	2141	621 719,00 €
HENKILÖSTÖKULUT	2141	175 419,88 €
PALVELUJEN OSTOT		344 895,41 €
AINEET, TARVIKKEET JA TAVARAT	2141	4 001,56 €
AVUSTUKSET	2141	
MUUT TOIMINTAKULUT	2141	84 389,26 €
POISTOT JA ARVONALENNUKSET	2141	12 617,24 €
VYÖRYTYSERÄT	2141	395,65 €
KUSTANNUSLASKENNALLISET ERÄT	2141	
Hamm.lääkärit +hoitajat	2142	4 370 866,31 €
HENKILÖSTÖKULUT	2142	3 754 582,80 €
PALVELUJEN OSTOT	2142	113 884,87 €
AINEET, TARVIKKEET JA TAVARAT	2142	300 702,17 €
AVUSTUKSET	2142	
MUUT TOIMINTAKULUT	2142	132 349,60 €
POISTOT JA ARVONALENNUKSET	2142	55 499,27 €
VYÖRYTYSERÄT	2142	13 847,60 €
KUSTANNUSLASKENNALLISET ERÄT	2142	
Suuhygienistit	2143	662 122,95 €
HENKILÖSTÖKULUT	2143	428 983,41 €
PALVELUJEN OSTOT	2143	39 482,00 €
AINEET, TARVIKKEET JA TAVARAT	2143	121 891,15 €
AVUSTUKSET	2143	
MUUT TOIMINTAKULUT	2143	69 788,16 €
POISTOT JA ARVONALENNUKSET	2143	
VYÖRYTYSERÄT	2143	1 978,23 €
KUSTANNUSLASKENNALLISET ERÄT	2143	

## Kustannusten jakotaulukko

Kulumoduuli	Eurot	1.Ajuri	Toimintomuodi	Eurot	2.Ajuri	Laskentakohdemoduuli	Eurot
Hamm.lääkärit + hoitajat							
	Kirjanpidossa						
<b>HENKILÖSTÖKULUT</b>	3 754 582,80		Henkilöstökulut	3 754 582,80	hml-työtunnit	Henkilöstökulut	3 754 582,80
<b>PALVELUIDEN OSTOT</b>	113 884,87		Palveluiden ostot	113 884,87	hml-työtunnit	Palveluiden ostot	113 884,87
<b>ASIAKASPALV. OSTOT</b>	0,00					Asiakaspalv.ostot	0,00
<b>AINEET, TARVIKK. JA TAVARAT</b>	300 702,17		Aineet, tarvikkeet ja tav.	56 313,30	hml-käynnit	Aineet, tarvikkeet ja tav	56 313,30
			Hoitotarvikkeet	244 388,87	hml-käynnit	Hoitotarvikkeet	244 388,87
<b>AVUSTUKSET</b>	0,00					Avustukset	0,00
	171 101,95		Pisteillä 3,8 ei hamm.palveluita, vuokraosuus suuhygienisteille			Toimitilavuokrat	163 490,41
<b>MUUT TOIMINTAKULUT</b>	3 358,00		Muut vuokrat	3 358,00	hml-työtunnit	Muut vuokrat	3 358,00
	248,19		Muut kulut	248,19	hml-työtunnit	Muut kulut	248,19
<b>POISTOT JA ARVO-NALENNUKSET</b>	55 499,27	asiakas-käynnit	Poistojen osuus hammaslääkärit	40 764,07	hml-käynnit	Sumu poistot	40 764,07
<b>VYÖRYTYSERÄT</b>	13 847,60		Vyörytyserät	13 847,60	hml-työtunnit	Vyörytyserät	13 847,60
<b>KUSTANNUSLASK. ERÄT</b>	0,00		Henkilöstökulut	0,00	hml-työtunnit	Henkilöstökulut	0,00

