

LASKENTATOIMEN KÄYTÄNNÖT YKSITYISESSÄ TERVEYDENHUOLLOSSA

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2017

**Tekijä: Mikael Landvik
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Jukka Pellinen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Mikael Landvik	
Työn nimi Laskentatoimen käytännöt yksityisessä terveydenhuollossa	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 12.11.2017	Sivumäärä 93
<p>Tutkimuksen tavoitteena oli kuvailla yksityisen terveydenhuollon laskentatoimen järjestämistapoja sekä verrata laskentatoimen tehtäviin kohdistuvia haasteita julkisen terveydenhuollon löydöksiin. Tutkimuskohteet koostuvat neljästä keskisuuressa ja suuresta yksityisen terveydenhuollon organisaatiosta.</p> <p>Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostui aiemmasta tutkimuksesta julkisen terveydenhuollon piirissä, New Public Managementin teoriasta sekä yleisistä laskentatoimen periaatteista. Erityisesti Mätön ym. (2014) löydökset suomalaisen avoterveydenhoidon palveluorganisaation johdon laskentatoimen käytännöistä muodostavat tärkeän lähtökohdan tutkimukselle. Lisäksi aiemmissä tutkimuksissa raportoidut kuvaukset julkisen terveydenhuollon laskentatoimen käytännöistä myös muualla kuin Suomessa toimivat vertailukohtana yksityisen terveydenhuollon käytäntöjen tarkastelulle.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena kenttätutkimuksena, jossa aineisto kerättiin viidessä erillisessä puolistrukturoidussa haastattelussa. Haastatellut henkilöt toimivat omissa organisaatioissaan talousjohtajina tai business controllereina. Tavoitteena haastattelussa oli tutkia, kuinka käytännön laskentatoimen tehtävät on järjestetty organisaation sisällä ja kuinka terveydenhuollon toimialan koetaan vaikuttavan näihin tehtäviin yksityisellä sektorilla.</p> <p>Tutkimusaineiston pohjalta selvisi, että yksityisen ja julkisen sektorin terveydenhuollossa on selkeitä eroja laskentatoimen näkökulmasta niin käytännön tehtävien järjestämistavoissa kuin koetuissa haasteissakin. Löydökset on jaoteltu seitsemään eri kategoriaan; taloushallinto, budjetointi, kustannuslaskenta, tietojärjestelmät, toimialan vaikutukset, raportointi sekä haasteet, käytäntöjen sekä haasteiden osalta. Haasteet vastasivat selkeästi julkisen terveydenhuollon haasteita, kun taas käytännön laskentatoimen järjestämistavat ja organisaation toimintatavat muistuttivat yksityisen sektorin organisaatioiden toimintaa. Tutkimuskohteiden välillä havaittiin huomattavasti eroja jokaisessa kategoriassa. Etenkin toimialan vaikutuksien kokemisessa oli selkeitä eroja. Osa haastatelluista koki, että toimiala vaikuttaa toimintaan aina huolimatta siitä, mikä toimiala on kyseessä.</p>	
Asiasanat Terveydenhuolto, laskentatoimi, kustannuslaskenta, budjetointi	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen tausta.....	6
1.2	Tutkimusongelma.....	7
1.3	Tutkimusalueen ja käsitteiden määrittely.....	8
1.4	Aiempi tutkimus.....	10
1.5	Työn rakenne.....	11
2	TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	13
2.1	Julkisen ja yksityisen terveydenhuollon organisaatioiden erot.....	13
2.2	Taloushallinto ja -johtaminen.....	14
2.3	Laskentatoimi terveydenhuollossa.....	20
2.3.1	Budjetointi terveydenhuollon organisaatioissa.....	24
2.3.2	Kustannuslaskenta terveydenhuollon organisaatioissa.....	27
2.3.3	Laskentatoimen tietojärjestelmät.....	42
2.3.4	Palveluiden tuotteistaminen.....	44
2.3.5	Laskentatoimen haasteet terveydenhuollossa.....	48
2.4	New Public Management.....	52
2.4.1	Kritiikki New Public Managementia kohtaan.....	54
2.4.2	New Public Management käytännössä.....	55
3	TULOKSET.....	59
3.1	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	59
3.2	Taloushallinto.....	62
3.3	Budjetointi.....	64
3.4	Kustannuslaskenta.....	66
3.5	Laskentatoimen tietojärjestelmät.....	68
3.6	Toimialaan vaikuttavat tekijät.....	70
3.7	Raportointi.....	73
3.8	Haasteet.....	74
3.8.1	Taloushallinto.....	75
3.8.2	Budjetointi.....	76
3.8.3	Kustannuslaskenta.....	76
3.8.4	Tietojärjestelmät.....	77
3.9	Erot tutkimuskohteiden välillä.....	79
4	POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	85
	LÄHTEET.....	91

1 JOHDANTO

Koko terveydenhuollon toimiala Suomessa on tällä hetkellä kohtaamassa huomattavia muutoksia. Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistuksen (Sote-uudistus) tullessa voimaan voidaan olettaa, että julkisen sekä yksityisen terveydenhuollon rajat hämärtyvät toimijoiden alkaessa kilpailla keskenään. Samaan aikaan yksityinen terveydenhuolto hakee uutta muotoaan. Suurimmat osakeyhtiöt kasvavat fuusioiden sekä julkisten kilpailutuksien kautta ja julkiset toimijat yksityistävät toimintojaan.

Yksityisten osakeyhtiöiden perimmäinen tarkoitus on tuottaa voittoa omistajilleen. Voiton tavoittelun vuoksi toiminnan fokus voi erota huomattavastikin julkisen terveydenhuollon tavoitteista, joissa voiton tuottaminen ei ole perinteisesti mukana. Yksityisillä toimijoilla on huomattavasti enemmän vapauksia terveydenhuollon toimialan sisällä, mikä osaltaan edesauttaa toimijoiden mahdollisuuksia riskien ottamisen suhteen. Toimijat voivat itse valita tarjoavatko he asiakkailleen erikoissairaanhoidon, perusterveydenhuollon tai vaikkapa hammaslääkäreiden palveluita. Yksityisten toimijoiden ei ole tarjottava kaikkia terveydenhuollon palveluita asiakkailleen toisin kuin julkisten terveydenhuollon organisaatioiden.

Suomessa aiemmassa tutkimuksessa Mättö ym. (2014) ovat tutkineet Jyväskylän yhteistoiminta-alueen terveyskeskuksen (JYTE) tuottamia palveluita ja havainneet useita haasteita organisaation sisällä laskentatoimen näkökulmasta. Kantola (2014) on puolestaan keskittynyt DRG(Diagnosis Related Group)-järjestelmän toimivuuteen sekä siihen liittyviin käytännön haasteisiin. Chapman ym. (2014) ovat havainneet terveydenhuollon toimialan kohtaavan useissa maissa suuria kustannuspaineita, joiden seurauksena kustannuslaskenta ja -tietoisuus ovat jatkuvasti keskeisemmässä roolissa toiminnassa. He uskovat, että suurimmat vaikutukset tulevat toimialan sisältä, koska tärkeimmät päätökset vaativat pitkän aikavälin tarkastelua palveluiden jatkuvan muuttumisen vuoksi. Suuressa roolissa ovat perinteisesti olleet myös poliittiset päätökset, toimintaan liittyvä sääntely, toimintojen kasvava määrä sekä riittävään tehokkuuteen pääseminen.

Chapman ym.(2014) näkivät laskentatoimen roolin keskeisenä terveydenhuollon organisaatioissa. Laskentatoimen työkaluilla voi pyrkiä reagoimaan koettuihin ongelmiin sekä haasteisiin toimialan sisällä tarjoamalla dataa, jonka avulla voidaan kehittää kustannustietoisuutta sekä tuotetun datan laatua. Päätöksentekoprosessia voidaan kehittää tarjoamalla päättäjille parempia työkaluja ja taustatietoja. Suurin osa haasteista on havaittu julkisen terveydenhuollon piirissä, mutta emme tiedä kuvaavatko nämä löydökset myös yksityisen sektorin haasteita.

Pääpaino tutkimuksessa on sisäisessä laskentatoimessa. Taustaoletuksena ovat ulkoisen laskentatoimen yhtäläisyydet toimialasta ja sektorista huolimatta. Esimerkiksi kirjanpitoa ohjaa kirjanpitolaki, joka ei merkittävästi eroa toimialojen välillä. Kirjanpidon näkökulmasta ei ole myöskään merkitystä, onko toimija julkisen vai yksityisen sektorin toimija. Ainoana poikkeuksena kirjanpitoon liittyen ovat arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvät lait terveydenhuollon piirissä. Aiemmassa terveydenhuollon tutkimuksessa avainasemissa ovat olleet muun muassa DRG-järjestelmät, kustannuslaskenta sekä budjetointi, mikä luo pohjan sisäiseen laskentatoimeen keskittymiseen. Sisäinen laskentatoimi tarjoaa organisaatioille myös huomattavasti enemmän vapauksia, joiden johdosta erojakin voidaan olettaa löytyvän enemmän organisaatioiden välillä.

1.1 Tutkimuksen tausta

Tämän tutkimuksen tavoitteena on perehtyä yksityisen terveydenhuollon organisaatioiden laskentatoimen käytäntöihin sekä niihin liittyviin haasteisiin ja kehityskohtiin. Keskeisessä roolissa tutkimuksessa ovat käytössä olevat tietojärjestelmät ja niiden vaikutus laskentatoimen työtehtäviin, kustannuslaskentaan ja budjetointiprosessiin liittyvät toimintatavat. Tuomi ja Sarajärvi (2009) tuovat esille, että aineiston laadun kannalta oleellista on haastateltavien ymmärrys aiheesta. Haasteltaville tulisi olla riittävä ymmärrys käsiteltävistä aihepiireistä, mutta myös käytännön kokemuksta aiheesta. Tässä tutkimuksessa haastellaan talousjohtajia, keskijohtoa sekä asiantuntijoita osakeyhtiöissä, jotka toimivat terveydenhuollon toimialalla. Jokaisella haastateltavalla on liiketaloudellinen koulutus. Tässä tapauksessa he ovat kaikki kauppatieteiden maistereita, joilla on työkokemusta sekä yksityisestä terveydenhuollosta että muilta toimialoilta laskentatoimen tehtävistä.

Tutkimuskohteet koostuvat yrityksistä, jotka tarjoavat terveydenhuollon palveluita, kuten laboratorio- ja lääkäripalveluita. Tutkimus on rajattu koskemaan osakeyhtiöitä, joiden on tarkoitus tuottaa voittoa. Näin pyritään luomaan käsitystä haasteista, joita julkisen sektorin kanssa kilpaileminen tuottaa organisaatioissa ja kuinka näihin haasteisiin on pyritty reagoimaan osakeyhtiöissä. Tärkeää on huomioida, että aiempaa tutkimusta yksityisistä toimijoista terveydenhuollon toimialalla on hyvin vähän. Tärkeimmät vertailukohteet tutkimuskohteille löytyvät julkisissa terveydenhuollon organisaatioissa tehdyistä tutkimuksista.

Tarkoitus on löytää yksityiskohtaisia ongelmia ja syitä näiden ongelmien taustalla. Tähän pyritään hyödyntämällä aiempia laskentatoimen tutkimuksia koskien terveydenhuoltoa sekä julkista sektoria. Taustaoletuksena on, että terveydenhuollon organisaatiot ovat lähempänä julkisen sektorin kuin esimerkiksi perinteisten teollisuusyritysten käytäntöjä. Viitekehysten tarkoituksena on selvittää, ovatko kehittämisen tarpeita määrittävät ongelmat samoja kuin julkisen sektorin terveydenhoito-organisaatioissa havaitut, kuinka toiminta on muuttunut vuosien varrella. Lisäksi teoreettinen viitekehys tarjoaa mahdollisuuksia verrata terveydenhuollon käytäntöjä ja toimintatapoja perinteisiin laskentatoimen menetelmiin.

