



OULUN AMMATTIKORKEAKOULU

Marjo Keränen

TOIMINTOLASKENTA OULUN SEURAKUNTAYHTYMÄN RIPPIKOULUTYÖSSÄ

TOIMINTOLASKENTA OULUN SEURAKUNTAYHTYMÄN RIPPIKOULUTYÖSSÄ

Marjo Keränen
Opinnäytetyö
Syksy 2023
Taloushallinnon kehittämisen tutkinto-
ohjelma YAMK
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Taloushallinnon kehittämisen tutkinto-ohjelma, YAMK

Tekijä: Marjo Keränen
Opinnäytetyön nimi: Toimintolaskenta Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä
Työn ohjaaja: Johanna Hyvönen
Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Syksy 2023 Sivumäärä: 88 + 5 liitettä

Toimintolaskenta on kustannuslaskentamenetelmä, jonka avulla lasketaan palvelun tai tuotteen valmistamisesta aiheutuvat kustannukset aiheutumisperusteisesti. Alun perin toimintolaskenta kehitettiin palvelemaan teollisuuden tarpeita, mutta vuosien saatossa toimintolaskennan ajatukset ja opit ovat siirtyneet pikkuhiljaa myös julkiselle sektorille.

Julkisen sektorin kustannuslaskennan kehittyminen on ollut hidasta, sillä julkinen sektori ei yleensä pidä kustannuslaskentaa yhtä merkittävänä kuin yksityinen sektori. Julkisen sektorin kustannuslaskennan hitaaseen kehittymiseen on myös vaikuttanut toiminnan päämäärä, sillä yleensä julkisen sektorin tavoitteena ei ole voiton tekeminen vaan palveluiden tuottaminen. Myös Oulun seurakuntayhtymän toiminnan päämääränä on palveluiden tuottaminen seurakuntalaisille, eikä kustannuslaskennalla ole merkittävää roolia organisaation toiminnassa.

Tämän opinnäytetyön tutkimuksellisenä kehittämistehtävänä on tutkia toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä.

Opinnäytetyön tietoperustassa käydään läpi toimintolaskennan, toimintojohtamisen ja seurakunnan taloushallinnon keskeisiä elementtejä. Tutkimuksen lähestymistapana käytetään konstruktivistista tutkimusta, sillä opinnäytetyön tarkoituksena on yhdistää käytännön ongelma teoreettiseen tietoon ja tuottaa Oulun seurakuntayhtymälle tietoa toimintolaskennan käyttömahdollisuuksista rippikoulutyössä. Tutkimuksen tiedonkeruumenetelminä käytettiin teemahaastattelua sekä sähköistä kyselytutkimusta.

Opinnäytetyön tutkimuksessa saatujen tuloksien perusteella voidaan todeta, että toimintolaskentaa voidaan hyödyntää Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toiminnan kustannusten laskemisessa. Myös Oulun seurakuntayhtymän käytössä olevat toiminnanohjausjärjestelmät tukevat organisaation toimintolaskennan käyttöönottoa.

Asiasanat: seurakuntatyö, toimintolaskenta, toimintolaskentamalli, toimintojohtaminen.

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences

Master's Degree Programme in Business Economics, Option of Accounting Development

Author: Marjo Keränen

Title of thesis: Activity-Based Accounting in the Oulu Evangelical Lutheran Church's confirmation work

Supervisor: Johanna Hyvönen

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2023

Number of pages: 88 + 5 appendices

Activity based cost accounting is a cost accounting method that is used to calculate the costs of manufacturing a service or product. Initially, activity based cost accounting was developed to serve the needs of industry, but over the years, the ideas and principles of activity based cost accounting have gradually been transferred to the public sector as well.

The development of cost accounting in the public sector has been slow, because the public sector does not consider cost accounting as important as the private sector. The slow development of cost accounting in the public sector has also been influenced by the goal of the operation. Usually the goal of the public sector is not to make a profit but to provide services. The goal of the Oulu Evangelical Lutheran Church activities is also to provide services to church's members and cost accounting does not play a significant role in the organization's operations.

The research and development task of this thesis is to investigate the possibilities of using activity based cost accounting in the confirmation school work of the Oulu Evangelical Lutheran Church.

In the database of the thesis, the central elements of activity based cost accounting, activity based management and the church's financial administration are reviewed. Constructive research is used as the approach of the research. The purpose of the thesis is to combine a practical problem with theoretical knowledge and to provide the Oulu Evangelical Lutheran Church association with information about the possibilities of using activity based cost accounting in the work of a confirmation school. The data collection method of the study was a themed interview and an electronic survey.

Based on the results obtained in the research of the thesis, it can be stated that activity based cost accounting can be used in calculating the costs of the operation of the confirmation school work of the Oulu Evangelical Lutheran Church association. The enterprise resource planning systems used by the Oulu Evangelical Lutheran Church association also support the implementation of the organization's activity based cost accounting.

Keywords: activity-based cost accounting, activity-based management, activity-based cost accounting model, church.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	7
1.1	Tutkimuksen lähtökohdat.....	8
1.2	Tutkimuksen rajaus	9
1.3	Tutkimusongelma	9
1.4	Oulun seurakuntayhtymä.....	10
2	TOIMINTOLASKENTA	12
2.1	Kustannuslaskenta julkisella sektorilla.....	13
2.2	Toimintolaskennan kaksidimensionaalinen lähestymistapa.....	15
2.3	Toimintolaskennan käyttöönottoaminen	17
2.3.1	Tavoitteen asettelu.....	19
2.3.2	Toimintoanalyysi	20
2.3.3	Kustannusajureiden määrittäminen.....	21
2.3.4	Toimintopohjaisten kustannusten laskeminen ja laskentatietojen hyödyntäminen.....	24
2.4	Toimintojohtaminen	25
2.4.1	Mittaaminen toimintojohtamisen apuvälineenä	27
2.5	Toimintolaskennan ongelmat.....	30
3	TUTKIMUSMENETELMÄT	32
3.1	Teemahaastattelu.....	33
3.2	Asiantuntijahaastattelu	33
3.3	Kyselytutkimus	34
3.4	Aineistoanalyysi.....	34
3.5	Metodologiset valinnat.....	36
4	TOIMINTOLASKENTA RIPPİKOULUTYÖSSÄ	39
4.1	Rippikoulutyön toimintolaskennan lähtötilanteen kartoitus	39
4.2	Rippikoulutyön toimintolaskennan lähtötilanne	41
4.3	Rippikoulutyön toimintoanalyysi	43
4.4	Rippikoulutyön kustannusajurit	46
4.5	Rippikoulutyön toimintolaskenta	50
4.6	Toimintopohjaisten kustannusten laskentatietojen hyödyntäminen	55
4.7	Toimintojohtaminen seurakunnan toiminnassa	57

4.7.1	Mittaaminen toimintojohtamisen apuvälineenä seurakunnan toiminnassa .	59
4.7.2	Benchmarkingin hyödyntäminen seurakunnan toiminnassa	65
4.8	Toimintolaskennan ongelmat seurakunnan toimintolaskennassa	67
4.9	Rippikoulutyön toimintolaskennan kehittämistehtävän tulokset	69
5	POHDINTA	72
5.1	Tutkimuksen eettisyys	76
5.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	77
	LÄHTEET	82
	LIITTEET	89

1 JOHDANTO

Kustannuslaskenta on laskentatoimen osa-alue, jonka tehtävänä on tuottaa informaatiota toiminnon kustannuksista organisaation päätöksenteon ja toiminnan suunnittelun tueksi. Kustannuslaskennan avulla organisaatio voi seurata omaa toimintaa sekä rakentaa mittareita toiminnan seuraamista varten. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 11.) Kustannuksia voi laskea monella eri laskentamenetelmällä, mutta tässä opinnäytetyössä keskitytään tarkastelemaan toimintolaskennan soveltuvuutta Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä. Toimintolaskennan tarkoituksena on laskea tuotteen tai palvelun valmistamisesta aiheutuvat kustannukset toimintojen aiheuttamisperusteisesti. Perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna toimintolaskentaa pidetään monipuolisempaa tapana laskea toiminnon kustannuksia. (Dickinson & Lere 2003, 302.)

Usein ajatellaan, että kustannuslaskenta sopii vain voittoa tavoittelevien organisaatioiden työvälineeksi. Kuitenkin jokaisen organisaation, joka valmistaa tuotteita tai palveluita, tulee seurata oman toimintansa tehokkuutta ja tunnistaa toimintansa kustannukset. (Vilkkumaa 2005, 73.) Kustannuslaskentaa voidaan hyödyntää myös voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa. Varsinkin julkisella sektorilla kustannuslaskennan käyttö on tärkeää, sillä sen avulla voidaan näyttää, miten verorahat on käytetty palveluiden tuottamiseen. Julkisen sektorin tulee pystyä osoittamaan läpinäkyvästi se, mihin verorahat on käytetty ja mitä niillä on saatu aikaiseksi. Kustannuslaskennan avulla voidaan vertailla toimintojen kannattavuutta ja se antaa myös informaatiota päättäjille päätöksenteon tueksi. (Raudasoja & Johansson 2009, 72.)

Oulun seurakuntayhtymä on julkisyhteisöllinen organisaatio, jonka tehtävänä ei ole voiton tuottaminen vaan palveluiden tarjoaminen seurakunnan jäsenille. Kun puhutaan voittoa tavoittelemattomista yhteisöistä, kuten seurakunnista, ei kustannuslaskentaa yleensä mielletä toiminnan kannalta tarpeelliseksi. Kuitenkin viime vuosien aikana on käyty kovasti keskustelua kirkon jäsenmäärän vähenemisestä ja kirkollisverojen kehityksestä. Myös Oulun seurakuntayhtymässä on nähtävillä jäsenmäärän lasku, sillä vuonna 2006 seurakuntaan kuului 85 prosenttia oululaisista, kun vastaava luku vuonna 2022 oli enää 68,6 prosenttia. Kirkkohallitus on arvioinut, että vuonna 2030 enää noin 62 prosenttia oululaisista kuuluu kirkkoon. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021b.)

Jäsenmäärän kehityksen laskun myötä myös kirkollisverojen määrä tulee pienenemään. Kirkollisverojen tämänhetkistä kehitystä on vaikea arvioida, sillä sote uudistus ja eläkkeiden kasvu ovat

tuoneet lähes neljän prosentin kasvun verotuloihin. Tosiasia on kuitenkin se, että suurten ikäluokien vähentyessä verotulojen määrä alkaa pienentyä. Myös työikäisten seurakuntalaisten määrä vähenee vuosi vuodelta ja tämä vaikuttaa suoraan verotuottoihin alenevasti. (Perander 2022.) Voidaan siis todeta, että tulevaisuudessa verotuotot tulevat pienenevän niin Oulun kuin muunkin Suomen seurakunnissa. Koska seurakunnan toiminta on katettava kirkollisveroista saatavan tuoton avulla, niin on entistä tärkeämpää kiinnittää huomiota oman toiminnan kustannuksiin, kustannusten laskemiseen ja toiminnan seuraamiseen. On siis hyvä varautua ennalta tuleviin muutoksiin, jotta jatkossakin voidaan tarjota palveluita seurakuntalaisille.

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Oulun seurakuntayhtymä. Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, kuinka toiminnan kustannukset kohdistuvat rippikoulutyölle ja kuinka toimintolaskentaa voidaan hyödyntää Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusten laskemisessa. Opinnäytetyön kehittämistehtävä tehdään konstruktivisena tutkimuksena ja tiedonkeruumenetelminä käytetään teemahaastatteluja sekä sähköistä kyselytutkimusta. Opinnäytetyön kyselytutkimus tehdään Oulun seurakuntayhtymän koko henkilöstölle ja teemahaastattelut tehdään neljälle Oulun seurakuntayhtymän työntekijälle sekä yhdelle toisen seurakunnan talousjohtajalle. Opinnäytetyön kehittämistehtävän tavoitteena on laskea Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset toimintolaskentaa apuna käyttäen. Opinnäytetyön keskeiset käsitteet löytyvät liitteestä 1.

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Kustannuslaskennan tarkoituksena on tuottaa informaatiota toiminnan kustannuksista johdolle päätöksentekoa varten. Tällä hetkellä Oulun seurakuntayhtymässä ei lasketa sisäisen toiminnan kustannuksia, joten opinnäytetyössä lähdetään tutkimaan toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä. Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, kuinka toimintolaskenta soveltuu Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusten laskemiseen.

Oulun seurakuntayhtymässä on käytössä Prime toiminnanohjausjärjestelmä, jonka avulla tilastoidaan seurakunnan tapahtumia ja raportoidaan toiminnasta. Opinnäytetyön toimeksiantaja toivoo, että toiminnanohjausjärjestelmästä saatavia tietoja hyödynnettäisiin enemmän organisaation toiminnassa ja päätöksenteossa. Näin ollen opinnäytetyön tutkimuksellisen kehittämistehtävän tavoitteena on

teenä on kehittää Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmästä saatavien tietojen hyödyntämistä rippikoulutyön kustannusten laskemisessa. Työn toisena tavoitteena on rakentaa rippikoulutyön toimintolaskentamalli Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön käyttöön.

1.2 Tutkimuksen rajaus

Kirkon tehtävänä on huolehtia laissa määritellyistä yhteiskunnallisista tehtävistä, jotka ovat hautausi, väestörekisterin ylläpito ja kulttuurihistoriallisten arvokkaiden rakennusten ja irtaimiston ylläpito. Tässä opinnäytetyössä nämä lain määrittelemät yhteiskunnalliset tehtävät rajataan työn ulkopuolelle ja kohdistetaan tutkimus muun seurakuntatoiminnan tarkasteluun. Myös muuta seurakuntatoimintaa joudutaan rajaamaan tässä opinnäytetyössä, sillä vuonna 2022 Oulun seurakuntayhtymässä järjestettiin lähes 4 000 tapahtumaa, jonka vuoksi tutkimus rajataan koskemaan vain yhtä toimintamuotoa. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021c.) Tämän opinnäytetyön tutkimus rajataan koskemaan rippikoulutyötä, sillä se on Oulun seurakuntayhtymän yksi suurimmista toimintamuodoista ja vuonna 2022 toimintaan osallistui yhteensä 2 217 rippikoululaista.

Seurakuntien rippikoulu rakentuu neljästä osasta, johon kuuluvat teemapäivät, jumalanpalvelus ja nuorisotoiminta, 1–2 päivän intensiivijakso sekä rippileiri, joka kestää Oulun seurakuntayhtymässä kuusi päivää, että konfirmaatio. Rippikoulu kestää noin puoli vuotta ja se on laajuudeltaan 80 tuntia. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023g.)

Organisaation toiminnan kustannuksia voidaan laskea usealla eri kustannuslaskentamenetelmällä. Tässä opinnäytetyössä keskitytään tarkastelemaan ainoastaan toimintolaskentaa, sillä kirkkohallituksen virastokollegio ohjeistaa seurakuntia kohdentamaan toiminnan kuluja tehtäväalueiden kesken toimintolaskennan periaatteiden mukaisesti (Virastokollegio 2020, 1).

1.3 Tutkimusongelma

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, kuinka Oulun seurakuntayhtymä voi hyödyntää toimintolaskentaa rippikoulutyössä. Opinnäytetyön tutkimusongelmaa voidaan tarkastella seuraavien tutkimuskysymysten muodossa:

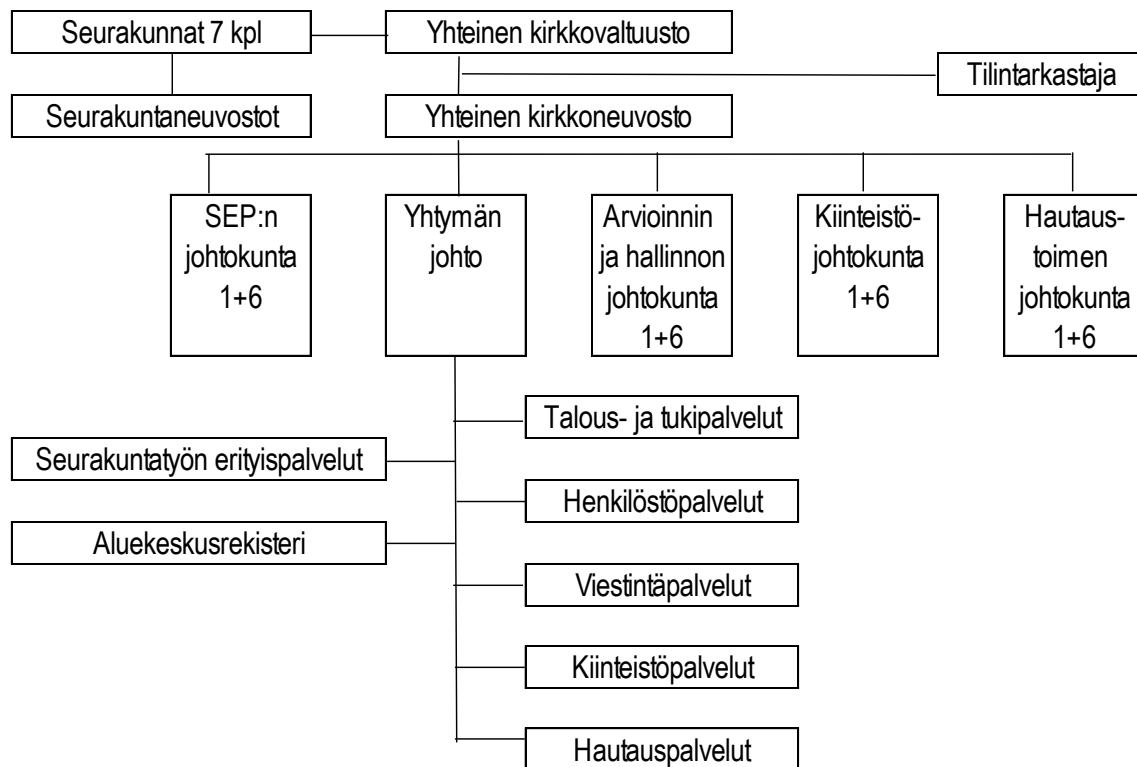
- Kuinka toimintolaskenta soveltuu Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusten laskemiseen?
- Miten toimintojen kustannukset kohdistuvat rippikoulutyölle?

1.4 Oulun seurakuntayhtymä

Seurakuntayhtymän muodostaa saman kunnan alueella olevat seurakunnat, sillä yhden kunnan alueella ei voi toimia kuin yksi seurakuntatalous. Seurakuntayhtymä on seurakuntien muodostama seurakuntatalous, joka omistaa ja hallinnoi seurakunnille kuuluvaa omaisuutta, kuten kirkkoja, rakennuksia, metsää, taidetta sekä muuta mahdollista omaisuutta. Seurakuntayhtymän vastuulla on huolehtia seurakuntien rahaliikenteestä, kirjanpidosta sekä kirkollisveron jakamisesta seurakunnille (Perander & Puuska 2022, 31–33.)

Oulun seurakuntayhtymä perustettiin vuonna 1966 Oulun Tuomiokirkkoseurakunnan, Oulujoen, Karjasillan ja Tuiran seurakunnan toimesta. Kuntaliitosten myötä vuonna 2013 Oulun seurakuntayhtymään liittyivät Haukiputaan, Kiimingin ja Oulunsalon seurakunnat. (Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022a.) Oulun seurakuntayhtymä muodostuu seitsemästä seurakunnasta ja vuonna 2022 seurakuntaan kuului 145 359 jäsentä. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021a.)

Seurakuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttää yhteinen kirkkovaltuusto, jonka tehtävänä on osoittaa menomääräraha seurakunnille, yhteisille tehtäville ja hallinnolle vuosittain laadittavassa talousarviossa (Perander & Puuska 2022, 32–33). Organisaatiokaavion mukaisesti (kuvio 1) Oulun seurakuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttää yhteinen kirkkovaltuusto, jonka tehtävänä on päättää muun muassa yhtymän talousarviosta, kirkollisverosta ja investoinneista (Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022b).



Kuvio 1. Oulun seurakuntayhtymän organisaatiokaavio (Tähellinen 2020).

Yhteisen kirkkovaltuuston alaisuudessa toimii yhteinen kirkkoneuvosto, jonka tehtävänä on johtaa seurakunnan hallintoa, taloutta ja omaisuuden hoitoa (Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022c). Seurakuntien seurakuntaneuvostojen tehtävänä on johtaa yhdessä kirkkoherran kanssa seurakunnan toimintaa, edistää hengellistä elämää ja antaa lausuntoja yhteiselle kirkkovaltuustolle. Seurakuntaneuvoston tehtävänä on myös päättää oman seurakunnan varojen käytöstä, jotka sille on osoitettu seurakuntayhtymän talousarviossa. (Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022d.)

Oulun seurakuntayhtymässä on viisi johtokuntaa, joiden tehtävänä on tukea seurakuntayksiköiden toimintaa. Oulun seurakuntayhtymässä toimii yhtymän johdon lisäksi myös seitsemän palveluyksikköä, joiden tehtävänä on tukea ja mahdollistaa seurakuntien toiminta huolehtimalla muun muassa henkilöstöpalveluista, kiinteistöjen ylläpidosta ja talouden hoidosta.

2 TOIMINTOLASKENTA

Toimintolaskenta on kustannuslaskentamenetelmä, jonka katsotaan saaneen alkunsa Yhdysvalloissa 1980-luvun loppupuolella Johnsonin ja Kaplanin toimesta (Gupta & Galloway 2003, 131). Tuolloin Johnson ja Kaplan arvostelivat voimakkaasti perinteistä kustannuslaskentaa, joka ei heidän mielestään ollut muuttunut riittävästi sitten 1920-luvun (Kamal 2015, 13). Toimintaympäristön muutoksen ja teollisuuden kehityksen myötä Johnson ja Kaplan katsoivat, ettei perinteinen kustannuslaskenta enää tuottanut riittävästi oikeanlaista informaatiota organisaation päätöksenteon tueksi (Gupta & Galloway 2003, 131). Tämän vuoksi tarvittiin uusi tapa laskea toiminnan kustannuksia ja tämä uusi ajatusmalli loi pohjan toimintolaskennalle. Toimintolaskennan keskeisempänä ajatuksena oli toiminnasta syntyvien kustannuksien kohdistaminen aiheutumisperusteisesti. Toimintolaskentaa pidetään laskentatoimen yhtenä tunnetuimpana innovaationa. (Wegmann 2008, 2.)

Perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan keskeisimpänä erona voidaan pitää tapaa, jolla kustannuksia kohdistetaan tuotteelle tai palvelulle (Dickinson & Lere 2003, 302). Perinteisen kustannuslaskennan keskiössä on tuote tai palvelu, jonka valmistuskustannuksia lähdetään laskemaan välillisten ja välittömien kustannusten avulla volyymiperusteisesti (Brimson 1992, 24). Vastaavasti toimintolaskenta lähtee tarkastelemaan valmistettavan tuotteen tai palvelun kustannuksia toimintojen aiheutumisperusteisesti (Dickinson & Lere 2003, 302). Tämän vuoksi toimintolaskentaa pidetään usein monipuolisempänä ja tarkempänä tapana laskea kustannuksia kuin perinteinen kustannuslaskenta (Gupta & Galloway 2003, 132).

Toimintoperusteisen kustannuslaskennan tarkoituksena on laskea tuotteen tai palvelun kustannukset aiheutumisperusteisesti (Dickinson & Lere 2003, 302). Ennen kuin organisaatio voi lähteä laskemaan kustannuksia aiheutumisperusteisesti, tulee sen tunnistaa millaisia resursseja ja prosesseja käytetään tuotteen tai palvelun valmistamiseen (Raudasoja & Johansson 2019, 94). Organisaation tulee määritellä työn tekemiseen kohteet, käytettävät toiminnot, resurssit sekä niiden resurssikustannukset, jotta organisaatio voidaan jakaa toimintoihin (Gupta & Galloway 2001, 132). Organisaation toimintoja ja prosesseja selvitettäessä voidaan hyödyntää prosessiajattelun oppeja, jonka avulla kartoitetaan tuotteen tai palvelun valmistamisesta aiheutuvat toimintoketjujen prosessien eri vaiheet (Raudasoja & Johansson 2019, 94). Kartoituksen avulla saadaan hahmotettua kokonaisvaltaisesti organisaation toiminta ja ymmärretään, millaisia resursseja tarvitaan tuotteen tai

palvelun valmistamiseen sekä tunnistetaan, kuinka niiden kustannukset syntyvät (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti 1995, 19). Toimintoperusteisen kustannuslaskennan tarkoituksena on siis selvittää tuotteen tai palvelun kokonaiskustannusten syntymekanismi (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 128).

Alun perin toimintolaskenta luotiin palvelemaan teollisuuden tarpeita, mutta ajan saatossa toimintolaskennan opit ja ajatukset ovat siirtyneet myös palvelusektorille (Ashford 2011, 5). Myös kirkkohallitus ohjeistaa seurakuntia kustannusten kohdentamisessa toimintolaskennan periaatteiden mukaisesti (Virastokollegio 2020, 1). Voidaan siis todeta, että toimintolaskentaa voidaan hyödyntää kaikissa organisaatioissa, jotka pystyvät määrittelemään organisaation toiminnot ja kustannusajurit sekä kohdistamaan nämä tuottamiinsa palveluihin tai tuotteisiin (Gupta & Galloway 2003, 137).

Toimintolaskennan avulla pyritään hahmottamaan kokonaisvaltaisesti organisaation toimintaa ja ymmärtämään kustannusten syntymekanismi, resurssien kulutus, kustannusten välisten suhteiden muodostuminen sekä kustannusten käyttäytyminen (Lumijärvi ym. 1995, 19). Kustannusten kohdistaminen aiheutumisperusteisesti lisää toimintolaskennasta saatavan informaation tarkkuutta ja auttaa organisaatiota selvittämään toiminnasta aiheutuvat kustannukset (Gupta & Galloway 2001, 132). Tämä mahdollistaa organisaation toiminnan kustannusten tehokkaan seuraamisen, jonka avulla organisaatio voi parantaa oman toiminnan tehokkuutta ja kannattavuutta (Vilkkaa 2005, 199).

2.1 Kustannuslaskenta julkisella sektorilla

Toimintolaskenta ja toimintojohtaminen liitetään yleensä yksityiselle sektorille, mutta pikkuhiljaa nämä ajatukset ovat alkaneet levitä myös julkiselle sektorille. Yksityisen sektorin toimintatapojen levitessä tulee kuitenkin muistaa, että julkisen sektorin toiminnan päämäärät ovat yleensä erilaisia kuin yksityisen sektorin. (Näsi, Hokkanen & Latvanen 2001, 10, 14.) Julkisen sektorin toiminnan tavoitteet ovat yleensä yhteiskunnallisia, jonka vuoksi palveluja ei voi jättää tuottamatta, vaikka se ei olisi taloudellisesti kannattavaa (Tammi 2006, 42; Näsi ym. 2001, 14). Voidaan kuitenkin todeta, että julkisen ja yksityisen sektorin erilaisista päämääristä huolimatta, molemmat sektorit tavoittelevat taloudellisuuden periaatetta ja pyrkivät tuottamaan palvelunsa mahdollisimman kustannustehokkaasti (Näsi ym. 2001, 14).

Julkisen sektorin kustannuslaskennan kehittyminen on ollut hidasta, sillä julkinen sektori ei ole kokenut kustannuslaskentaa yhtä tärkeäksi kuin yksityinen sektori. Hitaaseen kehittymiseen on vaikuttanut myös se, ettei julkisen sektorin tavoitteena ole voiton tekeminen vaan palveluiden tuottaminen. (Tammi 2006, 42.) Myös seurakunnan kustannuslaskenta on kehittynyt hitaasti ja pääsääntöisesti vain suuria seurakuntia ohjeistetaan tekemään kustannuslaskentaa ja selvittämään omakustannushintoja. Seurakuntia neuvotaan kohdentamaan kustannuksia ja jakamaan tuottoja aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, joka on toimintolaskennan periaatteiden mukaista kustannusten kohdistamista. (Perander & Puuska 2020, 50.)

Julkisen sektorin toiminnan päämäärä on yhteiskunnallinen, jonka vuoksi voiton tavoittelu ei ole tarkoituksenmukaista (Tammi 2006, 42). Tämä voi näkyä esimerkiksi palveluiden hinnoittelussa, jolloin tuotettua palvelua voidaan tarjota asiakkaille ilmaiseksi tai pienemmällä hinnalla kuin mitä palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset ovat (Raudasoja & Suomela 2014, 67). Seurakunta on julkisyhteisöllinen organisaatio, jonka tehtävänä ei ole voiton tuottaminen vaan palveluiden tarjoaminen seurakunnan jäsenille. Seurakuntien tulee huolehtia ja toteuttaa kirkkolain mukaisesti sille asetetuista kristillisistä tehtävistä, joita ovat muun muassa jumalanpalvelukset, kristilliset toimitukset, sielunhoito, kristillinen kasvatus, diakonia ja lähetystyö. (Finlex 1993.) Seurakunta tarjoaa kirkkolain mukaisesti palveluja seurakunnan jäsenille. Pääasiallisesti seurakunnan tarjoama toiminta on ilmaista tai siitä peritään pieni korvaus.

Julkisen sektorin kustannuslaskennan tarkoituksena on tuottaa informaatiota organisaation palvelujen tuottamisen, budjetoinnin, määrärahojen ja tuloksellisuuden arviointia varten (Tyni ym. 2000, 11). Julkisen sektorin yksiköiden toiminta perustuu talousarviossa myönnettyihin toimintamäärärahoille, joka aiheuttaa usein sen, että budjettirahoitteisessa toiminnassa kiinnitetään liian vähän huomiota kustannusseurantaan, kustannuslaskentaan ja toiminnan tavoitteisiin. Usein määrärahoihin perustuvan organisaation toimintaa arvioidaan annetuissa määrärahoissa pysymisen avulla. Mikäli yksikkö on pysynyt annetussa määrärahassa, katsotaan yksikön toimineen taloudellisesti ja tavoitteellisesti. Yksikön toimintaa arvioidessa tulee kuitenkin muistaa, että vaikka annetussa määrärahassa on pysytty, on toiminta voinut olla epätaloudellista ja kustannustehotonta. (Raudasoja & Suomela 2014, 63–64.)