Kulumoduuli	Eurot	1.Ajuri	Toimintomuodi	Eurot	2.Ajuri	Laskentakohdemoduuli	Eurot
<b>Suuhygienistit</b>							
	<b>Kirjanpidossa</b>						
<b>HENKILÖSTÖKULUT</b>	428 983,41		Henkilöstökulut	428 983,41	shg-työtunnit	Henkilöstökulut	428 983,41
<b>PALVELUIDEN OSTOT</b>	39 482,00		Palveluiden ostot	39 482,00	shg-käynnit	Palveluiden ostot	39 482,00
<b>ASIAKASPALV.OSTOT</b>	0,00					Asiakaspalvelujen ostot	0,00
<b>AINEET, TARVIKK. JA TAVARAT</b>	121 891,15		Aineet, tarvikkeet ja tavarat	22 042,99	shg-käynnit	Aineet, tarvikkeet ja tav	22 042,99
			Hoitotarvikkeet	99 848,16	shg-käynnit	Hoitotarvikkeet	99 848,16
<b>AVUSTUKSET</b>	0,00					Avustukset	0,00
<b>MUUT TOIMINTAKULUT</b>	68 441,74		Pisteiden 3,8 hammaslääkäreiden vuokraosuus suuhygienisteille			Toimitilavuokrat	76053,28
	1 247,06		Muut vuokrat	1247,06	shg-työtunnit	Muut vuokrat	1247,06
	99,36		Muut kulut	99,36	shg-työtunnit	Muut kulut	99,36
<b>POISTOT JA ARVO-NALENNUKSET</b>	0,00	asiakas-käynnit	Poistojen osuus suuhygienistit	14735,2	shg-käynnit	Sumu poistot	14735,2
<b>VYÖRYTYSERÄT</b>	1978,23		Vyörytyserät	1978,23	shg-työtunnit	Vyörytyserät	1978,23
<b>KUSTANNUSLASK. ERÄT</b>	0,00		Henkilöstökulut	0,00	shg-työtunnit	Henkilöstökulut	0,00

Kulumoduuli	Eurot	1.Ajuri	Toimintomuodi	Eurot	2.Ajuri	Laskentakohdemoduuli	Eurot
<b>Hallinto</b>	<b>Kirjanpidossa</b>						
<b>SOSIAALI-JA TERVEYSPALVELUT</b>	152 182,49		Sosiaali- ja terveyspalvelut	152 182,49	hml-käynnit	Sosiaali- ja terveyspalvelut	152 182,49
<b>HENKILÖSTÖKULUT</b>	175 419,88	työtunnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	121 107,48	hml-työtunnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	121 107,48
		69 %	Henkilöstökulut			Yleishall.-henkilöstökulut	
<b>PALVELUIDEN OSTOT</b>	164 074,99	asiakas-käynnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	120 512,65	hml-käynnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	120 512,65
		73,40 %	Palveluiden ostot			Yleishall.-Palveluiden ostot	
		26,60 %	<b>Suuhygienistit</b>	43 562,34	shg-käynnit	<b>Suuhygienistit</b>	43 562,34
			Palveluiden ostot			Yleishall.-Palveluiden ostot	
<b>ASIAKASPALV.OSTOT</b>	28 637,93					Asiakaspalvelujen ostot	28 637,93
<b>AINEET, TARVIKK. JA TAVARAT</b>	4 001,56	asiakas-käynnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	2939,14	hml-käynnit	<b>Hamm.lääkärit + hoitajat</b>	2939,14
		73,40 %	Aineet, tarvikkeet ja tav.			Yleishal.-Aineet, tarvikk. ja tavarat	
		26,60 %	<b>Suuhygienistit</b>	1062,42	shg-käynnit	<b>Suuhygienistit</b>	1062,42
			Aineet, tarvikkeet ja tav.			Yleishal.-Aineet, tarvikk. ja tavarat	
<b>AVUSTUKSET</b>	0,00					Avustukset	0,00