Tutkimuksen tavoite ei ole paneutua yksityiskohtaisesti yhteen laskentatoimen osa-alueeseen, kuten budjetointiin tai kustannuslaskentaan. Pää tavoitteena on kartoittaa mahdollisimman laajasti koko laskentatoimen kenttään liittyviä käytäntöjä, haasteita sekä eroja julkisen sektorin toimintaan terveydenhuollon toimialalla. Ahrens ja Chapman (2006) huomattavat artikkelissaan, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa raja nousee tärkeään rooliin. Aiemman yksityisen sektorin terveydenhoito-organisaatioiden laskentatoimen tutkimuksen puuttuessa ei kuitenkaan ole loogista paneutua yksityiskohtaisemmin vain yhteen osa-alueeseen.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimuskysymys on mahdollista tiivistää seuraavasti: "Vastaavatko terveydenhuollon osakeyhtiöiden laskentatoimen haasteet julkisen terveydenhuollon vastaavia haasteita?". Empiriassa oleellisia kysymyksiä ovat: "Millaisiksi laskentatoimen käytännöt ovat muodostuneet terveydenhuollon osakeyhtiöissä?" ja "Millaisiin haasteisiin laskentatoimen osalta on törmätty?" Lisäksi tutkimuksen jatkovaihteenä on selvittää mahdollisia syitä näihin haasteisiin ja näkökulmia haasteiden laajuudesta sekä verrata kuinka yksityisen sektorin ongelmat ja haasteet eroavat julkisen sektorin laskentatoimesta löydetyistä haasteista ja ongelmista. Ajankohtaisena asiana tutkimusongelmaan voi olla mahdollista liittää myös sote-uudistus, siitä odotettavat muutokset ja haasteet organisaatioissa laskentatoimen näkökulmasta.

Tutkimuksessa pyritään löytämään näkemyksiä aiheeseen etenkin tutkittavien asioiden parissa päivittäin työskenteleviltä henkilöiltä. Haastateltavat on valikoitu työnantajan, työkokemuksen, aseman ja työtehtävien perusteella. Koska pääasiallinen fokus on laskentatoimen tehtävissä, ei tutkimuksen osalta ole koettu oleelliseksi haastatella terveydenhuollon ammattilaisia. Tämän avulla pyritään varmistamaan, että haastattelija ja haastateltava puhuvat niin sanottu samaa kieltä eikä laskentatoimen termistö tuota ongelmia haastattelutilanteissa. Erityisen tärkeänä pidettiin työkokemusta myös muilta toimialoilta, joka tarjoaisi haastateltaville vertailumahdollisuuksia niin sanottujen perinteisten toimialojen käytäntöihin ja haasteisiin, jos heillä ei ole tarkkaa kuvaa julkisen

terveydenhuollon laskentatoimen käytännöistä. Näin tutkimuskysymykseen pyritään saamaan myös käytännönläheisiä näkökulmia työelämästä.

Terveydenhuollon haasteita voidaan pitää tällä hetkellä ajankohtaisina so-te-uudistuksen aiheuttamien muutospaineiden vuoksi. Laskentatoimella on rooli organisaatioissa muutoksen läpiviennissä sekä muutokseen mukautumisessa. Kehittämistarpeita syntyy oletettavasti ainakin kustannustietoisuuden sekä kustannuslaskennan tarkkuudessa, jotka molemmat toimivat perinteisesti vahvasti muun muassa hinnoittelun tukena. Valinnanvapauden lisääntyessä uudistus tarjoaa yksityiselle sektorille paremmat mahdollisuudet kilpailla julkisen terveydenhuollon kanssa, mikä täytyy huomioida myös yksityisten yritysten hallinnoissa sekä käytännöissä. Todelliset vaikutukset on kuitenkin mahdollista todeta vasta uudistuksen käyttöönoton jälkeen.

Ajankohtaisuuteen vaikuttaa myös Mätön ym. tutkimus (2014), joka paljasti huomattavia ongelmia ja haasteita julkisen terveydenhuollon talousjohtamisessa. Julkisia artikkeleita tai tutkimuksia ei ole kuitenkaan aiemmin tietävästi toteutettu Suomessa yksityisen terveydenhuollon osalta. Sote-uudistuksen tullessa voimaan voidaan kuitenkin olettaa, että lähtökohdat uusiin toimintamalleihin ovat erilaisia yksityisellä ja julkisella sektorilla terveydenhuollon palvelutuotannossa, mutta myös laskentatoimen toimintatapojen osalta on luultavasti löydettävissä eroavaisuuksia.

Sote-uudistus tulee erittäin todennäköisesti muovaamaan terveydenhuollon kentän aivan uudennlaiseksi. Julkisten toimijoiden määrä vähenee noin kahdesta sadasta alle kahteen kymmeneen ja toimialueet kasvavat huomattavasti. Muutoksella pyritään muun muassa toiminnan talouden ennakoitavuuden parantamiseen ja toiminnan siirtämiseen laajempiin kokonaisuuksiin. Näin pyritään luomaan suunnitellut säästöt terveydenhuollon kansallisista kuluista. Lisäksi toiminnan rahoitus siirtyy pois kunnilta, koska ne eivät ole enää toiminnan järjestäjiä. Yksityiseen sektoriin suurin vaikutus on valinnanvapauden kasvamisella. Valinnanvapaudesta ollaan luomassa pääsääntö perustason terveydenhuollossa, mikä saattaa luoda yksityisille lääkäriasemille aivan uudenlaisia mahdollisuuksia. Mikäli valinnanvapaus tulee toteutumaan sote-uudistuksen osana, muuttaa se todennäköisesti huomattavasti koko terveydenhuollon kenttää ainakin hetkellisesti. (Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö, 2016.)

1.3 Tutkimusalueen ja käsitteiden määrittely

Tutkimusalue rajautuu terveydenhuollon parissa toimiviin osakeyhtiöihin. Haastateltavat työskentelevät näissä yrityksissä laskentatoimen tehtävien parissa. Tavoitteena on, että haastateltavat ovat olleet yrityksen palveluksessa yli vuoden, mutta omaavat työkokemusta myös muilta toimialoilta. Terveydenhuolto kulkee usein käsi kädessä sosiaali- ja terveystieteiden kanssa. Tässä tutkimuksessa keskitytään mahdollisimman tarkasti vain jälkimmäiseen, vaikka osa organisaatioista voi tarjota myös palveluita, jotka eivät ole puhtaasti terveydenhuoltoa. Tutkimuskohteina ovat yritykset tarjoavat muun muassa lää-

käri-, hammashoito- tai laboratoriopalveluita, ja ne ovat olennaisena osana yritysten pääliiketoimintaa. Tällä pyritään rajaamaan sosiaalipalvelut ja niiden vaikutukset tutkimuksesta. Perinteisiä sosiaalipalveluita ovat muun muassa tukipalvelut kriisitilanteissa, laitoshoido, asumispalvelut sekä mielenterveystyö. Yksinkertaistettuna terveyspalvelut liittyvät suoraan asiakkaan fyysiseen hyvinvointiin, kun sosiaalipalvelut liittyvät elämiseen ja mielenterveyteen.

Aiemmat aiheesta tehdyt tutkimukset mahdollistavat haastateltavien rajauksen laskentatoimen henkilöstöön. Aiemmissa tutkimuksissa hoitohenkilöstöllä on ollut vahva rooli, minkä avulla tutkimuksissa on kartoitettu julkisen terveydenhuollon haasteita laskentatoimen ja johtamisen osalta. Tässä tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, kuinka nämä haasteet toteutuvat yksityisellä sektorilla. Tämän vuoksi hoitohenkilöstön haastattelulle ei enää tässä tapauksessa nähdä tarvetta. Koska ongelmista on jo ennako-oletukset, voidaan haastattelut ja vertailut suorittaa laskentatoimen henkilöstön kanssa. Lisäksi heiltä voi olla mahdollista saada erilaista tietoa terveydenhuollon haasteiden kohtaamisesta laskentatoimen näkökulmasta ja mahdollisesti jo valmiita ratkaisuja näihin haasteisiin. Suurin ero tutkimusalueella on sektori, jolla yritykset operoivat. Aiemmissa tutkimuksissa edustettuna on perinteisesti ollut julkisia organisaatioita. Tässä tutkimuksessa kohteena ovat osakeyhtiöt, jotka pyrkivät tuottamaan voittoa. Taustalla tutkimuksessa on oletuksena, että yksityiset voittoa tuottavat organisaatiot olisivat pystyneet ratkaisemaan julkisella sektorilla havaitut ongelmat.

Yhdeksi keskeiseksi käsitteeksi terveydenhuollossa nousee hoitohenkilöstö. Tässä tutkimuksessa hoitohenkilöstöllä tarkoitetaan työntekijöitä, joiden koulutus on keskittynyt terveystieteeseen, lääketieteeseen tai hoitotyöhön. Taustaoletuksena on, että nämä henkilöt myös työskentelevät pääsääntöisesti käytännön hoitotyön parissa. Hoitotyön suhteen on kuitenkin huomioitava käsitteen laajuus ja tätä kautta myös useat erilaiset työtehtävät käsitteen sisällä. Mahdollisia työtehtäviä voivat olla esimerkiksi sairaanhoitaja, osastonhoitaja, lääkäri, ylilääkäri tai yksikön johtaja. Varauksin myös osaa ylimmästä johdosta voidaan pitää hoitotyön ammattilaisina heidän koulutustaustansa vuoksi. Terveydenhuollon yrityksissä tällaisia johdon tehtäviä voivat olla esimerkiksi operatiivinen johtaja sekä toimitusjohtaja.

Tutkimuskohteet ovat vähintään suuria pk-yrityksiä, joilla on enemmän kuin yksi toimipiste Suomessa. Rajauksena tämä tarkoittaa tilastokeskuksen asettamia rajoja pk-yrityksille. Liikevaihdon on oltava noin 50 miljoonaa euroa, työntekijöitä 250 ja taseen loppusumma noin 43 miljoonaa euroa. Keskeisimpiä näistä luvuista ovat liikevaihto sekä henkilöstö, jotta yrityksiä voidaan pitää toiminta-alueellaan merkittävinä tekijöinä. Tutkimuskohteiden on täytettävä näistä vaatimuksista ainakin kaksi, jotta sitä voidaan pitää riittävän merkittävänä. Pyrkimyksenä on, että jokainen näistä pk-yrityksen ylärajoista täyttyisi työnantajan osalta. Näillä yrityksillä voidaan olettaa olevan suhteellisen suuri markkinaosuus yksityisen sektorin terveyspalveluista, koska suuria ja keskisuuria toimijoita alalla on suhteellisen vähän.

Nykyään yksityiset terveydenhuollon osakeyhtiöt alkavat olla merkittäviä kilpailijoita nopean kasvun ja sote-uudistuksen oletettavasti saatavien mahdollisuuksien vuoksi. Esimerkiksi Pihlajalinna Oyj listautui Helsingin pörssiin vuonna 2015 ja Terveystalo Oyj vuonna 2017. Edellä mainitut sekä muut suurimmat toimijat ovat saaneet sopimuksilla esimerkiksi kuntien terveydenhuoltopalveluja hoidettavakseen.

Taloushallinnolla tarkoitetaan organisaation sisäistä toimintoa, jolla mahdollistetaan päivittäinen toiminta. Tähän kuuluvat muun muassa laskutus, ostolaskujen kierrätys ja kirjanpito. Taloushallinto huolehtii myös lakisääteisistä velvollisuuksista, kuten edellä mainitusta kirjanpidosta, raportoinnista ja veroilmoituksista. Yksi taloushallinnon tärkeimpiä tehtäviä on tukea yrityksen liiketoimintoja tuottamalla informaatiota taloudesta ja tukea tätä kautta muun muassa päätöksentekoa. Tutkimuksessa keskitytään juuri päivittäiseen toimintaan ja siihen liittyviin haasteisiin toimialan sisällä (Lahti & Salminen, 2008; Neilimo & Uusi-Rauva, 2005.).

Talousjohtamisella puolestaan tarkoitetaan taloushallinnon tuottaman tiedon hyödyntämistä keskijohdossa ja johdossa. Sen avulla pyritään mahdollistamaan taloudellisten tavoitteiden saavuttaminen ja seuraamaan yrityksen talouden ja tehokkuuden tilaa ja kehitystä. Tärkeässä roolissa talousjohtamisessa ovat taloudellisten tavoitteiden ymmärtäminen sekä tunnuslukujen tunteminen ja tehokas käyttö. Talousjohtamisessa myös osallistutaan taloustavoitteiden asettamiseen ja toimintojen taloudellisten vaikutusten selvittämiseen. Yleisiä talousjohtamisen työkaluja ovat esimerkiksi budjetit ja niiden avulla toiminnan kehityksen seuraaminen ja lähitulevaisuuden ennustaminen. Käytännössä taloushallinnon toteuttaminen yrityksissä jää useimmiten työntekijätasolle, kun talousjohtamisesta vastaavat johto sekä asiantuntijat. Molempien toimintojen perimmäinen tehtävä on kuitenkin tukea ja tuottaa tietoa liiketoiminnan tueksi. (Pellinen, 2005).