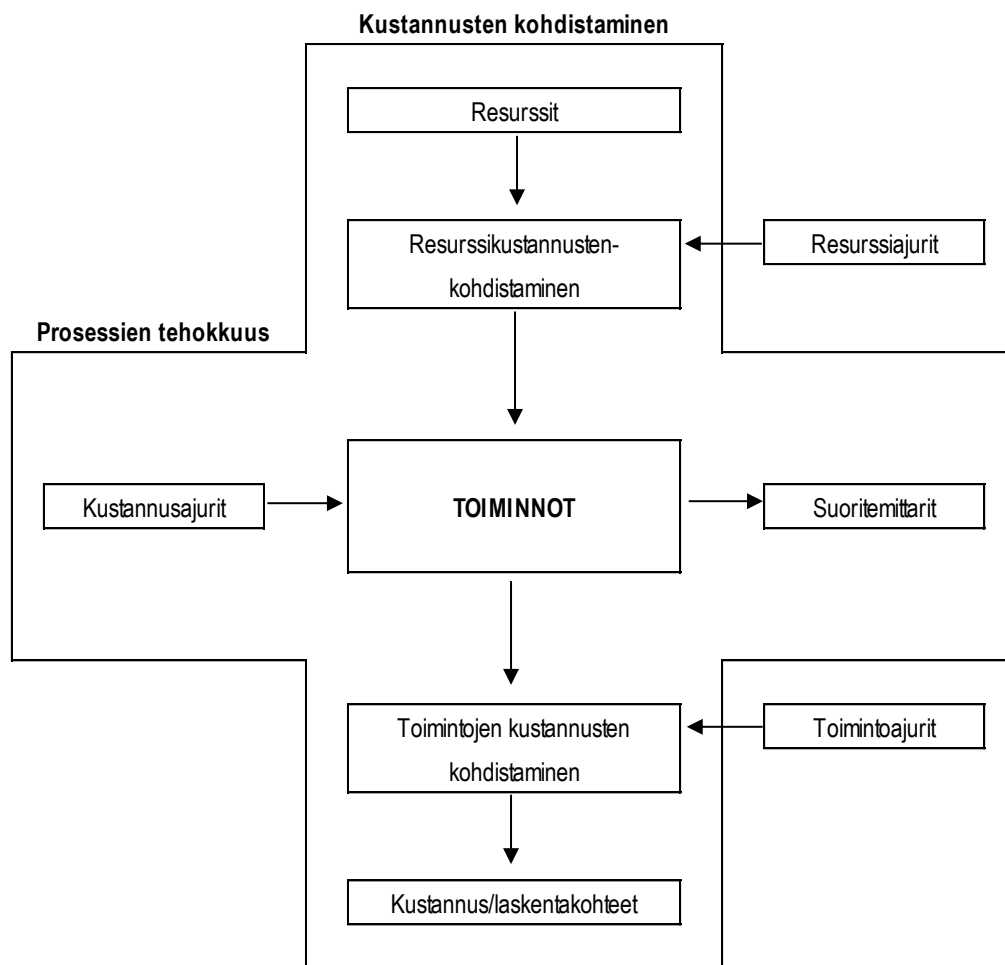
Seurakuntien rahoitus perustuu kirkollisveron, valtionrahoituksen ja kirkon keskusrahaston avustuksiin, jotka muodostavat perustan seurakunnan taloudelle (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2022a). Seurakuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttää yhteinen kirkkovaltuusto, jonka tehtävänä

on osoittaa talousarviossa menomääräraha seurakunnille. Talousarviossa osoitettu määräraha käytetään seurakuntien toiminnassa. Seurakunnan toimintaa arvioidaan sen pohjalta, kuinka annetuissa määrärahoissa on pysytty. Mitään tarkkoja mittareita toiminnan arvioinnille ei ole asetettu, mutta yleisesti ottaen seurakunnan toimintaa arvioidaan kirkkojärjestyksen mukaisesti toiminnan tulojen ja menojen tasapainon kautta, joiden tulee olla tasapainossa kolmen vuoden suunnittelukaudella. Mikäli tämä ei toteudu voi perustellusta syystä tasapainottaa taloutta viiden vuoden suunnittelukaudella. (Perander & Puuska 2020, 32–33, 182.)

Julkisen organisaation talouden ja toiminnan suunnittelua sekä ohjausta tuetaan laskentatoimesta saatavan informaation avulla (Näsi ym. 2001, 29). Suurimpana julkisen talouden kustannuslaskennan ongelmana voidaan pitää sitä, että kustannuslaskelmat ovat suurpiirteisiä tai niihin ei ole panostettu tarpeeksi (Näsi 2011, 115). Hyvin suunniteltu ja luotettava kustannuslaskentajärjestelmä auttaa organisaatiota ohjaamaan niukkoja resursseja ja kohdentamaan määrärahoja oikeisiin kohteisiin. Kustannuslaskennan avulla organisaatio hahmottaa paremmin tulevaisuuden suunnitelmia ja näkymiä sekä osaa varautua tulevaisuuden kustannuksiin ennakkoon. Laskennan avulla parannetaan myös talouden suunnittelua sekä saadaan päätökseen liittyviä riskejä näkyviksi. (Raudasoja & Suomela 2014, 75–77, 79.)

2.2 Toimintolaskennan kaksidimensionaalinen lähestymistapa

Toimintoperusteinen kustannuslaskenta lähtee tarkastelemaan organisaation prosesseja kaksidimensionaalisen lähestymistavan avulla eli CAM-I (Consortium for Advanced Management International) ristillä, joka on suunniteltu helpottamaan organisaation prosessien ja kustannusten välisten suhteiden mallintamista sekä visualisoimaan toimintolaskennan kulkua, jotta se olisi helpommin ymmärrettävissä (Euske 2007, 49). Kaksidimensionaalisen näkökulman avulla kuvataan toimintolaskennan monimuotoisuutta organisaation näkökulmasta katsottuna (Škoda 2009, 269). CAM-I ristien avulla organisaation toimintoja hahmotetaan kaksidimensionaalisesti eli horisontaalisen ja vertikaalisen näkökulman avulla. Toimintolaskennan kustannuslaskennan kaksidimensionaalista näkökulmaa voidaan kuvata seuraavalla kuviolla. (Alhola 2016, 36.)



Kuvio 2. Toimintolaskennan kaksi näkökulmaa (Alhola 2016, 37).

CAM-I ristillä kuvataan horisontaalisesti organisaation kustannusten syntyä ja vertikaalisesti resurssien kulkua läpi organisaation (Škoda 2009, 269–270).

Vertikaalisen eli kustannusten kohdistamisen näkökulman tarkoituksena on kuvata kustannusten virtaa sekä antaa lisäinformaatiota organisaation toiminnoista, resursseista ja laskentakohdeista (Alhola 2016, 38). Kustannusten kohdistamisen näkökulman avulla lähdetään tarkastelemaan ja selvittämään organisaation resurssien käyttöä tuotteen tai palvelun valmistamiseen (Škoda 2009, 270). Tämän näkökulman avulla keskitytään selvittämään toimintojen kustannusten syntyä ja kohdistamaan tuotteen tai palvelun aiheuttamat kustannukset toiminnoille (Turney 1994, 83; Pember & Lemon 2012, 6).

CAM-I ristin vertikaalinen näkökulma lähtee tarkastelemaan kustannusten kohdentamista resurssien näkökulmasta, sillä se luo ajatuksen siitä, että resurssit tarvitsevat toimintoja, jotka syövät

resursseja (Škoda 2009, 269–270). Tätä näkökulmaa on kritisoitu liian yksipuoleiseksi ja toisen näkemyksen mukaan resursseja ei voi asettaa toiminnan ohjaajaksi, sillä tuotteen tai palvelun valmistaminen lisäävät resurssien kulutusta toimintojen kautta. Tämän näkemyksen mukaan CAM-I ristin tarkastelu tulee aloittaa tuotteen tai palvelun näkökulman kautta, jolloin asiaan saadaan laajempi näkökulma. (Euske 2007, 50.)

Horizontaalinen eli prosessien tehokkuuden näkökulman tarkoituksena on kuvata organisaation kokonaisprosessia, jota tarvitaan tuotteen tai palvelun valmistamiseksi (Alhola 2016, 38). Prosessien tehokkuuden näkökulman tarkoituksena on näyttää kuinka prosessien kustannukset syntyvät (Škoda 2009, 270). Tämän näkökulman avulla on tarkoitus selvittää, kuinka toimintoihin liittyvä työ tehdään ja kuinka se vaikuttaa organisaation muihin toimintoihin sekä antaa lisäinformaatiota kustannusajureista ja suoritemittareista (Alhola 2016, 38).

CAM-I ristin tarkoituksena on tuottaa organisaatiolle informaatiota prosessien tehokkuudesta ja kustannusten kohdentamisesta (Raudasoja & Suomela 2014, 121). CAM-I ristin toimintoajatus voidaan kiteyttää seuraavasti: ”Tuotteet kuluttavat toimintoja ja toiminnot kuluttavat resursseja” (Euske 2007, 50). Organisaation prosessien tunnistamisen avulla pyritään kuvaamaan toiminnon kustannusten syntymistä eikä vain yksittäisen resurssin kustannuksia. Toimintojen määrittelemineen auttaa myös tunnistamaan tuotteen tai palvelun valmistamisesta aiheutuvat suorat ja epäsuorat kustannukset. Perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna CAM-I avulla tehtävää toimintolaskentaa pidetään monipuolisempänä tapana tunnistaa sellaisia kustannuksia, jotka eivät suoraan vaikuta tuotteeseen tai palveluun, kuten esimerkiksi hallinnon palkat. (Pember & Lemon 2012, 6.)

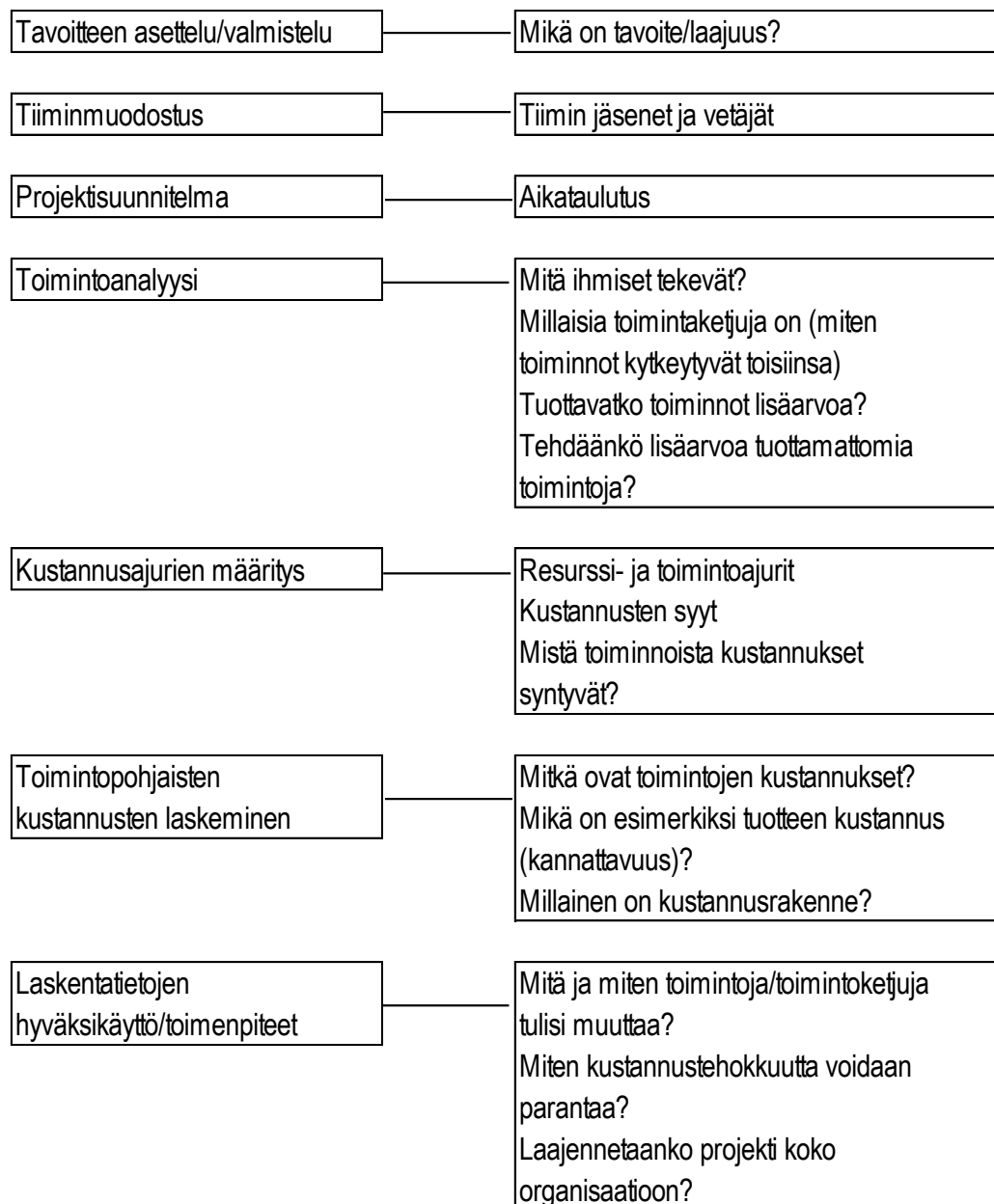
2.3 Toimintolaskennan käyttöönottoaminen

Toimintolaskennan käyttöönottoaminen vaatii koko organisaation sitoutumista. Henkilöstön ja johdon tulee sitoutua toimintolaskentaprojektin läpiviemiseen sekä toimintolaskennasta saatavan informaation hyödyntämiseen. (Tyni ym. 2009, 152.) Toimintolaskennan täytyy palvella koko organisaation strategisia päämääriä ja sen tulee olla osa organisaation toimintoja (Kaplan 1984, 414). Ennen kuin toimintolaskentaa kannattaa lähteä viemään eteenpäin, tulee organisaation määritellä toimintolaskennan tavoitteet, laajuus ja se, mitä halutaan saada aikaiseksi (Lumijärvi ym. 1995, 24). Mikäli toimintolaskennasta kerättyä tietoa ei pystytä hyödyntämään organisaation ohjauksessa

ja päätöksenteossa, ei toimintolaskennan käyttöönotolle ole tällöin perusteita (Vilkkumaa 2005, 204).

Toimintolaskenta perustuu ajatukseen, jonka mukaan yrityksen tai yhteisön tulee tuottaa tuotteita tai palveluita asiakkaiden tarpeisiin. Toimintolaskenta katsoo, että palvelun tai tuotteen valmistus on prosessi ja näin ollen sen seuraamisenkin tulee olla prosessi. (Vilkkumaa 2005, 199.)

Toimintolaskennan prosessin eri vaiheita voidaan kuvata seuraavasti:



Kuvio 3. Toimintolaskennan yleinen kulku (Alhola 2016, 104).

Kuvio kolmen mukaisesti toimintolaskenta koostuu useista prosesseista ja sen käyttäminen sekä käyttöönottoaminen on yleensä hieman perinteistä kustannuslaskentaa työläämpi vaihtoehto. Perinteisestä kustannuslaskennasta poiketen toimintolaskennan avulla selvitetään tuotteen tai palvelun kokonaiskustannukset toimintojen prosessien avulla. (Tyni ym. 2009, 150–151.)

Perinteisesti toimintolaskentaa pidetään teollisuuden kustannusten laskentamenetelmänä, mutta toimintolaskenta soveltuu myös palvelutoiminnan kustannusten laskemiseen. Palvelun tuottaminen voidaan jakaa organisaation sisäiseen prosessiin ja palvelun tuottamisen prosessiin. Organisaation sisäinen prosessi koostuu palveluprosessin sisäisistä tukitoiminnoista ja palvelun tuottamisen prosessi on taas ulkoinen prosessi, joka tapahtuu asiakkaan ja palvelun tarjoajan välillä. (Ashford 2011, 3, 5.) Näin ollen palvelun tuottamisen katsotaan olevan prosessi, joka koostuu monimutkaisista prosesseista ja toiminnoista, jotka limittyvät toisiinsa. Tämän vuoksi toimintolaskennan käyttäminen organisaatiossa voi olla perustellumpi vaihtoehto kuin perinteinen kustannuslaskenta. (Tyni ym. 2009, 150–151.)

2.3.1 Tavoitteen asettelu

Ennen kuin toimintolaskennan projektia voidaan käynnistää, tulee organisaation määritellä tarkasti, millä laajuudella toimintolaskentaa halutaan viedä eteenpäin ja mitä sillä tavoitellaan. Toimintolaskennan käyttöönottoaminen vaatii organisaatiolta tavoitteiden selvittämistä sekä toimintojen määrittelemistä. (Lumijärvi ym. 1995, 24–25.) Organisaation on pohdittava, mitä lisäarvoa toimintolaskenta antaa ja kuinka sitä voidaan hyödyntää päätöksenteossa. Organisaation johdon on sitouduttava toimintolaskennan käyttämiseen ja siitä saatavan informaation hyödyntämiseen johtamisessa. Mikäli organisaatio katsoo, että toimintolaskennan tarjoama informaatio nähdään johtamisen apuvälineenä ja se on organisaation strategian vaatima apuväline, niin toimintolaskennan onnistumiselle on kaikki edellytykset olemassa. (Vilkkumaa 2005, 204.)

Toimintolaskennan suunnitteluvaiheessa organisaation tulee määritellä, ketkä osallistuvat toimintolaskentamallin rakentamiseen ja millaisella työpanoksella. Myös projektin läpiviemiseen on hyvä varata aikaa, sillä toimintolaskenta on aikaa ja resursseja sitova projekti. Toimintolaskennan rakentamisessa tulee myös huomioida se, että projektista syntyy kustannuksia. (Turney 1994, 223–227.)

2.3.2 Toimintoanalyysi

Toimintoanalyysi on toimintolaskennan apuväline, jonka avulla pyritään selvittämään organisaation resurssien kulutusta, toiminnon kustannuksia ja toimintojen välisiä keskinäisiä suhteita (Alhola 2016, 105). Toimintoanalyysin avulla organisaatio pyrkii tarkastelemaan kriittisesti sen hetkisten toimintojen tilannetta (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 138). Toimintoanalyysin tekeminen antaa organisaation johdolle tietoa toiminnan suunnitteluun ja johtamiseen sekä voimavarojen määrittelyyn (Brimson 1992, 118).

Toimintoanalyysin avulla organisaatio pyrkii kuvaamaan toimintonsa ja tekemisensä. Toimintoanalyysin avulla organisaation tulisi selvittää, mitä yrityksessä tehdään, toimintoon kuuluvat tehtävät ja ajankäyttö, toimintojen merkitys sekä toimintojen tuottama tulos. (Vilkkumaa 2005, 206.) Toimintoanalyysi aloitetaan kartoittamalla organisaation toimintoketju, jonka avulla kuvataan organisaation toimintojen muodostama kokonaisuus. Toimintoketjujen kuvaaminen aloitetaan yleensä organisaation keskeisimmistä toiminnoista eli niin sanotuista ydinketjuista, jotka vaikuttavat organisaation menestykseen. Organisaation tyypillinen ydinketju voi esimerkiksi olla tuotteen tai palvelun valmistamisen prosessi. Ydinketjujen määrittelyyn jälkeen voidaan vielä määrittellä organisaation tukitoimintojen ketjut. (Lumijärvi ym. 1995, 34.) Toimintoketjujen määrittelyyn apuna voidaan käyttää hyväkseen toimintoajattelua, joka lähtee liikkeelle organisaation kyvystä nähdä ja hahmottaa oman toiminnan toiminnot ja toimintoketjut (Alhola 2016, 30).

Toimintoajattelun lähtökohtana on organisaation tuottamien tuotteiden tai palveluiden toiminnot, jotka kuluttavat organisaation resursseja. Toimintoketju käynnistyy yleensä ulkopuolisesta impulssista, kuten asiakkaan tarpeesta organisaation palvelulle tai tuotteelle. Ulkopuolisen impulssin seurauksena toimintoketju käynnistyy ja kulkee läpi organisaation aina toiminnon suorittamiseen asti. Lähtökohtaisesti toimintoketju muodostuu siten, että edellinen toiminto käynnistää aina seuraavan toiminnon, joka kuluttaa organisaation resursseja ja aiheuttaa kustannuksia. (Alhola 2016, 27–28.)

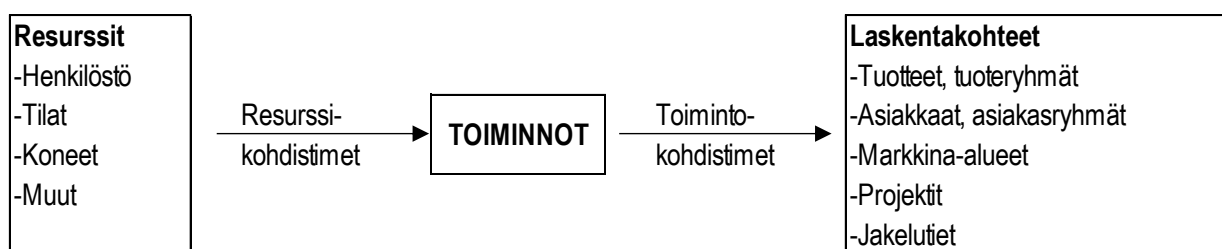
Toimintoanalyysin avulla tunnistetaan organisaation toimintoketju sekä siitä aiheutuvat kustannukset (Järvenpää ym. 2010, 132). Toiminnasta syntyvien kustannusten tunnistamisen avulla organisaatio pystyy vaikuttamaan, mittaamaan ja tehostamaan omaa toimintaansa, kun johdolla on käsitys siitä, kuinka kustannukset todellisuudessa syntyvät (Alhola 2016, 29). Toimintoanalyysin avulla määritellään organisaation toiminnot kokonaisuuksiksi, jotta toiminnalla aikaan saatujen suoritteiden mittaaminen olisi mahdollisimman helppoa. Organisaation toiminnan mittaamisen mittareiden

tulee olla sellaisia, jotka kuvaavat organisaation toimintaa riittävällä tarkkuudella ja ovat helposti kerättävissä. (Suomala ym. 2011, 137.)

2.3.3 Kustannusajureiden määrittäminen

Toimintolaskennassa on oleellista, että kaikki toiminnon kustannukset kohdistetaan aiheutumisperusteisesti toiminnoille, eikä niitä esimerkiksi jaeta, vyörytetä tai jyvitetä laskentakohteille (Alhola 2016, 45). Seurakunnat käyttävät kuitenkin hallinnollisten kustannusten laskennallista vyöryttämistä toiminnoille. Virastokollegio ohjeistaa seurakuntia vyörytyksen käyttöön ja neuvoo kohdistamaan kustannukset tehtäväalueille laskennallisina erinä. Kuitenkin käytännöt vaihtelevat seurakunnittain, joten pääsääntönä voidaan pitää sitä, että vyörytykset tehdään johdonmukaisesti ja ennalta sovitulla tavalla. (Virastokollegio 2020, 8.)

Toimintoperusteinen kustannuslaskenta etenee organisaatiossa vaiheittain ja sitä voidaan kuvata seuraavasti.



Kuvio 4. Toimintoperusteisen kustannuslaskennan eteneminen (Suomala ym. 2011, 133).

Kuvio neljän mukaisesti toimintolaskennan kustannusten kohdistamistekijät voidaan jakaa resurssiajureihin ja toimintoajureihin. Resurssiajureiden määrittäminen lähtee liikkeelle organisaation toimintoanalyysistä, jonka avulla selvitetään organisaation resurssit, joita tarvitaan toimintojen suorittamiseen. (Suomala ym. 2011, 132–133.) Tyypillisesti organisaation resurssit koostuvat toiminnoista, kuten henkilöstö, tilat ja koneet, joiden avulla saadaan aikaan organisaation toiminnot. Resurssiajureiden tarkoituksena on kohdistaa resurssit mahdollisimman tarkasti organisaation toiminnoille. (Järvenpää ym. 2010, 128.)

Resurssien kartoitusvaiheessa organisaation tulee selvittää millaisia ja kuinka paljon resursseja on käytettävissä ja kuinka paljon niiden käyttäminen aiheuttaa kustannuksia. Resursseja kannattaa

myös ryhmitellä eli jakaa niin sanotusti resurssialtaisiin, joihin voidaan jakaa tiettyyn toimintoon liittyvät kustannukset. Resurssialtaana voi esimerkiksi olla työvoima, jonka kustannusten jakamiseen voidaan käyttää samaa kustannusten kohdistamisperustetta. Resursseja määriteltäessä on myös hyvä kiinnittää huomiota resurssien vajaakäytöstä aiheutuviin kustannuksiin ja pohtia mihin vajaakäytöstä aiheutuvat kustannukset kohdistetaan. Kohdistetaanko kustannukset muille toimintoille vai pidetäänkö ne muista erillään omana toimintona. (Alhola 2016, 46; Tyni ym. 2009, 152–153.)

Resurssien ja resurssiajureiden selvittämisen jälkeen siirrytään laskemaan kuvio neljän mukaisesti toiminnon kustannuksia aiheuttamisperusteisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että resursseista aiheutuneet kustannukset lasketaan yhteen, jolloin saadaan selville toiminnon kustannukset. Resursseja voidaan kohdistaa toimintoille joko suoraan tai prosentuaalisesti. Esimerkiksi henkilökulut ovat sellaisia, jossa jonkin ammattiryhmän voi kohdistaa suoraan toiminnolle ja jokin ammattiryhmä kohdistetaan prosentuaalisesti ajankäytön mukaan. (Tyni ym. 2009, 156.)

Resurssiajurit ovat riippuvaisia organisaation toimialasta ja yleensä julkisella sektorilla käytetään työaikaperusteista resurssiajuria. Työaikaperusteisten resurssiajureiden avulla lasketaan tuotettujen palveluiden kustannuksia kohdentamalla työaikaa toimintoille. Työaikaa voidaan jakaa organisaatiossa monella eri tapaa, mutta yleensä kokonaistyöaika jaetaan prosentuaalisesti ennalta määriteltujen toimintojen mukaisesti. Joissain työtehtävissä voidaan myös jakaa työtunnit todellisen toteuman mukaisesti. On myös mahdollista, että tehdään työaikaseurantaa, jonka pohjalta jaetaan prosentuaaliset osuudet toimintoille. (Järvenpää ym. 2010, 142–143.) Seurakunnissa palkkakustannuksien kohdistaminen tapahtuu arvioimalla työpanoksen jakautuminen prosentuaalisesti tai työtunteina koko työajasta. (Virastokollegio 2020, 5.)

Toimintojen kustannusten selvittämisen jälkeen ryhdytään tarkastelemaan kuvio neljän mukaisesti toimintoajureita, joiden avulla kohdistetaan toiminnon kustannukset laskentakohteille aiheuttamisperusteisesti. Toimintoajureita valitessa tulee pohtia, seurataanko kaikkia toimintoja vai muodostetaanko niistä kokonaisuuksia. Usein kaikkien toimintojen seuraaminen ei ole tarkoituksenmukaista, jolloin samankaltaisten toimintojen yhdistäminen on järkevää. Tällöin samankaltaiset toiminnot muodostavat yhteisen toimintoaltaan, joka kohdistetaan laskentakohteelle. Toimintoajurit voidaan myös yhdistää toimintokeskukseksi, joka muodostuu yhdestä toiminnan osiosta esimerkiksi asiakaspalveluosastosta. (Alhola 2016, 49, 52.)

Seurakunnan kustannusten kohdistaminen tapahtuu aiheutumisperusteisesti, jolloin toimintotuotot ja -kulut kirjataan suoraan tehtäväalueille. Seurakunnan sisäisessä laskennassa seurataan kustannusten kohdistamista tehtäväalueittain, johon kuuluvat hallinto, seurakunnallinen toiminta, yhteiset seurakunnalliset tehtävät seurakuntayhtymässä, hautaustoimi ja kiinteistötoimi. Seurakunnat voivat jaotella tehtäväalueet vielä alaryhmiin, mikäli katsovat sen olevan toiminnan kannalta tarpeellista. (Virastokollegio 2020, 1, 4, 5.)

Toimintoajurit voidaan tyypillisesti jakaa määrä eli transaktioajureihin, kestoajureihin ja intensiteettiajureihin. Määräajureiden avulla mitataan valmistettuja määriä ja niiden käyttämistä kannattaa harkita silloin, kun toiminnon suoritteet ovat samanarvoisia ja yhdenmukaisia. Kestoajurit perustuvat toiminnan ajankäyttöön, jota on yleensä helppo seurata ja arvioida. Intensiteettiajurit ovat monipuolisia, mutta haastavia käyttää. Niiden avulla mallinnetaan resurssien käyttöä jakamalla toiminto useampaan osaan. (Suomala ym. 2011, 141.)

Toimintoajureiden lisäksi toimintolaskennassa voidaan hyödyntää yksilöajureita, joiden avulla lasketaan yksittäisten tekijöiden vaikutusta toimintojen kustannuksiin. Yksikköajureiden avulla selvitetään toimintojen kustannuseroja ja erotellaan erilaisia toimintoja toisistaan. Yksilöajuria voidaan esimerkiksi käyttää organisaation ostolaskuissa, jolloin toimintoajurina voi toimia ostolaskujen määrä ja yksilöajurina ostolaskujen oikeellisuus. Yksilöajurin tehtävänä on siis selvittää ja antaa tarkempaa tietoa yksittäisen toiminnon kustannuksia. (Alhola 2016, 50–51.)

Toimintoajureiden selvittämisen jälkeen määritellään kuvio neljän mukaisesti laskentakohteet, joiden määrittämiseen vaikuttaa organisaation toiminnot. Usein määrittelyssä käytetään apuna kirjanpidon tai tilastoinnin luokituksia. (Tyni ym. 2009, 33.) Seurakunnan toiminnassa laskentakohteita voi olla useita ja virastokollegio jakaa laskenta-alueet (liite 2) tehtäväalueen mukaisesti esimerkiksi rippikoulutyöhön, jumalapalveluselämään ja kiinteistötoimeen (Virastokollegio 2020, 16, 18, 23).

Kustannusajureiden valintaan vaikuttaa organisaation asettamat tavoitteet toimintolaskennalle. Mitä enemmän valitaan kustannusajureita sen monimutkaisempi ja sitä enemmän organisaation tulee sitoa siihen resursseja. (Lumijärvi ym. 1995, 59.) Kustannusajureiden valinnassa kannattaa myös kiinnittää huomiota siihen, että ne kuvaavat mahdollisimman hyvin organisaation toimintoja sekä niistä on tieto helposti saatavilla. Tukitoimintojen kustannusajureiden valinnassa on syytä pohtia, mitä lisäarvoa se tuo ja kohdistuuko se suoraan toimintoon. (Lumijärvi ym. 1995, 59, 61–

63, 74.) Kustannusajureiden avulla saatavan informaation tehtävänä on kertoa, miksi toiminto suoritetaan ja mitä toimenpiteitä se vaatii. Kustannusajurit toimivat myös yhdenlaisena suoritemittarina, sillä niiden tehtävänä on kertoa, kuinka tehokasta organisaation toiminta on, kuinka siihen käytetään aikaa sekä kuinka laadukasta se on. (Alhola 2016, 53.)

2.3.4 Toimintopohjaisten kustannusten laskeminen ja laskentatietojen hyödyntäminen

Organisaation toimintojen ja kustannusten selvittämisen jälkeen ryhdytään kohdistamaan kustannukset toiminnoille, jonka jälkeen ne kohdistetaan laskentakohteille aiheuttamisperusteisesti. Organisaation laskentakohteet ovat toimialariippuvaisia, joten oikeanlaisten laskentakohteiden määrittely on tärkeää tuloksen luotettavuuden arvioinnin kannalta. Palvelusektorilla toimintojen kustannukset ovat yleensä henkilökustannuksia, operatiivisia kustannuksia ja tukitoimintoja. (Lumijärvi ym. 1995, 68–73.)

Ennen kuin toimintopohjaisten kustannusten laskennan voi aloittaa, organisaation tulee selvittää laskentakohteiden käyttämät toiminnot. Toimintolaskennassa laskentakohteille kohdistetaan käytettyjen toimintojen kustannukset ja käyttämättömän kapasiteetin kustannukset jäävät pois. Laskentakohteen kustannukset voidaan laskea seuraavasti:

Laskentakohteen kustannukset = Laskentakohteen välittömät kustannukset + laskentakohteen väliilliset kustannukset.