Hallinto	Eurot	1.Ajuri	Toimintomoduuli	Eurot	2.Ajuri	Laskentakohdemoduuli	Eurot
MUUT TOIMINTAKULUT	7 144,21	työtunnit 69 %	Hamm.lääkärit+hoitajat Toimitilavuokrat	3373,61	hml- työtunnit	Hamm.lääkärit+hoitajat Yleishallinto-Vuokrat	3373,61
		31 %	Suuhygienistit Toimitilavuokrat	1512,95	shg-työtunnit	Suuhygienistit Yleishallinto-Vuokrat	1512,95
		69 %	Hamm.lääkärit+hoitajat Muut vuokrat	1282,05	hml- työtunnit	Hamm.lääkärit+hoitajat Yleishall.-muut vuokrat	1282,05
		31 %	Suuhygienistit Muut vuokrat	574,95	shg-työtunnit	Suuhygienistit Yleishallinto-Muut vuokrat	574,95
		69 %	Hamm.lääkärit+hoitajat Muut kulut	276,6	hml- työtunnit	Hamm.lääkärit+hoitajat Yleishallinto-Muut kulut	276,6
		31 %	Suuhygienistit Muut kulut	124,05	shg-työtunnit	Suuhygienistit Yleishallinto-Muut kulut	124,05
POISTOT JA ARVO- NALENNUKSET	12 617,24	asiakas- käynnit	Hamm.lääkärit+hoitajat 73,40 Sumu poistot %	9267,33	hml-käynnit	Hamm.lääkärit+hoitajat Yleishall.-Sumu poistot	9267,33
			Suuhygienistit 26,60 Sumu poistot %	3349,91	shg-käynnit	Suuhygienistit Yleishall.-Sumu poistot	3349,91



Hallinto	Eurot	1.Ajuri	Toimintomoduuli	Eurot	2.Ajuri	Laskentakohdemoduuli	Eurot
VYÖRYTYSERÄT	395,65	työtuntien suhteessa	Hamm.lääkärit + hoitajat Vyörytyserät 69 %	273,15	hml-työtunnit	Hamm.lääkärit + hoitajat Yleishall.-Vyörytyserät	273,15
			Suuhygienistit Vyörytyserät 31 %	122,5	shg-työtunnit	Suuhygienistit Yleishall.-Vyörytyserät	122,5
KUSTANNUSLASK. ERÄT	0,00	työtuntien suhteessa	Hamm.lääkärit + hoitajat Henkilöstökulut 69 %	0,00	hml-työtunnit	Hamm.lääkärit + hoitajat Yleishallinto- Henkilöstökulut	0,00
			Suuhygienistit Henkilöstökulut 31%	0,00	shg-työtunnit	Suuhygienistit Yleishallinto- Henkilöstökulut	0,00