1.4 Aiempi tutkimus

Suomessa terveydenhuoltoa ja laskentatoimea koskeva tutkimus on perinteisesti käsitellyt julkisen sektorin terveydenhuoltoa. Yksi syy tähän on ollut varmasti julkisella sektorilla vallitsevat säästötarpeet sekä tehokkuuden tarkkailu. Paine tutkia verorahoilla toimivaa kokonaisuutta on huomattavasti suurempi kuin saman alan osakeyhtiöitä. Laskentatoimen tutkimus terveydenhuollossa ei ole kuitenkaan aiheena uusi, mutta osakeyhtiöiden parissa siihen ei ole perehdytty Suomessa.

Mättö ym. ovat tutkineet talousjohtamista kuntasektorilla JYTE:n alueella vuonna 2014. Heidän tutkimuksessa keskityttiin lääkärin ja hoitopuolen johdon näkemyksiin laskentatoimen haasteista heidän organisaatioissa sekä lähipiirissä. Terveydenhuollon laskentatoimen henkilöstön näkökulmat jäivät hyvin vähäisiksi tässä tutkimuksessa. Lisäksi tutkimuksessa on mukana paljon tietoutta julkisesta budjetin laadinnasta, joka ei suoranaisesti sovellu yksityisen

sektorin haasteisiin. Tutkimuksessa löydettiin kymmeniä heikkouksia, haasteita ja epäkohtia laskentatoimen osalta. Näitä löytyi muun muassa kustannuslaskennasta, budjetointikierroksista sekä järjestelmistä ja tietokannoista.

Kantola on tarkastellut vuonna 2014 julkaistussa väitöskirjassaan terveydenhuoltoa ja laskentatoimea. Myös Kantolan tutkimuksessa laskentatoimea tarkasteltiin julkisissa organisaatioissa. Hänellä pääpaino oli julkisen sektorin DRG-laskutusmallista. DRG:n avulla hinnoitellaan potilaan hoidosta syntyviä todellisia kustannuksia ja niillä voidaan pyrkiä muun muassa yhdistämään terveydenhoidon järjestelmiä ja sujuvoittaa laskutuskäytäntöjä. Sitä voidaan käyttää budjetin rakentamiseen. Lisäksi DRG:tä voidaan hyödyntää toiminnan suunnittelussa sekä suorituskyvyn mittaamisessa. DRG:n käytöstä löydettiin Kantolan tutkimuksissa hyötyjä terveydenhuollon organisaatioille esimerkiksi rahoitusmallien kehittämisen kautta. Siihen liittyviä ongelmia laskentatoimen näkökulmasta löytyi kuitenkin myös useita. Kantolan ja Mätön ym. aiemmin löytämä julkisen terveydenhuollon laskentatoimen haasteita voidaan hyödyntää pohjan luomisessa teemahaastatteluille. Aiempien tutkimusten pohjalta voidaan tutkia, ovatko yksityisen ja julkisen haasteet samankaltaisia sekä millaisia eroja näiden organisaatioiden kokemilla haasteilla ja ongelmilla todellisuudessa on.

1.5 Työn rakenne

Tutkimukselle tarjotaan teoriapohja laskentatoimen kirjallisuuden ja aiheeseen liittyvien tutkimuksien avulla. Teoreettisessa viitekehyksessä perehdytään aluksi johdon laskentatoimeen, jossa keskitytään erityisesti suorituksen mittaukseen, budjetointiin ja kustannuslaskentaan. Viitekehysten tutkimuksista on nostettu etenkin esille terveydenhuollosta löytyneitä haasteita ja ongelmia laskentatoimen näkökulmasta sekä yleisiä toimintamalleja budjetoinnin ja kustannuslaskennan osalta. Haasteet sekä ongelmat ovat olleet sellaisia, joiden ymmärtämistä aiempi laskentatoimen teoria tukee ja tarjoaa joissain määrin myös ratkaisuja esitettyihin haasteisiin. Vaikka aiempi tutkimus tarjoaa näkemyksiä julkisen sektorin organisaatioista, ovat ne kuitenkin samalta toimialalta ja tämän vuoksi oletettavasti jossakin määrin vertailukelpoisia myös osakeyhtiöistä saataviin tuloksiin. Teorian avulla pyritään luomaan mahdollisimman vankka ja kattava pohja itse empiiriselle osiolle.

Suurin ero muodostuu itse haastatteluista. Aiemmissä tutkimuksissa haastateltavat ovat olleet pääsääntöisesti terveydenhuollon ammattilaisia. Tässä tutkimuksessa haastateltavat ovat puolestaan laskentatoimen ammattilaisia. Haastatteluissa on tarkoitus aluksi hahmotella organisaation tapa järjestää taloushallinto sekä selvittää millaisia keinoja he käyttävät talousjohtamisessa. Tämän jälkeen perehdytään seikkoihin, jotka ovat ajaneet organisaation näihin ratkaisuihin. Lopuksi pyritään selvittämään millaisia haasteita tai ongelmia haastateltava on havainnut organisaatiossa. Lisäksi tavoitteena on käydä läpi aiemmissa

tutkimuksissa esiintyneitä löydöksiä ja selvittää niiden oleellisuus yksityisessä osakeyhtiössä.

Viimeisenä teemana haastatteluissa on sote-uudistus ja muutokset toimialan sisällä. Uudistuksen liittyvä uutisointi on tähän mennessä käsittänyt lähinnä julkisen sektorin näkökulmia, vaikka esimerkiksi valinnanvapauden merkityksen kasvaminen on noussut hyvin usein esille. Sote-uudistukseen liittyen olisi mahdollista pyrkiä selvittämään kuinka osakeyhtiöt ovat varautuneet uudistukseen ja sen tarjoamiin mahdollisuuksiin laajentumiseen. Haastatteluissa esiin nousevia teemoja pyritään ennakoimaan aiempien tutkimuksien avulla ja tämän kautta luoda niistä erillisiä kokonaisuuksia tutkimuksen sisälle. Viimeisessä osiossa on yhteenveto tutkimuksesta sekä johtopäätökset, joissa koko tutkimus summataan tutkimuskysymysten avulla. Tuloksia arvioidaan kriittisesti viitekehystä ja aiempia tutkimuksia hyödyntäen. Lisäksi johtopäätöksistä pyritään johtamaan mahdollisia aiheita jatkotutkimuksille.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tämä työ perustuu laskentatoimen käytäntöihin terveydenhuollon alalla. Vaikuttavina tekijöinä organisaatioissa tutkitaan talousjohtamista sekä -hallintoa. Taustaoletuksena teoreettisessa viitekehityksessä on laskentatoimen samankaltaisuus eri toimialoilla. Tutkimuksessa tiedostetaan, että jokaisella toimialalla on omat ongelmansa ja haasteensa. Tämä välittyy toiminnassa ja organisaatioissa myös laskentatoimen tehtäviin ja laskentatoimen ammattilaisten tulisi huomioida se. Käytännössä teoreettinen viitekehys koostuu suomalaisesta kirjallisuudesta talousjohtamisesta ja -hallinnosta sekä aiemmista tutkimuksista, jotka ovat sisältäneet laskentatoimen näkökulmia terveydenhuollossa. Teoreettisen viitekehityksen kautta pyritään myös havainnollistamaan lukijalle tutkimuksen näkökulmia. Viitekehityksen osiot muodostavat pohjan haastatteluille ja haastatteluiden teemoille.

2.1 Julkisen ja yksityisen terveydenhuollon organisaatioiden erot

Julkisen sektorin reformien ja New Public Managementin (NPM) suosion nousussa yksityisten ja julkisten terveydenhuollon organisaatioiden erot ovat kasvaneet viime vuosikymmeninä huomattavasti. Tämä on johtanut muun muassa julkisten organisaatioiden huomattaviin rakennemuutoksiin ja fokuksen siirtymisen aiempaa selvemmin tehokkuuteen sekä kustannustietoisuuteen. Muutos julkisella sektorilla on usein tapahtunut byrokratiaa karsimalla ja hakemalla oppia jo toimiviksi todetuista yksityisen sektorin toimintatavoista. Aiempiä tärkeämpään rooliin ovat nousseet myös yksityisen sektorin käytännöt, laskentatoimen osalta esimerkiksi budjetointi ja kustannuslaskenta, joilla on pyritty kehittämään sekä tehostamaan julkisten organisaatioiden toimintaa.

Chapman ym. (2014) löysivät syitä muutokselle kustannuspaineista, jotka ovat korostuneet terveydenhuollossa ympäri maailmaa. Luonnollisesti paineet sekä niiden aiheuttamat vaatimukset ovat pakottaneet terveydenhuollon organisaatioita arvioimaan toimintaansa uudelleen ja vastaamaan muutospaineesiin.

Usein ratkaisut ovat löytyneet oman toiminnan tehostamisesta sekä kustannustietoisuuden parantamisesta esimerkiksi uusien kustannuslaskentamenetelmien käyttöönotoilla. Osaksi kustannuslaskenta ja laskentatoimen osaaminen on nähty muutoksessa toimialan kulmakiveksi, jotta organisaatioissa pystytään vastaamaan rajallisten resurssien, lisääntyvien toimintojen ja sääntelyn aiheuttamiin tarpeisiin. Yleisesti ratkaisuksi näihin on nähty yksityisen sektorin puolelta tutut suorituksenmittaukseen ja kustannuslaskentaan liittyvät laskentatoimen työkalut.

Pellinen (2017) mainitsee yksityisen ja julkisen sektorin yritysten perimmäiseksi eroksi niiden toimintaperiaatteen. Yksityisellä sektorilla yritykset ottavat selkeästi enemmän ja useammin riskejä toiminnassaan ja yrityksen perustarkoituksena on toimia kannattavasti tuottaen voittoa yrityksen omistajille. Julkisella sektorilla toimintatavat määräytyvät rahoituksen mahdollisuuksien mukaan, jotta lainsäädännön asettamat velvoitteet on mahdollista toteuttaa. On kuitenkin huomattava, että nykyään myös yksityisiä osakeyhtiöitä on täysin julkisessa omistuksessa ja toimintakentän rajat ovat hämärtyneet puolin ja toisin. Esimerkiksi useat yksityisen sektorin toimijat tuottavat julkiselle sektorille välttämättömiä terveydenhuollon palveluita, mikä ei kuitenkaan muuta yrityksiensä toiminnan tavoitteita. Usein tämän kaltainen toiminta ei kuitenkaan ole tuottanut toivottuja säästöjä vaan lähinnä saattanut toiminnot poliittisen päätöksenteon ulottumattomiin.

Myös Pellinen (2017) nostaa esille julkisen sektorin yksityistymisen sekä NPM:n rooliin tämän hetkisen julkisen sektorin muutoksien olennaiseksi tekijäksi. Näillä muutoksilla julkinen sektori on pyrkinyt vastaamaan tarpeeseen pitää toiminnan palvelutaso ennallaan, mutta samanaikaisesti kuitenkin kustannuksia laskien. Osaltaan tämä on johtanut myös yleisen ajattelutavan muuttumiseen julkisella sektorilla lähemmäksi yksityistä sektoria. Käytännössä tämä näkyy esimerkiksi kuntalaisten näkemisenä asiakkaina ja johtamismetodien lähenevän yrittäjä-mentaliteettia sekä kasvaneina riskeinä toiminnassa. Riskien lisääntyminen on kuitenkin myös edellyttänyt riskien hallinnan kehittämistä julkisissa organisaatioissa.

2.2 Taloushallinto ja -johtaminen

Taloushallinto on yleisesti käytettävä termi laskentatoimen tehtävien kokonaisuudesta, joka ei kuitenkaan kata koko laskentatoimen kenttää. Lahti ja Salminen tiivistivät taloushallinnon tehtävän tarkoittamaan järjestelmää, jolla organisaatio mahdollistaa taloudellisten tapahtumien seurannan siten, että niistä on mahdollista myös raportoida. Taloushallinnon voidaan jakaa tämän perusteella sisäiseen ja ulkoiseen taloushallintoon. Ulkoinen laskentatoimi hoitaa lain määräämiä tehtäviä ja sisäinen taloushallinto tuottaa tietoa muun muassa yrityksen toimivalle johdolle. Ulkoisen toiminnan kohderyhmiä voivat olla muun muassa omistajat, viranomaiset ja asiakkaat, kun taas sisäinen toiminta suuntautuu niimensä mukaisesti organisaation sisäpuolelle (Lahti & Salminen, 2008, 13-14.).