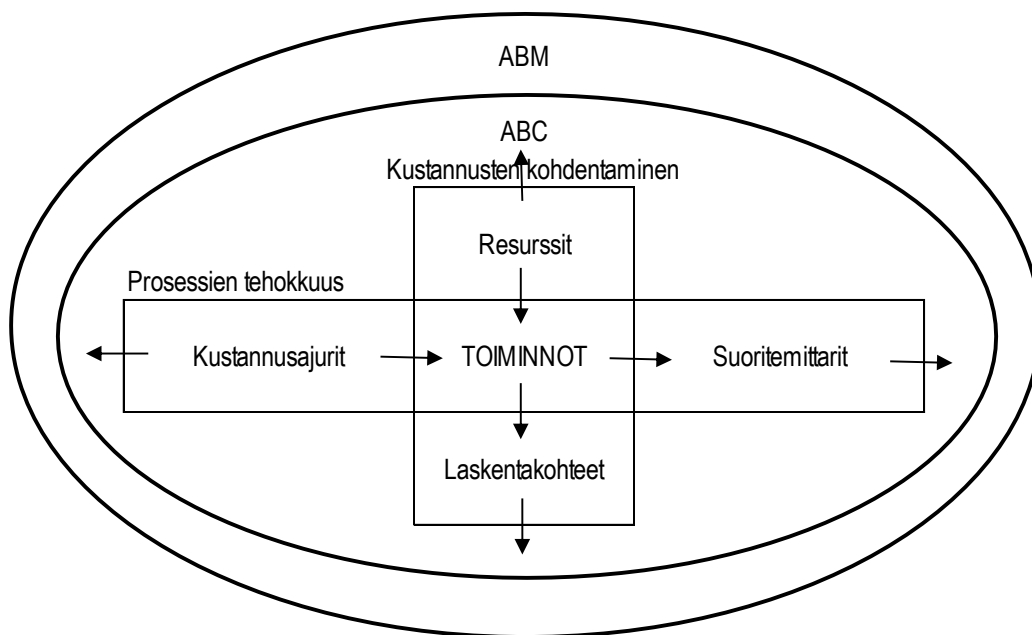
Kustannusten laskennassa välittömät kustannukset ovat sellaisia kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa suoraan tuotteen tai palvelun valmistamisesta aiheutuviksi kuluiksi. Vastaavasti kustannuslaskennassa välillisinä kuluina pidetään kaikkia niitä kustannuksia, jotka eivät ole välttämättömiä tuotteen tai palvelun valmistamisen kannalta eikä niitä voida suoraan kohdistaa tuotteen tai palvelun valmistamisen kustannuksiksi. (Vilkkumaa 2005, 81, 220–221.)

Toimintolaskennan tarkoituksena on selvittää toiminnan kustannukset, tuotteen tai palvelun kannattavuus ja tuotteen kustannusrakenne (Alhola 2016, 104). Laskennan avulla saatavaa informaatiota voidaan hyödyntää organisaation päätöksenteossa, kuten oman toiminnan analysoinnissa, budjetoinnissa ja toimintoketjujen määrittelyssä (Lumijärvi ym. 1995, 89). Toimintoperusteisesta laskennasta saatavaa informaatiota voi yhdistellä monin tavoin, joten organisaation on päätettävä,

millainen raportti on toiminnan kannalta hyödyllisin ja kuinka sitä voidaan toiminnassa hyödyntää (Brimson 1992, 217).

2.4 Toimintojohtaminen

Toimintolaskenta ja toimintojohtaminen ovat toisiaan tukevia menetelmiä. Toimintolaskennan tarkoituksena on tuottaa informaatiota organisaation toiminnon kustannuksista ja toimintojohtamisen tehtävänä on hyödyntää toimintolaskennasta saatava informaatio organisaation toimintojen johtamisessa. Toimintojohtaminen (Activity-based Management, ABM) on siis prosessien hallintaa, joka perustuu toimintolaskennasta saatavan informaation hyödyntämiseen. (Tardivo & Di Montezemolo 2009, 67, 76.) Toimintolaskennan ja toimintojohtamisen välistä suhdetta voidaan kuvata seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 5. Toimintojohtamisen (ABM) ja toimintolaskennan (ABC) suhde (Alhola 2016, 92).

Kuvio viiden mukaisesti toimintolaskentaa voidaan pitää toimintojohtamisen ytimenä, jonka tehtävänä on tarjota informaatiota organisaation prosesseista sekä tuottaa taloudellista tietoa prosessien tehokkuudesta ja kustannuksista (Alhola 2016, 93; Gupta & Galloway 2003, 133). Toimintojohtamisen tehtäväksi jää informaation hyödyntäminen toiminnon suunnittelussa, päätöksenteossa, toimeenpanossa ja seurannassa (Tammi 2006, 93).

Toimintojohtaminen perustuu toimintolaskentaan, jonka vuoksi sillä tulee olla vahva asema organisaation toiminnassa. Toimintolaskenta ei voi olla organisaation irrallinen osa, vaan sen tulee vahvasti integroitua yhteen organisaation toimintojen kanssa. (Tammi 2006, 33, 117.) Varsinkin organisaation johdolla tulee olla selvä näkemys siitä, kuinka toimintolaskennasta saatavaa informaatiota hyödynnetään toimintojen suunnittelussa, budjetoinnissa, kustannuslaskennassa ja suorituksen mittaamisessa (Hixon 1995, 30). Toimintojohtaminen keskittyy organisaation toimintojen parantamiseen ja sen strateginen hyöty nähdään usein siinä, että se tarjoaa organisaation päätöksentekoon taloudellisen informaation lisäksi myös tutkittua tietoa organisaation prosesseista (Gupta & Galloway 2003, 133; Alhola 2016, 94). Varsinkin julkisella sektorilla toimintolaskennan ja toimintojohtamisen tulee tukea toisiaan, mikäli halutaan hyötyä toimintolaskennasta. Vasta kun organisaatio pystyy yhdistämään toimintolaskennan päätöksentekoon, saadaan siitä kaikki mahdollinen hyöty irti. (Tammi 2006, 33, 117.)

Julkisen organisaation toimintojohtamisen tulee hyödyntää toimintolaskennasta saatavaa informaatiota toimintojen hahmottamisessa, jonka avulla saadaan tietoa prosessien suunnittelusta sekä toimintojen kustannuksista. Toimintolaskenta tarjoaa organisaation johdolle välineitä toiminnan tarkasteluun sekä auttaa luokittelemaan toimintoja tärkeysjärjestykseen. Toimintojen luokittelun avulla organisaatiot voivat helpommin havaita sellaisia toimintoja, joihin kannattaa panostaa tai joita kannattaa supistaa. Toimintojen tarkastelun avulla voidaan myös arvioida, mistä toiminnoista kannattaa leikata. Sillä mikäli resursseja leikataan tasaisesti kaikilta toiminnoilta, voi se synnyttää niin sanottuja pullonkauloja ja tällöin leikkaukset ovat kohdistuneet väärin toimintoihin. (Tyni ym. 2009, 161.)

Virastokollegio ohjeistaa seurakuntia kustannustietoisuuden avulla tapahtuvaan johtamiseen eli toimintojohtamiseen. Seurakuntia ohjeistetaan kohdentamaan toiminnan kustannuksia, jotta voidaan seurata toiminnan aikaansaannoksia ja kokonaiskustannuksia. Seurakunnan toimintojohtamisen tarkoituksena on arvioida taloudellisten resurssien riittävyyttä, suunnitella, johtaa ja arvioida toimintoja. Seurakunnassa toimintojohtaminen ja kustannusten analysointi korostuu etenkin silloin, kun tulos on jäämässä alijäämäiseksi, toimintoja tulee sopeuttaa tulojen mukaiseksi, toimintaa täytyy lisätä nykyisillä resursseilla, perustella hinnoittelua sekä vertailla vaihtoehtoja oman palvelutuotannon ja ostopalveluiden välillä. (Virastokollegio 2020, 2.)

Toimintolaskennan antama informaatio mahdollistaa organisaation oman toiminnan vertailemisen alan muihin toimijoihin nähden. Vertailemalla organisaation omia toimintoja alan muihin toimijoihin

nähdessä saadaan selville, kuinka oma toiminta asemoituu suhteessa alan muihin toimijoihin sekä voidaan ottaa oppia parhaiten alalla menestyviltä. (Alhola 2016, 119.) Toimintojen vertaileminen eli benchmarking tarkoittaa oman toiminnan prosessien, tuotteiden ja palveluiden vertailemistä alan parhaiten menestyviin organisaatioihin (Drury 2012, 553). Myös seurakunnat voivat hyödyntää benchmarkingia omassa toiminnassaan, sillä kirkkohallitus ohjeistaa seurakuntia kustannusten oikeaoppisesta kohdentamisesta ja samankaltaisista toimintatavoista. Tällä tavoin saadaan kerättyä samanlaista informaatiota seurakuntien toiminnasta ja mahdollistetaan myös samankaltaisen seurakuntien välinen vertailu sekä saadaan lisäinformaatiota erilaisten toimintatapojen tehokkuudesta. (Virastokollegio 2020, 1–2.)

2.4.1 Mittaaminen toimintojohtamisen apuvälineenä

Toiminnanohjausjärjestelmät tuottavat organisaation toiminnasta tunnuslukuja johdon käytettäväksi. Tunnuslukujen tarkoituksena on tiivistää olennainen tieto organisaation toiminnasta. Erilaisien mittareiden ja tunnuslukujen avulla organisaatiot pystyvät arvioimaan toimintojensa onnistumista sekä toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Mittaamisen ja mittareiden avulla johto pystyy myös näkemään, mihin toimintoihin on järkevä sijoittaa tulosten aikaansaamiseksi. (Raudasoja & Johansson 2009, 123–124, 191.)

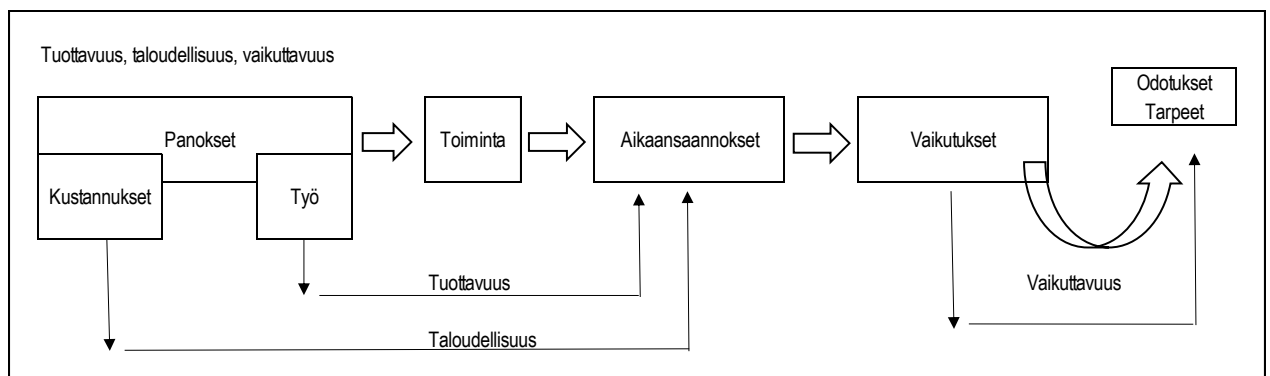
Toiminnan tunnuslukujen valitsemisessa ei ole yhtä oikeaa tapaa, vaan jokaisen organisaation tulee löytää sellainen tunnusluku, joka kuvaa omaa toimintaa parhaalla mahdollisella tavalla. (Raudasoja & Johansson 2009, 123). Organisaation toimintaa tarkastellaan usein taloudellisilla mittareilla, kuten tuottavuuden ja taloudellisuuden näkökulmasta katsottuna. Organisaation toimintaa mitataan sen tuottavuudella eli mitataan, mitä on saatu aikaiseksi asetetuilla panoksilla. Tuottavuuden avulla tarkastellaan tuotetun palvelun tai tuotteen kustannusten kehitystä siitä saatavaan hyötyyn nähden. Taloudellisuuden näkökulman avulla tarkastellaan, että toiminta toteutetaan tehokkaasti ja taloudellisesti (Vilkkumaa 2005, 365, 441–442.)

Tunnuslukujen avulla pyritään mittaamaan ja parantamaan organisaatioiden toimintaa. Tulee kuitenkin muistaa, että toiminnan suoritusta voidaan mitata muillakin kuin taloudellisilla mittareilla. (Alhola 2016, 94.) Varsinkin julkisen sektorin palveluiden toiminnan mittaamisessa voidaan käyttää myös vaikuttavuuden mittareita. Näin ollen julkisen organisaation tulee löytää sellaisia mittareita

toiminnalleen, jolla pystytään mittaamaan toiminnan vaikuttavuutta. (Raudasoja & Johansson 2009, 125.)

Julkisella sektorilla toiminnan vaikuttavuutta voidaan tarkastella vaikutusketjun avulla, jossa arvioidaan käytettyjä resursseja suhteessa toiminnasta saatavaan hyötyyn. Toiminnan vaikuttavuutta arvioidaan toiminnan tavoitteellisuudella ja sillä, kuinka sille asetetut tavoitteet saavutetaan. Vaikuttavuutta voidaan tarkastella myös toiminnasta syntyneen yhteiskunnallisen vaikutuksen avulla. (Helikoski, Humala, Kopola, Tonteri & Tykkyläinen 2018, 4–5.) Seurakunnan vaikuttavuutta voidaan arvioida toimintojen avulla eli kuinka hyvin seurakunta on omalla toiminnallaan pystynyt vastaamaan seurakuntalaisten odotuksiin. (Virastokollegio 2020, 13.)

Seurakunnan toimintaa mitataan tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden tunnuslukujen avulla. Virastokollegio arvioi tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden näkökulmaa seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 6. Seurakunnan tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden arviointi (Virastokollegio 2020, 13).

Kuvassa kuusi seurakunnan toimintaa arvioidaan kolmesta eri näkökulmasta katsottuna. Toiminnan tuottavuuden tunnusluvuilla kuvataan, mitä on saatu aikaiseksi suhteessa resursseihin eli kuinka paljon palveluja per työntekijä on suoritettu. Toiminnan taloudellisuudella tarkastellaan, kuinka paljon toimintaa saadaan aikaan tietyllä rahamäärällä. Taloudellisten tunnuslukujen tarkoituksena on kuvata tuotantotekijöiden aiheuttamat kustannukset aikaansaannosten määrään, joita voidaan kuvata esimerkiksi euroa per osallistuja tai euroa per jäsen. Virastokollegio esittää seurakunnille seuraavia mittareita taloudellisuuden ja toiminnan arviointia varten. (Virastokollegio 2020, 13.)

Tehtäväalue	Tunnusluku
Luottamushenkilöhallinto	Valituksien kautta tehdyt muutokset/päätösten määrä, eur/kokous
Taloushallinto	Eur/taloustapahtuma
Kirkonkirjojen pito	Eur/jäsen eur/kirkonkirjatapahtuma
Jumalanpalveluselämä	Eur/tilaisuus, eur/jumalanpalveluksiin osallistujien määrä
Hautaan siunaaminen	Eur/toimitus
Kaste ja vihkiminen	Eur/toimitus
Musiikkityö	Eur/tilaisuus, eur/musiikkitilaisuuksiin osallistujien määrä
Päiväkerhotyö	Eur/kerholainen, eur/kerhoryhmä
Perhekerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Iltapäiväkerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Pyhäkoulu	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Varhaisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Partiotoiminta	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Rippikoulu	Eur/rippikoululainen, eur/rippikoulu
Nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Erytisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana, eur/asiakaskontakti
Muu lapsi- ja nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Diakonia	Kontakti/työntekijä, eur/jäsen
Perheneuvonta	Keskustelu/työntekijä, eur/keskustelu, eur/asukas
Sairaalasielunhoito	Hoitopaikkoja/työntekijä, eur/hoitopäivien määrä
Palveleva puhelin	Eur/kontakti
Hautaus toimi	Eur/hautaus, eur/tuhkaus, eur/kunnan asukas, eur/srk:n jäsen, eur/hautapaikka, eur/työntekijä
Kiinteistöhallinto	Eur/m ² , eur/kiinteistön käyttökerta vuoden aikana, eur/käyttötunti
Hautainhoitorahasto	Hoidettavat haudat/työntekijä, eur/hoitosopimus
Käytettävät tunnusluvut valitaan seurakunnan omien tietotarpeiden mukaan.	

Kuvio 7. Seurakunnan tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit (Virastokollegio 2020, 15).

Kuvio seitsemän mukaisten mittareiden avulla seurakunta pystyy arvioimaan toimintaansa. Virastokollegion ehdottamat mittarit eivät ole sitovia, vaan seurakunnat saavat käyttää niitä omien tarpeidensa mukaan. Seurakunnilla on myös mahdollista käyttää muita toiminnan mittareita, mikäli ne katsovat, että ne kuvaavat toimintaa paremmin. (Virastokollegio 2020, 14.)

Seurakunnan vaikuttavuuden arviointia varten ei ole olemassa yksiselitteistä mittaristoa, vaan mittareiden rakentamiseen tulisi osallistuttaa koko seurakunnan johto eli kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto, johtavat viranhaltijat ja muut hallintoelimet. Seurakunnan toiminnan vaikuttavuuden arvioinnissa pitäisi hyödyntää myös seurakuntalaisten näkemystä siitä, kuinka se on vastannut heidän odotuksiinsa ja tarpeisiinsa. Seurakunnan toimintaa arvioiva mittaristo tulisi rakentaa tasapainoisesti tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden kesken. (Virastokollegio 2020, 13.)

2.5 Toimintolaskennan ongelmat

Organisaation kustannuslaskenta aloitetaan yleensä lähtötilanteen määrittelemisellä ja relevanttien kustannuselementtien kartoittamisella. Relevanttien kustannusten ja lähtötilanteen kartoittaminen perustuu aina subjektiivisiin arvoihin, jonka vuoksi kustannuslaskennassa ilmenee laajuus-, mittaus-, arvostus-, ja kohdistamisongelmia. (Näsi 2011, 109, 117.) Myös toimintolaskennan ongelmat johtuvat relevanttien kustannusten ja lähtötilanteen kartoittamiseen liittyvistä haasteista sekä itse toimintolaskentajärjestelmän periaatteista ja rakenteista johtuvista ongelmista. (Tammi 2016, 141.)

Toimintolaskennan laskennalliset virheet voidaan jakaa mittausvirheisiin, laajuusvirheisiin ja määrittelyvirheisiin. Mittausvirheet liittyvät usein laskentajärjestelmän elementtiin, resurssiin tai toimintoon, joiden mittaluku voi olla virheellinen tai puuttua kokonaan. Laatuvirheet johtuvat kustannusaltaiden virheellisestä määrittelemisestä, jolloin yhteen on niputettu keskenään liian erilaisia toimintoja. Määrittelyvirheet johtuvat taas liian epätarkasta kustannusaltaiden kohdentamisesta. (Suomala ym. 2011, 144.)

Yleensä toimintolaskennan ongelmat liittyvät organisaation toimintojen määrittelyjen vaikeuteen ja tiedon keräämiseen (Tammi 2006, 141). Ennen toimintopohjaisen kustannuslaskentajärjestelmän käyttöönottoa, tulee organisaation tehdä lähtökartoitus omasta toiminnastaan ja toiminnoistaan, jotta tunnistetaan kustannuksia aiheuttavat toimintoprosessit. Usein organisaatiot kokevat tämän lähtökartoituksen tekemisen liian työlääksi, aikaa vieväksi ja kalliiksi prosessiksi toteuttaa. (Gupta & Galloway 2003, 132; Kaplan & Anderson 2003, 3.)

Toimintolaskentajärjestelmää voidaan pitää joko liian yksinkertaisena tai liian monimutkaisena järjestelmänä organisaation tarpeisiin nähden. Organisaatiot kokevat, että toimintolaskentajärjestelmässä on valtava määrä toimintoja sekä erilaisia kustannustekijöitä, jonka vuoksi kustannusten laskeminen monimutkaistuu. Voidaan myös kokea, ettei toimintolaskentajärjestelmä osaa huomioida organisaation prosessien monimuotoisuutta ja järjestelmän päivittämistä prosessien muuttuessa pidetään liian työläänä ja kalliina ylläpitää. Tämä johtaa usein siihen, ettei organisaatio ota toimintolaskentajärjestelmää lainkaan käyttöön. (Ashford 2011, 7; Kaplan & Anderson 2004, 131; Kaplan & Anderson 2003, 1; Ashford 2011, 7.) Jotta toimintolaskentajärjestelmän impelmointi organisaation onnistuu, tulee organisaatiossa arvioida toimintolaskennan soveltuvuutta tarpeisiin nähden sekä sitouttaa työntekijät järjestelmän käyttämiseen. (Ashford 2011, 7; Velmurugan 2010, 31).

Toimintolaskennan onnistuminen riippuu hyvin pitkälti organisaation tavoitteista sekä johdon sitoutuneisuudesta projektiin (Tammi 2006, 141). Organisaation johdon tulee sitoutua ja sitouttaa työntekijät toimintolaskennan käyttöönottamiseen sekä käyttämiseen organisaation toiminnoissa. Toimintolaskenta pitää myös osata linkittää organisaation strategiaan sekä suoritusten mittaamiseen. Tämän avulla pyritään varmistamaan se, että toimintolaskennasta tulee luonteva osa organisaation toimintaa. Varsinkin ylimmän johdon sitoutuminen toimintolaskentaan on äärimmäisen tärkeää, koska heidän tehtävänä on linjata organisaation strategisia tavoitteita sekä sitouttaa henkilökunta sen käyttämiseen. Toimintolaskennan onnistumien riippuu siis hyvin pitkälti johdon antamasta tuesta ja sitoutuneisuudesta toimintaan. (Velmurugan 2010, 22–23, 31.)

3 TUTKIMUSMENETELMÄT

Tämä opinnäytetyö tehdään laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen menetelmin. Kvalitatiivista tutkimusta käytetään yleensä silloin, kun ilmiöstä halutaan saada syvällisempi käsitys tai tutkittavasta ilmiöstä ei ole aikaisempaa tietoa (Kananen 2017, 32–33). Laadullisessa tutkimusmenetelmässä korostuvat konteksti, ilmiön intentio ja prosessin näkökulmat. Kontekstin avulla pyritään kuvaamaan ilmiöön liittyviä asiayhteyksiä, tutkimusaineiston keräämistä ja tutkimustilannetta. Intention avulla tutkija tarkkailee tutkittavan kohteen tutkimustilanteeseen liittyviä motiiveja. Prosessin avulla tarkastellaan tutkimuksen aikataulua ja tutkimusaineiston käsittelyä sekä tutkijan ymmärryksen kasvua tutkimuksen edetessä. (Vilkkä 2021, 120–121.)

Tämä opinnäytetyö on tutkimuksellinen kehittämistyö, joka on saanut alkunsa Oulun seurakuntayhtymän tarpeesta selvittää toimintolaskennan tarjoamat mahdollisuudet rippikoulutyön kustannusten laskemisessa. Tutkimuksellisen kehittämistyön tarkoituksena on ratkaista olemassa oleva ongelma, joka saa yleensä alkunsa organisaation käytännön ongelmasta tai tarpeesta kehittää toimintaansa. Tutkimuksellisen kehittämistyön ero tieteelliseen tutkimukseen on työn päämäärässä. Tieteellisen tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa uutta tietoa, kun tutkimuksellisen kehittämistyön tarkoituksena on saada aikaan uusia keinoja ongelman ratkaisemiseksi. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2015, 18–20.)

Opinnäytetyön kehittämistehtävän lähestymistapana käytetään konstruktivistista tutkimusta, sillä sen tarkoituksena on yhdistää käytännön ongelma teoreettiseen tietoon ja tuottaa tutkimuksen kohteena olevaan organisaatioon tietoa ongelman ratkaisemiseksi. Opinnäytetyön kehittämistehtävän tarkoituksena on yhdistää teoreettinen tieto sekä tuottaa Oulun seurakuntayhtymälle uutta tietoa toimintolaskennan käyttömahdollisuuksista rippikoulutyössä. Konstruktivisen tutkimuksen tarkoituksena on myös pyrkiä rakentamaan uudenlainen tapa toimia, joka pohjautuu tutkimuksen kehittämistehtävästä saataviin tuloksiin ja on teoreettisesti perusteltu ratkaisu. Opinnäytetyön kehittämistehtävän tarkoituksena on pyrkiä ratkaisemaan Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintolaskennan ongelmat ja rakentamaan uusi toimintatapa kustannusten laskemiseen. Näin ollen konstrukttiivinen tutkimus soveltuu erittäin hyvin tämän opinnäytetyön tutkimuksen lähestymistavaksi. Konstruktivisessa tutkimuksessa voidaan myös käyttää useita erilaisia tutkimusmenetelmiä, kuten kyselyjä ja haastatteluja aineiston keräämiseksi. Myös tässä opinnäytetyössä käytetään tutkimusmenetelminä haastatteluja sekä kyselyä. (Ojasalo ym. 2015, 65, 68.)

3.1 Teemahaastattelu

Usein laadullisessa tutkimuksessa tutkimusaineiston keräämisen menetelmäksi valitaan ihmisten kokemukset puheen muodossa eli haastattelut (Vilkkä 2021, 122). Haastattelu on haastateltavan ja haastattelijan välinen luottamuksellinen vuorovaikutustilanne, jonka aikana haastattelijan tulisi saada haastateltava kertomaan vapautuneesti tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä (Kananen 2017, 91). Haastattelut ovat myös joustava aineiston keräysmuoto ja sen avulla voidaan syventää saatavaa tietoa ja esittää tarkentavia lisäkysymyksiä (Hirsjärvi & Hurme 2001, 34–35).

Teemahaastattelussa ilmiötä lähestytään nimenomaan eri teemojen avulla ei kysymysten. Tällä tavoin pyritään saavuttamaan mahdollisimman laaja käsitys tutkittavasta ilmiöstä. Ennen teemahaastattelujen tekemistä tutkijalla tulee olla ennakkokäsitys tutkittavasta ilmiöstä, jotta haastattelua varten voidaan laatia aiheeseen sopivat teemat. Teemahaastattelun runko syntyy tutkijan ennakkokäsityksistä tutkittavaa aihetta kohtaan. (Kananen 2017, 90.) Teemahaastattelut tehdään puolistrukturoitujen kysymysten avulla, joita käytetään silloin kun halutaan ymmärtää syvällisemmin tutkittavaa kohdetta ja selvittää haastateltavien todellisia ajatuksia. Teemahaastattelun avulla tutkija pyrkii kasvattamaan ymmärrystään ilmiöstä kysymysten ja teemojen avulla (Kananen 2017, 89–90).

3.2 Asiantuntijahaastattelu

Asiantuntijahaastattelujen tavoitteena on tuottaa tutkimukselle uutta tietoa hyödyntämällä asiantuntijoiden osaamista ja tietämystä tutkittavasta aiheesta. Haastattelujen lähtökohtainen oletamus on se, että haastateltavalla on syvällisempää tietoa tutkittavasta aiheesta, joten haastattelujen avulla on mahdollista saada uutta tietoa sekä uusia näkökulmia tutkittavaan aiheeseen. Asiantuntijahaastatteluissa tutkimuksen kohteena ei ole haastateltava, vaan hänen tietonsa ja näkemyksensä tutkimuksen kohteena olevasta aiheesta. Asiantuntijoiden haastattelut tehdään yleensä puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. (Alastalo, Åkerman & Vaittinen 2017, 218–219, 221.)

Asiantuntijaa ja asiantuntijuutta ei voi yksiselitteisesti määritellä, mutta yleisesti ottaen asiantuntijana voidaan pitää sellaista henkilöä, jolla on maallikkoa laajemmat tiedot tai taidot aiheesta. Usein asiantuntijuutta määritellään myös ammatillisten aseman, tehtävän ja tiedon avulla, jolloin heitä voidaan pitää oman alansa asiantuntijoina. (Alastalo ym. 2017, 215). Haastateltavien valinnassa tulee

myös kiinnittää huomiota siihen, mitä ollaan tutkimassa. Tutkimuksen kannalta on tärkeää, että haastateltavat valitaan tutkimukseen heidän asiantuntemuksensa tai kokemuksensa vuoksi. (Vilkkä 2021, 135.)

3.3 Kyselytutkimus

Kyselytutkimusta käytetään usein määrällisessä tutkimuksessa, koska se on nopea ja tehokas tapa kerätä laaja tutkimusaineisto (Ojasalo ym. 2015, 121). Laadullisessa tutkimuksessa kyselytutkimusta voidaan hyödyntää, kun halutaan tutkia vastaajien kokemuksia, mielipiteitä ja suhtautumista tutkittavaan ilmiöön (Kananen 2017, 94).

Kyselytutkimuksessa kysytyt kysymykset voivat olla strukturoituja tai puolistrukturoituja kysymyksiä. Strukturoiduissa kysymyksissä vastaajille annetaan valmiit vastausvaihtoehdot ja puolistrukturoiduissa kysymyksissä vastaajilla on vapaus vastata haluamallansa tavalla. Kyselytutkimuksissa käytetään yleensä strukturoituja kysymyksiä, sillä ne selkeyttävät tutkimuksen mittausta ja tietojen käsittelyä. (Vehkalahti 2019, 24–25.) Kyselytutkimusten kysymysten tulee rakentua tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen ja jokaiselle esitetylle kysymykselle tulee löytyä peruste työn teoreettisesta viitekehyksestä (Tuomi & Sarajärvi 2013, 75).

Kyselytutkimuksen vastauslomakkeen tulee olla mahdollisimman helppo ja selkeä, sillä vastaajat eivät halua käyttää pitkiä aikoja lomakkeen täyttämiseen. Kyselylomaketta on myös hyvä testata tutkimukseen kuuluvalla kohderyhmällä, jotta saadaan käsitys siitä, kuinka kysymykset ymmärretään ja saadaan selville, onko tutkimukseen valittu oleelliset kysymykset. Testiryhmän palautteen perusteella voidaan vielä korjata lomakkeen ongelmat. (Vehkalahti 2019, 48.) Kyselytutkimus voidaan suorittaa muun muassa sähköpostin, internetin tai perinteisen lomakekyselyn avulla. Sähköposti ja internet tutkimusten tekemiseen liittyy myös tutkimuseettisiä ongelmia, sillä vastaaja voidaan tunnistaa joko sähköposti-, tai IP-osoitteen avulla (Vilkkä 2021, 95).

3.4 Aineistoanalyysi

Sisältöanalyysi on perusanalysointimenetelmä, jota yleensä käytetään laadullisessa tutkimuksessa. Sisältöanalyysin avulla kerrotaan, mistä aineisto koostuu ja millaisilla keinoilla aineiston analyysi on toteutettu. Sisältöanalyysia käytetään kirjoitettujen, nähtyjen ja kuultujen aineistojen

sisällön analysoinnissa. Sisältöanalyysin avulla annetaan yleinen kuvaus analyysin toteuttamisesta, joka yleensä perustuu tutkijan tekemään aineiston litterointiin, luokitteluun ja aineiston yleiseen kuvaamiseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91–92.)