## Toimintomoduulin rakenne

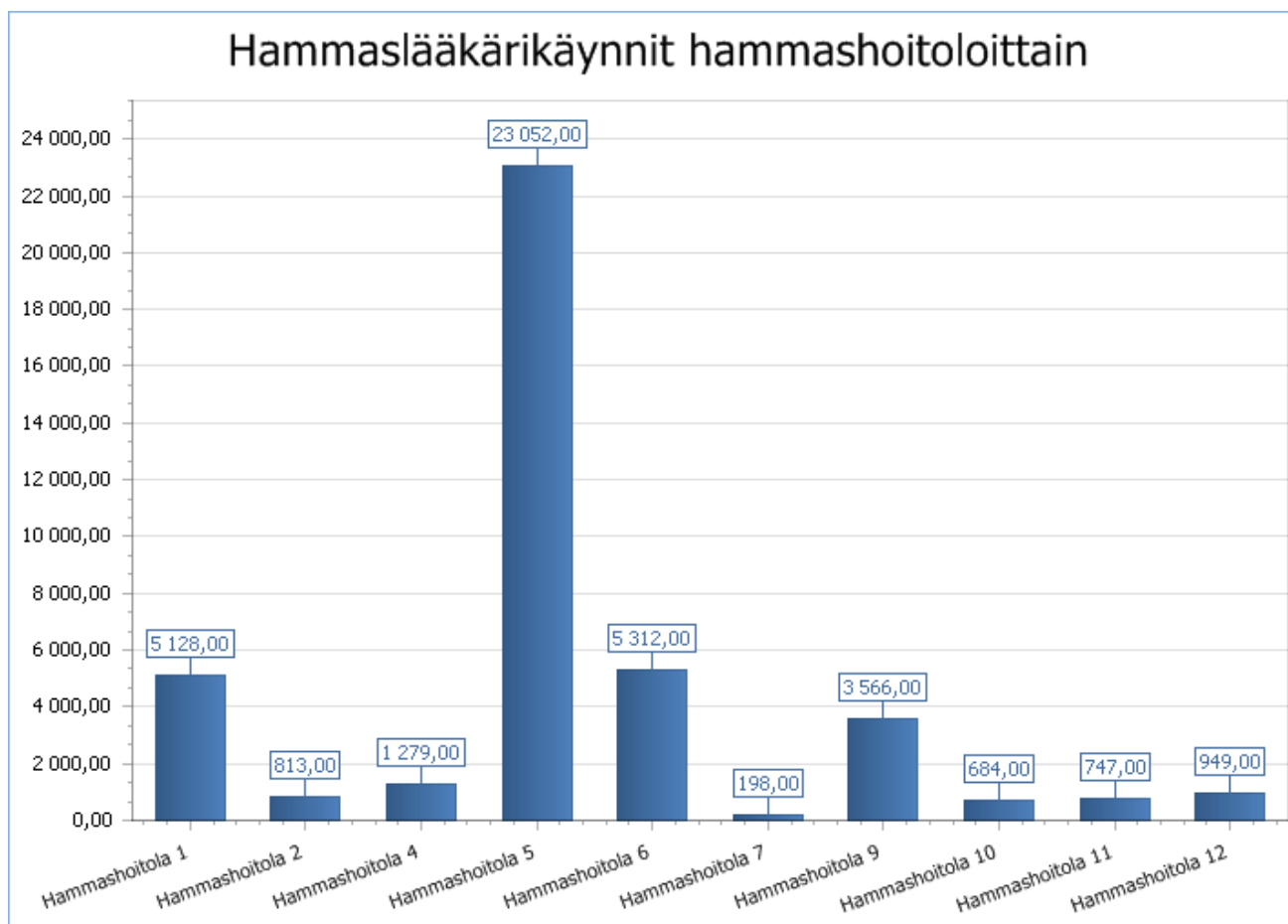
Teksti	Kulu	Ajuri	Käynnit	Työtunnit
📁 Toiminnot	5 351 640,13 €		56 813	72 584
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	4 227 387,70 €		41 729	
📄 Henkilöstökulut	3 754 582,80 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		
📄 Palveluiden ostot	113 884,87 €	Hammaslääkärikäynnit		
📄 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	56 313,30 €	Hammaslääkärikäynnit		
📄 Hoitotarvikkeet	244 388,87 €	Hammaslääkärikäynnit		
📄 Muut vuokrat (ei toimitilavuokrat)	3 358,00 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		
📄 Muut kulut	248,19 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		
📄 Vyörytysert	13 847,60 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		
📄 Suunnitelman mukaiset poistot	40 764,07 €	Hammaslääkärikäynnit	41 729	
📁 Hallinto	515 836,02 €			72 584
📁 Sosiaali-ja terveyspalvelut	152 182,49 €			
📄 Sosiaali-ja terveyspalvelut	152 182,49 €	Hammaslääkärikäynnit		
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	259 032,02 €		41 729	50 111
📄 Henkilöstökulut	121 107,48 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat	41 729	50 111
📄 Palveluiden ostot	120 512,65 €	Hammaslääkärikäynnit	41 729	
📄 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	2 939,14 €	Hammaslääkärikäynnit	41 729	
📄 Suunnitelman mukaiset poistot	9 267,33 €	Hammaslääkärikäynnit	41 729	
📄 Vyörytysert	273,15 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		50 111
📄 Vuokrat	3 373,61 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		50 111
📄 Muut vuokrat (ei toimitilavuokrat)	1 282,05 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		50 111
📄 Muut kulut	276,60 €	Työtunnit lääkärit +hoitajat		50 111
📁 Suuhygienistit	104 621,51 €		15 084	22 473
📄 Henkilöstökulut	54 312,40 €	Työtunnit shg	15 084	22 473
📄 Palveluiden ostot	43 562,34 €	Suuhygienistikäynnit	15 084	
📄 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	1 062,42 €	Suuhygienistikäynnit	15 084	
📄 Suunnitelman mukaiset poistot	3 349,91 €	Suuhygienistikäynnit	15 084	
📄 Vyörytysert	122,50 €	Työtunnit shg		22 473
📄 Vuokrat	1 512,95 €	Työtunnit shg		22 473
📄 Muut vuokrat (ei toimitilavuokrat)	574,95 €	Työtunnit shg		22 473
📄 Muut kulut	124,05 €	Työtunnit shg		22 473
📁 Suuhygienistit	608 416,41 €		15 084	
📄 Henkilöstökulut	428 983,41 €	Työtunnit shg		
📄 Palveluiden ostot	39 482,00 €	Suuhygienistikäynnit		
📄 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	22 042,99 €	Suuhygienistikäynnit		
📄 Hoitotarvikkeet	99 848,16 €	Suuhygienistikäynnit		
📄 Muut vuokrat (ei toimitilavuokrat)	1 247,06 €	Työtunnit shg		
📄 Muut kulut	99,36 €	Työtunnit shg		
📄 Vyörytysert	1 978,23 €	Työtunnit shg		
📄 Suunnitelman mukaiset poistot	14 735,20 €	Suuhygienistikäynnit	15 084	