Tämän päivän taloushallinnossa tietojärjestelmät ovat nousseet todella oleelliseen osaan. Kirjanpito, laskutus ja ostolaskuprosessi hoidetaan pääsääntöisesti tietokoneella kaikissa suuremmissa yrityksissä. Tämän lisäksi tietokannat, raportit sekä kirjanpito sijaitsevat sähköisinä, jolloin ainut tapa käsitellä niitä ovat tietokoneet. Luonnollisesti tämän vuoksi taloushallinnon tehtäviin kuuluu esimerkiksi myyntilaskujen ja tulosraporttien tekeminen.

Usein yrityksissä taloushallinto on tukitoiminto, joka on mahdollista jakaa useisiin pienempiin osakokonaisuuksiin. Näitä osatoimintoja voivat olla ostolaskutus, myyntilaskutus, matkalaskutus, maksuliikenne ja kassanhallinta, käyttöomaisuuskirjanpito, kirjanpito, pääkirjanpito, raportointi ja kontrollointi. Osakokonaisuuksien määrä on usein suoraan verrannollinen organisaation kokoon, ja useat toiminnoista ovat helposti yhdisteltävissä. Jotkut toiminnoista myös tukevat selkeästi muita toimintoja. Esimerkiksi maksuliikenne ja kassanhallinta ovat omalla tavallaan tukitoiminta osto- ja myyntilaskuprosesseille (Lahti & Salminen, 2008, 14-16.).

Taloushallinto palvelee yritysjohtoa ja avustaa heitä omilla toimintalueillaan. Lähtökohtaisesti taloushallinto koostuu työntekijöistä, kun talousjohtaminen ja -ohjaus puolestaan kuuluvat asiantuntijoille sekä johdolle. Taloushallinnon kaksi päätehtävää ovat tiedon kerääminen ja rekisteröinti sekä näiden tietojen hyväksikäyttöön. Näihin tarpeisiin liittyvät olennaisesti taloushallinnon järjestelmät, joita yleisesti käytetään myös muihin tarkoituksiin organisaatioissa. Vaatimukset järjestelmille tulevat usein lakisääteisistä edellytyksistä sekä organisaation omista tarpeista. On mahdollista käyttää suurta toiminnanohjausjärjestelmään, joka täyttää lähes kaikki yrityksen tarpeet. Toisaalta yrityksessä voidaan päätyä käyttämään pakettiratkaisua, johon kuuluu useita pienempiä integroituja ohjelmistoja. Tällä tavalla ohjelmistoissa ei tarvitse keskittyä niin tarkasti esimerkiksi käyttöoikeuksiin.

Käytännössä nämä voidaan jakaa taloushallinnon erillisjärjestelmiin sekä laajoihin ERP-järjestelmiin. ERP:n käyttö ei kuitenkaan itsestään poissulje myös taloushallinnon erillisjärjestelmiä. Tärkeää on, että nämä ohjelmat ovat mahdollisimman tehokkaasti integroituja, ja tieto on käsiteltävissä ympäri organisaatiota. Näiden lisäksi etenkin suurissa yrityksissä voi olla tarvetta erilaisille BI-työkaluille sekä tietovarastoille, joita hyödynnetään myös laskentatoimessa. Tänä päivänä ei enää ole edes välttämätöntä omistaa fyysisesti ohjelmistoja. Niihin voidaan hankkia käyttöoikeus tilitoimistolla, jolloin pääsy ohjelmistoon on usein turvattu tietokoneesta riippumatta etäyhteyksin avulla (Neilimo & Uusi-Rauva, 2007, 12; Lahti & Salminen, 2008, 30-39.).

Talousjohtaminen voidaan jaotella esimerkiksi päätöksentekoon ja ohjaukseen. Toinen tapa voi olla jakaa toiminta strategiseen ja operatiiviseen. Tärkein näkökulma tässä on taloudellisen käytön näkökulma sekä toimintatavat organisaation sisällä. Mihin taloudellista tietoa käytetään organisaatiossa? Tärkeää on huomioida päätöksenteon aikajänne. Lähtökohtaisesti strategisessa päätöksenteossa tavoitteet ovat pitkällä tulevaisuudessa ja operatiivisen päätöksen vaikutukset voivat näkyä lähes välittömästi. Talousjohtamisella voidaan myös pyrkiä vaikuttamaan useisiin eri sidosryhmiin useilla eri tavoitteilla sekä toimenpiteil-

lä. Näitä sidosryhmiä voivat olla omistajat, asiakkaat, työntekijät, rahoituslaitokset tai tavarantoimittajat. Vaikutuksen kohteina voivat olla muun muassa osakkeen arvo, hintojen suunnittelu tai omavaraisuusasteen parantaminen. Käytettäviä tekniikoita voivat olla muun muassa toimintolaskenta, budjetointi ja suoritusmittaus (Pellinen 2005, 23-25.).

Lähtökohtaisesti talousjohtamisen tarkoitus on johtaa yritystä saatavilla olevan taloustiedon pohjalta. Perinteinen esimerkki tästä on budjetti, joka luodaan usein edellisten vuosien perusteella, mutta samalla huomioiden myös tulevaisuudessa odotettavia muutoksia. Tämän pohjalta yritykselle luodaan toimintasuunnitelma tulevalle tilikaudelle. Tätä voidaan pitää normaalina talousjohtamisena. Tehokas talousjohtaminen ei kuitenkaan lopu valmiiseen budjettiin. Budjettia tulisi myös seurata ja budjetin toteumia tulkita sekä pyrkiä vaikuttamaan budjetin toteutumiseen. Talousjohtaminen ei kuitenkaan ole pelkästään asioiden johtamista. Tärkeässä roolissa ovat myös ihmiset. Etenkin suorituksen mittauksessa ja budjetoinnissa myös ihmisten rooli korostuu, koska he tekevät käytännön suoritteet. Myös esimerkiksi vaikuttavuuden, tehokkuuden ja taloudellisuuden mittaamisessa tulisi huomioida, että toimintaan liittyy muutakin kuin pelkkä lopputulos. Talousjohtamisella voidaan seurata ja pyrkiä vaikuttamaan lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteisiin. Lyhyellä aikavälillä oleellisia ovat muun muassa katteet ja voitot ja pidemmällä aikavälillä esimerkiksi pääomantuotto. Lisäksi yleisiä näkökulmia ovat tuottavuus sekä likviditeetti, joita voidaan seurata esimerkiksi *quick ratiolla*. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2007.).

Talousjohtaminen perustuu yrityksen tulostavoitteiden ja johtamisen tarkasteluun. Tehtävinä toiminta voidaan jakaa suunnitteluun, toteuttamiseen ja valvontaan. Suunnittelu koostuu muun muassa tulostavoitteiden luomisesta, kuten budjetista. Toteuttamiseen kuuluu johdon päivittäinen työskentely. Tätä voi olla muun muassa taloushallinnon järjestäminen sekä kehittäminen, rahoituksen suunnittelu sekä tilinpäätöksen valmistelu. Valvonta puolestaan koostuu suunnittelun tulostavoitteiden seurannasta. Talousjohtamisen avulla on tämän vuoksi mahdollisuuksia löytää esimerkiksi puutteita eri yksiköiden tai tulosityksikköjen tavoitteista tai mahdollisesti havaita jopa tavoitteiden puuttuminen kokonaan (Neilimo & Uusi-Rauva, 2007, 24-30.).

Talousjohtaminen nähdään usein suoritusmittauksena ja budjetointina sekä niihin liittyvinä tehtävinä. Talousjohtamista on kuitenkin mahdollista toteuttaa tunnuslukujen avulla. Tavoitteiden määrittäminen yksityiskohtaisesti ja mitattavasti on kulmakivenä myös tunnuslukujen käytössä. Tavoitteiden tulisi myös olla tarkkoja, jotta myös johtamistoimenpiteet vaikuttavat tarkoitetulla tavalla. Tavoitteita mitataan erilaisilla mittareilla, jotka usein löytyvät perinteisistä tunnusluvuista. Esimerkiksi omavaraisuustavoitteita voidaan seurata omavaraisuusasteen avulla. Oleellista tunnuslukujen hyödyntämisessä ovat raja-arvot. Jokaiselle seurattavalle tunnusluvulle tulisi olla tiedossa tavoitearvot. Tämä edellyttää myös suunnitelmia toimista, joilla tähän tavoitearvoon aiotaan päästä (Neilimo & Uusi-Rauva, 2007, 30-31.).

Talousjohtamisessakin järjestelmät ovat tärkeässä roolissa. Järjestelmien tulisi vastata mahdollisimman tarkasti organisaation tarpeita, ja samalla toimia

saumattomasti yhdessä. Talousjohtamisessa usein tärkeimpään rooliin nousee raportointijärjestelmä. Raportointijärjestelmä voi olla erillinen ohjelmistonsa tai esimerkiksi ERP-järjestelmään kuuluva osa. Oleellista on joka tapauksessa, että järjestelmä kytkeytyy organisaation muihin järjestelmiin. Käytännössä budjetiohjauksesta lähtien johdon talousohjaus perustuu hyvin pitkälti erilaisiin järjestelmiin sekä niiden tehokkaaseen hyödyntämiseen toiminnassa. Tietojärjestelmät eivät myöskään ole riippuvaisia toiminnan luonteesta. Strategisessa laskentatoimessa voidaan hyödyntää tulostuloksia ja budjetointiin liittyvää dataa, kun taas operatiivisessa toiminnassa järjestelmillä saadaan dataa esimerkiksi tuotannosta ja varastoista. Strategisessa toiminnassa järjestelmät helpottavat huomattavasti oman yrityksen toiminnan vertailua kilpailijoihin ja markkinoihin (Neilimo & Uusi-Rauva, 2007, 265-270.).

Talousjohtamisen menetelmistä terveydenhuollon kontekstissa keskeisimmiksi nousevat kustannuslaskennan eri menetelmät sekä budjetointi. Järjestelmien ohella juuri kustannuslaskenta ja budjetointi ovat olleet kohtia, jotka ovat nousseet esille organisaatioissa ongelmina ja haasteina. Lisäksi omalla tavallaan tähän on liittynyt suoritusmittaus. Strategiselle ohjaukselle tässä tutkimuksessa ei anneta juurikaan painoarvoa.

Budjetit ovat yksi yleisimmistä talousjohtamisen menetelmistä. Budjetilla tarkoitetaan tietylle ajanjaksolle luotua taloudellista toimintasuunnitelmaa. Yleisesti se pitää sisällään tavoitteita, joista yleisin on lopullinen tulos. Tästä syystä budjetti pyritään luomaan myös tuloslaskelman muodossa, jolloin kulut ja tuotot sekä tulos ovat helposti nähtävissä. Perinteisesti budjettia ei tehdä vain vuosikohtaisesti. Tiedot pyritään jakamaan kuukausi- tai kvartaalitasolle ja mahdollisesti myös esimerkiksi osastoille tai tulosyksiköille. Budjetointi itsessään on suunnitelmallista toimintaa yrityksen talouden ennustamiseksi ja kehityksen seuraamiseksi. Suurin painoarvo budjetoinnissa on pitkän aikavälin tavoitteilla, mutta siihen sisältyy luonnollisesti myös lyhyen aikavälin tavoitteet. Budjetoinnilla voidaan pyrkiä tekemään yrityksen kehityssuunnasta konkreettisia esimerkkejä vuositason suunnitelmilla sekä pyrkiä jalkauttamaan strategiaa yrityksen toimintaan. Samalla budjetointi tarjoaa omalta osaltaan tapoja suoritusmittaukseen, kun organisaatiossa seurataan budjetoinnin toteutumista ja etsitään syitä mahdollisille poikkeamille. Budjetointiä on kritisoitu usein sen heikosta yhteydestä strategiaan. Toinen yleinen syy kritiikille on ollut budjetoinnin työllistävyys etenkin johdossa sekä resurssien sitoutuminen liiaksi budjettiin. (Järvenpää ym., 2010, 206-228.)