Haastattelututkimuksen aineiston käsittely aloitetaan litteroinnilla eli puheen muuttamisella tekstimuotoon. Litteroinnille ei ole yksiselitteistä ohjetta ja usein litteroinnin tarkkuus riippuu tutkimustehävästä. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 139.) Aineiston kuvaamisen avulla tutkija käy aineiston läpi ja merkitsee sen aineiston, joka palvelee parhaiten tutkimuksen kohteena olevaa ongelmaa. Litteroinnin avulla tutkimuksen tekijä jäsentää tutkimuksesta saadun aineiston, joka auttaa jäsentämään ja kuvailemaan tutkittavaa asiaa. Luokittelun avulla tutkittava aineisto voidaan luokitella esimerkiksi teemoittain, jossa aineisto järjestellään aihealueittain teemojen mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92–93.)

Tutkimuksen tavoitteiden perusteella litterointi voidaan suorittaa useilla eri tasoilla. Tyypillisesti litterointi voidaan suorittaa joko sanatarkasti litteroiden tai osittaisesti litteroiden tutkimuksen teemojen mukaisesti. (Vilka 2021, 136–137.) Sanatarkassa litteroinnissa aineisto puretaan pikkutarkasti, jolloin haastattelusta litteroidaan kaikki muun muassa tauot, äänenpainot ja naurahdukset. Tutkimuksen haastattelun voi myös purkaa teema-alueittain, jolloin samaa teema-aluetta koskevat keskustelut kootaan yhteen saman teeman alle. Mikäli aineisto litteroidaan teema-alueittain, ei haastattelujen purkaminen sanatarkasti ole välttämätöntä, vaan haastattelut voidaan litteroida ja taulukoida esimerkiksi teemojen mukaisesti. Teema-alueittain litteroituun aineistoon tulee merkitä vastaajien tunnistetiedot, jotta jatkokäsittelyssä pystytään erottamaan vastaajat toisistaan. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 141–142.)

Litteroinnin yhteydessä aineisto tulee myös anonymisoida eli tekstistä pitää poistaa sellaiset tunnistetiedot, joiden avulla vastaaja on mahdollista tunnistaa. Aineiston anonymisointia voidaan tehdä esimerkiksi muuttamalla, poistamalla tai kategorisoimalla litteroitavaa tekstiä. Aineistoa muuttamalla tutkimukseen osallistuvilla haastateltavilla keksitään pseudonimi, jonka avulla voidaan korvata haastateltavien oikeat nimet. Kategorisoinnin avulla muutetaan epäsuoria tunnistetietoja yläkäsitteiksi, esimerkiksi täsmälliset ammatit voidaan korvata ammattialana. Anonymisointi tehdään myös haastattelun aikana esiin tuleviin yksittäisiin tunnistetietoihin, jolloin esimerkiksi esiin tulevat henkilönimet voidaan kirjata kollega. Joissain tapauksessa aineisto voidaan anonymisoida poistamalla, jolloin haastattelun tunnistetiedot hävitetään ja aineistosta voidaan esimerkiksi poistaa

haastateltavien yhteystiedot. On myös mahdollista, että poistetaan ääni-, ja videotallenteita, jolloin tutkimuksen jatkokäyttöön jää ainoastaan litterointi. (Rantala & Kuula-Luumi 2017, 419–420.)

3.5 Metodologiset valinnat

Metodologiaa voidaan pitää tutkimuksen kehittämistoiminnan sääntönä, jonka avulla voidaan määritellä käytettävät metodit tutkimuksen päämäärän saavuttamiseksi (Tuomi 2007, 31). Tutkimuksen metodologian mukaisesti kehittämistehtävän on pyrittävä vastaamaan kysymyksiin todellisuuskäsityksestä, tiedontuotannosta, kehittämistoiminnan intressistä ja luonteesta (Toikko & Rantanen 2009, 54).

Tutkimuksellisen kehittämistoiminnan periaatteiden määrittäminen on oleellista tutkimuksen kehittämistoiminnan kannalta, sillä sen avulla pyritään vastaamaan kysymyksiin tiedon tuottamisesta, kehittämisestä ja luonteesta. Näiden metodologisten kysymysten avulla voidaan perustella tutkimuksessa käytettyjen metodien valinnat. (Toikko & Rantanen 2009, 35.)

Tutkimuksellinen kehittämistoiminta saa yleensä alkunsa todellisesta ongelmasta eli niin sanotusti arkiajatteluun pohjautuvasta todellisuuskäsityksestä, jonka avulla voidaan kuvata kehittämistoiminnan tavoitteet, toimijat ja työmuodot (Toikko & Rantanen 2009, 35). Tutkimuksellisessa kehittämistoiminnassa on tärkeää huomioida se, että tutkimuksellisuus pysyy osana kehittämistyötä ja sen tärkeimpinä kriteereinä voidaan pitää järjestelmällisesti, analyyttisesti ja kriittisesti tehtyä työtä (Ojasalo ym. 2015, 21). Reflektoinnin avulla voidaan arvioida kehittämisen menetelmiä ja toimintatapoja läpi työn (Toikko & Rantanen 2009, 52).

Opinnäytetyön tutkimuksellinen kehittämistoiminta on saanut alkunsa todellisesta ongelmasta eli niin sanotusti arkiajatteluun pohjautuvasta näkemyksestä. Tutkimuksellisen kehittämistoiminnan kannalta opinnäytetyössä tulee pyrkiä vastaamaan kysymyksiin tiedon tuottamisesta, kehittämisestä ja sen luonteesta. Näihin kysymyksiin pyritään vastaamaan kuvaamalla avoimesti työn eri vaiheet ja valitut tutkimusmenetelmät. Opinnäytetyön tutkimuksellisuuden tärkeimpinä kriteereinä voidaan pitää järjestelmällisesti, analyyttisesti ja kriittisesti tehtyä työtä. Opinnäytetyön analyyttisyyttä ja kriittisyyttä voidaan arvioida refleктоimalla kehittämisen menetelmiä ja toimintatapoja.

Ontologian avulla kuvataan kehittämistehtävän todellisuuskäsityksiä useasta eri näkökulmasta, kuten realismin, konstruktionismin, faktan ja tulkinnallisen näkökulman avulla. (Toikko & Rantanen 2009, 36). Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävä kuvataan realistisella lähestymistavalla, jonka avulla kartoitetaan organisaation olemassa oleva tilanne tutkimusongelman näkökulmasta. Työstä saatavilla tuloksilla pyritään parantamaan sekä muuttamaan organisaation toimintatapoja, jolloin opinnäytetyön kehittämistoiminnan tavoitteena voidaan pitää reaalitodellisuuden muuttamista konkreettisesti näkyvällä tavalla. Opinnäytetyön tekemisessä tulee myös huomioida konstrukttiivinen näkökulma ja pohtia kenen näkökulmasta kehittämistehtävää tarkastellaan, sillä organisaation kehittämistodellisuus voi riippua siitä, katsotaanko kehittämistehtävää johdon, työntekijän vai asiakkaan näkökulmasta (Toikko & Rantanen 2009, 37). Tämän opinnäytetyön kehittämistodellisuutta pyritään tarkastelemaan johdon näkökulmasta sekä saamaan toimivia ratkaisuja johtamisen tueksi.

Epistemologian avulla pyritään selvittämään tutkimuksellisen kehittämistehtävän tietokäsityksiä siitä, millaista tietoa on saatavilla ja kuinka pätevää se on. Tutkimuksellisessa kehittämistoiminnassa tiedon tulee olla arkitietoa monipuolisempaa tietoa, joka ei voi perustua vain omaan näkemykseen, kokemukseen tai tuntemukseen jostain asiasta. Kehittämistoiminnan tavoitteena on tiedon tuottaminen kehitettävän asian tueksi, jonka avulla voidaan arvioida kehitettävää asiaa. (Toikko & Rantanen 2009, 40–41.) Opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä tulee olla arkitietoa monipuolisempaa tietoa, jolloin lähteinä tulee käyttää kansainvälisiä lähteitä, alan ammattikirjallisuutta sekä tieteellisiä artikkeleita ja tutkimuksia. Näin voidaan varmistaa se, että opinnäytetyön teoreettisesta viitekehyksestä tulee riittävän laaja. Opinnäytetyön tekemisessä tulee kiinnittää huomiota myös siihen, että tieto ei perustu kokemuksiin vaan tiedolle tulee aina löytyä kirjallinen lähde, johon voidaan peilata kokemuksia ja näkemyksiä tutkittavasta asiasta.

Uuden tiedon syntyminen tapahtuu pääsääntöisesti aidossa toimintaympäristössä, jolloin syntyvä tieto saa alkunsa käytännön ongelmasta, johon pyritään etsimään uutta ratkaisua. Monesti tällainen tieto on transdisplinaarista tietoa eli teorian ja käytännön raja-aitojen ylittävää tiedonmuodostusta. Uusi tieto syntyy tutkijan ja tutkimuskohteen vuorovaikutuksesta sekä kriittisestä arvioinnista ja sitä tulee pystyä perustelemaan tiedon käytettävyyden ja hyödynnettävyyden näkökulmasta. (Toikko & Rantanen 2009, 42–43.) Opinnäytetyössä syntyvä tieto saa alkunsa aidosta toimintaympäristöstä eli organisaation käytännön ongelmasta, johon pyritään kehittämistehtävän avulla etsimään ratkaisua. Opinnäytetyössä syntyvää tietoa voidaan pitää transdisplinaarisena tietona eli teorian ja käytännön yhdistävänä tiedonmuodostuksena. Opinnäytetyöstä syntyvää tietoa tulee arvioida kriittisesti sen perusteella, kuinka saatuja tietoja voidaan käyttää sekä hyödyntää organisaatiossa.

Tutkimuksen keskeisin tavoite on riippumattomuus, joka pyritään varmistamaan tutkimuksen kehittämistehtävässä käytettävillä tieteellisillä menetelmillä, joiden avulla pyritään varmistamaan tutkimuksen objektiivisuus ja riippumattomuus (Toikko & Rantanen 2009, 44). Tämän opinnäytetyön objektiivisuus pyritään varmistamaan käyttämällä kehittämistehtävässä tieteellisiä menetelmiä sekä kuvamaan opinnäytetyön eri vaiheet riittävän tarkasti.

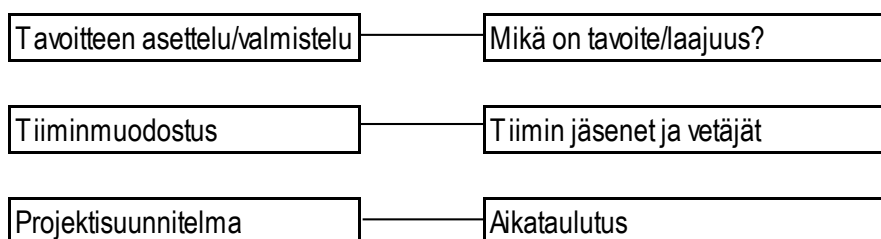
4 TOIMINTOLASKENTA RIPPIKOULUTYÖSSÄ

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannuksia lähdetään laskemaan toimintolaskennan menetelmien avulla. Koska rippikoulutyön kustannuksia ei ole aikaisemmin systemaattisesti laskettu, hyödynnetään opinnäytetyön kehittämistehtävässä Alholan toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) prosessikaaviota, jonka avulla käydään toimintolaskennan prosessin eri vaiheet läpi. Toimintolaskentaprosessin läpikäymisen avulla selvitetään rippikoulutyön kustannusrakenne sekä rippikoulutyön kustannukset.

Toimintolaskennan tuloksia arvioidessa tulee kuitenkin huomioida se, että Oulun seurakuntayhtymän toiminnan tavoitteet ovat yhteiskunnallisia eikä näitä palveluita voi jättää tuottamatta, vaikka se ei olisi taloudellisesti kannattavaa, kuten Tammikin (2016, 42) toteaa. Raudasojan ja Suomelan (2014, 67) mukaan yhteiskunnallisten palveluiden tuottajat voivat tarjota palveluitaan ilmaiseksi tai pienemmällä hinnalla, mitä palvelun kustannukset todellisuudessa ovat. Myös Oulun seurakuntayhtymä tarjoaa palveluitaan ilmaiseksi tai perivät siitä pienen korvauksen, kuten esimerkiksi rippikoulumaksun.

4.1 Rippikoulutyön toimintolaskennan lähtötilanteen kartoitus

Alhola jakaa toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) seitsemään eri vaiheeseen ja sen kolme ensimmäistä vaihetta voidaan esittää seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 8. Toimintolaskennan kolme ensimmäistä vaihetta (Alhola 2016, 104).

Oulun seurakuntayhtymän lähtötilanne lähdetään kartoittamaan kuvio kahdeksan mukaisesti määrittelemällä työn tavoite, tiimi ja projektisuunnitelma. Työn tavoitteena on selvittää, soveltuuko toi-

mintolaskenta Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toiminnan kustannusten laskemiseen. Toimintolaskennan toimivuutta testataan laskemalla Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toiminnan kustannuksia.

Tutkimuksen tavoitteen ja laajuuden määrittelemisen jälkeen tulee Alholan (2016, 104) mukaan määritellä tiimi sekä aikatauluttaa työ. Koska kyseessä on opinnäytetyö, niin tiimi muodostuu ainoastaan opinnäytetyön tekijästä. Työ aikataulutetaan noin kymmenen kuukautta kestäväksi projektiksi ja aikataulusta (kuvio 17) sekä projektisuunnitelmasta kerrotaan tarkemmin luvussa 5.2 tutkimuksen luotettavuuden arviointi.

Oulun seurakuntayhtymän toimintolaskennan lähtötilannetta lähdettiin tutkimaan kyselytutkimuksen ja teemahaastattelujen avulla. Haastattelujen teemat (liite 3) sekä kyselytutkimuksen (liite 4) kysymykset pohjautuvat tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen, jonka pohjalta kehittämistehtävän tutkimuksen kysymykset laadittiin. Ennen kuin kyselytutkimusta ryhdyttiin viemään eteenpäin, testattiin kyselylomakkeen kysymykset pienessä testiryhmässä, joka koostui neljästä Oulun seurakuntayhtymän työntekijästä. Testiryhmältä saadun palautteen perusteella muutamia lomakkeen kysymyksiä selkeytettiin ja sanamuotoja muutettiin. Korjausten jälkeen lomaketta testattiin vielä keran testiryhmässä, jotta saatiin selville, olivatko korjaukset onnistuneet.

Kyselylomakkeen testaamisen jälkeen suoritettiin kyselytutkimus Oulun seurakuntayhtymän käytössä olevalla Webropol kysely- ja raportointisovelluksen avulla. Opinnäytetyön kyselytutkimus luotiin sähköiseksi lomakkeeksi Webropoliin, josta se lähetettiin sähköpostilinkkinä jokaiselle Oulun seurakuntayhtymän työntekijälle. Kyselytutkimuksen linkki lähetettiin 420 työntekijälle ja tutkimus suoritettiin 20.3.2023–3.4.2023. Kyselyyn vastanneiden aktiivisuutta seurattiin tutkimuksen aikana ja kun vastausaika oli kulunut viikko, tarkistettiin kyselyn vastausprosentti. Koska vastausprosentti oli vain 6,6 prosenttia, lähetettiin kyselytutkimukseen osallistuville sähköpostilla muistutus. Muistutuksesta huolimatta kyselytutkimuksen vastausprosentti jäi 10,9 prosenttiin. Kyselytutkimukseen vastanneista 43 prosenttia työskenteli seurakunnissa ja 57 prosenttia työskenteli palveluyksiköissä.

Kyselytutkimuksen päätyttyä ryhdyttiin käsittelemään saatuja vastauksia. Koska kysely suoritettiin sähköisesti, pystyttiin järjestelmästä ajamaan suoraan vastauksittain luokitellut raportit eikä erillistä vastausten käsittelyä tarvinnut tehdä. Sähköinen kyselytutkimus myös takasi vastaajien anonymiteetin, sillä Webropol huolehti anonymisoinnista eikä vastauksia ja vastaajia voinut yhdistää toisiinsa.

Opinnäytetyön toisena tiedonkeruumenetelmänä käytettiin teemahaastatteluja, jotka suoritettiin Oulun seurakuntayhtymän asiantuntijoille. Asiantuntijuutta ei voi yksiselitteisesti määritellä, mutta asiantuntijana voidaan pitää sellaista henkilöä, jolla on maallikkoa laajemmat tiedot tutkittavasta aiheesta, kuten Alastalo ym. (2017, 215) toteavat. Tutkimukseen haastateltiin yhteensä viisi henkilöä, joista neljä henkilöä työskenteli Oulun seurakuntayhtymässä ja yksi henkilö työskenteli toisen seurakunnan palveluksessa. Tutkimuksen haastateltavien valintaan vaikutti haastateltavien asiantuntemus, organisaation asema sekä aiheeseen liittyvä kokemus. Näiden valintakriteerien perusteella voidaan olettaa, että haastateltavilla on maallikkoa laajemmat tiedot tutkittavasta aiheesta. Opinnäytetyössä haastateltiin myös toisen seurakunnan edustajaa, jotta saatiin laajempi näkökulma seurakuntien toiminnasta. Toisen seurakunnan edustajan valintaan vaikutti haastateltavan kokemus sekä asema seurakunnan talousjohtajana, jonka perusteella haastateltavaa voidaan pitää oman alansa asiantuntijana.

Teemahaastattelut nauhoitettiin ja niiden litterointi suoritettiin teema-alueittain, jolloin aineiston samentarkka purkaminen ei ollut tarkoituksenmukaista. Litteroinnin yhteydessä aineistoon merkittiin vastaajien tunnistustiedot H1, H2, H3, H4 ja H5, jotta vastaukset voitiin erottaa myöhemmin toisistaan. Teemahaastattelujen litteroinnin yhteydessä tehtiin myös haastattelujen anonymisointia, jotta yksittäistä vastaajaa ei voida tunnistaa. Tällaisia tunnistettavia tietoja, joita anonymisointiin oli muun muassa työntekijöiden, kirkkojen ja seurakuntatalojen nimet. Myös tapahtumien nimet anonymisointiin, sillä yksittäisten tapahtumien nimeäminen olisi helpottanut vastaajien tunnistamista.

Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille tehdyn kyselytutkimuksen vastauksista sekä teemahaastatteluissa käytyjen keskustelujen pohjalta saatiin selville vastaajien mielipiteitä ja näkemyksiä Oulun seurakuntayhtymän toimintolaskennan lähtötilanteesta. Tutkimuksesta saatujen tuloksien pohjalta lähdettiin käymään Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintolaskentaa läpi Alholan prosessikaavion (kuvio 3) mukaisesti.

4.2 Rippikoulutyön toimintolaskennan lähtötilanne

Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille tehdyn kyselytutkimuksen mukaan 77 prosenttia vastaajista kertoo, että seurakunnassa/palveluyksikössä lasketaan toiminnan kustannuksia. Vastaavasti 68 prosenttia vastaajista kertoo tietävänsä, kuinka paljon seurakunnan/palveluyksikön toiminnan järjestäminen maksaa. Kyselystä saadut tulokset käydään vielä teemahaastatteluissa läpi, jotta

saadaan syvällisempi ymmärrys kustannuslaskennan käyttämisestä seurakunnan/palveluyksikön toiminnassa. Kustannuslaskennan merkitystä ja sen käyttöä kommentoitiin haastatteluissa seuraavasti:

"Mitä on niinku mielekästä laskea?" Ehkä joku rippikoulu tavallaan." H3

"Ei semmoista kovin tarkkaa kustannuslaskentaa ei tehdä näin yhtymän seurakunnassa, koska meillä on tää järjestelmä, jossa meidän tavoite on niinku pysyä siinä meidän omassa budjetissa. Ja se katsotaan sen kannalta se asia." H1

"Ei meillä varsinaisesti mitään semmosta laskentaa oo. Mutta me ollaan tehty semmoisia omia arvioita." H5

Haastatteluissa käytyjen keskustelujen sekä kyselytutkimuksessa saatujen tuloksien perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymässä ei tehdä systemaattista kustannuslaskentaa. Haastatteluissa kuitenkin kävi ilmi, että yksittäisen retken tai tapahtuman kustannuksia lasketaan. Haastateltavat kommentoivat yksittäisen tapahtuman tai retken laskentaa seuraavasti:

"Tämmönen niin kuin retki. Niin niissähan se on selkeempi ja katotaan, mitä bussi maksaa ja mitä maksaa majoitus. Ja suurin osa retkistä tehdään jopa niin, että bussi ja majoituskulut maksetaan osallistumismaksuilla." H1

"xxx tapahtuma, on hyvä esimerkki. Ja sittenhän mä voin laskea sen kustannuksen, sillä lailla ihan raa'asti. Tuo tuli nyt maksamaan sitten vaikka euroa per ihminen." H3

Lähtötilanteen kartoituksen jälkeen voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän kustannuslaskenta ei ole vielä kovin systemaattista vaan sitä käytetään lähinnä yksittäisten tapahtumien ja retkien kustannusten laskemiseen. Lähtötilanteen kartoituksen jälkeen lähdetään selvittämään tarkemmin organisaation toimintaa toimintoanalyysin avulla.

4.3 Rippikoulutyön toimintoanalyysi

Toimintoanalyysin avulla kuvataan Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toiminnot ja tekemiset. Alholan (2016, 104) mukaan toimintoanalyysissä selvitetään, mitä yrityksessä tehdään, kuinka siihen kulutetaan resursseja ja mikä on toimintojen aikaansaannos. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintoanalyysi tehdään Alholan esittämän toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) mukaisesti, jossa toimintoanalyysia kuvataan seuraavanlaisesti.



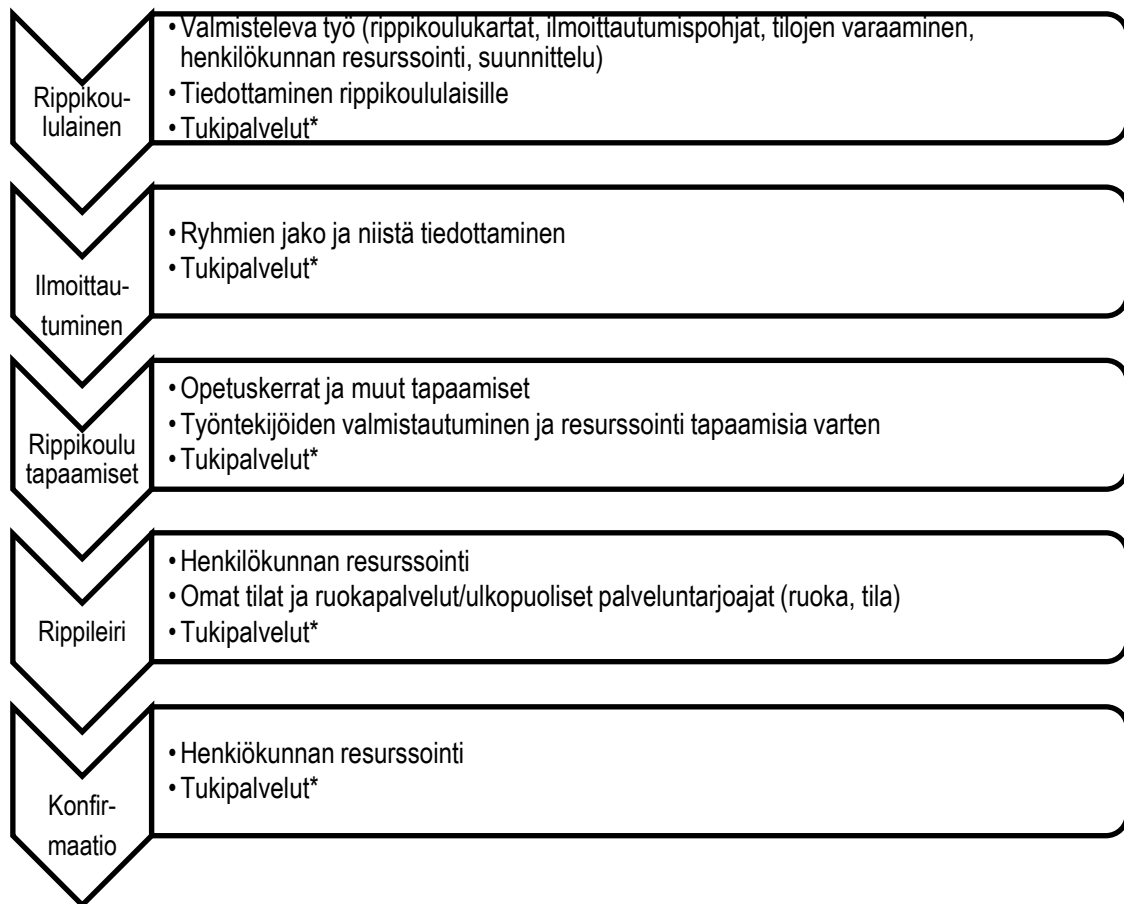
Kuvio 9. Toimintoanalyysi (Alhola 2016, 104).

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintoanalyysi tehdään kuvio yhdeksän mukaisesti selvittämällä organisaation toimiotaketju, toiminnot ja tekemiset.

Lumijärven ym. (1995, 34) mukaan toimintoketjun kuvaaminen aloitetaan organisaation keskeisimmästä toiminnosta eli niin sanotusta ydinketjusta. Tässä tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyötä, joka on organisaation keskeinen toimintamuoto ja näin ollen sitä voidaan pitää organisaation yhtenä ydinketjuna. Rippikoulutyön ydinketjun määrittelemisen jälkeen voidaan lähteä selvittämään tukitoimintojen ketjua, kuten Lumijärvin ym. (1995, 34) toteaa.

Suomala ym. (2011, 137) mukaan toimintoanalyysin avulla määritellään organisaation toiminnot kokonaisuuksiksi, jotta toimintojen seuraaminen ja mittaaminen on mahdollisimman helppoa. Myös Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön ydinketjun ja tukitoimintojen ketjun toiminnot pyritään määrittelemään mahdollisimman selkeiksi kokonaisuuksiksi, jotta toiminnasta saadaan muodostettua selkeä sekä mitattavissa oleva kokonaisuus. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintoketju selvitetään haastattelemalla organisaation työntekijöitä sekä hyödyntämällä jo olemassa olevaa rippikoulutyön prosessikuvauksen kaavioita. Haastattelujen ja organisaation aikaisempien

prosessikaavioiden pohjalta Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintoketjua voidaan kuvata seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 10. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön ydinketju ja tukitoimintojen ketju.

(Tukipalvelut* = Oulun seurakuntayhtymän sisäisiä palveluita, jotka käsittävät muun muassa it-palvelut, taloushallinnon palvelut, emäntäpalvelut, leirikeskuspalvelut, kiinteistöpalvelut, aluekeskusrekisterin palvelut, viestintäpalvelut ja henkilöstöhallintopalvelut.)

Kuvio 10 alaspäin osoittavat nuolet kuvaavat rippikoulutyön ydinprosessia ja nuolien vieressä olevat laatikot kuvaavat tukitoimintojen ketjua. Alholan (2016, 27–28) mukaan organisaation toimintoketju käynnistyy ulkopuolisesta impulssista, joka kulkee läpi koko organisaation aina palvelun suorittamiseen asti. Myös Oulun seurakuntayhtymän toimintoketjun ydinprosessi käynnistyy ulkopuolisesta impulssista eli rippikoululaisesta. Tämä ulkopuolinen impulssi käynnistää Alholan (2016, 27–28) kuvaaman toimintoketjun, joka etenee vaiheittain läpi koko Oulun seurakuntayhtymän organisaation kuluttaen sen resursseja ja aiheuttaen kustannuksia.

Toimintoanalyysin avulla pyritään myös selvittämään tuottavatko toiminnot lisäarvoa vai ovatko toiminnot lisäarvoa tuottamattomia. Tätä kartoitetaan kyselytutkimuksen ja teemahaastattelujen avulla. Koska kyselytutkimus osoitetaan koko henkilökunnalle, niin kysymyksiä ei voida yksilöidä koskemaan pelkästään rippikoulutyön prosesseja. Tämän vuoksi tutkimuksessa kysytään seurakunnan/palveluyksikön prosesseista ja niiden toimivuudesta yleisellä tasolla. Teemahaastattelujen avulla saadaan syvällisempää tietoa rippikoulutoiminnan prosesseista.

Kyselytutkimuksessa selvitetään vastaajien näkemyksiä seurakuntien/palveluyksiköiden prosesseista. Kyselytutkimuksen vastaajista 96 prosenttia kertoo, että seurakuntien/palveluyksiköiden prosessien tulee olla tehokkaita. Kuitenkin 52 prosenttia vastaajista on sitä mieltä, että seurakunnan/palveluyksikön prosessit ovat tehottomia. Vaikka prosessit koetaan tehottomiksi, niin 77 prosenttia vastaajista kuitenkin kertoo tietävänsä, millaisia prosesseja toiminnan, palvelun tai tilaisuuden järjestämiseen tarvitaan. Koska kyselytutkimuksessa ei tarkemmin määritelty, mitkä prosessit koetaan tehottomiksi, niin voidaan vain olettaa, että kaikki seurakunnat/palveluyksiköt eivät tuota Alholan (2016, 104) toimintoanalyysin mukaisesti lisäarvoa toiminnalle. Eräs vastaaja kuvaa yleisesti prosesseja seuraavasti:

”Ei ne oo niin tehokkaita ne prosessit aina kuin ne voisi olla. Ja tässäkin tulee ehkä tää seurakuntien ja yksikköjen välinen yhteistyö voisi olla sitten. Ja ehkä mä väitän, että se näinä talouden tiukkoina aikoina on kehittynytkin.” H3

Rippikoulutyön prosesseja kartoitetaan tarkemmin teemahaastattelujen avulla ja niiden prosesseja kuvataan muun muassa seuraavalla tavalla:

”Meidän rippikouluprosessi on ihan tyydyttävän hyvä.” H1

”Näen kyllä monessa kohtaan, että prosessit eivät ole tehokkaita. Aika paljon menee työtä siihen, että saa jonkun leirin pykättyä pystyyn ihan vaan sen, että teet paperityötä ja huolehtii varaukset kohilleen.” H5

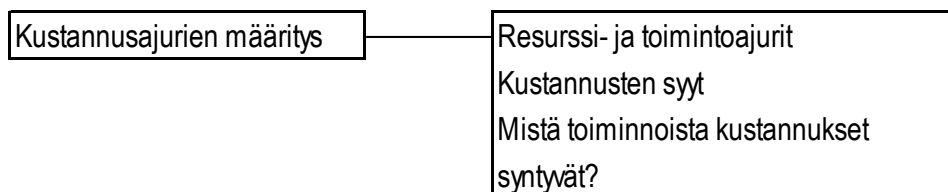
Teemahaastattelujen ja kyselytutkimuksen vastausten perusteella voidaan todeta, että vastaajien kokemus prosesseista vaihteli. Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että vastaajat tietävät, millaisia prosesseja tarvitaan, mutta kokivat olemassa olevat prosessit osittain tehottomiksi. Eräs vastaajista kiteyttää prosessit kokonaisuudessaan seuraavasti:

”Että nyt kohtalaisesti ne prosessit toimiin. Mutta niitä olisi hyvä tarkastella aina välillä, että miten ne toimii. Niitä ei ole välttämättä tehty niitä tarkasteluja kuin vain näissä, jotka on meille tosi tärkeitä.” H1

Teemahaastattelujen ja kyselytutkimuksen vastausten perusteella voidaan todeta, että tutkimukseen osallistuneiden mukaan Oulun seurakuntayhtymän prosesseja pitäisi tarkastella tarkemmin. Toimintolaskennan näkökulmasta katsottuna prosessien tehokkuus eli CAM-I ristin mukaisen horisontaalisen näkökulman tarkoituksena on tarkastella organisaation kokonaisprosesseja palvelun valmistamisessa. Kokonaisprosessien tarkastelun avulla saadaan lisäinformaatiota toimintoihin liittyvistä kustannusajureista ja niiden määrittelystä, kuten Alholakin (2016, 38) toteaa. Myös Oulun seurakuntayhtymälle kokonaisprosessien tarkasteleminen voi tuoda lisäinformaatiota prosessien toimivuudesta.