## Laskentakohdemoduulin rakenne

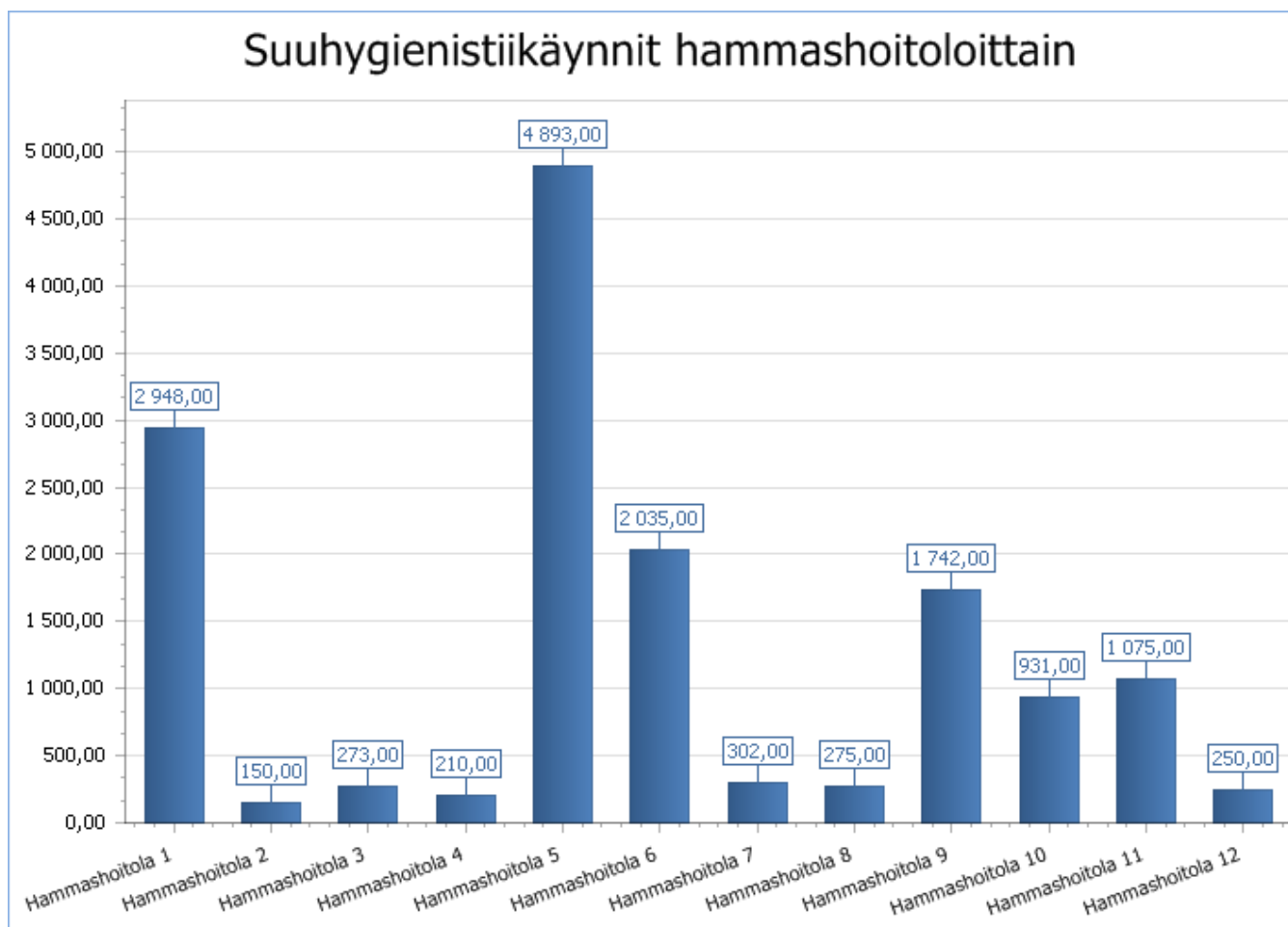
Teksti	Kulu	€/Hamm.osa työtunnista	€ / Shg- työtunti	€ / Hamm.käynti	€ / Shg- käynti	Hammasl. työtunnit	Hammasl.käynnit	Shg työtunnit	Shg-käynnit
📁 Suun terveydenhuoltopalvelut	5 619 821,75 €	0,00							
📁 Salon hammashoitolat	5 591 183,82 €	0,00							
📁 Hammashoitola 1	824 046,06 €	0,00							
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	654 579,61 €	54,59		127,65		6 926	5 128		
📁 Suuhygienistit	169 466,44 €	0,00	31,85		57,49			5 320	2 948
📁 Hammashoitola 2	82 979,87 €	0,00							
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	74 751,96 €	57,26		91,95		754	813		
📁 Suuhygienistit	8 227,90 €	0,00	33,58		54,85			245	150
📁 Hammashoitola 3	18 960,99 €	0,00							
📁 Suuhygienistit	18 960,99 €	0,00	48,99		69,45			387	273
📁 Hammashoitola 4	144 246,04 €	0,00							
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	132 285,62 €	55,57		103,43		1 375	1 279		
📁 Suuhygienistit	11 960,41 €	0,00	33,41		56,95			358	210
📁 Hammashoitola 5	2 720 236,26 €	0,00							
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	2 494 515,27 €	55,29		108,21		26 061	23 052		
📁 Suuhygienistit	225 720,98 €	0,00	37,85		46,13			5 964	4 893
📁 Hammashoitola 6	721 333,89 €	0,00							
📁 Hamm.lääkärit +hoitajat	628 277,28 €	54,01		118,28		6 719	5 312		
📁 Suuhygienistit	93 056,62 €	0,00	34,74		45,73			2 679	2 035