Budjetointi voidaan toteuttaa monella eri tavalla. Käytännössä ainut vaatimus budjetoinnille on pääbudjetin luominen. Usein organisaatiot eivät kuitenkaan tyydy pelkkään pääbudjettiin, vaan pääbudjetti muodostetaan yhdistelemällä alabudjetteja. Alabudjetteja voidaan laatia yksikkökohtaisesti, mutta se on mahdollista tehdä myös toiminnoittain myynnille, ostoille, valmistukselle, varastoille, markkinoinnille ja investoinneille. Budjetointimenetelmälläkin on vaikutusta budjetointiprosessiin. Budjetit voidaan laatia ylhäältä alaspäin suuntautuvalla autoritaarisella menetelmällä, demokraattisesti ja yhteistyömenetelmällä. Yhteistyömenetelmä on demokraattisen ja autoritaarisen välimuoto, jossa

myös johdolla on rooli. Myös budjetin tarkkailu asettaa vaatimuksia budjetille. Jos seurantaa halutaan suorittaa tarkasti ympäri tilikauden, tulisi budjetissa olla tarkkoja tietoja, joita on mahdollista seurata. Seuranta helpottaa osaltaan myös budjetin päivittämisessä ympäri tilikauden. Tämän avulla voidaan havaita haasteelliset yksiköt budjetoinnissa ja perehtyä niihin seuraavalla budjetointikierroksella (Järvenpää ym., 2010, 206-228.).

Kustannuslaskentaa voidaan toteuttaa organisaatioissa useilla eri tavoilla. Yksinkertaisimpia tapoja ovat kalkyyllilaskennan mallit, joilla voidaan lähtökohdaisesti laskea suhteellisen tehokkaasti tuotekohtaisia kustannuksia. Hieman työläämpi tapa on toimintolaskenta, jonka avulla yrityksessä hinnoitellaan jokainen toiminto, minkä kautta on mahdollista laskea kustannukset myös tuotteille. Kustannuslaskennan avulla voidaan selvittää muun muassa kannattavuutta tuote- ja toimintokohtaisesti. Sen yleisiä hyödyntämisalueita ovat muun muassa tuotehinnoittelu, tuotevalikoiman valinta, investointipäätökset ja budjetoinnin avustaminen erilaisia vaihtoehtoja laatimalla.

Kustannuslaskennan käyttötapoihin vaikuttavat huomattavasti toiminnan luonne. Mitä laajempaa toiminta on, sitä monimutkaisemmaksi kustannuslaskenta voi muuttua. Esimerkiksi puhtaan palveluyrityksen kustannuslaskenta voi olla todella yksinkertaista. Kustannuslaskenta voi keskittyä esimerkiksi työtai ainekustannuksiin. Useissa tilanteissa on tarkoituksen mukaista huomioida molemmat. Lisäksi huomioon joudutaan usein ottamaan muita lyhytvaikutteisia kustannuksia, kuten tilavuokrat. Pääomakustannuksetkin joudutaan usein huomioimaan. Niitä syntyy yleisesti ottaen yrityksen omistamista rakennuksista ja laitteista. Näitä huomioitavia kululajieriä ovat poistot sekä korot (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 84-104.).

Suhteellisen yksinkertaisia kustannuslaskennan malleja ovat suoritekal- kyyliit. Ne jaetaan yleisesti kolmeen eri päätyyppiin, katetuottokalkyyliin, keskimääräiskalkyyliin sekä normaalikalkyyliin. Suurin ero näillä on niissä huomi- oitavien vaikuttavien tekijöiden määrä. Katetuottokalkyyli koostuu käytännös- sä vain muuttuvista kustannuksista, kiinteistä kustannuksista ja suoritemääräs- tä. Keskimääräiskalkyyli puolestaan ottaa huomioon myös toiminta-asteen. Normaalikalkyyli huomioi useimpia muuttujia kustannuksissa. Siinä kustan- nuksia verrataan todellisiin suoritemääriin. Näiden tapaisia laskentatapoja ovat valmistusarvo sekä omakustannusarvo, joissa huomioidaan välittömien kus- tannusten lisäksi välilliset kustannukset suoritteille (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 116-120.).

Yksi yleinen kustannuslaskennan tapa on toimintolaskenta. Siinä kiinnos- tus ei kohdistus pelkästään tuotekohtaiseen kustannukseen. Toimintolaskenta on monipuolisempi näkökulma, jossa selvitetään jokaisen työvaiheen tai toi- minnon kustannus esimerkiksi kuluneen raaka-aineen ja ajan perusteella. Li- säksi toimintolaskennassakin tuotteille tai palveluille vyörytetään yleiskustan- nuslisät käyttäen valittuja ajureita. Käytännössä toimintolaskennassa kustan- nukset jaetaan resursseille, joilta ne puolestaan jaetaan toiminnoille. Toimin- noilta kustannukset siirretään joko tuotteelle tai palvelulle käyttämällä kustan- nusajureita. Toimintoja määrittäessä tulisi huomioida niiden kokonaisuusmäärä.

Toimintolaskennassa ei ole tarkoituksen mukaista seurata kymmeniä pieniä toimintoja vaan niputtaa toimintoja, jotta lopuksi toimintoja olisi noin 5-7. Laskentakohteita toimintolaskennassa voivat olla esimerkiksi tuotteet ja asiakkaat. Tärkeässä roolissa toimintolaskennan käyttämisessä ovat kustannusajureiden sopivuus ja tarkkuus, jotta kustannukset siirtyvät realistisesti eri tuotteille. Kustannusajureina voidaan käyttää esimerkiksi lähetysten määrää, huoltojen lukumäärää, volyymia tai tilaneliöitä (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 143-162.).

Toimintolaskennan vahvuuksia on mahdollisuus hyödyntää myös toimintojohtamista. Toimintojohtaminen perustuu toimintolaskennan periaatteisiin. Siinä pyritään hyödyntämään toimintolaskennan antamia tuloksia muun muassa tuotteiden vertailusta ja kustannuksista. Näitä tietoja hyödyntämällä voidaan pyrkiä parantamaan yrityksen suorituskykyä. Se myöskään ole täysin laskenta-toimeen nojaava johtamismalli, mikä helpottaa sen selittämistä myös eri koulutustaustoja omaaville henkilöille. Lähtökohta toimintojohtamiselle oli toimintolaskennan saama kritiikki. Toimintojohtamista voidaan hyödyntää muun muassa budjetoinnissa luomalla toimintopohjaisia budjetteja. Toimintojohtamisessa keskeisessä roolissa ovat organisaation, tuotteet ja asiakkaat sekä niiden kannattavuudet (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 163-167.).

Suorituksen mittaus on puhtaampi johtamisen väline kuin kustannuslaskenta. Sen päätarkoituksena on tuottaa tietoa johdolle yrityksen toiminnasta erilaisia mittareita hyödyntäen. Suorituksen mittauksen lähtökohtana on hyödyntää muussa toiminnassa tuotettua tietoa ja joissain tapauksissa suoritusmittaus voi edellyttää erillisen tiedon tuottamista. Mittaus ei kuitenkaan ole ainoastaan rahamittaista. Esimerkiksi balanced scorecardissa on tarkoituksena luoda tasapainotettu mittaristo, jolla seurataan sekä rahamäärällisiä että eirahamäärällisiä mittareita. Suorituksen mittauksella voidaan pyrkiä vaikuttamaan positiivisesti työyhteisöön. Sen avulla voidaan muun muassa motivoida, korostaa mitattavia asioita ja selkeyttää tavoitteita. Se luo myös pohjaa palkitsemisjärjestelmille. On kuitenkin tärkeää, että mittarit ovat toimivia ja tavoitteet saavutettavissa, jotta näitä hyötyjä on mahdollista saavuttaa (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 300-305.).

Suorituksen mittaus pyritään usein rakentamaan mahdollisimman tasapainoiseksi organisaation sisällä. Suunnittelussa tavoitteisiin liittyy usein myös strategian toteutumisen seuraaminen ja sidosryhmien tarpeet. Mittauksen kohteita voi olla esimerkiksi tuottavuus, tehokkuus, asiakastyytyväisyys, työhyvinvointi, taloudellinen menestyminen ja tuotteiden laatu. Tärkeätä on huomioida yrityksen arvomaailma ja kehityskohteet. Käytettäviä mittareita näihin voisivat olla muun muassa liikevoittoprosentti, työ- ja asiakastyytyväisyystutkimukset, sairauspoissaolot, reklamaatioiden määrä ja liikevaihdon kehitys. Päätöksenteon vuoksi tuotettavan ja kerättävän informaation tulisi olla ajankohtaista, luotettavaa, tarkkaa, käytännöllistä ja havainnollisesti esitettyä. Esimerkiksi balanced scorecardissa näitä seikkoja pyritään huomioimaan. Siinä mittarit ovat jaettu talouden, sisäisten prosessien, oppimisen ja kasvun sekä asiakkuuksien mittareihin. Näin pyritään tasapainoiseen tiedonkeruuseen ympäri organisaatiota.

Jokaiselle mittarille annetaan myös tavoitearvo, toimenpidevaihtoehdot sekä vastuussa oleva henkilö (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 305-310.).

2.3 Laskentatoimi terveydenhuollossa

Laskentatoimen hyödyntämisen tarve on kasvanut ja tulee kasvamaan myös tulevien vuosien aikana huomattavasti terveydenhuollon sektorilla. Tarve mitata kustannuksiin ja tuloihin vaikuttavia tekijöitä sekä näihin tekijöihin vaikuttaminen kasvattavat paineita laskentatoimen hyödyntämisessä mahdollisimman tehokkaasti myös tällä toimialalla. Terveydenhuollon parissa tähän vaikuttavat tekijät kuitenkin eroavat selvästi verrattuna perinteisiin toimialoihin kuten metalliteollisuuteen. Terveydenhuollossa suuri merkitys on väestön ikäkaumalla sekä erityisesti sen muutoksilla, eri ikäryhmien erilaisilla tarpeilla, väestön terveyden tilalla eri ikäryhmissä sekä itse markkinoilla. Markkinoihin vaikuttavat huomattavasti ikäryhmät ja heidän tarpeensa sekä mahdollisuudet hyödyntää esimerkiksi yksityistä sektoria tai työterveyshuoltoa. Näihin vaikuttaviin tekijöihin voidaan vaikuttaa valmistautumalla sekä suunnittelemalla kyseisille ihmisryhmille ja todennäköisille sairauksille valmiita toimintamalleja. Yhtenä vaihtoehtona on esimerkiksi hoidon resurssien jakaminen etukäteen tietyille sairauksille ja tapaturmille ilman, että itse hoidon laatu kärsisi. (Young, 2014, 1-7.)

Terveydenhuollossa oleellista on hahmottaa resurssit sekä niiden mittaaminen. Eri toimenpiteiden erottaminen toisistaan nousee hinnoittelussa ja kustannusten seuraamisessa tärkeään asemaan. Esimerkiksi veripussien käytön ja verikokeiden tekemisen ero voi olla oleellinen, kun seurataan kuinka paljon mitäkin resursseja hoitotilanteessa on käytetty. Eri mittareiden ja resurssien hahmottamiseen voi liittyä monissa tapauksissa myös eniten haasteita. Näiden kysymysten myötä terveydenhuollossa toimintolaskennasta on tullut huomattavasti aiempaa olennaisempi osa terveydenhuollon laskentatoimessa. Bai ym. (2014) nostavat keskeisiksi osa-alueiksi laskentatoimelle terveydenhuollossa investointien tukemisen päätöksentekovaiheessa sekä auttamisen muuttujien vaikutuksien huomioinnissa. Keskeisimpinä muuttujina tutkijat pitivät kysynnän vaihtelevuutta sekä kapasiteetin hyödyntämistä. Etenkin sairaalamaailmassa näin on saatu tehtyä aiempaa tehokkaampia sekä onnistuneempia investointeja, koska käytettävissä on ollut aiempaa enemmän informaatiota. Lin ym. (2014) ehdottavat ratkaisuksi balanced scorecardin käyttöönottoa, minkä kautta resursseja pystytään hyödyntämään tehokkaammin eri näkökulmista tarkasteltuna. Tärkeitä hyötyjä on mahdollista saada muun muassa tyytyväisyydessä sekä organisaation suoriutumissa yleisen tehokkuuden ohella. Lisäksi balanced scorecardin käyttöönoton havaittiin parantavan strategian toteutumisen mittaamista suoritusten kautta muun muassa toteutuneen laadun avulla. (Young, 2014, 50-52.)