4.4 Rippikoulutyön kustannusajurit

Toimintoanalyysin jälkeen tarkastellaan rippikoulutyön kustannusajureita Alholan (2016, 104) toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) mukaisesti, jonka avulla kustannustajureiden määrittelymistä ja valintaa voidaan kuvata seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 11. Toimintolaskennan kustannusajureiden valinta (Alhola 2016, 104).

Kuvio 11 mukaisesti kustannusajureiden tunnistaminen lähtee liikkeelle kustannusten syntymekanismin selvittämisellä, jonka jälkeen lähdetään määrittelemään tarkemmin toiminnan resurssi-, ja toimintoajureita.

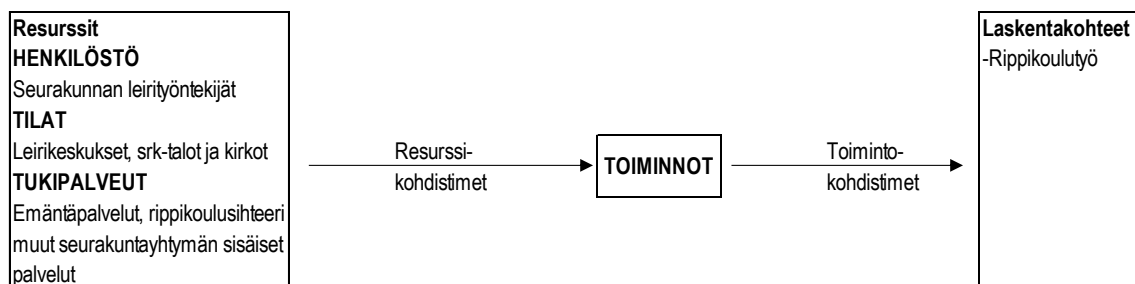
Rippikoulutyön kustannusten syntymekanismi selvitetään haastattelemalla Oulun seurakuntayhtymän työntekijöitä. Kuten Lumijärvinen ym. (1995, 58) toteaa organisaation avainhenkilöiden haas-

tatteleminen helpottaa oikeanlaisten kustannusajureiden valintaa sekä saadaan selville ne toiminnot, jotka aiheuttavat kustannuksia. Haastatteluissa Oulun seurakuntayhtymän työntekijät kertovat rippikoulutyön kustannusten synnystä seuraava:

”Meijän seurakunnassahan mennään ihan sillä minimillä. Siis meillähän ei lähde sinne leirille ku pappi ja nuorisotyönohjaaja ja hyvällä tuurilla kesätyöntekijä. Mutta sitäkään ei aina. Sitten siellä käy vieraillemassa saattaa käydä kanttori tai lähetyssihteeri tai diakoniatyöntekijä. Mutta pappi ja nuorisotyöntekijä ja sitten tietenkin isosia.” H5

”Meillä lähtee tietenkin niin ku yks pappi ja nuorisotyönohjaaja. Sitten lähtee ne isoset niitä on sitten varmaan ehkä joku viis plus yövalvoja. Sitten siellä leirillä saattaa niin kuin käydä tai etukäteen vierailla työntekijä rippikouluryhmässä. Kyllä mä sanoisin, että tuo joukko on varmaan siellä leirillä. Ja sittenhän sieltä tulee kiinteistöpalveluiden toimesta se muu emäntä ja sitten jos on jotain kiinteistöhuoltoporukkaa.” H3

Haastattelujen sekä toimintoanalyysin (kuvio 10) pohjalta määritellään rippikoulutyön resurssiajureita. Myös Suomalainen ym. (2011, 132–133) mukaan resurssiajureiden määrittäminen lähtee liikkeelle organisaation toimintoanalyysistä. Järvenpään ym. (2018, 128) mukaan organisaation toiminnon resurssit koostuvat tyypillisesti henkilöstöstä ja tiloista, joiden avulla organisaation toiminnot suoritetaan. Myös Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toiminnon resurssit voidaan jakaa kirjanpidon perusteella henkilöstökuluihin ja tilakuluihin ja ne voidaan esittää Suomalainen ym. (2011, 33) toimintolaskennan prosessikaaviossa seuraavasti:



Kuvio 12. Toimintoperusteisen kustannuslaskennan eteneminen Oulun seurakuntayhtymässä (Mukailltu Suomala ym. 2011, 133).

Haastattelujen ja toimintoanalyysin pohjalta Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset jaetaan kuvio 12 mukaisesti henkilöstö, tila, ja tukipalveluiden resursseihin, jotka ovat palvelusektorin tyypillisimmät kustannuksia aiheuttavia toimintoja, kuten Lumijärvin ym. (1995, 65, 68–73, 81) toteaa. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyöhön käytettävät henkilöstöresurssit muodostavat merkittävän kustannuserän rippikoulutyön kustannuksista. Haastattelujen avulla selvitetään, kuinka paljon henkilöstöresursseja ja aikaa sidotaan rippikoulutyöhön. Haastateltavat kertovat rippikoulutyöhön käytetystä työajasta seuraavaa:

"No se on oma arvio." H3

"Mutta ajallisesti yhteen rippikouluun mennee niin ku kuukausi sun vuoden töistä. Ollaan laskettu jostain, että se on 10 prosenttia työajasta Siinä on kuitenkin ennakkotapaamisia ja kaikkia yhteydenottoa ja soittoja. Sitten leiri ja konfirmaatio ja kaikki. Siitä voi suoraan aatella, että se on 10 prosenttia työajasta." H5

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että rippikoulutyöhön käytettävä työajan arvio perustuu työntekijöiden omiin prosentuaalisiin arvioihin. Järvenpää ym. (2010, 142–143) mukaan julkisella sektorilla työaikaperusteinen resurssijuri lasketaan yleensä prosentuaalisesti kokonaistyöajasta. Myös virastokollegio (2020, 5) ohjeistaa seurakuntia jakamaan palkkakustannukset prosentuaalisesti tai työtuntiarviona kokonaistyöajasta ja tämän ohjeistuksen mukaisesti myös rippikoulutyöhön käytettävää työaikaa on arvioitu Oulun seurakuntayhtymän työntekijöiden toimesta.

Toimintoanalyysistä, kirjanpidosta ja haastatteluista saatavien tietojen perusteella Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön henkilöstöresurssit ja työajan käyttö voidaan esittää seuraavan taulukon mukaisesti.

Taulukko 1. Rippikoulutyöhön käytetty aika prosentuaalisesti kokonaistyöajasta.

Ammattiryhmä	Vaihtoehto 1	Vaihtoehto 2
	Oma arvio	Kirjanpidon
	%-ajankäyttö	%-ajankäyttö
Pappi	10 %	6 %
Nuorisotyöntekijä	10 %	6 %
Isonen	100 %	100 %
Yövalvoja	100 %	100 %
Emäntä	21 %	9 %
Rippikoulusihteeri	15 %	0 %

Taulukossa yksi esitetään rippikoulutyön ammattiryhmien prosentuaalinen ajankäyttö, joka perustuu työntekijöiden omiin arvioihin sekä Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmästä saatavaan tilastoon. Taulukko yhden vaihtoehto yksi perustuu työntekijöiden omaan arvioon ajankäytöstä ja vaihtoehto kaksi perustuu kirjanpitoon kirjatuista laskennallisesti rippikoulutyölle kohdistetuista palkkakuluista sekä toiminnanohjausjärjestelmästä saatavasta emäntäpalveluiden toimintaraportista. Kuten taulukko yksi osoittaa, vaihtoehto yhden ja kahden arvojen eroavaisuuksiin vaikuttaa informaation keruutapa.

Taulukossa yksi emäntä ja rippikoulusihteeri muodostavat rippikoulutyön tukipalvelut, jotka voidaan kohdistaa suoraan rippikoulutyölle prosentuaalisesti ajankäytön mukaan. Ajankäytön arvio perustuu työntekijöiden omaan arvioon rippikoulutyöhön käytettävästä työajasta. Rippikoulutyön tukipalveluihin kuuluvat myös muun muassa palkkahallinto, tietohallintopalvelut sekä kirjanpito, mutta näitä kuluja ei voida kohdistaa suoraan rippikoulutyölle. Tällaisten tukipalveluiden kulut, jotka eivät tuo lisäarvoa päätöksentekoon voidaan jättää harkinnan mukaan kohdistamatta toiminoille, kuten Lumijärvin ym. (1995, 74) ohjeistaa.

Kuvio 12 mukaisesti Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön resurssit jaetaan henkilöstöresursien lisäksi tiloihin ja tukipalveluihin. Tilat koostuvat Oulun seurakuntayhtymän toiminnallisista tiloista eli kirkoista, seurakuntataloista, seurakuntakodeista ja leirikeskuksista, joissa rippikoulut järjestetään. Tilojen käyttöaste perustuu Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmästä saatavan raporttiin ja ne voidaan esittää seuraavan taulukon avulla.

Taulukko 2. Oulun seurakuntayhtymän tilojen käyttöaste prosentti rippikoulutyössä.

	Vaihtoehto 1 Laskennallinen käyttöaste %	Vaihtoehto 2 Järjestelmän käyttöaste %
Tilat		
Leirikeskus	21	42
Muut	4	1

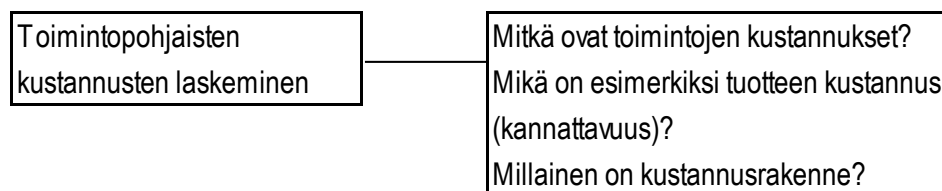
Taulukossa kaksi esitetään kaksi vaihtoehtoista tilojen käyttöaste prosenttia. Vaihtoehto yhden tilojen käyttöaste perustuu laskennalliseen käyttöaste prosenttiin, joka on saatu laskemalla vuonna 2022 toteutuneet rippikoululeirit. Taulukossa kaksi esitetty vaihtoehto kahden käyttöaste prosentit saadaan Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmästä.

Oulun seurakuntayhtymän kustannusajureiden valinnassa kiinnitetään erityisesti huomiota siihen, että ne kuvaavat rippikoulutyön toimintaa mahdollisimman hyvin ja tarvittava tieto on helposti saatavilla. Myös Lumijärvi ym. (1995, 59, 61–63) toteaa, että kustannusajureiden valinnassa tulee kiinnittää huomiota siihen, että ne kuvaavat organisaation toimintoja hyvin sekä tieto niistä on helposti saatavilla. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset saadaan helposti toiminnanohjausjärjestelmästä, jonne ne kirjataan aiheutumisperusteisesti suoraan tehtäväalueitten mukaisesti rippikoulutyölle, virastokollegion (2020, 1, 4, 5) ohjeistuksen mukaisesti. Näin ollen rippikoulutyön kustannuspaikat muodostavat Alholan (2016, 45) mukaisesti resurssialtaat, joihin jaotellaan sellaiset kustannukset, jotka liittyvät suoraan rippikoulutyön toiminnan kustannuksiin.

Opinnäytetyön kyselytutkimuksen avulla selvitetään, kohdistetaanko Oulun seurakuntayhtymän toiminnan kustannukset toimintolaskennan mukaisesti aiheutumisperusteisesti. Kyselytutkimuksesta saatujen vastausten mukaan 96 prosenttia vastaajista kertoo kohdistavansa kustannukset aiheutumisperusteisesti sille työmuodolle, joka sen on aiheuttanut. Kyselytutkimuksen perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän kustannukset kohdistetaan toimintolaskennan kannalta oikein aiheutumisperusteisesti. Alholan (2016, 45) toteaa, että toimintolaskennan onnistumisen kannalta kustannusten kohdistaminen aiheutumisperusteisesti on tärkeää.

4.5 Rippikoulutyön toimintolaskenta

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintopohjaiset kustannukset lasketaan Alholan (2016, 104) toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) mukaisesti, jossa toimintopohjaisten kustannusten laskeminen esitetään seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 13. Toimintopohjaisten kustannusten laskeminen (Alhola 2016, 104).

Kuvio 13 mukaisesti toimintopohjaisten kustannusten laskemisen tarkoituksena on selvittää toimintojen kustannus, kustannusrakenne sekä toiminnan kannattavuus. Rippikoulutyön toiminnan kus-

tannuksia ja toiminnan kannattavuutta laskiessa tulee kuitenkin muistaa, että Oulun seurakuntayhtymä tuottaa lakisääteisiä palveluita ja niitä ei voi jättää tuottamatta, vaikka ne eivät olisi taloudellisesti kannattavia. Koska palvelua ei voi jättää tuottamatta, tulee julkisten palveluiden tuottajien pyrkiä tuottamaan palvelunsa mahdollisimman taloudellisesti, kuten Näsikin ym. (2001, 14) toteaa. Myös Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille tehdyssä kyselytutkimuksessa selvitetään, kuinka tärkeäksi seurakunnan/palveluyksikön työntekijät kokevat kustannustehokkaan toiminnan. Kyselyyn vastanneiden mukaan 96 prosenttia on sitä mieltä, että seurakunnan/palveluyksikön tulee toimia kustannustehokkaasti.

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintolaskenta aloitetaan toiminnan kustannusrakenteen selvittämällä. Rippikoulutyön kustannusrakenne selvitetään hyödyntämällä Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmiä. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset kohdistetaan kirjanpidossa seurakunnittain rippikoulutyön kustannuspaikoille ja näille kustannuspaikoille kohdistetuista kuluista saadaan seuraavanlainen taulukko.

Taulukko 3. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusrakenne.

Oulun seurakuntayhtymä	Eur	%
Henkilöstökulut	728 792	60 %
Palvelujen ostot	90 833	7 %
Sisäiset erät	346 592	29 %
Aineet ja tavarat	47 596	4 %
Muut kulu	337	0 %
Rippikoulutyön kustannukset yhteensä	1 214 149	100 %

Lumijärvi ym. (1995, 65. 68–73, 81) mukaan palvelujen tuottamisen kustannukset muodostuvat yleensä henkilökustannuksista, operatiivisista kustannuksista ja tukitoiminnoista. Tämä samainen kulurakenne on myös nähtävillä Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusrakenteen taulukossa kolme, jossa henkilöstökulut muodostavat 60 prosenttia ja tukitoiminnot eli sisäiset erät muodostavat 29 prosenttia kokonaiskustannuksista. Taulukon kolme sisäiset erät muodostuvat emäntäpalveluiden eli ruokapalveluiden kuluista. Rippikoulut tarvitsevat myös leirikeskuksia, kirkkoja sekä seurakuntataloja toimintaansa varten. Nämä kustannukset eivät kohdistu Oulun seurakuntayhtymän kirjanpidossa rippikoulutyölle, vaan ne kohdistetaan suoraan kiinteistöille. Koska sisäisissä erissä ei näy tilakustannuksia, tulee ne huomioida erikseen joko laskennallisesti tai Oulun seurakuntayhtymän sisäistä tilojen käyttöasteraportointia hyödyntäen.

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön toimintolaskenta aloitetaan välittömien ja välillisten kustannusten tunnistamisella, kuten Vilkkumaakin (2005, 81, 220–221) ohjeistaa. Välittömät kustannukset ovat sellaisia kuluja, jotka voidaan kohdistaa suoraan rippikoulutyölle. Välilliset kustannukset koostuvat vastaavasti sellaisista toiminnoista, jotka eivät ole välttämättömiä palvelun kannalta ja näin ollen kustannukset eivät ole suoraan kohdistettavissa rippikoulutyölle. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön välittömien ja välillisten kustannusten tunnistamiseen käytetään toimintoanalyysia (kuvio 10), haastatteluja ja organisaation sisäisiä prosessikaavioita, jonka perustella kulut saadaan jaettua seuraavan kuvion mukaisesti välittömiin ja välillisiin kuluihin.

Välittömät kulut

- Henkilöstökulut
- Aineet ja tarvikkeet
- Palvelut

Välilliset kulut

- Tilat
- Emäntäpalvelut
- Elintarvikkeet
- Muut palvelut
- Rippikoulusihteeri

Laskentakohteen kustannukset

Kuvio 14. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön välittömät ja välilliset kustannukset.

Kuvio 14 mukaisesti laskentakohteen kustannukset saadaan selville, kun lasketaan välittömät ja välilliset kulut yhteen, kuten Vilkkumaakin (2005, 81, 220–221) toteaa. Välittömien ja välillisten kustannusten tunnistamisen jälkeen lähdetään laskemaan Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannuksia, jotka esitetään seuraavassa taulukossa.

Taulukko 4. Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset vuonna 2022.

	Vaihtoehto 1	Vaihtoehto 2	Vaihtoehto 3	Vaihtoehto 4	Vaihtoehto 5
Välittömät kulut	867 557	701 315	867 557	867 557	749 133
Henkilöstökulut	728 792	562 550	728 792	728 792	609 991
Aineet ja tarvikkeet	47 596	47 596	47 596	47 596	47 596
Palvelut	91 169	91 169	91 169	91 169	91 546
Välilliset kulut	346 592	435 365	449 636	737 993	450 138
Tilat		210 213	314 791		204 120
Emäntäpalvelut	346 592	218 769	134 845		239 635
Ulkopuoliset palvelut				731 610	
Rippikoulusihteerin työ		6 383		6 383	6 383
Kustannukset yhteensä	1 214 149	1 136 680	1 317 193	1 605 550	1 199 271
Eur/rippikoululainen	547,65	512,71	594,13	724,20	540,94
Eur/leiri	23 349,01	21 859,23	25 330,64	30 875,96	23 062,90
Rippikoululaiset v. 2022 (hlö)	2 217	2 217	2 217	2 217	2 217
Rippileirit v. 2022 (kpl)	52	52	52	52	52

Taulukko neljän mukaisesti Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannuksia lähdetään selvittämään eri laskentamenetelmillä, joissa toiminnan kustannuksia kohdistetaan rippikoulutyölle eri menetelmin.

Vaihtoehto yhden laskelma pohjautuu Oulun seurakuntayhtymän kirjanpitoon kirjatusta rippikoulutyön kustannuksista. Ensimmäisessä laskentatavassa henkilöstökulut pohjautuvat kirjanpitoon kirjatusta rippikoulutyölle kohdistetuista palkkakustannuksista, jotka ovat 6,2 prosenttia seurakuntien palkkakustannuksista. Ensimmäisessä laskelmassa ei ole myöskään huomioitu tilakustannuksia eikä rippikoulusihteerin työtä, sillä nämä kustannukset eivät kohdistu kirjanpidossa rippikoulutyölle.

Vaihtoehto kahden laskelma perustuu prosentuaalisiin osuuksiin, joiden pohjalta lasketaan rippikoulutyölle kohdistuvat kustannukset kokonaiskustannuksista. Henkilöstökustannukset lasketaan työntekijöiden oman työajan käytön aika-arvion mukaisesti. Työntekijöiden palkkakustannukset lasketaan kirkon työmarkkinalaitoksen keskimääräisen ammattiryhmän keskiarvopalkan mukaisesti. Kaikki välilliset kustannukset lasketaan prosentuaalisesti kokonaiskustannuksista. Tilojen käyttöaste perustuu laskennalliseen tilojen käyttöasteeseen ja emäntäpalveluiden sekä rippikoulusihteerin ajankäyttö perustuu työntekijöiden omaan aika-arvioon.

Vaihtoehto kolmen välittömät kustannukset pohjautuvat Oulun seurakuntayhtymän kirjanpidossa rippikoulutyölle kirjattuihin kustannuksiin. Välilliset kustannukset lasketaan Oulun seurakuntayhtymän toiminnanohjausjärjestelmästä saatujen käyttöaste prosenttien pohjalta, joiden avulla lasketaan prosentuaaliset kustannukset kokonaiskustannuksista. Rippikoulusihteerin työn osuutta ei ole huomioitu, sillä sitä ei ole kirjattu kirjanpitoon tai tilastoitu järjestelmään.

Vaihtoehto neljän välittömät kustannukset pohjautuvat Oulun seurakuntayhtymän kirjanpidossa rippikoulutyölle kohdistetuista kustannuksista. Välilliset kustannukset lasketaan siten, että kaikki rippileirien palvelut tilojen ja ruokailun osalta tuottaa ulkopuolinen palveluntuottaja.

Vaihtoehdossa viisi tarkastellaan rippikoulutyön kustannuksia opinnäytetyössä kehitetyllä Oulun seurakuntayhtymän käyttöön tarkoitetulla rippikoulutyön kustannuslaskentapohjalla (liite 5). Tämän kustannuslaskentapohjan avulla Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukseksi saadaan 471,33 euroa per rippikoululainen. Tämä leirikustannus lasketaan rippileirin koon keskiarvolla eli 43 henkilöllä. Tässä 471,33 euroa per rippikoululainen ei ole huomioitu leirillä tarvittavien materiaalien ja palveluiden kustannuksia, sillä nämä kustannukset vaihtelevat seurakunnittain. Kirjanpidosta lasketun keskiarvon perusteella yhden leirin tarvikkeiden ja palveluiden kustannus on noin 2 662 euroa per leiri. Mikäli tämän kustannuksen lisää kustannuslaskentapohjaan saadaan yhden leiriläisen kuluksi 540,94 euroa per rippikoululainen.

Kun taulukko neljän rippikoulujen kokonaiskustannuksia lähdetään vertailemaan keskenään, voidaan todeta, että vaihtoehtoisista laskentatavoista huolimatta, kustannukset ovat hyvin lähellä toisiaan. Vaihtoehto yksi ja kolme perustuvat suoraan Oulun seurakuntayhtymän tilastoihin ja kirjanpitoon, jolloin näiden kahden laskentatavan välinen ero on vain 46,48 euroa per rippikoululainen. Vaihtoehdoissa yksi ja kolme välittömät kulut olivat keskenään samanlaiset ja suurimmat laskennalliset eroavaisuudet johtuvat välillisistä kuluista. Vaihtoehto yhden välillisissä kuluissa ei ole huomioitu lainkaan tilakustannuksia ja vastaavasti vaihtoehdossa kolme emäntäpalveluiden kustannukset jäävät huomattavan pieniksi, kun niitä vertaa vaihtoehtoon yksi.

Kun taulukon neljä laskelmaa verrataan keskenään, voidaan todeta, että toimintolaskentaan valittujen lähtötietojen perusteella laskelmat vaihtelevat 512,71–594,13 euron välillä per rippikoululainen. Mikäli osa palveluista ostetaan ulkopuoliselta palveluntarjoajalta, on rippikoulutyön kustannusten vaihteluväli laskentatavan mukaan 512,71–724,20 euron välillä.

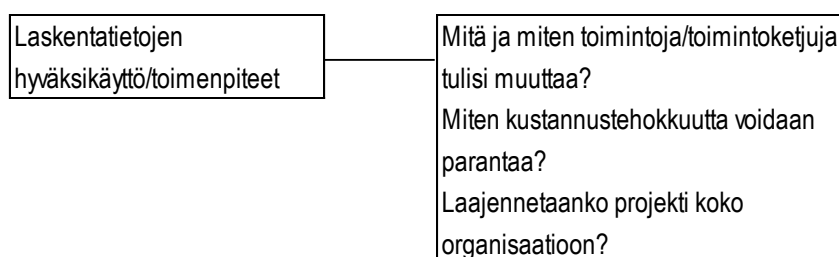
Opinnäytetyön kyselytutkimuksen avulla kartoitetaan myös tutkimukseen osallistuneiden mielipidettä kustannusten laskemisesta. Kaikki kyselytutkimukseen vastanneet ovat sitä mieltä, että seurakunnan/palveluyksikön toiminnan järjestäjän tulee tuntea toiminnasta aiheutuvat kustannukset. Myös haastatteluissa keskustellaan kustannusten laskemisesta ja eräs haastateltava kertoo seuraavaa:

”Mutta se on hyvä että on ymmärretty se, että ei se niinku seurakuntatoiminnassakaan kaiken pidä maksaa mitä sattuu.” H2

Kyselytutkimuksen ja haastattelujen perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän työntekijät ovat kiinnostuneita oman toimintansa kustannuksista sekä niiden laskemisesta. Oulun seurakuntayhtymän työntekijät kokevat toiminnan kustannusten tunnistamisen tärkeäksi ja jopa 85 prosenttia kyselytutkimukseen vastanneista on sitä mieltä, että seurakunnan/palveluyksikön tulee toimia kustannustehokkaasti.

4.6 Toimintopohjaisten kustannusten laskentatietojen hyödyntäminen

Toimintopohjaisen kustannuslaskennan tehtävänä on tuottaa informaatiota organisaatiolle, jota se voi hyödyntää toiminnan analysoinnissa sekä päätöksenteossa, kuten Lumijärvin ym. (1995, 89) toteaa. Alholan (2016, 104) toimintolaskennan yleisen kulun (kuvio 3) mukaisesti laskentatietojen hyödyntämistä voidaan kuvata seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 15. Toimintolaskennan laskentatietojen hyödyntäminen (Alhola 2016, 104).

Kuvio 15 mukaisesti Oulun seurakuntayhtymän tulee tarkastella laskentatietojen hyödyntämistä kokonaisvaltaisesti ja pohtia, onko esimerkiksi toimintoketjujen tai toimintojen muuttamiselle tarvetta sekä voidaanko toimintolaskentaa hyödyntää esimerkiksi organisaation muissakin toiminoissa. Opinnäytetyön kyselytutkimuksen avulla selvitetään, kuinka Oulun seurakuntayhtymän

työntekijät suhtautuvat toiminnan kustannusten laskemiseen ja laskennasta saatavan tiedon hyödyntämiseen toiminnassa. Tutkimukseen vastanneista 93 prosenttia on sitä mieltä, että seurakunnan/palveluyksikön tulee hyödyntää kustannuslaskentaa päätöksenteossa. Eräs kyselytutkimukseen vastanneesta kommentoi sana on vapaa osiossa seuraavaa:

”Toimintolaskentaa pitää tehostaa tulevaisuudessa.” Kyselytutkimuksen vastaaja

Kyselytutkimuksen jälkeen suoritetaan teemahaastattelut, joissa päästään keskustelemaan tarkemmin kustannusten laskemisesta ja tiedon hyödyntämisestä Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa. Myös teemahaastatteluissa tulee esiin vastaajien kiinnostus kustannuslaskennasta saatavien tietojen hyödyntämiseen ja eräs vastaaja kommentoi asiaa seuraavaa:

”Kaikki on niinku kiinnostuneita.” H2

Kuten enemmistö kyselytutkimukseen vastanneista, kokevat haastateltavatkin tärkeäksi kustannuslaskennasta saatavan tiedon hyödyntämisen Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa. Eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

”Joo sehän on ihan itsestään selvää, eihän se nyt haittaa, jos tällaisia laskee. Mutta sitten jossakin vaiheessa sen täytyy ruveta niinku vaikuttamaan siihen toimintaan” H2

Teemahaastatteluissa käydään keskustelua myös kirkon perustehtävästä ja yhden vastaajan mukaan kustannusten laskeminen ja laskentatietojen hyödyntäminen toisi kirkon perustoimintaa näkyväksi. Eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

”Ehkä just sen takia kannattais käyttää, että se tekee meidän perustoiminnankin panoksen tiettäväksi ja näkyväksi. Se tekisi näkyväksi, että miten me satsataan meidän kaikkia resursseja.” H3

Kirkon perustehtävistä keskusteltaessa yksi vastaajista pohtii seuraavaa:

”Mutta samalla myös täytyy ehdottomasti muistaa se, että me tiedetään se valmiiksi että, vaikka jumalanpalvelus tulee maksamaan suhteessa paljon enemmän. Mutta sitten meillä

on tietyt tehtävät, jotka on meidän perustehtävästä lähteviä, että ne tehdään vaikka ne maksaa mitä.” H1

Haastattelujen ja kyselytutkimuksen perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän työntekijät ovat kiinnostuneita kustannuslaskennasta saatavan informaation hyödyntämisestä. Kuten Lumijärvin ym. (1995, 89) toteaa, toimintolaskennasta saatavaa informaatiota voidaan hyödyntää oman toiminnan analysoinnissa. Oman toiminnan analysoinnilla Oulun seurakuntayhtymä voi esimerkiksi verrata seurakuntien samankaltaisten toimintojen eroavaisuuksia sekä kustannuksia. Toimintolaskennasta saatavaa informaatiota voidaan hyödyntää sekä toiminnan että työntekijöiden analysoinnissa. Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille tehdyssä kyselytutkimuksessa 98 prosenttia vastanneista on sitä mieltä, että mikäli toiminnan kustannukset olisivat tiedossa vaikuttaisi se toimintatapoihin. Näin ollen toimintolaskennasta saatava informaatio voisi auttaa työntekijöitä suunnittelemaan ja analysoimaan toimintaa paremmin, mikäli toiminnasta aiheutuvat kustannukset olisivat yleisesti tiedossa.

Brimsonin (1992, 217) mukaan organisaatioiden on päätettävä, kuinka kustannuslaskennasta saatavia tietoja hyödynnetään toiminnassa. Myös Oulun seurakuntayhtymässä tulee pohtia, kuinka toimintolaskennasta saatavaa informaatiota voidaan hyödyntää toiminnassa, budjetoinnissa ja suunnittelussa sekä päättää ne toiminnot, joiden kustannuksia halutaan tulevaisuudessa seurata tarkemmin.

4.7 Toimintojohtaminen seurakunnan toiminnassa

Toimintojohtaminen hyödyntää toimintolaskennasta saatavaa informaatiota organisaation toimintojen johtamisessa, suunnittelussa ja päätöksenteossa. Oulun seurakuntayhtymässä ei ole aikaisemmin tehty koko organisaatiota koskevaa toimintolaskentaa, joten kokemusta siitä saatavan informaation hyödyntämisestä organisaation toiminnoissa ei ole. Tynin ym. (2009, 11) mukaan toimintolaskenta tarjoaa julkiselle sektorille hyvän työkalun oman toiminnan tarkastelua varten, jonka vuoksi Oulun seurakuntayhtymän kannattaa hyödyntää toimintolaskennan tuomat mahdollisuudet oman toiminnan arvioimisessa ja johtamisessa.

Opinnäytetyön haastattelujen avulla selvitetään toimintojohtamisen mahdollisuuksia Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa. Haastatteluissa keskustellaan yleisesti kustannusten laskemisesta ja

sen hyödyntämisestä toiminnan suunnittelussa ja johtamisessa. Haastatteluissa nousee esiin muun muassa seuraavia asioita.