Teksti	Kulu	€/Hamm.osa työtunnista	€ / Shg- työtunti	€ / Hamm.käynti	€ / Shg- käynti	Hammasl. työtunnit	Hammasl.käynnit	Shg työtunnit	Shg-käynnit
[-] Hammashoitola 7	51 876,49 €	0,00							
[-] [-] Hamm.lääkärit +hoitajat	37 100,34 €	62,48		187,38		343	198		
[-] [-] Suuhygienistit	14 776,15 €	0,00	42,71		48,93			346	302
[-] Hammashoitola 8	21 006,34 €	0,00							
[-] [-] Suuhygienistit	21 006,34 €	0,00	35,85		76,39			586	275
[-] Hammashoitola 9	546 728,55 €	0,00							
[-] [-] Hamm.lääkärit +hoitajat	455 421,67 €	55,22		127,71		4 764	3 566		
[-] [-] Suuhygienistit	91 306,88 €	0,00	34,97		52,41			2 611	1 742
[-] Hammashoitola 10	142 482,35 €	0,00							
[-] [-] Hamm.lääkärit +hoitajat	89 443,72 €	60,85		130,77		849	684		
[-] [-] Suuhygienistit	53 038,64 €	0,00	33,25		56,97			1 595	931
[-] Hammashoitola 11	205 072,48 €	0,00							
[-] [-] Hamm.lääkärit +hoitajat	136 819,91 €	58,54		183,16		1 350	747		
[-] [-] Suuhygienistit	68 252,57 €	0,00	33,10		63,49			2 062	1 075
[-] Hammashoitola 12	112 214,51 €	0,00							
[-] [-] Hamm.lääkärit +hoitajat	98 897,23 €	58,89		104,21		970	949		
[-] [-] Suuhygienistit	13 317,28 €	0,00	41,62		53,27			320	250
[+] Ostetut hammashuollon palvelut ja avustukset	28 637,93 €	0,00							

## Salon hammashoitoloiden hammaslääkärikäyntien määrä vuonna 2012



## Salon hammashoitoloiden suuhygienistikäyntien määrä vuonna 2012



## Salon hammashoitolat €/ suuhygienistikäynti