Hoitoon liittyvien resurssien aiheuttamien kustannusten lisäksi kiinteät kustannukset ovat usein oleellisessa roolissa terveydenhuollossa. Toimitilat

ovat etenkin julkisella sektorilla huomattavan isoja, ja tämän vuoksi niistä aiheutuvat kustannukset ovat usein huomattavia yksiköiden budjeteissa. Toisen suuren kuluerän muodostavat poistot ja arvonalentumiset. Koska terveydenhuolto on lähtökohtaisesti hyvin teknistä tänä päivänä, laitteet uudistuvat usein sekä vaativat tarkkaa ylläpitoa ja kalusto on teknisen luoteensa vuoksi kallista, myös poistot ovat huomattavan suuria sekä usein jatkuvasti kasvava kuluerä. Kalliiden laitteiden hankinnassa usein suureen rooliin nousee myös arvoperusteet pelkän hinnan ohella. Koska laitteille on tarkat vaatimukset, hankintoja ei ole mahdollista tehdä vain hinnan perustella. Tällöin hankinnoissa on otettava huomioon laitteen tuottama arvo yksikölle tai organisaatiolle sen hinnan lisäksi. Halvin vaihtoehto ei usein ole kustannustehokkain, kun kysymyksessä ovat erittäin tekniset laitteet, joissa on paljon erilaisia ominaisuuksia ja toimintavaihtoehtoja. Usein terveydenhuollossa luetaan niiden työntekijöiden, joiden työtehtävät eivät liity terveydenhuoltoon, palkat kiinteisiin budjetteihin. Näitä voivat olla esimerkiksi ruokalasta, pyykinpesusta ja hallinnosta syntyvät kustannukset, jotka vyörytetään organisaation määrittelemillä perusteilla eri yksiköiden kuluiksi. Näiden erien kohdentaminen eri yksiköille voi olla usein ongelmallista. Isoimmat erot tulevat usein kohdistamisperusteista, mutta tällöin kokonaiskustannukset pysyvät kuitenkin samalla tasolla. (Young, 2014, 51-54.)

Terveydenhuollon laskentatoimen keskiössä ovat hyvin usein kustannusten vähentäminen sekä resurssien paremmin kohdentaminen. Molempiin on löydetty useita eri tapoja, joista monet liittyvät samanaikaisesti sekä kustannusten vähentämiseen että resurssien uudelleen allokointiin. Näitä tapoja ovat olleet aikojen saatossa muun muassa kroonisten sairauksien koordinointi, elektronisten järjestelmien hyödyntäminen potilastyössä sekä hoitojen suunnittelussa ja kehittämällä tulojen kerryttämismalleja sekä suunnittelemalla ja testaamalla uusia järjestelmiä, jotka kehittävät toiminnan laatua ja vähentävät kustannuksia. Haasteena näissä parannuksissa on tietotaito sairaaloiden ja terveydenhuollon toiminnasta. Kehittäminen vaatii kykyä valita esimerkiksi toimintolaskennan ja muiden vaihtoehtojen välillä. Nämä valinnat edellyttävät kuitenkin laskentatoimen osaamisen lisäksi myös laajaa ymmärrystä terveydenhuollon toiminnasta sekä toimialalle soveltuvista vaihtoehdoista. Kustannusten hallinta edellyttää myös henkilöstöltä huomattavaa sitoutumista. Perinteisesti on oletettu, että kustannusten hallinta vaatii esimiesten, päälliköiden, laskennan ammattilaisten ja hoitohenkilöstön sitoutumista yhteisiin tavoitteisiin. Etenkin hoitohenkilöstön osallistuminen prosessiin on erittäin tärkeää, koska vain heillä on lähtökohtaisesti riittävä informaatio esimerkiksi resurssien jakamiseen ja hoitotapojen uudelleen järjestelyyn. (Young, 2014, 52-57.)

Terveydenhuollon toimialalla hankinnat voidaan suunnitella usein samalla tavalla kuin muillakin toimialoilla. Esimerkiksi lämmitysjärjestelmän uusiminen voidaan toteuttaa samanlaisella kilpailutuksella kuin voittoa tavoittelevissa yrityksissä. Usein tällöin korostuvat rahalliset hyödyt eri vaihtoehtojen välillä. Kun hankinnat liittyvät hoitotyöhön, muuttuvat arvosteluperusteet kuitenkin huomattavasti. Tällöin tärkeää on huomioida myös eri vaihtoehtojen väliset ei-rahalliset hyödyt sekä erot. Usein nämä hyödyt arvioivat hoitotyön am-

mattilaiset, joilla on todellinen tietotaito hankinnoista sekä niiden vaikutuksista. Näissä tilanteissa voi nousta esille niin sanottu ihmishengen arvo. Organisaatioilla on usein rajallinen määrä resursseja ja rahaa käytettävänä hankintoihin, joten hankinnoissa ei voida noudattaa länsimaista periaatetta ”hinnattomuudesta”. Hankintojen kohderyhmänä tulisi tämän vuoksi mieltää suurempia ihmisryhmiä, eikä vain harvinaisempia yksittäisiä tapauksia. Hyvänä ratkaisuna tähän on pidetty kustannustehokkuutta. Tällöin organisaatioissa pyritään löytämään ratkaisuja, joilla pystytään pelastamaan eniten ihmisiä euroa kohden. (Young, 2014, 277-282.)

Terveydenhuolto-organisaatioilla on havaittu useita erilaisia tapoja laskentatoimen järjestämistavoissa organisaation sisällä. Tämä havainto koskee etenkin johdon laskentatoimea. Kustannusten tarkkailu, budjetointi, seuraaminen ja mittaaminen ovat mahdollisia toteuttaa useilla eri tavoilla organisaation sisällä. Tutkimusten perusteella niin sanottua oikeaa tapaa johdon laskentatoimen järjestämiseen ei ole, mutta tavan tulisi soveltua mahdollisimman hyvin organisaation tavoitteisiin, toimintaan ja muotoon. Toisilla organisaatioilla on käytössä hyvin virallinen raportointiprosessi, jossa edellytetään muun muassa tarkkaa budjetin noudattamista, kun taas toisissa organisaatioissa toiminta voi olla hyvin vapaamuotoista budjetin tarjoamien raamien sisällä. Ylemmän johdon toiminta, sitoutuminen ja tavoitteiden asettaminen on suuressa roolissa, kun onnistumista seurataan ja arvioidaan. Erot terveydenhuollon piirissä näkyvät muun muassa tuotteiden keskinäisissä eroissa. (Young, 2014, 205-222.)

Kaikille yksiköille ei ole mahdollista laatia esimerkiksi samankaltaisia budjetteja erilaisten rakenteiden vuoksi. Pesulassa suoritteiden rakenteet voivat olla samankaltaisia lähes poikkeuksetta, kun taas hoito-osastoilla muuttuvat kustannukset voivat erota huomattavasti suoritteiden välillä. Viime vuosina terveydenhuollossa muutokseen on pyritty lisäämällä osastonjohtajien vastuuta myös taloudellisesti. Osastojen johtajille on tarjottu vapaus huolehtia budjetista raamien rajoissa, jolloin heillä on käytännössä ollut vapaat kädet kustannusten suhteen, mutta myös vastuu liikevaihdon toteutumisesta. Toimintaa helpottaa, jos käytettävät tarvikkeet ja laitteet voidaan linkittää suoraan yhteen yksikköön. Tällä on vaikutusta etenkin, kun liikevaihto tai tulosta suhteutetaan käytettyihin tarvikkeisiin tai omistettuun laitteistoon. Yhteiskäyttö ja -omistus tilanteissa arvojen jakaminen voi olla haasteellista. (Young, 2014, 205-222.)

Toiminnan ammatillisten vaatimusten vuoksi laskentatoimen onnistuminen ja tehokkuus vaatii terveydenhuollon piirissä usein huomattavasti työntekijöiden välistä vuorovaikutusta. Vertailukelpoisen datan tuottaminen kustannuksista ja tuloista on haastavuuden ja erojen vuoksi tehnyt tästä käytännössä mahdotonta. Kaupallisen koulutuksen saaneilla työntekijöillä ei lähtökohtaisesti ole riittävää tietotaitoa lääketieteestä. Hoitohenkilöstön osaaminen puolestaan ei usein ole riittävän laajaa huolehtimaan esimerkiksi budjetoinnista ja kustannuslaskennasta. Tämä voi aiheuttaa omalta osaltaan haasteita eri yksiköiden sisällä, koska esimerkiksi hoitokertoja ei voida suunnitella käytännössä etukäteen vaan ne riippuvat potilaiden tarpeesta ja lääkäreiden läheteistä. Tämän kaltainen toiminta ajaa kyseisiä terveydenhuollon yksiköitä väkisin kohti jous-

tavia budjetointimalleja, vaikka se ei olisikaan organisaation tavoite. Toimiala on myös luonteeltaan hyvin herkkä ulkoisille, arvaamattomille, tekijöille. Esimerkiksi suuronnettomuudet, epidemiat ja luonnonkatastrofit voivat tuhota budjettirungon hetkessä. (Young, 2014, 205-222.)

Organisaatioissa kustannusten seuranta voidaan järjestää monella eri tavalla. Kuluneiden tarvikkeiden seuranta on luonnollista. Työaika voidaan seurata tehtäväkohtaisesti kuten muitakin tehtävään suoraan liittyviä toimenpiteitä ja suoritteita. Tällöin jää usein kuitenkin huomioimatta kulut, jotka tulisi kohdentaa suoritteelle, vaikka ne eivät välittömästi liity esimerkiksi palvelun tuottamiseen. Kustannus- ja toimintolaskennassa välilliset kustannukset ja yleiskustannukset nousevat tärkeään rooliin palveluiden ja tuotteiden hinnoittelussa. Esimerkiksi toimintolaskenta on käytettävissä hyvin samantapaisesti myös terveydenhuollon organisaatioissa. Tällöin vain perinteiset materiaalit vaihtuvat muun muassa lääkkeisiin ja veripusseihin. Välillisissä kustannuksissa ei käytännössä ole mitään eroa toimialojen välillä. Suurin ero löytyy markkinointi ja hallintokustannuksista, jotka huomioidaan terveydenhuollon piirissä usein välillisenä kustannuksena tuotannossa. Kuten muillakin toimialoilla myös terveydenhuollossa kustannusajureilla voi olla huomattavia eroja. Yksiköistä ja organisaatiosta riippuen tarkoituksen mukaista voi olla käyttää työtunteja, mutta joillakin osastoilla työ on puolestaan riippuvaista laitteistosta, jolloin koneen tekemät tunnit voivat antaa tarkemman kuvan toiminnasta. Terveydenhuollon kannalta kustannus- ja toimintolaskennassa tärkeintä on mieltää sairaala normaaliksi organisaatioksi, ja verrata sen yksikköjä ja osastoja esimerkiksi tehtaan vastaaviin. Esimerkiksi osastolla olevien potilaiden voidaan mieltää olevan ”varastossa”. Yleisesti ottaen terveydenhuollon organisaatioissa tuote- ja palveluvalikoima on hyvin laaja, minkä vuoksi näissä organisaatioissa kustannuslaskenta ajautuu enemmän toimintolaskentaa kohden, koska vain yhden yleiskustannuslisän käyttäminen ei tarjoa riittävän tarkkaa informaatiota. Näiden perusteella kustannusajureita voidaan hakea muun muassa toimitilojen koosta, työntekijöiden määrästä, liikevaihdosta ja käyntien määrästä. Toimintolaskennan lisäksi monet samankaltaiset tarpeet terveydenhuollon laskentatoimissa tulevat esille kustannuslaskennan hyödyntämisessä. (Young, 2014, 165-179.)

Davis ym. (2013) kokevat, että etenkin sairaaloiden tehokkuutta on tärkeää vertailla kansallisesti, mutta myös kansainvälisesti. Samanaikaisesti he nostavat keskeiseksi balanced scorecardin hyödyntämisen johtamisessa. Lin ym. (2014) havaitsivat tutkimuksessaan Kiinassa, että vastaajista noin 83 prosenttia käytti talousjohtamisen välineenä balanced scorecardia. Huolellisesti suunniteltuna työkaluna he pystyivät hyödyntämään balanced scorecardin tietoja niin tehokkuudessa kuin tuottavuudessaakin, mutta samalla he mahdollistivat tarkastelun palvelun laadun suhteen sekä palvelun tasa-arvoisuuden eri sosiaalisten ryhmien välillä, mikä on erityisen tärkeää julkisessa terveydenhuollossa. Tällöin haasteeksi nousee eri kategorioiden ristiriidat sekä kategorioiden painotukset. Keskustelun aiheeksi voi nousta esimerkiksi kuinka paljon tehokkuutta voidaan korostaa palvelun laadun kustannuksella. Kiinassa balanced scorecardissa oli käytössä neljä eri näkökulmaa; talous-, asiakas-, laatu- sekä tyytyväisyysnäkö-

kulma. Tutkimuksen perusteella organisaatiot, jotka olivat ottaneet edellä mainitut näkökulmat huomioon talousjohtamisessa, saavuttivat parempia tuloksia näillä osa-alueilla verrattuna organisaatioihin, joissa näkökulmat eivät olleet osa talousjohtamista.