”Onhan se ihan naurettavaa, että päätöksiä tehdään ihan niin tuntumalla. Meillä on kuitenkin välineitä” H2

”Vaikuttaako se loppuunsa kauheesti päätöksentekoon.” H5

”Siitä pitää olla koko ajan tietonen, vähä niinku kattoo kaikkee toimintaa niinku siltä kannalta. Mut sen ei saa sit pelkällä sillä kustannuksella alkamaan ohjaamaan juuri tämän firman toimintaa.” H3

Käytyjen keskustelujen pohjalta voidaan todeta, että haastateltavilla on erilaisia näkemyksiä kustannusten seuraamisen tärkeydestä. Osa haastateltavista kokee, ettei kustannuksilla ole kuitenkaan niin suurta roolia päätöksenteossa. Yksi vastaajista kertoo seuraavaa lakisääteisistä palveluista:

”Vaikuttaako se päätöksentekoon, koska se on vaan niinku toteutettava, vaikka se maksais mitä. Jos niitä nuoria on tulossa ja ne haluaa käydä rippikoulun niin se on lakisääteinen. Se on vain jotenkin päin toteutettava.” H5

Haastatteluissa käy ilmi, että varsinkin lakisääteisten palveluiden tuottamisessa toimintojohtamista ei koeta niin tärkeäksi, sillä palvelu on joka tapauksessa tuotettava. Kuitenkin lakisääteisiä palveluita tuottaessa seurakunnan tulee muistaa, että toimintojohtamisen avulla arvioidaan myös taloudellisten resurssien riittävyyttä sekä suunnitellaan että arvioidaan toimintaa, kuten virastokollegio-kin (2020, 2) toteaa. Ja koska lakisääteisiä palveluita ei voi jättää tuottamatta, tulee julkisten palveluiden tuottajien pyrkiä tuottamaan palvelunsa mahdollisimman taloudellisesti, kuten Näsikin ym. (2001, 14) toteaa.

Opinnäytetyön kyselytutkimuksella selvitetään myös työntekijöiden mielipidettä kustannuslaskennan hyödyntämisestä päätöksenteossa. Kyselytutkimukseen vastanneista 93 prosenttia on sitä mieltä, että kustannuslaskentaa tulee hyödyntää seurakunnan/palveluyksikön päätöksenteossa.

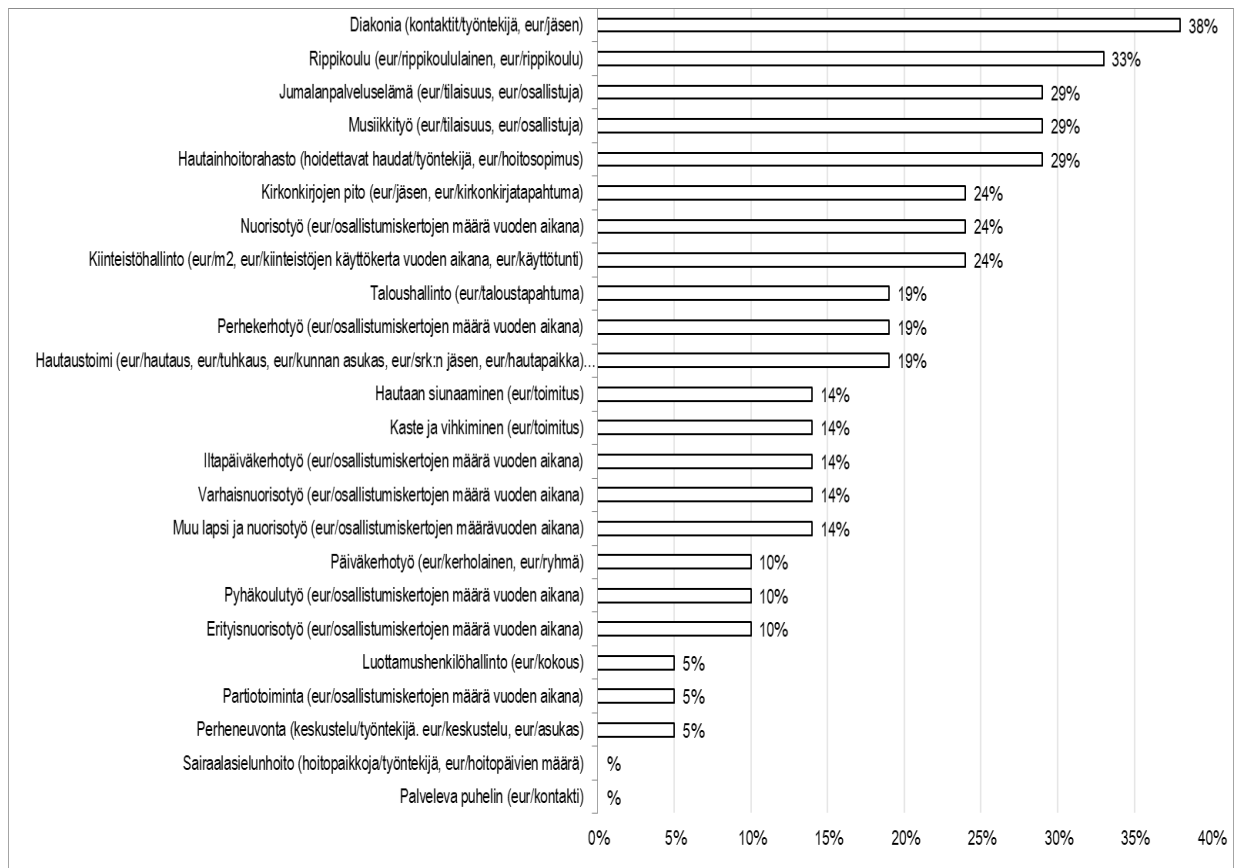
Kyselytutkimuksesta saatujen vastausten ja haastatelluissa käytyjen keskustelujen pohjalta voidaan todeta, että kyselytutkimukseen osallistuneet kokivat kustannuslaskennan hyödyntämisen päätöksenteossa tärkeämpänä kuin haastateltavat.

Tällä hetkellä Oulun seurakuntayhtymän seurakunnan/palveluyksikön toiminnan kustannuslaskentaa tehdään pienimuotoisesti yksittäisten työntekijöiden toimesta eikä yhtenäistä linjausta kustannusten laskemisesta organisaatiossa ole tehty. Tämän vuoksi voidaan todeta, että mikäli toimintolaskentaa tai kustannuslaskentaa yleensä halutaan hyödyntää Oulun seurakuntayhtymän toiminnan johtamisessa, tulee sillä olla vahva asema organisaatiossa. Myös Oulun seurakuntayhtymän johdolla tulee olla selvä näkemys siitä, kuinka toimintolaskennasta saatavaa informaatiota hyödynnetään toiminnassa, kuten Tyni ym. (2009, 161) toteaa.

4.7.1 Mittaaminen toimintojohtamisen apuvälineenä seurakunnan toiminnassa

Toiminnan tunnusluvut tuottavat tietoa organisaation johdolle toiminnan arviointia ja päätöksentekoa varten. Oulun seurakuntayhtymän toiminnan mittaamista ja tunnuslukujen mittareita selvitetään opinnäytetyön kyselytutkimuksen avulla. Opinnäytetyön kyselytutkimuksen avulla selvitetään, ovatko virastokollegion esittämät seurakunnan tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit (kuvio 7) käytössä Oulun seurakuntayhtymässä.

Kyselytutkimukseen vastanneista 57 prosenttia kertoo, että käyttävät toiminnan mittaamiseen virastokollegion esittämiä seurakunnan tuottavuuden ja taloudellisuuden mittareita. Seuraavassa kuviossa esitetään kyselytutkimukseen vastanneiden seurakuntien/palveluyksiköiden käyttämät virastokollegion mittarit.



Kuvio 16. Oulun seurakuntayhtymän käytössä olevat virastokollegion tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit.

Kuten kuvio 16 osoittaa Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa käytetään 22 erilaista virastokollegion mittaria seurakunnan/palveluysikön toiminnan mittaamisessa. Kyselytutkimuksen perusteella voidaan todeta, että toimintaa mitataan eniten diakoniatyössä ja toiseksi eniten rippikoulutyössä. Vaikka seurakunnat ja palveluysiköt käyttävät mittareita työnsä mittaamiseen, pohtii eräs kyselytutkimuksen vastaaja, sana on vapaa osiossa seuraavaa:

"Mielestäni seurakunnissa ja palveluysiköissä tulee käyttää mittareita ja tilastointia työn seurantaan, tukemiseen ja kehittymiseen nykyistä enemmän." Kyselytutkimuksen vastaaja

Virastokollegion esittää useita eri mittareita toiminnan mittaamista varten, mutta ei kuitenkaan ohjeista tarkemmin mittareiden laskemista. Myös haastattelussa pohditaan tätä ongelmaa ja eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

"Mitä kaikkea pitäisi laskea tähän euroon" H2

Virastokollegio antaa mittarit seurakunnille, mutta ei ohjeista laskentaa sen tarkemmin. Voidaan kuitenkin olettaa, että laskennassa kannattaa käyttää apuna virastokollegion ohjeistusta toiminnan kustannusten kirjaamisesta aiheutumisperusteisesti. Tämän periaatteen noudattaminen helpottaa seurakunnan ja palveluyksikön toiminnan mittareiden laskemista.

Kyselytutkimuksessa selvitetään myös mitä muita toiminnan mittareita seurakunnissa ja palveluyksiköissä käytetään sekä kuinka moni mittaa yksikkönsä toimintaa. Kyselytutkimuksen mukaan 74 prosenttia vastaajista kertoo, että seurakunta/palveluyksikkö mittaa omaa toimintaansa. Vastaajat kertovat mittaavansa toimintaa muun muassa seuraavilla mittareilla: tuottavuus kappaleittain/työntekijä, tunnusluvut, osallistujamäärä, tyytyväisyys, tilaisuuksien määrä ja budjetointi. Useampi kyselytutkimukseen vastanneesta kertoo, että seurakunnan/palveluyksikön toimintaa mitataan budjetoinnilla eli määrärahassa pysymisellä. Myös haastatteluissa tämä asia nousee esille ja eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

”Meidän tavoite on siis pysyä siinä meidän omassa budjetissa.” H1

Kyselyyn vastanneiden sekä haastatteluissa käytyjen keskustelujen pohjalta voidaan todeta, että määrärahan seuraaminen on yksi Oulun seurakuntayhtymän toiminnan mittareista. Myös Raudasoja & Suomela (2014, 63–64) toteaa, että usein määrärahoihin perustuvaa organisaation toimintaa arvioidaan määrärahoissa pysymisen kautta, kuten Oulun seurakuntayhtymässäkin tehdään.

Kyselytutkimuksessa myös selvitetään vastaajien mielipidettä siitä, koetaanko toiminta kustannustehokkaaksi, jos se on pysynyt sille annetussa määrärahassa. Kyselytutkimuksen mukaan 83 prosenttia vastanneista on sitä mieltä, että toiminta on ollut kustannustehokasta, jos se on pysynyt sille annetussa määrärahassa. Oulun seurakuntayhtymän tutkimukseen osallistuneet arvioivat toimintaa määrärahoissa pysymisen avulla. Mikäli seurakunta/palveluyksikkö on pysynyt annetusta määrärahassa, sen toiminta koetaan kustannustehokkaaksi, vaikka toiminta on voinut olla epätaloudellista ja kustannustehotonta, kuten Raudasoja & Suomela (2014, 63–64) toteavat. Tämän vuoksi organisaation toiminnan arvioinnissa tulee käyttää muitakin toiminnan mittareita sekä kiinnittää huomiota toiminnan kustannusseurantaan.

Mittaamisen yksi keskeinen tavoite on tuottaa organisaation johdolle toiminnan tunnuslukuja johtamista ja päätöksentekoa varten. Kuten kyselytutkimuskin osoittaa, Oulun seurakuntayhtymässä on käytössä useita erilaisia toiminnan mittareita, riippuen siitä millainen toiminta on kyseessä. Myös

Raudasoja & Johansson (2009, 123) toteavat, että toiminnan mittaamisessa ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa vaan jokaisen organisaation tulee valita toimintaansa parhaiten kuvaavat tunnusluvut.

Opinnäytetyön haastatteluissa keskustellaan toiminnan mittaamisesta ja mittareista, joilla Oulun seurakuntayhtymän toimintaa pitäisi mitata. Eräs haastateltava pohti toiminnan mittaamista seuraavasti:

”Enemmän ehkä voitais mittaroida jollain lailla sitä vaikuttavuutta ja kerätä vaikka palautetta ihmisiltä.” H3

Kyselytutkimuksen sana on vapaa osiossa kommentoidaan mittaamista seuraavasti:

*”Seurakuntayhtymässä rahallinen mitattavuus ei kerro kaikkea tehokkuudesta. Toiminta voi olla tehokasta ihmisen tultua autetuksi ja kuulluksi ja näitä ei voi rahalla mitata.” Kyse-
lytutkimuksen vastaaja*

Myös haastatteluissa käydään keskusteluja siitä, voiko seurakunnan toimintaa mitata rahalla. Eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

”Mutta siinä on samalla muistettava se, että niinku että me ei olla tavallaan taloudellinen yritys vaan se mitattava arvo on lopulta joku muu kuin raha millä me mittaamme ja sen hankaluus on se jotain, mitä ei voida koskaan mitata.” H1

Tutkimukseen osallistuneet pohtivat, kuinka seurakuntatyötä voidaan oikein mitata. Keskusteluissa nousee usein esiin toiminnan vaikuttavuus ja haastateltavat kommentoivat asiaa seuraavasti:

”Kaikki nuolet johtaa siihen vaikuttavuuteen. Kannattaako tämä, ei. Vaikuttaako tämä, kyllä. Ja toivomme, että se vaikuttaa.” H3

”Tämmönen arvokysely seurakuntalaisille, mitä ne niinku ajattelee, että seurakunnat on.” H2

”Tietenkin se, että nuppiluku kertoo jotakin, että ihmisiä on käynyt noin paljon. Mutta se että me saatais siihen myös se seurakuntalaisen palaute. Että me saatais mitattua sitä vaikuttavuutta eikä me vain aprikoitais sitä.” H3

Oulun seurakuntayhtymän toiminnan mittaamista varten haetaan näkökulmaa myös toisen seurakunnan toimintatavoista. Toisen seurakunnan työntekijää haastateltaessa keskustellaan seurakunnan mittaamisesta seuraavaa:

”Toiminnan mittaaminen niin sehän on todella haastavaa, että sitten se mittari kertoisi oikean tuloksen. Se on yleensä se euroa per jotakin ja niin edespäin. Mutta miten mitata sitä toimintaa?” H4

Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että vastaajat kokevat seurakunnan toiminnan mittaamisen haastavaksi. Kuinka mitata toimintaa ja sen tuottavaa vaikuttavuutta? Julkisella sektorilla toiminnan vaikuttavuutta voidaan tarkastella vaikutusketjun avulla, jossa arvioidaan käytettyjä resursseja suhteessa toimintoihin, kuten Helikoski ym. (2018, 4–5) toteavat. Myös Oulun seurakuntayhtymän toiminnan vaikuttavuutta sekä rippikoulutyön vaikuttavuutta pitää tarkastella vaikutusketjun kautta ja arvioida sitä, onko toiminta täyttänyt sille asetetut tavoitteet. Seurakunnan vaikuttavuutta voidaan arvioida myös sen avulla, kuinka se on pystynyt vastaamaan seurakuntalaisten odotuksiin.

Vaikka toiminnan vaikuttavuuden mittaaminen koetaan vaikeaksi, keskustellaan haastatteluissa myös toiminnan määrällisestä mittaamisesta. Haastatteluissa nousi esiin seuraavia asioita:

”Sitten siinä tulee ehkä aina se, että eihän meidän työtä voi vaan mitata. Sitä ei voi mitata näin, mutta kuitenkin sitä voi mitata. Sitä on alettu mittaamaan ja mittaroimaan vaikka noissa meidän toimintakertomuksissa, että vaikkapa retkiä per asukas tai jollain lailla vapaaehtoisia per väkimäärä. Niin sitten se tekee näkyväksi sitä.” H3

”No tämä toimintaraportointihan mittaa” H2

”Osallistujamäärät on se ainut jollain tavalla relevantti mittari jolla mitataan” H1

Haastateltavien mielestä toiminnan mittaaminen kävijämäärän mukaan on toimiva mittari. Eräs vastaaja kuitenkin kertoo seuraavaa:

”Musta se ois ihan hyvä mitata, että paljonko se niinku oikeasti maksaa sille rippikoululaiselle se sen rippikoulu versus se paljonko vaikka sen osallistumismaksu on.” H4

Haastateltavan mukaan myös toimintaan käytetyt eurot suhteessa palvelusta perittävään maksuun on hyvä tietää. Rippikoulutoiminnasta saatava tuotto on kuluja pienempi, mutta kuten Raudasoja ja Suomalakin (2014, 67) toteavat, julkinen sektori voi tarjota palveluita pienemmällä hinnalla kuin mitä itse palvelun tuottamisesta aiheutuvat kulut ovat. Tämä on myös nähtävissä Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä, jossa toiminnan tuotot vuonna 2022 olivat 120 210 euroa ja toiminnan kulut olivat 1 218 844 euroa.

Kun pohditaan Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön mittareita, voidaan asiaa lähestyä tutkimuksessa nousseiden kahden eri näkökulman avulla eli vaikuttavuuden ja määrällisen mittariston avulla. Rippikoulutyön mittareiden laatimisessa keskitytään määrällisten mittareiden laadintaan, sillä vaikuttavuuden arviointia varten tulee kerätä palautetta rippikouluun osallistujilta, jotta saadaan selville heidän näkemyksensä ja kokemuksensa rippikoulutyön onnistumisesta.

Rippikoulutyön määrällisiä mittareita voidaan tarkastella virastokollegion esittämän euroa per rippikoululainen ja euroa per rippileiri mittariston avulla. Rippikoulutyön toimintolaskennasta saatujen laskelmien (taulukko 4) perusteella Oulun seurakuntayhtymän tulee seurata kustannusten kehitystä sekä euroa per leiri että euroa per rippikoululainen.

Koska Oulun seurakuntayhtymään kuuluu seitsemän seurakuntaa, myös seurakuntien keskinäinen vertailu toiminnan kustannuksissa on tärkeää. Seuraavassa taulukossa on esitetty, mitä Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannukset ovat olleet vuonna 2022. Toiminnan mittaamisen kannalta Oulun seurakuntayhtymän seurakunnat voivat mitata omaa toimintaa suhteessa muihin seurakuntiin sekä seurakuntien rippikoulutyön keskiarvoon. Seuraavassa taulukossa esitetään Oulun seurakuntayhtymän kirjanpitoon kirjatut rippikoulutyön toiminnan kustannukset.

Taulukko 5. Oulun seurakuntayhtymän seurakuntien rippikoulutyön kustannukset.

	Kulut	Osallistujat	Eur/hlö
Rippikoulut yhteensä	1 214 149	2 217	547,65
Haukipudas	221 507	345	642,05
Karjasilta	326 108	510	639,43
Kiiminki	129 696	320	405,30
Oulujoki	223 381	298	749,60
Oulunsalo	28 170	174	161,90
Tuira	253 695	509	498,42
Tuomiokirkko	31 591	61	517,88

Kuten taulukosta viisi käy ilmi Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön keskiarvo kustannus per rippikoululainen on 547,65 euroa ja seurakuntien kustannukset vaihtelevat 161,90–749,60 euron välillä. Jo taulukon eroavaisuuksin pohjalta olisi hyvä vertailla toimintaa tarkemmin ja pohtia mistä toiminnan erot johtuvat. Onko kyseessä kulujen erilaisesta kohdistamisesta vai toimintatapojen keskinäisistä eroista.

4.7.2 Benchmarkingin hyödyntäminen seurakunnan toiminnassa

Toimintolaskennasta saatavan informaation avulla organisaatioilla on mahdollisuus vertailla omaa toimintaa suhteessa alan muihin toimijoihin. Myös Oulun seurakuntayhtymä voi kirkkohallituksen ylläpitämän kirkon tilastopalvelun avulla selvittää, kuinka oman rippikoulutyön kustannukset asemoituvat suhteessa muihin samankaltaisiin seurakuntiin. Druryn (2012, 553) mukaan benchmarkingin avulla organisaation omaa toimintaa voidaan verrata alan parhaiten menestyviin. Seurakuntatyössä tulee kuitenkin muistaa, että Druryn mukaista vertaamista alan parhaiten menestyvään toimijaan voi olla hankala tehdä, koska keskinäisen kilpailun puuttuessa alan menestysorganisaatiota on hankala määritellä.

Virastokollegio (2020, 1–2) ohjeistaa samankaltaisia ja kooltaan samansuuruisia seurakuntia toimintatapojen vertailuun. Tämän vuoksi Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyötä verrataan keskenään samankaltaisiin seurakuntiin, jotta saadaan selville kuinka paljon oman rippikoulutyön kustannukset ovat suhteessa muihin seurakuntiin. Oheiseen taulukkoon on koottu kirkkohallituksen ylläpitämistä tilastoista seurakuntien välinen rippikoulutyön kustannusten vertailu.

Taulukko 6. Seurakuntien rippikoulutyön kustannukset (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2022b).

	Espoo	Tampere	Oulu	Turku&Kaarina	Vantaa	Suomi
Jäsenmäärä (hlö)	159 215	143 999	145 359	138 721	118 718	3 620 939
Rippikoululaist (hlö)	2 578	1 534	2 217	1 406	1 658	48 498
Toimintakulut	1 849 155	445 338	867 557	788 419	1 469 348	38 547 414
Sisäinen	2 474 467	664 373	1 688 443	1 692 244	1 193 495	45 089 672
Rippikoulukustannus/hlö (sis erä)	1 677	723	1 153	1 764	1 606	1 725
Rippikoulukustannus/hlö (ei.sis erä)	717	290	391	561	886	795

Taulukossa kuusi esitetään rippikoulutyön kustannukset euroa per henkilö sisäisillä erillä sekä ilman sisäisiä eriä. Sisäiset erät pitävät sisällään laskennallisia kulueriä, joten kustannusten vertailuminen ilman sisäisiä eriä tuottaa vertailukelpoisempia tuloksia. Jos seurakuntia vertaillaan keskenään, voidaan todeta, että Tampereella yhden rippikoululaisen kustannus on 290 euroa ja kallemillaan palvelua tuotetaan Vantaalla, jossa yhden rippikoululaisen kustannus on 886 euroa. Koko Suomen keskiarvo on 795 euroa ja siihen verrattuna Oulun seurakuntayhtymä jää selkeästi alle keskiarvon. Seurakuntien rippikoulutyölle kohdistettujen kustannusten perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymä tuottaa palvelunsa tehokkaammin kuin moni muu vertailussa oleva seurakunta.

Opinnäytetyön tutkimuksessa haastatellaan toisen seurakunnan talousjohtajaa, jotta saadaan käsitys siitä, hyödynnetäänkö toimintolaskentaa verrokki seurakunnan toiminnassa. Haastateltavan kanssa keskustellaan toimintolaskennasta sekä kustannusten laskemisesta seuraavaa:

”No oikeastaan tuota niin joo siis ollaan ja olen käyttänytkin sitä jossakin vaiheessa, mutta sitten me todettiin, että me katsottiin, että sillä ei sillä tavalla saavutettu sitä etua mitä ehkä ajatellaan muutoin kun käytetään kustannuslaskentaa tai toimintolaskentaa sitten. Niin me jätimme sen sitten emme niin tarkasti tee sitä tai emme tee”. H4

Haastattelussa käy ilmi, että toimintolaskentaa ei hyödynnetä seurakunnan toiminnassa, sillä siitä ei koeta olevan riittävästi hyötyä toiminnan kannalta. Haastateltava kuitenkin kertoo rippikoulujen kustannusten seurannasta seuraavaa:

”Totta kai me katotaan mitä yksi rippikoulu niin ku meille maksaa elikkä se me tehdään. Mutta tuota me emme sillä tavalla, että onko se linjassa tai onko se ylittynyt tai alittunut koska sitten jos siihen varattu määräraha on riittänyt niin me jätetään se siihen tällä hetkellä.” H4

Määrärahojen riittävyyden seuraaminen on tyypillinen mittari, jonka avulla seurakunnat seuraavat omaa toimintaansa. Myös Oulun seurakuntayhtymässä määrärahojen riittävyydellä arvioidaan toimintaa. Seurakuntien tulee kuitenkin kiinnittää huomiota siihen, että vaikka toiminta olisi pysynyt sille annetussa määrärahassa, on sen toiminta voinut olla epätaloudellista ja kustannustehotonta, kuten Raudasoja & Suomela (2014, 63–64) toteavat.

Haastateltavan kanssa keskustellaan yleisesti kustannusten laskemisesta sekä saatavan tiedon hyödyntämisestä seurakunnan toiminnassa. Haastateltava kertoo kustannusten laskennasta seuraavaa:

”Totta kai joo. Ja sillä tavalla niin ku tuota siis se on niin ku mä nään niinku seurakunnassa se on hyvä väline elikkä niinku on se sitten rippikoulu tai joku muu työala kun katsotaan sitä, että paljonko tähän niinku menee ja verrataan niitä vuosia keskenään niin kyllä se on hyvä työkalu. Ja siihen vielä jos olisi olemassa semmoinen tuota se olisi helposti käyttöön otettava niin mä uskoisin että työaloillakin siihen olisi sitten kiinnostusta.” H4

Myös Oulun seurakuntayhtymän haastatteluissa kävi ilmi, että kiinnostusta kustannusten laskemiseen on ja yksi haastateltavista kertoo seuraavaa:

”Joo totta kai, jos aattelee, että pitää tietää mihin rahat menee ja mikä on kannattavaa” H5

Tutkimuksen haastattelujen perusteella voidaan todeta, että seurakunnat ovat kiinnostuneita kustannusten synnystä, mutta selkeä linjaus siitä, mitä ja miten niitä lasketaan, tuntuu vielä puuttuvan.

4.8 Toimintolaskennan ongelmat seurakunnan toimintolaskennassa

Toimintolaskenta aloitetaan kartoittamalla organisaation lähtötilanne. Näsin (2011, 109, 117) mukaan organisaation lähtötilanteen kartoitus perustuu aina subjektiivisiin arvioihin, jonka vuoksi kustannuslaskennassa ilmenee laajuus-, mittaamis-, arvostus-, ja kohdistamisongelmia. Myös Oulun seurakuntayhtymän lähtötilanteen kartoitus perustuu subjektiivisiin arvioihin, jonka vuoksi Näsin mukaiset toimintolaskennan ongelmat on otettava huomioon, jotta toimintolaskennan onnistumista ja sen tuloksia voidaan arvioida mahdollisimman kriittisesti.

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön lähtökartoituksessa selvitetään kustannuksia aiheuttavat toimintoprosessit haastattelujen ja sisäisen prosessikaavion avulla. Rippikoulutyön lähtötilanne pyritään kartoittamaan mahdollisimman laajasti, jotta Näsin (2011, 109, 117) mainitsemat toimintolaskennan ongelmat saataisiin minimoitua. Myös Tammi (2006, 141) toteaa, että lähtötilanteen tyyppisimmät ongelmat liittyvät juuri toimintojen määrittämisen vaikeuteen. Myös rippikoulutyön toimintojen lähtötilanteen kartoitus olisi ollut haastavaa, mikäli niiden määrittely olisi perustunut työn

tekijän subjektiivisiin arvioihin eikä organisaatiosta olisi löytynyt olemassa olevaa tietoa tai asiantuntijoita haastateltavaksi.

Toimintolaskennan yhtenä keskeisenä ongelmana pidetään toimintojen valtavaa määrää sekä erilaisia kustannustekijöitä, kuten Ashford, Kaplan ja Anderson (Ashford 2011, 7; Kaplan & Anderson 2004, 131; Kaplan & Anderson 2003, 1; Ashford 2011, 7) toteavat. Tämän vuoksi rippikoulutyön kustannuslaskentamalli pyritään pitämään mahdollisimman yksinkertaisena ja selkeänä, jotta kustannusten laskemisesta ei tulisi liian monimutkaista ja sitä olisi jatkossakin helppo käyttää. Mikäli organisaation työntekijät kokevat toimintolaskentajärjestelmän liian monimutkaisena, johtaa se usein siihen, että järjestelmää ei oteta lainkaan käyttöön, kuten Ashford, Kaplan ja Anderson toteavat. (Ashford 2011, 7; Kaplan & Anderson 2004, 131; Kaplan & Anderson 2003, 1; Ashford 2011, 7)

Toimintolaskennassa käytettävät kustannusajurit perustuvat joko raportoinnista saataviin tilastoihin tai työntekijöiden omiin arvioihin ajankäytöstä. Koska kustannusajurit perustuvat subjektiivisiin arvioihin, ilmenee näissä Näsin (2011, 109, 117) kuvaamia toimintolaskennan ongelmia liittyen laajuus-, mittaamis-, arvostus-, ja kohdistuksen tietoihin. Jotta toimintolaskennasta saatavaa tietoa voidaan kriittisesti arvioida, tulee nämä ongelmat tiedostaa. Myös kyselytutkimuksessa ja haastatteluissa tulee esiin vastaajien kokemus perustietojen luotettavuudesta ja eräs kyselytutkimukseen vastanneesta kommentoi asiaa seuraavasti:

”Todellisten kustannusten laskeminen on mielekästä, mutta suurin ongelma on siinä, että rivityöntekijät monissa yhteyksissä eivät osaa tai viitsi antaa riittäviä tilastotietoja kustannuslaskennan perusteeksi. LÄHTÖDATA on ongelma.” Kyselytutkimuksen vastaaja

Myös haastatteluissa pohditaan lähtötietojen ongelmallisuutta ja eräs haastateltava kommentoi asiaa seuraavasti:

”Lähdepohja ei ole ihan luotettava, mutta se johtuu siitä ettei työntekijät tilastoi” H1

Molemmat vastaajat pohtivat lähtötietojen luotettavuutta ja sitä etteivät työntekijät viitsi tilastoida. Toimintolaskennan kannalta juuri työntekijöiden sitoutuneisuus on oleellinen osa toimintolaskennan onnistumista. Jotta toimintolaskenta ja sen käyttöönotto onnistuu organisaatiossa, tulee

johdon sitoutua sekä sitouttaa työntekijät toimintolaskennan käyttämiseen. Varsinkin ylimmän johdon tehtävänä on sitouttaa työntekijät ja linjata se osaksi organisaation toimintaa sekä strategiaa, jotta toimintolaskennan käyttämisestä tulee luonnollinen osa organisaation toimintaa, kuten Velmugan (2010, 22–23, 31) toteaa.

Kyselytutkimuksessa ja haastatteluissa nousseiden asioiden perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän henkilökunta ei välttämättä ole vielä sitoutunut toimintolaskennan vaativiin toimintatapoihin. Kyselytutkimuksen perusteella voidaan todeta, että työntekijät ovat kiinnostuneita kustannusten laskemisesta, sillä kaikki kyselyyn vastanneet, olivat samaa mieltä siitä, että toiminnan kustannukset tulee tunnistaa. Eräs vastaaja toteaa kustannusten laskennasta seuraavaa:

”Kukaan ei halua täällä alkaa tekemään tuota, mutta kyllä voidaan mielenkiinnolla kattoa mitä se maksaa.” H1

Vastausten perusteella voidaan todeta, että Oulun seurakuntayhtymän työntekijät ovat kiinnostuneita kustannusten laskemisesta, mutta organisaation yhteinen linjaus ja toimintatavat vielä puuttuvat. Oulun seurakuntayhtymän johdon tulee nähdä kustannusten seuraamisen tärkeys ja linjata se osaksi organisaation toimintaa sekä sitouttaa henkilökunta sen käyttämiseen. Vain tällöin organisaatiolla on edellytys onnistua toimintolaskennan käyttöönotossa, kuten Velmugankin (2010, 22–23, 31) toteaa.

4.9 Rippikoulutyön toimintolaskennan kehittämistehtävän tulokset

Opinnäytetyön kehittämistehtävän tarkoituksena oli tutkia toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä. Kehittämistehtävän tarkoituksena oli löytää vastaus tutkimuskysymyksiin, kuinka toimintolaskenta soveltuu rippikoulutyön kustannusten laskemiseen ja miten toimintojen kustannukset kohdistuvat rippikoulutyölle. Tämän selvittämiseksi opinnäytetyön tutkimuksen lähestymistavaksi valittiin konstruktivinen tutkimus, sillä tarkoituksena oli saada aikaan konkreettinen työkalu Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannusten laskemiseen. Tutkimus suoritettiin kyselytutkimuksella ja haastatteluilla, joiden avulla saatiin kartoitettua lähtötilanne sekä selvitettiin vastaajien näkemyksiä aiheesta.

Ensimmäiseksi opinnäytetyön kehittämistehtävässä lähdettiin selvittämään, kuinka toimintojen kustannukset kohdistuvat rippikoulutyölle. Tätä ryhdyttiin tutkimaan kyselytutkimuksen avulla sekä tutustumalla Oulun seurakuntayhtymän kirjanpitoon. Kyselytutkimuksesta saatujen vastausten perusteella voidaan todeta, että toiminnasta aiheutuvat kustannukset kohdistetaan aiheutumisperusteisesti eli toiminnasta syntyvät kustannukset kirjataan suoraan oikeille toimintamuodoille. Myös kirjanpidosta saatava materiaali osoitti sen, että rippikoulutyön ulkoiset kustannukset kirjataan aiheutumisperusteisesti rippikoulutyölle. Vastaavasti sisäiset kustannukset, kuten esimerkiksi leirikeskusten kustannukset ja rippikoulusihteerin työ jäi kokonaan kirjanpidossa kohdistumatta rippikoulutyölle.

Tutkimuksesta saatujen tuloksien perusteella voidaan todeta, että toiminnan ulkoiset kustannukset kirjataan suoraan aiheutumisperusteisesti rippikoulutyölle. Rippikoulutyön kokonaiskustannuksia arvioitaessa tulee kuitenkin muistaa se, että kaikki toiminnasta aiheutuvat kulut, kuten sisäiset erät, eivät kohdistu kirjanpidossa suoraan rippikoulutyölle. Opinnäytetyössä myös selvisi, kuinka eri tavalla kohdistetut kustannukset vaikuttavat rippikoulutyön toimintolaskennasta saatavaan lopputulokseen. Rippikoulutyön toimintolaskennasta saatavia tuloksi vertailtaessa voidaan todeta, että laskennan lopputulokset eivät eroa toisistaan kovin merkittävästi.

Opinnäytetyön toisena kehittämistehtävänä oli selvittää, kuinka toimintolaskenta soveltuu rippikoulutyön kustannusten laskemiseen. Toimintolaskennan soveltuvuutta lähdettiin arvioimaan kyselytutkimuksen ja haastattelujen avulla. Tutkimuksessa saatujen tuloksien pohjalta voidaan todeta, että toimintolaskennan käyttämisestä oltiin kiinnostuneita, mutta se koettiin hieman vieraaksi työvälineeksi. Myös tutkimuksen lähtötilanteen kartoituksessa selvisi, ettei toimintolaskentaa käytetä laajamittaisesti Oulun seurakuntayhtymässä.

Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyön kustannuksia ryhdyttiin laskemaan kirjanpidosta sekä laskennallisesti saatujen lukujen avulla. Kirjanpidosta saatavien lukujen avulla haluttiin selvittää, voidaanko kirjanpidon informaatiota hyödyntää suoraan organisaation toiminnassa. Laskennallisia lukuja käyttämällä haluttiin selvittää, kuinka paljon laskennalliset luvut eroavat kirjanpidon aineistosta. Rippikoulutyön kustannuksia laskettiin molemmilla luvuilla ja kävi ilmi, ettei laskennallisista ja kirjanpidosta saatavien lukujen lopputuloksessa ole niin merkittäviä eroja kuin olisi voinut olettaa.

Eri toimintolaskentamalleja vertailtaessa voidaan todeta, että toimintolaskenta soveltuu erittäin hyvin rippikoulutyön käyttöön, sillä Oulun seurakuntayhtymän järjestelmistä saa riittävästi tietoa toimintolaskennan tekemiseen. Mikäli toimintolaskennassa hyödynnetään olemassa olevia järjestelmiä, on laskeminen erittäin helppoa ja nopeaa. Mutta jos laskemisessa halutaan huomioida myös sellaiset kulut, jotka eivät kohdistu suoraan rippikoulutyölle, vaatii toimintolaskenta hieman enemmän aikaa. Tämän vuoksi Oulun seurakuntayhtymässä tulee päättää, mikä on organisaation kannalta riittävä taso, jolla rippikoulutyön kustannuksia lasketaan.

5 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli lähteä kehittämään toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia Oulun seurakuntayhtymän rippikoulutyössä. Toimintolaskennalla tai ylipäättänsä kustannuslaskennalla ei ole vakiintunutta asemaa Oulun seurakuntayhtymässä ja se koetaan hieman vieraaksi työvälineeksi seurakunnan toiminnassa. Tämän vuoksi oli äärimmäisen mielenkiintoista lähteä selvittämään, kuinka toimintolaskentaa voidaan hyödyntää Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa. Koska Oulun seurakuntayhtymän toiminta on laaja-alaista, valittiin toimintolaskennan testaamista varten rippikoulutyö, joka on samankaltaista jokaisessa Oulun seurakuntayhtymän seitsemässä seurakunnassa. Koska rippikoulutyö on samankaltaista sekä Oulun seurakuntayhtymän että muualla Suomen seurakunnissa, saatiin vertailutietoa kerättyä helposti kirkon tilastot palvelun kautta.

Opinnäytetyön tutkimus tehtiin Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille teemahaastattelujen sekä kyselytutkimuksen avulla. Teemahaastattelut olivat opinnäytetyön parasta antia, sillä haastattelujen aikana käytiin mielenkiintoisia ja monipuolisia keskusteluja. Haastattelut myös laajensivat omaa näkemystä, kun pääsi kuulemaan, miten kustannuslaskenta koetaan seurakunnissa/palveluyksiköissä. Opinnäytetyön kyselytutkimus suoritettiin koko Oulun seurakuntayhtymän henkilöstölle ja sen avulla selvitettiin vastaajien näkemyksiä sekä mielipiteitä kustannuslaskennasta. Vaikka kustannuslaskenta ei ole mielipidekysymys, vaan tarkkaa laskemista, oli työn kannalta ensiarvoisen tärkeää tietää, mikä on yleinen suhtautuminen toiminnan kustannuslaskentaa kohtaan. Sillä organisaation suhtautuminen toimintolaskentaa kohtaan määrittelee myös sen onnistumista käytännössä.

Kyselytutkimuksen ja haastattelujen jälkeen analysoitiin saatuja vastauksia. Koska kyselytutkimuksen vastausprosentti jäi alhaiseksi, olisi kyselyn vastausaikaa pitänyt hieman pidentää, jotta vastausprosentti olisi ollut korkeampi. Myös kyselytutkimuksen jälkeen pohdin, olisiko kysymyksen asettelu pitänyt olla toisenlainen ja tuliko kaikki oleelliset asiat kysyttyä. Teemahaastatteluiden litteroinnin yhteydessä pohdin, kuinka erilaisia käydyt keskustelut olivat, vaikka kaikkien kanssa keskusteltiin samoista teemoista. Olisiko teemahaastatteluun pitänyt kenties valita tarkempia kysymyksiä, joiden avulla tietoa olisi kerätty.

Yleisesti ottaen seurakunnat suhtautuvat hieman varauksellisesti kustannuslaskentaan ja sitä ei koettu niin tärkeäksi toiminnan työkaluksi kuin esimerkiksi yritysmaailmassa. Opinnäytetyön tutkimukseen osallistuneet myös pohtivat kustannuslaskennan merkitystä seurakuntatyössä ja kertoivat, että esimerkiksi lakisääteiset palvelut tulee hoitaa kustannuksista riippumatta. Lakisääteiset palvelut tulee hoitaa, mutta tuleeko ne hoitaa kustannuksista välittämättä? Lakisääteisiä palveluita hoitaessa on hyvä myös tiedostaa toiminnan kustannukset, jotta saadaan selville, millaisia resursseja palvelun tuottaminen vaati. Resurssien ja kustannuksien tunnistamisen avulla voidaan esimerkiksi vertailla palvelujen tuottamisen kustannuksia eri seurakuntien välillä ja hyödyntää siitä saatavaa tietoa omassa toiminnassa.

Kustannuslaskennan yhteydessä pohdittiin myös erittäin paljon seurakunnan työn vaikuttavuutta ja sitä, ettei kustannukset voi määritellä toimintaa. Seurakuntatyössä on kuitenkin hyvä muistaa se, että kustannusten tunnistaminen ja kustannuslaskenta eivät tarkoita sitä, että toiminta pitää lakauttaa, mikäli se ei ole kannattavaa. Julkisena toimijana seurakunta voi tarjota palveluitaan ilmaiseksi tai pientä korvausta vastaan, mutta kustannusten tunnistamisella ja kustannuslaskennan avulla seurakunta voi kehittää toimintaansa entisestään sekä tarkastella kriittisesti omaa toimintaa.

Myös toimintojohtamisessa voidaan hyödyntää kustannuslaskennasta saatavaa informaatiota, mutta jollain tavalla sen hyödyntäminen koetaan hankalaksi seurakunnan toiminnassa. Tämä saataneen johtua siitä, ettei seurakunnassa ole selkeää toimintamallia siitä, kuinka kustannuslaskentaa tehdään ja miten sitä voidaan hyödyntää käytännön seurakuntatyössä. Kustannuslaskenta tuo kuitenkin toiminnan resurssit ja kustannukset näkyviksi ja se antaa työvälineitä toiminnan suunnitteluun, budjetointiin ja arviointiin siitä, kuinka ja miten toimintaa voidaan esimerkiksi jatkossa kehittää. Myös jäsenmäärän ja kirkollisverojen supistumisen myötä seurakuntien tulee hyödyntää kustannuslaskentaa enenevissä määrin oman toiminnan suunnittelussa, analysoinnissa ja resurssien kohdistamisessa.

Opinnäytetyön rippikoulutyön kustannuslaskentapohjan rakentaminen oli yksi työn haastavimmista osuuksista. Kustannuslaskentapohjan suunnittelussa tuli pohtia sitä, kuinka siitä saadaan mahdollisimman yksinkertainen käyttää ja ylläpitää. Rippikoulutyön kustannuksia laskiessa yhdeksi keskeiseksi ongelmaksi muodostui lähtötietojen oikeellisuus. Oulun seurakuntayhtymän järjestelmissä oli virheellisesti tilastoituja tapahtumia, jonka vuoksi rippikoulutyön kustannuslaskenta tehtiin sekä prosentuaalisilla osuuksilla että järjestelmästä saatavilla luvuilla. Toimintolaskennan kannalta mie-

lenkiintoisin osuus oli se, että vaikka kustannuksia laskettiin useammalle eri menetelmällä ei lopputuloksissa ollut kuitenkaan merkittäviä eroja. Merkittävimmät eroavaisuudet syntyivät välillisten ja välittömien kulujen kohdistumisessa. Mikäli tilastointivirheet saadaan jatkossa korjattua, tulee rippikoulutyön kustannuslaskennasta todella yksinkertaista, sillä olemassa olevista toiminnanohjausjärjestelmistä on laskennan kannalta tarvittavat tiedot helposti saatavilla.

Rippikoulutyön kustannuslaskentapohjaa suunniteltaessa pohdin paljon sitä, mitkä ovat ne kustannukset, jotka voidaan kohdistaa suoraan rippikoulutyölle. Entäpä sellaiset tukipalveluiden kustannukset, jotka eivät olleet kohdistettavissa, kuten esimerkiksi palkkahallinto ja kirjanpito. Mitä tällaisille kustannuksille pitäisi tehdä? Koska opinnäytetyön tarkoituksena oli lähteä kehittämään rippikoulutyön kustannuslaskentaa järjestelmästä saatavilla tiedoilla, päätettiin laskennassa käyttää vain sellaisia toiminnan kuluja, jotka voidaan kohdistaa suoraan rippikoulutyölle. Myös kustannuslaskentapohjan käytettävyyden ja ylläpidettävyyden vuoksi toimintolaskentamalli haluttiin pitää mahdollisimman selkeänä ja yksinkertaisena.

Rippikoulutyön kustannuksia laskiessa totesin, että kustannuksia voi laskea lukemattomilla eri tavoilla. Rippikoulut ovat monimuotoista toimintaa ja leirien koot sekä henkilökunnan määrä voi vaihdella leirikohtaisesti. Mikäli jokaisen leirimuodon kustannukset olisi laskettu, olisi vaihtoehtoisia laskelmia syntynyt yhtä monta kuin rippileirejä on pidetty. Tämän vuoksi rippikoulutyön kustannuksia laskiessa laskentamalleihin valittiin keskiarvoiset palkkakustannukset ja osallistujamäärät, jotta saatiin laskettua rippileirin peruskustannus. Rippileirin kustannuslaskentapohja kuitenkin mahdollistaa osallistujamäärän ja henkilökunnan määrän muuttamisen, joten jatkossa leirin kustannuksen laskeminen eri kokoonpanolla on nopeaa ja yksinkertaista. Kustannuslaskentapohjaa suunniteltaessa tuli pitää mielessä myös se, mikä on toiminnan kustannusten laskennan kannalta riittävä tarkkuus, oikeellisuus ja mikä palvelee työn tarkoitusta parhaimmalla tavalla.

Toimintolaskennan kannalta olisi ollut mielenkiintoista tehdä tarkempaa työaikaseurantaa rippikoulutyötä tekeville työntekijöille. Näin olisi päässyt tarkemmin kartoittamaan sitä, kuinka paljon oikeasti käytetään aikaa rippikoulutyöhön suhteessa kirjanpitoon kohdistetuista palkkakuluista. Mikäli työaikaa halutaan seurata tarkemmin, olisi tutkimuksen seuranta-ajan pitänyt olla yksi kokonainen vuosi, jonka aikana rippikoulu käydään läpi. Valitettavasti vuoden kestävää seurantaa ei tässä työssä voinut aikataulullisista syistä tehdä.

Työn toinen haastava osuus oli seurakuntatyön mittaaminen ja mittarit. Millä mittareilla ja miten seurakunnan työtä tulisi oikeastaan mitata? Tätä asiaa pohdittiin yhdessä haastatteluissa sekä oman seurakunnan työntekijöiden että toisen seurakunnan työntekijän kanssa. Keskeisemmäksi teemaksi haastatteluissa nousi vaikuttavuus. Kaikki olivat sitä mieltä, että vaikuttavuus on tärkein mittari seurakunnan työssä. Mutta miten sitä vaikuttavuutta mitataan, olikin jo haastavampi kysymys. Taloudelliset mittarit nähtiin hyvänä apuvälineenä, mutta seurakuntatyön kannalta vaikuttavuus koettiin kuitenkin tärkeimmäksi mittariksi. Kehittämistehtävä keskittyi toimintolaskentaan, jonka vuoksi mittaristolle ja mittaamiselle ei jäänyt tarpeeksi aikaa sen suunnitteluun ja kehittämiseen. Tämä onkin ehdottomasti sellainen asia, jota kannattaisi jatkossa tutkia ja kehittää eteenpäin. Mikä olisi sellainen vaikuttavuuden mittari, jolla saataisiin helposti mitattua seurakuntatyön toimintaa.

Yksi työn mielenkiintoisista keskusteluista käytin toisen seurakunnan talousjohtajan kanssa. Käydyn keskustelun aikana oli erittäin mielenkiintoista huomata, kuinka samankaltaisia seurakuntien toimintatavat ovat. Seurakunnissa pohditaan samoja asioita kustannusten laskemisesta, mittaamisesta ja toiminnasta. Samankaltaisen toiminnan takia, seurakuntien avoimella keskustelulla ja tiedonvaihdoilla voidaan löytää hyviä ja toimivia ratkaisuja yhteisiin ongelmiin sekä kehittää toimintaa entisestään.

Kaiken kaikkiaan opinnäytetyön tekeminen oli äärimmäisen mielenkiintoinen ja opettavainen kokemus. Matkan varrella pääsi oppimaan ja laajentamaan omaa ymmärrystä sekä seurakunnan toiminnasta että toimintolaskennasta. Opinnäytetyön tutkimuksesta saatavien tulosten perusteella seurakunnissa on kiinnostusta toimintolaskentaa kohtaan, mutta selkeä suunta vielä puuttuu. Jatkossa toimintolaskentaa tulee kehittää entisestään ja jalkauttaa entistä enemmän toiminnan pariin. Opinnäytetyössä rippikoulutyölle suunniteltu kustannuslaskentapohjaa on myös helppo käyttää ja sitä voi tarvittaessa jalostaa myös muun toiminnan käytettäväksi. Kustannuslaskentapohjasta pyrittiin tekemään mahdollisimman yksinkertainen ja helppokäyttöinen, jotta sitä voisi jatkossa hyödyntää toiminnassa. Toimintolaskennan onnistumisen kannalta olisi hyvä, jos Oulun seurakuntayhtymästä löytyisi yhteinen näkemys siitä, kuinka toiminnan kustannusten seurantaa tulee jatkossa kehittää.

5.1 Tutkimuksen eettisyys

Tutkimuseettinen neuvottelukunta ohjeistaa tutkimuksen tekijää hyvän tieteellisen käytännön noudattamiseen. Tutkimuksen tekijän tulee huolehtia siitä, että tutkimuksessa noudatetaan hyvää tieteellistä käytäntöä ja yhteisesti sovittuja toimintatapoja eli rehellisyyttä, huolellisuutta, avoimuutta, kriittisyyttä ja raportointia. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2021). Tutkimuksen tekijän tulee myös huolehtia siitä, että hyvä tieteellinen käytäntö kulkee tutkimuksen mukana koko tutkimusprosessin tekemisen ajan aina tutkimuksen ideasta loppuraporttiin saakka. Hyvän tieteellisen tutkimuskäytännön mukaisesti tutkimuksen tekijän tulee ilmoittaa tutkimuksessa suhteensa työn toimeksiantajaan. Tämä tarjoaa lisäinformaatiota työn lukijalle tutkimuksen luotettavuuden arviointia varten. (Vilka 2021, 41, 44–45.)

Opinnäytetyön tekijä on työsuhteessa toimeksiantajaan, joka voi vaikeuttaa pysymään objektiivisena työn tutkimusta kohtaan. Tämän vuoksi työn tekijän tulee kiinnittää erityistä huomiota siihen, että opinnäyte ei perustu oletuksiin vaan ainoastaan tutkittuun tietoon. Tämän vuoksi tutkimusta tulee lähestyä tutkimusongelman kautta ja saatujen tuloksien tulee perustua haastatelluista ja kyselytutkimuksesta saatuihin tuloksiin, jotta tutkimus pysyy luotettavana ja uskottavana. Hyvällä tutkimussuunnitelmalla, raportoinnilla ja avoimuudella pyritään varmistamaan se, että tutkimus on toteutettu hyvän tutkimusetiikan mukaisesti.

Tutkimuksen luotettavuuden ja eettisyyden kannalta opinnäytetyön teoreettisen viitekehyksen ja tutkimuksen tekemisessä tulee noudattaa hyvää tieteellistä käytäntöä ja käyttää eettisesti oikeita tiedonhankinta- ja keräysmenetelmiä (Vilka 2021, 41). Jotta opinnäytetyön tietopohja on tieteellisesti kestävällä pohjalla, on tähän työhön etsitty materiaalia alan ammattikirjallisuudesta, tieteellisistä artikkeleista ja tutkimuksista. Tiedonhankinnassa on kiinnitetty huomiota siihen, että käytettävät artikkelit ovat vertaisarvioituja sekä kirjalähteet ovat alan ammattikirjallisuutta. Näihin lähteisiin viitataan asianmukaisesti, sillä opinnäytetyön kirjoittamisessa tulee myös kunnioittaa toisen tutkijan tekemää työtä ja hyvän viittaustekniikan avulla pystytään osoittamaan kuka tai ketkä ovat tiedon alkulähteitä. (Vilka 2021, 44.)

Opinnäytetyön tutkimus suoritettiin haastattelemalla eri organisaatioiden edustajia. Ennen haastattelujen aloittamista haastateltaville tulee kertoa tutkimuksen tavoitteet, tutkimustulosten käytöstä ja tutkimukseen osallistumisen vapaaehtoisuudesta. Haastateltaville on myös hyvä kertoa, että tutkimustulokset käsitellään luottamuksellisesti eikä yksittäistä vastaajaa voi erottaa vastauksista.

(Tuomi & Sarajärvi 2009, 145–146.) Ennen haastattelujen tekemistä haastateltaville kerrottiin tutkimuksen tavoitteesta, tutkimustulosten käytöstä sekä vastausten luottamuksellisesta käsittelystä. Haastateltaville myös kerrottiin, että haastattelut perustuvat vapaaehtoisuuteen eikä kenenkään tarvitse antaa haastattelua esimerkiksi organisaation asemansa vuoksi. Haastateltaville kerrottiin myös se, että vastauksia käsitellään anonyymisti, jotta haastateltavat voisivat vastata mahdollisimman vapautuneesti ja saataisiin rakennettua rento haastattelutilanne. Haastateltaville kerrottiin myös ennen haastattelua, että haastattelut tallennetaan ja opinnäytetyön valmistumisen jälkeen tallenteet hävitetään.

5.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen luotettavuuden arviointi on yksi tieteellisen tutkimuksen tunnusmerkkejä. Tutkimuksen luotettavuutta pyritään arvioimaan tutkimusprosessin, tutkimusmenetelmän ja tutkimustuloksen avulla. Tutkimuksen kehittämistehtävän luotettavuutta arvioidaan validiteetin eli pätevyyden ja reliabiliteetin eli luotettavuuden avulla. Validiteetin avulla tarkastellaan työssä tehtyjen valintojen ja käsitteiden johdonmukaisuutta ja arvioidaan sitä, onko tutkimuksessa mitattu sitä, mitä oli tarkoitus mitata. Olennaisinta tutkimuksen validiteetin arvioinnissa on se, että työ kulkee johdonmukaisesti eteenpäin ja työn johtopäätökset vastaavat työssä käsiteltyä viitekehystä. (Toikko & Rantanen 2009, 121–122.)

Opinnäytetyön validiteettia arvioidessa pitää arvioida sitä, onko työssä onnistuttu mittaamaan sitä, mitä oli tarkoitus mitata. Opinnäytetyötä pyritään viemään johdonmukaisesti eteenpäin ja kertomaan avoimesti tutkimusprosessista, teoreettisesta viitekehystä, tutkimusmenetelmistä sekä tutkimustuloksista. Kehittämistehtävästä saatuja tuloksia ja johtopäätöksiä peilataan teoreettiseen viitekehykseen, jotta työn validiteettia voidaan arvioida. Opinnäytetyön validiteettia voi arvioida myös tutkimuksessa tuotetun tiedon käyttökelpoisuuden ja hyödyllisyyden näkökulmasta. Tuoko tutkimuksesta saadut tiedot lisäarvoa organisaatiolle ja onko se käyttökelpoista organisaation toiminnassa.

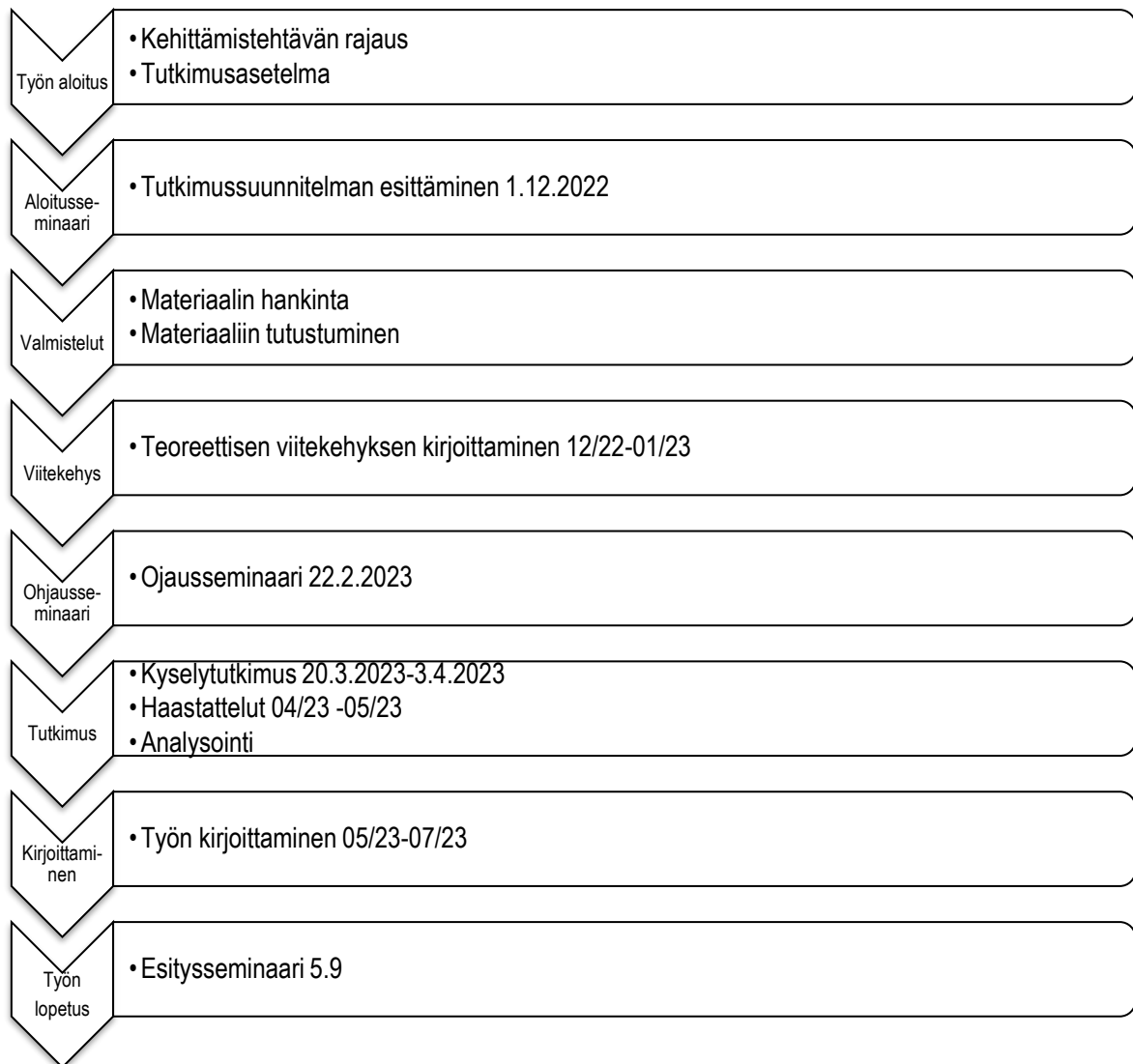
Reliabiliteetin avulla tutkitaan opinnäytetyössä käytettyjä mittareita, tutkimusasetelman luotettavuutta ja tutkimuksen toistettavuutta, joka on reliabiliteetin arvioinnissa keskeinen vaatimus. Reliabiliteetin arvioinnin perusolettamus on se, että mikäli toinen tutkija toistaa saman tutkimusasetelman niin siitä saadaan samankaltaisia tuloksia kuin alkuperäisessä tutkimuksessa. Tämä pitänee

hyvin paikkansa luonnontieteellisissä tutkimuksissa, mutta varsinkin sosiaalisissa kehittämisprosesseissa toistettavuus voi olla erittäin vaikea toteuttaa. Sosiaalisten kehittämistehtävien toistettavuuden ongelmana on usein samanlaisen ryhmäprosessin aikaansaamisen vaikeus, sillä ryhmäprosessin syntyyn vaikuttaa niin ryhmän jäsenten kuin yhteisölliset tekijät, jonka vuoksi tutkimuksen toistettavuus vaikeutuu. (Toikko & Rantanen 2009, 122–123.)

Opinnäytetyön reliabiliteettia arvioitaessa tutkimuksen toistettavuus voi olla vaikeasti toteutettavissa, koska kehittämistehtävän tutkimus suoritettiin haastattelututkimuksien avulla. Koska haastattelu on sosiaalinen prosessi, niin saadaanko luotua toinen samanlainen haastatteluprosessi kuin ensimmäisessä tutkimuksessa? Mikäli opinnäytetyön tutkimus toistettaisiin samalla teemahaastattelulla toisen tutkijan toimesta, niin saataisiinko tulokseksi samankaltaisia vastauksia kuin ensimmäisellä kerralla? On hyvin mahdollista, että haastateltavat ovat voineet muuttaa ajatuksiaan ja mielipiteitään, jolloin saataisiin aivan erilaisia vastauksia kuin alkuperäisessä tutkimuksessa. Näin ollen tämän opinnäytetyön reliabiliteettia on vaikea arvioida työn toistettavuuden kannalta.

Opinnäytetyön tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida myös tutkimuksen käyttökelpoisuuden, hyödyllisyyden ja vaikuttavuuden näkökulmasta, jolloin tutkimuksen tekijän on pyrittävä vakuuttamaan sidosryhmä työn luotettavuudesta kuvaamalla avoimesti tutkimuksessa tehdyt valinnat, tulokset ja tulkinnat. Tutkimuksen luotettavuutta kuvaa myös työn johdonmukaisuus, jonka avulla voidaan kuvata tutkimuksen eri vaiheet tutkimuksen tekemisestä ja sen analysoinnista. (Toikko & Rantanen, 122–123.)

Opinnäytetyön tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida työn johdonmukaisuudella ja seuraavan kuvion avulla on pyritty kuvaamaan tutkimuksen tekemisen eri vaiheet.



Kuvio 17. Opinnäytetyöprosessi.

Kuvio 17 avulla pyritään kuvaamaan avoimesti opinnäytetyön prosessin eri vaiheet, jotta työn luotettavuutta voidaan arvioida sen johdonmukaisuuden ja avoimuuden näkökulmasta. Opinnäytetyöprosessin vaiheet on kuvattu pääpiirtein, jotta voidaan arvioida, kuinka johdonmukaisesti ja avoimesti työn eri vaiheet on suoritettu. Opinnäytetyön toimeksiantaja tarkastelee tutkimuksen luotettavuutta arvioimalla tutkimuksen käyttökelpoisuutta ja tuotetun tiedon uutuusarvoa. Myös opinnäytetyön toimeksiantajan työyhteisö arvioi työn tutkimuksen tuloksia sen hyödyllisyydellä ja tuotetun uuden tiedon avulla sekä suorittavat työn luotettavuuden arvioinnin organisaation ammatillisen kehittämisen näkökulmasta. Opinnäytetyön luotettavuutta arvioidessa tulee myös muistaa, että kyselytutkimuksen vastausprosentti oli 10,9 prosenttia, joten enemmistön mielipidettä ei tässä tutkimuksessa saatu selville.