2.3.1 Budjetointi terveydenhuollon organisaatioissa

Budjetointi nähdään myös terveydenhuollon toimialalla johdon työkaluna esimerkiksi suunnittelussa ja mittaamisessa. Sen pääasiallisia tarkoituksia voivat olla muun muassa liikevaihtojen seuraaminen, vastuualueiden jakaminen keskijohdolle sekä keskijohdon suoriutumisen seuraaminen, mutta samanaikaisesti myös koko organisaation yhteinen työskentely kohti sovittua päämäärää. Prosessia voidaan jakaa kahteen eri osaan, itse budjetin tekemiseen ja budjetin toteutumisen seurantaan ja raportointiin. (Young, 2014, 285-289.)

Casparie ja Hoogendoorn (1991) havaitsivat tutkimuksessaan sairaaloiden kustannuksien laskeneen selkeästi vuodesta 1983, kun käyttöön oli otettu sairaaloiden budjetointi. Samalla voidaan olettaa, että myös toiminnasta on tullut kokonaisuudessaan tehokkaampaan muun muassa kuolleisuuden laskun perusteella. Samalla hoidon päätarkoitus on keskittynyt parantamaan elämän laatua elämän pidentämisen sijasta. Muutos toiminnassa on johtanut myös jatkuvaan laskuun sairaalassa oloajassa. Kokonaisuutena sairaaloiden toiminnasta on tullut jatkuvasti tehokkaampaa niin kustannuksien kuin itse toiminnankin näkökulmasta.

Youngin (2014) mukaan budjetoinnin rooli saattaa olla terveydenhuollon organisaatioissa jopa suurempi kuin teollisuuden ja tuotannon organisaatioissa johtuen terveydenhuolto-organisaatioiden monimutkaisista kustannusrakenteista. Tämä johtuu valinnaisista kustannuksista hoitotyössä. Valinnaisilla kustannuksilla tarkoitetaan hoitoon liittyviä liitännäisiä kustannuksia, jotka eivät ole välttämättömiä tai ne on mahdollista korvata toisella suoritteella. Usein päättävältä näistä suoritteista on toiminnasta vastaavalla esimiehelle tai terveydenhuollon ammattilaisella, mutta toimintavaihtoehdot määritellään jo budjetointivaiheessa. Terveydenhuollossa yhteisiä toimintamalleja on pyritty luomaan DRG-järjestelmällä, jossa diagnooseille määritellään ennalta hoitopolku. Potilaat ja sairaudet eivät kuitenkaan ole identtisiä kuten tuotantotuotteet, joten henkilöstölle on tarjottava myös budjetoinnissa liikkumavaraa hoitotyön osalta. (Young, 2014, 287-288.)

Terveydenhuollon organisaatioissa budjetointiin vaikuttaa huomattavasti toimialan sääntely ja rakenne. Koska toiminta on usein osa yhteiskunnan palveluita, joita säännellään laissa, toimintaan liittyy pakollisia tehtäviä ja edellytyksiä. Etenkin julkisissa organisaatioissa osa päätösvallista saattaa olla myös itse organisaation ulkopuolella. Suuria eroja syntyy myös strategioiden kautta. Suomessa suurilla yliopistollisilla sairaaloilla on huomattavasti vähemmän vaikutusmahdollisuuksia strategiaansa kuin yksityisillä lääkärikeskuksilla, jotka voivat keskittyä vain tiettyihin, kannattaviin, toimintoihin. Toimintomäärä, laatu ja muoto vaikuttavat huomattavasti budjetointiin. Eri organisaatioiden välille

voi syntyä suuriakin eroja esimerkiksi täysipäiväisten ja osa-aikaisten työntekijöiden kautta. Toinen huomattava tekijä ovat yö- ja viikonlopputyöt. Työnte-
komuoto vaikuttaa myös suunnitteluun, koska vain päivätyötä tekevissä orga-
nisaatioissa palkat voidaan nähdä kiinteinä kuluina, mutta suurissa sairaaloissa
tämä ei ole mahdollista. (Young, 2014, 288-291.)

Organisaatioiden suuret erot sekä rakenteellisesti että toiminnallisesti es-
tävät yhden oikean budjetointitavan löytämisen terveydenhuollossa. Toimin-
nanmuoto voi aiheuttaa jo budjetointivaiheessa eroja kustannus- ja tuottoperus-
teisiin. Näitä perusteita voivat olla esimerkiksi kirjautuneet kävijät tai hoitopäi-
vät riippuen toiminnasta. Samanaikaisesti eroja syntyy organisaatioiden raken-
teista. Toisissa organisaatioissa suuret osat voivat huolehtia useista eri vastuu-
alueista keskitetyllä johdolla, kun taas toisissa organisaatioissa lähes joka toi-
minto on jaettu omaksi vastuualueekseen. Rakenne vaikuttaa huomattavasti
myös budjetin toteutumisen seurantaan ja vastuunjakoon budjetista. Rakenteen
vuoksi on oleellista, että hoitotyön ammattilaiset osallistuvat budjetin rakenta-
miseen, jos budjetti asettaa heille rahallisia ja ei-rahallisia tavoitteita. Usein mo-
lemmat tavoitteet ovat tarpeellisia, koska esimerkiksi pelkkä yli- tai alijäämä ei
suoraan mittaa toiminnan tulosta. (Young, 2014, 291-294.)

White (2013) nostaa tutkimuksessaan esille julkisen terveydenhuollon eri-
tyisen piirteen budjetoinnissa verrattuna yksityiseen terveydenhuoltoon. Budje-
tin tekeminen julkisissa organisaatioissa pitää sisällään usein kaksi eri ryhmää,
itse budjetin tekijät sekä terveystalouteen osallistujat, jotka luovat puitteet
budjetin tekijöille eri julkisissa organisaatioissa. Näihin jakoihin liittyvät haas-
teet ovat hyvin pitkälti samankaltaisia kansainvälisesti. Osapuolten tärkeimmät
roolit toisiaan kohtaan ovat tietojen sekä käytäntöjen selittäminen ja pohjusta-
minen toiselle osapuolelle. Tärkeää on, että molemmat osapuolet toimivat sama
päämääränä tavoitteenaan ja luottavat toisiinsa. Jos näin ei ole, heidän välilleen
voi helposti syntyä valtataistelua mielipiteiden sekä budjetin raamien ja toteu-
tusten välillä.

Suurimmassa osassa terveydenhuollon organisaatioissa pohjimmainen ta-
voite on maksimoida palvelun tehokkuus käytössä olevilla resursseilla. Chat-
mongkolchart ym. (2016) havaitsivat tutkimuksessaan suuria eroja kirurgisten
potilaiden aiheuttamissa kustannuksissa sekä tuloissa. Usein vaikutukset siir-
tyivät teho-osastolle, jolta vaadittiin huomattavasti enemmän toimenpiteitä.
Tämä rajoittaa huomattavasti budjetointia tuloksen kannalta, ja olennaisim-
maksi tekijäksi muodostuu kertyvien tulojen käyttäminen mahdollisimman teh-
okkaasti tästä näkökulmasta. Tämä vaati kuria organisaation sisällä, jotta bud-
jetointi onnistuu. Jo (2014) nostaa esille etenkin julkisen sektorin toiminnassa
sairaudesta aiheutuneet kustannukset, joiden perusteella sairaudesta seurannei-
ta kustannuksia voidaan jakaa tautikohtaisiksi. Näin voidaan parantaa kustan-
nustietoisuutta tietyissä ryhmissä sekä kehittää toimintamalleja ennakkoon tiet-
tyjä tapauksia silmällä pitäen. Myös Arai (2006) nosti yhdeksi tärkeimmistä
kustannuslaskennan hyödyistä kustannustietoisuuden parantumien organisaat-
ion sisällä, minkä mahdollistaa muun muassa eri yksiköiden kannattavuuden
vertailu sekä sen kehittäminen. Yleisesti budjettia rakennetaan terveydenhuol-

lossa liikevaihto edellä, mikä edellyttää kaikkien tulovirtojen kartoittamista ja arvioimista. Toisaalta se saattaa luoda myös painetta leikkauksille esimerkiksi hankinnoista, jos rahavirrat eivät vastaa organisaation tarpeita, koska liikevaihdon kasvattaminen etenkin julkisessa terveydenhuollossa voi usein olla lähes mahdotonta. Terveydenhuollon organisaatioiden on budjetoinnissaan huomioitava myös epäsäännöllisiä tulonlähteitä, kuten lahjoituksia. Suurin osa epävarmuuksista budjetoinnissa voi kohdistua juuri epäsäännöllisiin tulonlähteisiin, mikäli ne saavat merkittävän roolin budjetoiduissa tuloissa. (Young, 2014, 293-300.)

Jakobsen ja Pallesen (2016) toteavat julkisten organisaatioiden usein pyrkivän suoritusperusteisella budjetoinnilla hallitsemaan kustannuksia samalla, kun organisaation tarve on kasvattaa toimenpiteiden lukumäärää. Tämän johdosta budjetointitapaa ja sen lopputuloksia on tärkeää huomioida myös rahoitusmallien arvioinnissa, jotta näiden välille ei synny ristiriitoja. Samalla budjetointitavan on kuitenkin huomioitava kaikkien yhtäläinen mahdollisuus käyttää julkisia terveydenhuollon palveluita. Tutkimuksessa todetaan, että julkisen organisaation osia ei voida kohdella terveydenhuollossa homogeenisina vaan päätökset tulee perustaa mitattavilla määreillä sekä suorituksenmittauksen avulla.

Young (2014) löysi useita haasteita budjetointiin ja budjetin seuraamiseen terveydenhuollossa liittyen ammattikuntien laajaan kirjoon sekä tästä johtuviin eroihin toimintatavoissa. Budjetointiin saattaa osallistua laskentatoimen ammattilaisia, lääkäreitä, vastaavia hoitajia ja sairaalan johtoa, joilla kaikilla voi olla eriävät näkemykset tietyistä budjetointiin liittyvistä seikoista. Hoitotyön parissa työskenteleville tärkeintä voi usein olla hoidon laatu, siihen liittyvät tekijät sekä oma ammattitaito ja taito. Tällöin kustannukset nähdään helposti toissijaisena tekijänä palkkaus- ja hankintatilanteissa. Johdolle ja taloushenkilöstölle kustannukset voivat olla huomattavasti oleellisempia, ja tietotaito itse hoitotyöstä hyvinkin vähäinen. Strategia saattaa luoda haasteita myös hoitotyön kautta. Mikäli hoidolle ja hoidon laadulle asetetaan tiukat tavoitteet ja kehittämisvaatimukset, tulisi nämä tekijät huomioida myös budjettia tehtävissä. Ristiriitaisuuksista johtuen budjetointipäätökset joudutaan usein tekemään kompromisseina näiden ääripäiden välillä.

Macinatin ja Rizzon tutkimuksessa (2014) löydettiin selvä yhteys hoitohenkilöstön sitoutumiselle yhteisiin tavoitteisiin, jotka asetettiin budjetoinnin yhteydessä, jos myös hoitohenkilöstön edustajia oli osallistunut budjetointiin. Osallistumisen avulla pystyttiin selkeästi parantamaan hoitohenkilöstön ymmärrystä organisaation tavoitteisiin sekä niiden vaikutuksiin yksittäisten yksiköiden tavoitteisiin. Osallistumisen ei suoranaisesti havaittu kehittävänsä tehokkuutta, mutta budjetointiin osallistuneet hoitohenkilöstön jäsenet hyödynsivät budjetti-informaatiota työssään aiempaa enemmän. Toisaalta hoitohenkilöstön osallistumisen onnistuminen vaati budjetoinnissa niin sanottujen pehmeiden mittareiden käyttöä, joilla kyettiin motivoimaan hoitohenkilöstöä sekä korostamaan heidän omaa ammatillista osaamista taloudellisten näkökulmien ohella.