Opinnäytetyön suunnittelu sai alkunsa Oulun seurakuntayhtymän tarpeesta selvittää toimintolaskennan käyttömahdollisuuksia rippikoulutyön kustannusten laskemisessa sekä tutkia, kuinka olemassa olevia järjestelmiä voidaan hyödyntää käytännössä. Tutkimusongelman määrittelemisen jälkeen lähdettiin keräämään materiaalia aloitusseminaaria varten.

Aloitusseminaarissa keskusteltiin opinnäytetyön kehittämistehtävän tarkentamisesta ja lopputuloksesta. Tämän jälkeen alkoi opinnäytetyön teoreettisen viitekehyksen rakentamiseen. Materiaalia kerättiin useista eri lähteistä niin kirjallisuudesta kuin tieteellisistä artikkeleista. Materiaalin valinnan jälkeen alkoi opinnäytetyön teoreettisen viitekehyksen kirjoittaminen sekä haastattelukysymysten työstäminen. Teoreettisen viitekehyksen kirjoittamisen jälkeen pidettiin työn ohjausseminaari, jossa käsiteltiin työn rakennetta ja tutkimuskysymyksiä. Saadun palautteen pohjalta tutkimuskysymyksiä tarkennettiin sekä kyselytutkimuksen kysymyksiä täsmennettiin entisestään. Ohjausseminaarin jälkeen suoritettiin teemahaastattelut sekä kyselytutkimus Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille. Tutkimuksen tekemisen jälkeen aloitettiin tutkimustulosten analysointi sekä työn kirjoittaminen. Ohjausseminaarissa esiteltiin opinnäytetyön tutkimuksen tulokset ja saadun palautteen pohjalta tehtiin vielä viimeiset korjaukset.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida myös tutkimuksen käyttökelpoisuudella ja siirrettävyydellä, jolloin tiedon käyttöarvo organisaation toiminnassa korostuu. Tiedon käyttöarvoa voidaan arvioida organisaation kyvyllä käyttää saatuja tuloksia hyödyksi organisaation toiminnassa. (Toikko & Rantanen 2009, 125–126.) Opinnäytetyön luotettavuuden arvioijana toimii myös työyhteisö ja työn lukijat, jotka voivat arvioida tutkimuksen hyödyllisyyttä työssä tuotetun uuden tiedon, laadun ja ammatillisen kehittämisen näkökulmasta (Vilka 2021, 188). Opinnäytetyön tutkimuksesta saadun tiedon käyttökelpoisuutta ja siirrettävyyttä arvioi Oulun seurakunnan työyhteisö sekä muut rippikoulutoimintaa järjestävät seurakunnat. Työn tutkimustulokset ovat helposti siirrettävissä kustannuslaskentapohjan osalta myös muiden seurakuntien käyttöön ja vertailulukujen avulla omaa toimintaa voidaan peilata muihin alan toimijoihin.

Triangulaatio on monimenetelmäinen tutkimusstrategia, jonka avulla pyritään lisäämään ja arvioimaan tutkimuksen luotettavuutta. Triangulaatiossa tutkittavaa ilmiötä lähestytään neljän eri tutkimusmenetelmän avulla. Triangulaatiossa tutkittavaa ilmiötä tutkitaan ja tarkastellaan yhdistämällä eri menetelmiä ja lähestymistapoja. Tutkittavaa ilmiötä lähestytään tutkija-, aineisto-, menetelmä- ja teorian keinoin. Menetelmien yhdistämisellä pyritään löytämään ratkaisu tutkittavaan ilmiöön sekä vahvistamaan tutkimuksesta saatuja tutkimustuloksia. (Kananen 2017, 155.)

Teoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna triangulaatiota tulee hyödyntää tutkimusaineiston keräämisessä, jolloin tutkimuksen teoreettista viitekehystä tulee kerätä useasta eri lähteestä. Metodien näkökulmasta tarkasteltuna triangulaatiolla tarkoitetaan useiden eri metodien käyttöä, kuten esimerkiksi haastattelua ja kyselytutkimusta. Mikäli triangulaatiota tarkastellaan tutkijoiden määrän näkökulmasta, tulee tutkimuksessa toimia mahdollisimman monta henkilöä, jotta saadaan laaja näkökulma tutkimukseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 144–145.)

Tämän opinnäytetyön triangulaatiota voidaan arvioida tutkimusaineiston keräämisen ja metodien kautta. Opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä on pyritty hyödyntämään mahdollisimman laajasti ammattikirjallisuutta, kansainvälisiä artikkeleita sekä kirkkohallituksen materiaalia, jotta on saatu koottua riittävän laaja ja monipuolinen tietopohja. Opinnäytetyön tutkimusmetodeissa on käytetty sekä haastatteluja että kyselytutkimusta, jotta tutkittavaan ongelmaan on saatu riittävän laaja näkökulma.

Tämän opinnäytetyön luotettavuutta ei voida arvioida tutkijoiden määrän näkökulmasta, koska tämän tutkimuksen tekemiseen on osallistunut vain opinnäytetyön kirjoittaja. Toisaalta työn näkökulmaa on pyritty laajentamaan kyselytutkimuksen ja haastattelujen avulla. Näin opinnäytetyöhön on pyritty keräämään mahdollisimman laaja näkemys tutkittavasta aiheesta.

LÄHTEET

Alastalo, Marja, Åkerman, Maria & Vaittinen Tiina 2017. Asiantuntijahaastattelu. Teoksessa Tutkimushaastattelun käsikirja (toim. Hyvärinen, Matti, Nikander, Pirjo & Ruusuvuori, Johanna). Tampere: Vastapaino. 214–232).

Alhola, Kari 2016. Toimintolaskenta. Helsinki: Alma Talent.

Ashford, C. Chea 2011. Activity Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management* 6 (11), 3–10. Hakupäivä 20.1.2023. <https://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/11103/8985>.

Brimson, James A. 1991. Toimintolaskenta. Activity-based Accounting. Weilin+Göös.

Dickinson, Victoria & Lere, John C. 2003. Problems evaluating sales representative performance? Try activity-based costing. *Industrial Marketing Management* 32 (4), 301–307. Hakupäivä 2.1.2023. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0019850102002031>.

Drury, Colin 2012. Management and Cost Accounting Eight Edition. Andover: Cengage Learning EMEA

Euske, K.J. 2007. Enhancing the ABC Cross. *Management Accounting Quarterly* 8 (4), 48–61. Hakupäivä 13.1.2023. [36731916.pdf \(core.ac.uk\)](https://core.ac.uk/download/pdf/36731916.pdf) <https://core.ac.uk/download/pdf/36731916.pdf>

Finlex 1993. Kirkkolaki 1054/1993. Hakupäivä 15.1.2023. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931054#O1L4>.

Gupta, Mahesh & Galloway, Karen, 2003. Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation* 23 (2), 131–138. Hakupäivä 1.1.2023. <https://www.sciencedirectcom.ezp.oamk.fi:2047/science/article/pii/S0166497201000931?via%3Dihub>.

Helikoski, Jonna, Humala, Heidi, Kopola, Riina, Tonteri, Anna & Tykkyläinen, Salla 2018. Vaikuttavuuden askelmerkit. Työkaluja ja esimerkkejä palveluntuottajille. Sitra. Hakupäivä 29.1.2023.

<https://www.sitra.fi/app/uploads/2018/03/vaikuttavuuden-askelmerkit.pdf>

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Helsinki University Press.

Hixon, Mark 1995. Activity-based management: Its purpose and benefits. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants 73 (6), 30. Hakupäivä 4.2.2023.

<https://web-s-ebSCOhost-com.ezp.oamk.fi:2047/ehost/detail/detail?vid=6&sid=03b1b26d-c15e-4b4e-87b7-fc63ca7a38b3%40redis&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#an-chor=toc&AN=9507090367&db=buh>

Järvenpää, Marko, Länsiluoto Aapo, Partanen Vesa & Pellinen, Jukka 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.

Kamal, Shah 2015. Historical Evolution of Management Accounting. Cost and Management 43 (4), 12–19. Hakupäivä 2.1.2023. <http://www.icmab.org.bd/wp-content/uploads/2019/05/2.Historical-Evolution-of-Management.pdf>.

Kananen, Jorma 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kaplan Robert S. 1984. The evolution on Management accounting. Accounting Review 59 (3), 390–418. Hakupäivä 31.12.2022.

<https://web-s-ebSCOhost-com.ezp.oamk.fi:2047/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=cfacb90e-1a3b-49b1-9cf9-af41573a07b3%40redis>

Kaplan, Robert S. & Anderson, Steven R. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review 82 (1), 131–138. Hakupäivä 31.12.2022.

<https://web-s-ebSCOhost-com.ezp.oamk.fi:2047/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=31&sid=82af76c8-4b7c-4e02-b1db-f7b8057bfcd%40redis>

Kaplan, Robert S. & Anderson Steven R. 2003. Time-Driven Activity-Based Costing. Hakupäivä 21.1.2023. <https://ssrn.com/abstract=485443> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485443>

Lumijärvi, Olli-Pekka, Kiiskinen, Satu & Särkilahti, Tuija 1995. Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. Weilin + Göös.

Näsi, Salme. 2001. Kustannuslaskennan ongelmat julkishallinnon markkinamalleissa. Teoksessa Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa (toim. Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse, Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka) Tampere: Tampere University Press, 99–124. Hakupäivä 31.10.2022 https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/66210/kustannuslaskennan_ongelmat_julkishallinnon_2011.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Näsi, Salme, Hokkanen, Arja & Latvanen, Jaana 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Jyväskylän yliopisto. Hakupäivä 3.11.2022. https://jyx.jyu.fi/bitstream/handle/123456789/20950/Nasi_Hokkanen_Latvanen.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Ojasalo, Katri, Moilanen, Teemu & Ritalahti, Jarmo 2015. Kehittämistyön menetelmät: uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022a. Seurakunnat ja seurakuntayhtymä. Hakupäivä 25.10.2022. <https://www.oulunseurakunnat.fi/oulun-seurakuntayhtyma>.

Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022b. Yhteinen kirkkovaltuusto. Hakupäivä 25.10.2022. <https://www.oulunseurakunnat.fi/yhteinen-kirkkovaltuusto>.

Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022c. Yhteinen kirkkoneuvosto. Hakupäivä 25.10.2022. <https://www.oulunseurakunnat.fi/yhteinen-kirkkoneuvosto>.

Oulun ev.-lut. seurakunnat 2022d. Seurakuntaneuvostot. Hakupäivä 25.10.2022. Hakupäivä 25.10.2022. <https://www.oulunseurakunnat.fi/seurakuntaneuvostot>.

Pember, Anthony & Lemon, Mark 2012. Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity-Based Costing/Management (ABC/M). The Consortium for Advanced Management

– International (CAM-I) Environmental Sustainability Special Interest Group. Hakupäivä 8.1.2023.
https://cam-i.net/docs/CAM-I_ESIG_Article-ABC.pdf.

Perander, Pasi 2022. Missä mennään, ystävämme kirkollisvero? Hakupäivä 25.1.2022.
<https://www.pasiperander.fi/missa-mennaan-ystavamme-kirkollisvero/>.

Perander, Pasi & Puuska, Karolina 2020. Seurakunnan taloushallinnon käsikirja. Helsinki: Kirjapaja.

Rantala Juha & Kuula-Luumi, Arja 2017. Haastattelun keruun abc. Teoksessa Tutkimushaastattelun käsikirja (toim. Hyvärinen, Matti, Nikander, Pirjo & Ruusuvuori, Johanna). Tampere: Vastapaino, 413–426).

Raudasoja, Kaisa & Johansson, Marja-Leena 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro.

Raudasoja, Kaisa & Suomela, Ulla 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan: valtion viraston kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Škoda, Miroslav 2009. The Importance of ABC Models in Cost Management. Annals of the University of Petroșani Economics 9(2), 263–274. Hakupäivä 1.1.2023.
<https://www.upet.ro/annals/economics/pdf/annals-2009-part2.pdf>.

Suomala, Petri, Manninen, Olli & Lyly-Yrjänäinen, Jouni 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita Publishing Oy: Helsinki.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021a. Kirkon tilastot, Jäsentilasto 2022. Hakupäivä 1.2.2023. <https://www.kirkontilastot.fi/viz?id=213>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021b. Kirkkoon kuulumuus 2022. Hakupäivä 28.1.2023. <https://www.kirkontilastot.fi/viz?id=240>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2021c. Kirkon tilastot. Toimintatilasto 2022. Hakupäivä 1.3.2023. <https://www.kirkontilastot.fi/viz.php?id=208>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2022a. Koko kirkon talous. Hakupäivä 14.12.2022.

<https://evl.fi/plus/hallinto-ja-talous/kirkon-keskusrahaston-talous/koko-kirkon-talous>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2022b. Taloustilasto 2022. Hakupäivä 2.7.2023.

<https://www.kirkontilastot.fi/viz.php?id=215>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023a. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Kirkkohallitus.

Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Kirkkohallitus>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023b. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Kirkkoherra.

Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Kirkkoherra>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023c. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Kirkollisvero.

Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Kirkollisvero>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023d. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Seurakunta.

Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Seurakunta>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023e. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Seura-

kuntayhtymä. Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Seura->

[kuntayhtym%C3%A4](https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Seura-kuntayhtym%C3%A4).

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023f. Aamenesta öylättiin – kirkon sanasto. Virastokollegio.

Hakupäivä 27.1.2023. <https://evl.fi/sanasto/-/glossary/word/Virastokollegio>.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023g. Mikä rippikoulu? Hakupäivä 2.5.2023.

<https://evl.fi/perhejuhlat/rippijuhlat/rippikoulu-edeltaa-rippijuhlia>.

Tammi, Jari 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä.

Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print. Hakupäivä 31.10.2022.

<https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/67604/951-44-6632-2.pdf?sequence=1>.

Tardivo, Giuseppe & Di Montezemolo, Giulia Cordero 2009. Using Activity-Based Management to Achieve Excellence. Journal of Financial Management & Analysis 22 (1), 67–84. Hakupäivä 30.12.2022.

<https://web-s-ebscohost-com.ezp.oamk.fi:2047/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=82af76c8-4b7c-4e02-b1db-f7b8057bfcdb%40redis>.

Toikko, Tomi & Rantanen, Teemu 2009. Tutkimuksellinen kehittämistoiminta: näkökulmia kehittämisprosessiin, osallistamiseen ja tiedontuotantoon. Tampere: Tampere university press. Hakupäivä 17.12.2022. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-951-44-7732-4>.

Tuomi, Jouni 2007. Tutki ja lue: johdatus tieteellisen tekstin ymmärtämiseen. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2009. Laadullinen tutkimus ja sisältöanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Turney, Peter B. 2002. Toimintolaskenta: Avain tuotavampaan toimintaan. Helsinki: Tietosanoma.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2021. Hyvä tieteellinen käytäntö (HTK). Hakupäivä 8.10.2022. <https://tenk.fi/fi/tiedevilppi/hyva-tieteellinen-kaytanto-htk>.

Tyni, Tero, Myllyntaus, Oiva, Rajala, Päivi & Suorto, Annika 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Tähellinen 2020. Oulun seurakuntayhtymän organisaatiokaavio. Hakupäivä 28.1.2023. <https://evl.sharepoint.com/sites/tahellinen-organisaatiokaavio>.

Vehkalahti, Kimmo 2019. Kyselytutkimuksen mittarit ja menetelmät. Finn Lectura. Hakupäivä 17.12.2022. <https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/305021/Kyselytutkimuksen-mittarit-ja-menetelmat-2019-Vehkalahti.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Velmurugan, Manivannan 2010. Senthil The Success and Failure of Activity-Based Costing Systems. Journal of Performance Management 23 (2), 3-33. Hakupäivä 24.1.2023. <https://web-p-eb-scohost-com.ezp.oamk.fi:2047/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=12&sid=6f1c564f-b073-4a1c-b706-78171e18f4a7%40redisgram>.

Vilkkä, Hanna 2021. Tutki ja kehitä. Jyväskylä: PS-kustannus.

Vilkkumaa, Matti 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat.

Virastokollegio 2020 Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymässä 17.6.2020. Hakupäivä 28.12.2022. <https://kirkonpilvi.sakasti.fi/files/4940868d-ce05-4655-85a2-4fb1b695956e/kustannusten-kohdentamisten-ohje---17.6.2020-versio-05012021.pdf>.

Wegmann, Grégory 2008. The Activity-Based Costing Method: Development and Applications. The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices VIII (1), 7–22. Hakupäivä 4.2.2023. <https://ssrn.com/abstract=1319665>.

LIITTEET

Keskeiset käsitteet	liite 1
Seurakunnan tehtäväalueet	liite 2
Teemahaastattelu	liite 3
Kyselytutkimus Oulun seurakuntayhtymän työntekijöille	liite 4
Rippikoulutyön kustannuslaskentapohja	liite 5

Kirkkohallitus	Kirkkohallitus on kirkon yleisviranomainen, jonka tehtävänä on hoitaa kirkon yhteistä hallintoa, taloutta ja toimintaa. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023a.)
Kirkkoherra	Kirkkoherra johtaa paikallisseurakuntaa. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023b.)
Kirkollisvero	Seurakunnan jäsen maksaa kirkollisveroa 1–2 prosenttia seurakunnalle tai seurakuntayhtymälle kunnallisverotuksen yhteydessä. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023c.)
Seurakunta	Seurakunta on osa hallinnollista paikallisseurakuntaa, joka kuuluu johonkin Suomen yhdeksästä hiippakunnasta. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023d.)
Seurakuntayhtymä	Seurakuntayhtymän muodostaa saman kunnan alueella olevat seurakunnat. Seurakuntayhtymän voi myös muodostaa kahden tai useamman kunnan alueella olevat seurakunnat. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023e.)
Virastokollegio	Kirkkohallituksen virastokollegion muodosta kirkkoneuvoksen virassa olevista viranhaltijoista, joiden tehtävänä on päättää ohjesäännön mukaisesti sellaisista asioista, jotka eivät vaadi kirkkohallituksen täysistunnon päätöstä. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2023f.)

Virastokollegion määrittelemät seurakunnan tehtäväalueet

Hallinto

101–102	Hallintoelimet
103, 105	Talous ja henkilöstöhallinto
107	Kirkonkirjojenpito
108–110	Kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto

Seurakunnallinen toiminta ja yhteiset seurakunnalliset tehtävät

201	Jumalanpalveluselämä
202	Hautaan siunaaminen
203	Muut kirkolliset toiminnot
204	Aikuistyö
205	Muut seurakuntatilaisuudet
210	Tiedotus ja viestintä
220	Musiikki
231	Päiväkerho
232	Pyhäkoulu
233	Varhaisnuorisotyö
234	Partio
235	Rippikoulu
236	Nuorisotyö
237	Erityisnuorisotyö
238	Perhekerhotyö
239	Koululaisten aamu- ja iltapäivätoimina
2391	Muu lapsi- ja nuorisotyö
2392	Koulu- ja oppilaitostyö
241	Diakonia
242	Perheneuvonta
243	Sairaalasielunhoito
244	Palveleva puhelin
245	Muu palvelu
250	Yhteiskunnallinen työ

252	Sielunhoito
260	Lähetys
270	Kansainvälinen diakonia ja muu kansainvälinen toiminta
290	Muu seurakuntatyö
Hautaustoimi	
401	Hautausmaahallinto
403	Hautausmaakiinteistöt
404	Varsinainen hautaustoimi
405	Haudanhoitosopimukset
Kiinteistötoimi	
501	Kiinteistöhallinto
502	Kirkot ja kappelit
503	Seurakuntatalot
504,510,520	Asuinkiinteistöt ja osakkeet
505	Leiri- ja kurssikeskukset
506, 507	Muut rakennukset
530, 531	Maa- ja metsätalous
540	Muu kiinteistötoimi
550	Keittiötoimi

Toimintolaskenta

- Toimintolaskennan käyttö seurakunnassa/palveluyksikössä.
- Toiminnan prosessit.
- Toiminnon kustannusten laskeminen ja seuraaminen.

Toiminnan mittaaminen

Kirkkohallituksen esittämät toiminnan mittaamisen mittarit:

Tehtäväalue	Tunnusluku
Luottamushenkilöhallinto	Valituksien kautta tehdyt muutokset/päätösten määrä, eur/kokous
Taloushallinto	Eur/taloustapahtuma
Kirkonkirjojen pito	Eur/jäsen eur/kirkonkirjatapahtuma
Jumalanpalveluselämä	Eur/tilaisuus, eur/jumalanpalveluksiin osallistujien määrä
Hautaan siunaaminen	Eur/toimitus
Kaste ja vihkiminen	Eur/toimitus
Musiikkityö	Eur/tilaisuus, eur/musiikkitilaisuuksin osallistujien määrä
Päiväkerhotyö	Eur/kerholainen, eur/kerhoryhmä
Perhekerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Iltapäiväkerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Pyhäkoulutyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Varhaisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Partiotoiminta	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Rippikoulu	Eur/rippikoululainen, eur/rippikoulu
Nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Erityisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana, eur/asiakaskontakti
Muu lapsi- ja nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Diakonia	Kontakti/työntekijä, eur/jäsen
Perheneuvonta	Keskustelu/työntekijä, eur/keskustelu, eur/asukas
Sairaalasielunhoito	Hoitopaikkoja/työntekijä, eur/hoitopäivien määrä
Palveleva puhelin	Eur/kontakti
Hautaustoimi	Eur/hautaus, eur/tuhkaus, eur/kunnan asukas, eur/srk:n jäsen, eur/hautapaikka, eur/työntekijä
Kiinteistöhallinto	Eur/m2, eur/kiinteistön käyttökerta vuoden aikana, eur/käyttötunti
Hautainhoitorahasto	Hoidettavat haudat/työntekijä, eur/hoidtosopimus

Käytettävät tunnusluvut valitaan seurakunnan omien tietotarpeiden mukaan.

- Mittareiden käyttö ja mittaaminen.
- Toiminnan vaikuttavuus.

Toiminnan johtaminen

- Mihin päätöksenteko perustuu.
- Informaation hyödyntäminen päätöksenteossa.

Arvoisa tutkimukseen osallistuja,

Opiskelen Oulun seudun ammattikorkeakoulussa ylempää amk-tutkintoa taloushallinnon kehittämisen koulutusohjelmassa. Opinnäytetyössäni tutkin toimintolaskennan käytön mahdollisuutta Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa.

Toimintolaskennan tarkoituksena on selvittää toiminnan kustannuksia aiheutumisperusteisesti eli syntyneet kustannukset kohdistetaan suoraan sille toiminnalle, joka ne on aiheuttanut. Toimintolaskennan avulla voidaan selvittää luotettavasti eri toiminnan sekä niiden työvaiheiden kustannuksia. Toimintolaskennalla avulla:

- Seurakuntien kustannustehokkuus paranee.
- Seurakunnan lisääntynyt kustannustietoisuus luo hyvän perustan päätöksenteolle.
- Seurakunnan resurssien käyttö järkevöityy ja tehostuu sekä henkilöstön kustannustietoisuus paranee, kun tiedetään toiminnan kustannukset.
- Palveluiden hinnoittelu helpottuu, kun toiminnan todelliset kustannukset ovat selvillä.
- Tuote-, palvelu- ja asiakashinnoittelu helpottuu ja tarkentuu, kun toimintojen todelliset kustannukset on selvitetty.

Opinnäytetyötäni varten haluaisin kuulla sinun mielipiteesi toimintolaskennan käyttömahdollisuudesta Oulun seurakuntayhtymän toiminnassa. Vastaukset käsitellään luottamuksellisesti, eikä yksittäisen vastaajan vastausta voi tunnistaa.

Kiittäen

Marjo Keränen

Toimintolaskennan hyödyntäminen seurakunnan toiminnassa

1. Työskentelen

- ☐ Seurakunnassa
- ☐ Palveluyksikössä

2. Seurakunnassamme/palveluyksikössämme kohdistetaan kustannuksia aiheutumisperusteisesti toimintamuodoille eli kustannuspaikoille (kulu kohdistetaan sille toimintamuodolle, jonka sen on aiheuttanut)

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

3. Seurakunnassamme/palveluyksikössämme lasketaan toiminnan kustannuksia? (esimerkiksi lastemme tapahtuman, toiminnan tai palvelun aiheuttamat kustannukset)

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

4. Seurakunnassamme/palveluyksikössämme tiedetään kuinka paljon toiminta maksaa? (esimerkiksi kerhon järjestäminen tai muun toiminnan/palvelun järjestämisen kustannukset)

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

5. Seurakunnan/palveluyksikön toiminnan järjestäjän tulee tuntea toiminnasta aiheutuvat kustannukset

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

6. Jos tiedät toiminnan/palvelun kustannukset. Vaikuttaisiko se tapaasi toimia?

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

7. Seurakunnan/palveluyksikön tulee toimia kustannustehokkaasti.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

8. Seurakuntien/palveluyksiköiden prosessien tulee olla tehokkaita.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

9. Seurakuntamme/palveluyksikkömme prosessit ovat tehokkaita.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

10. Seurakunnassamme/palveluyksikössämme tiedetään, millaisia prosesseja tarvitaan tilaisuuden/toiminnan/palvelun järjestämiseen.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

11. Seurakunnan/palveluyksikön toiminta on kustannustehokasta, jos toiminta on pysynyt sille annetussa raamissa.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

12. Seurakunnan/palveluyksikön päätöksenteossa tulee hyödyntää kustannuslaskentaa.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

13. Seurakuntamme/palveluyksikkömme mittaa toimintaa.

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

14. Mittaamme toimintaa seuraavilla mittareilla

15. Seurakuntamme/palveluyksikkömme käyttää alla olevia kirkkohallituksen mittareita toiminnan mittaamiseen?

Tehtäväalue	Tunnusluku
Luottamushenkilöhallinto	Valituksien kautta tehdyt muutokset/päätösten määrä, eur/kokous
Taloushallinto	Eur/taloustapahtuma
Kirkonkirjojen pito	Eur/jäsen eur/kirkonkirjatapahtuma
Jumalanpalveluselämä	Eur/tilaisuus, eur/jumalanpalveluksiin osallistujien määrä
Hautaan siunaaminen	Eur/toimitus
Kaste ja vihkiminen	Eur/toimitus
Musiikkityö	Eur/tilaisuus, eur/musiikkitilaisuuksiin osallistujien määrä
Päiväkerhotyö	Eur/kerholainen, eur/kerhoryhmä
Perhekerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Iltapäiväkerhotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Pyhäkoulutyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Varhaisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Partiotoiminta	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Rippikoulu	Eur/rippikoululainen, eur/rippikoulu
Nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Erytisnuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana, eur/asiakaskontakti
Muu lapsi- ja nuorisotyö	Eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Diakonia	Kontakti/työntekijä, eur/jäsen
Perheneuvonta	Keskustelu/työntekijä, eur/keskustelu, eur/asukas
Sairaalasielunhoito	Hoitopaikkoja/työntekijä, eur/hoitopäivien määrä
Palveleva puhelin	Eur/kontakti
Hautaustoimi	Eur/hautaus, eur/tuhkaus, eur/kunnan asukas, eur/srk:n jäsen, eur/hautapaikka, eur/työntekijä
Kiinteistöhallinto	Eur/m2, eur/kiinteistön käyttökerta vuoden aikana, eur/käyttötunti
Hautainhoitorahasto	Hoidettavat haudat/työntekijä, eur/hoitosopimus

Käytettävät tunnusluvut valitaan seurakunnan omien tietotarpeiden mukaan.

- Kyllä
- Ei

16 Valitse alta millä mittareilla mittaatte toimintaa (voi valita useamman vaihtoehdon)

- Luottamushenkilöhallinto (eur/kokous)
- Taloushallinto (eur/taloustapahtuma)
- Kirkonkirjojen pito (eur/jäsen, eur/kirkonkirjatapahtuma)
- Jumalanpalveluselämä (eur/tilaisuus, eur/osallistuja)
- Hautaan siunaaminen (eur/toimitus)
- Kaste ja vihkiminen (eur/toimitus)
- Musiikkityö (eur/tilaisuus, eur/osallistuja)
- Päiväkerhotyö (eur/kerholainen, eur/ryhmä)
- Perhekerhotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Iltapäiväkerhotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Pyhäkoulutyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Varhaisnuorisotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Partiotointa (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Rippikoulu (eur/rippikoululainen, eur/rippikoulu)
- Nuorisotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Erityisnuorisotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Muu lapsi ja nuorisotyö (eur/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana)
- Diakonia (kontaktit/työntekijä, eur/jäsen)
- Perheneuvonta (keskustelu/työntekijä, eur/keskustelu, eur/asukas)
- Sairaalasielunhoito (hoitopaikkoja/työntekijä, eur/hoitopäivien määrä)
- Palveleva puhelin (eur/kontakti)
- Hautaustoimi (eur/hautaus, eur/tuhkaus, eur/kunnan asukas, eur/srk:n jäsen, eur/hautapaikka, eur/työntekijä)
- Kiinteistöhallinto (eur/m², eur/kiinteistöjen käyttökerta vuoden aikana, eur/käyttötunti)
- Hautainhoitorahasto (hoidettavat haudat/työntekijä, eur/hoitosopimus)

17. Sana on vapaa, mitä muuta haluaisit vielä kertoa?

18. Mikäli haluat osallistua arvontaan, jätä yhteystietosi. Vastaukset käsitellään luottamuksellisesti eikä vastaajaa ja vastausta voi yhdistää toisiinsa. Arvonnan palkintona viikonloppu Rokuan tai Iso-Syötteen lomaosakkeella.

Nimi:
Sähköposti:

RIPPIKOULUTYÖN KUSTANNUSLASKENTAPOHJA

LIITE 5

Rippikoluleirin kustannuslaskentapohja

	täytä
--	-------

Leirin perustiedot

Leirin kesto	6	vrk
Tapaamiset	5	krt
Ruokailu tapaamisissa	2	krt
Leiriläisten määrä	43	hlö

Seurakunnan henkilöstökulut

	hlö	%-osuus	Eur yht.
Pappi	1	10 %	5 820
Nuorisotyöntekijä	1	10 %	4 420
Isonen leiri	6	100 %	637
Isonen tapaaminen	6	100 %	330
Yövalvoja	2	100 %	523
Emännät	2		

Emännät ja tilat

	hlö	kerrat	eur
Tapaaminen (työ+ruoka)	43	2	633
Tapaaminen		5	1052
Leirityö, emännät		6	1 305
Leiriruoka		6	2 670
Leirikeskuksen kulu		6	2 873

Hallinnon kulut

	hlö	%-osuus	Eur yht.
Rippikoulusihteeri	1	15 %	6 383
Rippikoululaisen määrä			2 217
Rippikoululaisen kulu			2,88

Eur
kpl
eur/rippikoululainen

Muut kulut

	Eur
Tarvikkeet	0
Palvelut	0

Kulut yhteensä 20 267
Eur/rippikoululainen 471,33