Haasteita muodostuu myös etenkin julkisen terveydenhuollon DRG:hen perustuvasta ansaintamallista, jossa esimerkiksi kunnat maksavat kotiutettujen ja hoidettujen potilaiden DRG:n mukaisesti hoitolaitokselle. DRG ei kuitenkaan aina huomioi hoitoon kohdistuvia kiinteitä kustannuksia. Esimerkiksi ensiavun on oltava käytännössä ympäri vuorokauden valmiina hoitamaan potilaita, vaikka potilaita ei aina olisikaan. Tämän vuoksi yksiköille syntyy helposti kustannuksia, joihin esimiehet eivät pysty vaikuttamaan. Haasteita saattaa tuottaa myös odottamattomat epidemiat tai suuret sisäänottoasteet sairaaloissa, joihin ei ole pystytty varautumaan budjetissa. Osa haasteista liittyy organisaatioiden suureen kokoon. Koska osastot ovat riippuvaisia muiden osastojen tai alaosastojen tarjoamista tukipalveluista, siirtohinnoilla on suuri merkitys, jotta nämä kulut ja tuotot voidaan siirtää yksiköltä toiselle. Suuret organisaatiot aiheuttavat budjetointiin ja raportointiin liittyviä perinteisiä haasteita myös terveydenhuollossa. Suurin haaste on raportit itsessään. Niiden tulisi tarjota hoitotyöstä vastaaville riittävä informaatio oikea aikaisesti, jotta he voivat vaikuttaa toiminnan kulkuun ja korjata toimintaa haluttuun suuntaan. (Young, 2014, 314-317.)

Yagudinán ym. (2016) tutkimuksessa löydettiin selkeä hyöty budjetoinnin vaikutuksien analyysin sekä kustannustehokkuus analyysin yhdistämisestä päätöksenteon työkaluksi. Näiden kahden yhdistelmällä pystyttiin tuottamaan luotettavaa sekä läpinäkyvää dataa taloudellisista vaikutuksista päätöksenteon yhteydessä. Pääasiallisena tavoitteena menetelmässä on tukea saatavilla olevien resurssien mahdollisimman tehokasta hyödyntämistä terveydenhuollon organisaatioissa valtion budjetin rajoissa.

2.3.2 Kustannuslaskenta terveydenhuollon organisaatioissa

Lähtökohtaisesti terveydenhuollon kustannuslaskenta on monilta osin yksinkertaista. Homogeenisten ja aina samankaltaisten tuotteiden tai palveluiden luovuttaminen ei eroa käytännössä mitenkään muista toimialoista. Haasteet syntyvät, kun lopputuote tai -palvelu koostuu useista eri osista, sekä tuotteista että palveluista. Kustannuslaskennan käyttötarkoitukset puolestaan eivät eroa toimialojen sisällä juurikaan. Terveydenhuollossa kokonaiskustannuksien laskennan kolmena päätavoitteena on nähty hinnoittelupäätöksien tukeminen, kannattavuuden arviointi sekä vertailevat analyysit. Suurimmat haasteet itse käytössä löytyvät usein vertailukelpoisen datan tuottamisesta, koska organisaation sisällä ja etenkin organisaatioiden välillä voi olla eriäviä näkemyksiä kustannuksien laskentatavasta ja suoritteisiin sisältyvistä toiminnoista. Tämä on johtanut vertailun kohdistumiseen lähinnä saman organisaation historialliseen dataan sen sijaan, että vertailua tehtäisiin toiseen organisaation tai yksikköön. (Young, 2014, 69-73.)

Vogl (2013) nostaa tutkimuksessaan DRG-järjestelmät keskeiseen rooliin eurooppalaisessa tutkimuksessa terveydenhuollossa. Poliittinen sekä taloudellinen fokus on yleisesti ottaen kustannustietoisuuden ja rahoituksen kehittämässä, mutta samanaikaisesti myös kustannusten harmonisoinnissa kansalli-

sesti. Vaikka kustannustietoisuutta pystytäänkin kehittämään näiden järjestelmien kautta, ei niillä käytännössä voida huomioida täydellisesti suoritteiden kustannuksia rahoituksen perusteena. Haasteena kansallisella tasolla ovat muun muassa löyhät kriteerit kustannusryhmille, minkä vuoksi organisaatioiden kustannusten käsittely ei välttämättä ole täysin vertailukelpoista. Pääavoitteena viime aikoina DRG-järjestelmien suhteen sekä Saksassa että Isossa-Britanniassa onkin ollut toteutuneiden keskimääräisten kustannusten sekä tuotosten saaminen mahdollisimman lähelle toisiaan.

Kustannuslaskennan näkökulmasta terveydenhuollossa kulut voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan, tiloihin, työhön ja pääomaan. Tilat koostuvat pääsääntöisesti eri yksiköistä ja niiden toimipisteistä. Nämä tilat voivat liittyä suoraan palvelujen tuottamiseen tai yksiköiden ja organisaation tukitoimintoihin. Yhdessä ne muodostavat merkittävän osan organisaation kuluista. Työ voidaan jakaa edelleen kahteen eri osaan, välittömiin ja välillisiin. Välittömiä kuluja voivat olla esimerkiksi sairaanhoito ja välillisiä kustannuksia taloushallinto. Pääoma voidaan puolestaan jakaa lyhyt ja pitkäaikaisiin käyttötarkoituksensa mukaan. Lyhytaikainen pääoma liittyy yleisesti ottaen suoraan operatiiviseen toimintaan esimerkiksi verituotteiden tapauksessa ja pitkäaikainen pääoma on puolestaan sitoutunut kiinteistöihin ja laitteisiin, joita on tarkoitus käyttää useiden vuosien ajan palveluiden tuottamisessa. Eri kategorioita voidaan seurata erilaisilla mittareilla. Työtä on loogista seurata palkkojen ja sivukulujen avulla, kun taas tiloissa oleellisia ovat vuokra ja tiloista suoraan aiheutuvat kustannukset kuten siivous ja sähkön kulutus. Muita käytettäviä mittareita voivat olla esimerkiksi käyntikerrat ja potilaiden määrät. Pääoman mittauksiin voidaan käyttää hankintahintoja, jos kyseessä ovat lyhytaikaiset erät, ja pitkäaikaisten erien tapauksessa tehtyjä poistoja ja arvonalentumisia. Kategorioiden lisäksi oleellisia ovat kustannuspaikkojen ja tulosityksiköiden jakaminen organisaatioiden sisällä. Toiminnan jakamisella eri tulosityksikköihin ja kustannuspaikoille on havaittu selkeitä hyötyjä terveydenhuollon organisaatioissa. Tarkempi kustannusten seuraaminen on mahdollistanut toimintojen kustannusten tarkemmin, mikä on vaikuttanut käsityksiin toimintojen todellisista kustannuksista. Eroja on löytynyt uudistusten jälkeen sekä ylös- että alaspäin. Tärkeää on huomioida, että kokonaiskustannukset eivät muutu toimintamallin vaihtuessa. Mikäli muutos on onnistunut, organisaatio saa tarkempaa tietoa kustannusrakenteista uudistuksen jälkeen. (Young, 2014, 73-76.)

Hinnoittelun perusteiden suhteen Young (2014) ei koe terveydenhuollon eroavan huomattavasti muista toimialoista. Samoin kuin muilla toimialoilla myös terveydenhuollossa hinnoittelu voi pohjautua esimerkiksi kulutukseen tai aikaperusteeseen. Hinta voi esimerkiksi perustua käyntikertoihin tai vaihtoehtoisesti käyntikertojen keston. Erona on usein vain tarjottavien suoritteiden suuri ero keskenään. Näin yksinkertaiset hinnoitteluperusteet eivät tule kysymykseen. Organisaation tulee huomioida käyntikertojen ja keston lisäksi esimerkiksi käynnteihin sitoutuneet resurssit. Toinen vaiva voi vaatia vain terveydenhoitajan tapaamisen, kun toinen vaiva saattaa edellyttää esimerkiksi erikois-

lääkärin konsultointia tai fysioterapeutin apua. Eroa hinnoitteluun luovat myös toiminnan muodot.

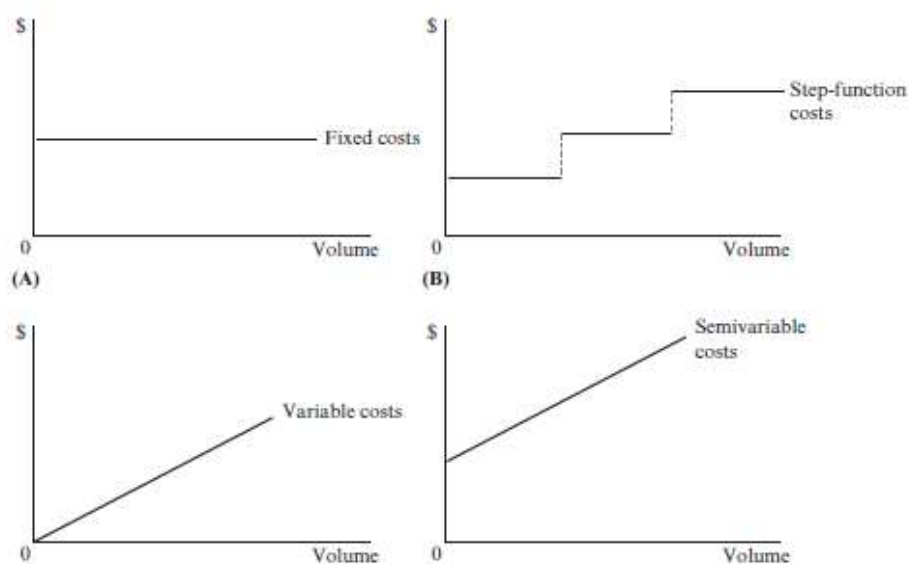
Voittoa tavoittelevien ja voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden välillä on nähty ero heidän hinnoittelutavoissaan. Molemmat edellä mainituista hinnoittelevat usein tuotteitaan katteita hyödyntäen, mutta voittoa tavoittelevilla organisaatiolla katteet ovat huomattavasti korkeampia. Julkisella rahalla, avustuksilla ja esimerkiksi vakuutusyhtiöiden korvauksilla on oma roolinsa hinnan määräyksessä. Saaduilla avustuksilla voidaan pyrkiä alentamaan asiakailta perittäviä maksuja. Esimerkiksi kuntien myöntämät maksusitoumukset, vakuutuksien omavastuurajat ja korvaukset voivat taas muodostaa paineita hinnoittelulle ja maksusitoumus voi asettaa hintakaton tarjottaville palveluille. Näiden lisäksi hinnoitteluun vaikuttavat luonnollisesti myös kilpailijat ja heidän ylläpitämä hintataso, joka useissa tilanteissa muodostaa hinnoille ylärajoja. Toiminnan erot voivat kuitenkin mahdollistaa kilpailijoita korkeamman hinnoittelun. Lisäksi hinnan muodostumisessa volyyymilla on suuri merkitys. Volyyymiin perustuvassa hinnoittelussa arvioilla, menekin historialla ja ennustamisella on kuitenkin suuri painoarvo, mikä luo epävarmuutta ja riskejä hinnoittelupäätöksiin. Tämän vuoksi arvioiden tulisi olla varovaisia, jotta hinnoittelu ei pidemmällä aikavälillä päädy liian alhaiseksi. (Young, 2014, 98-106.)

Julkisessa terveydenhuollossa hinnoittelun on havaittu vaikuttavan myös yksiköiden kokonaiskustannuksiin. Kokeilu, jossa terveyskeskuskäyntien hinnaksi asetettiin yksi dollari, johti sairaalakäyntien lisääntymiseen muutaman kuukauden kuluttua. Välittömästi maksun käyttöönoton jälkeen terveyskeskuskäynneissä havaittiin selkeä lasku. Todennäköisesti kokonaiskustannukset olisi ollut mahdollista pitää halvempina ilman käyntimaksua, koska näin suuri osa organisaatiolle huomattavasti kalliimmista sairaalakäynneistä olisi pystytty välttämään. Joskus myös ilmaiset palvelut voivat tulla kyseeseen, kun pyrkiä mykseenä on vähentää kokonaiskustannuksia. Suomessa tähän on pyritty muun muassa ilmaisilla sukupuolitautiltesteillä. (Young, 2014, 107.)

Täyskatteellinen kustannuslaskenta ei kuitenkaan yksittäisenä työkaluna ole usein riittävä terveydenhuollon organisaatioissa. Pelkän kustannuslaskennan käyttäminen talousohjauksessa voi helposti johtaa päätöksenteossa organisaatiolle vahingollisiin päätöksiin. Kustannusten summien tietämisen lisäksi on oleellista tuntea myös esimerkiksi kustannusten luonne, aiheuttajat ja volyyymi. (Young, 2014, 113.)

Terveydenhuollossa ei yleisesti ottaen riitä vain kustannusrakenteiden tunteminen. Toimiala edellyttää myös kustannusten luonteen ymmärtämistä, mikä vaikuttaa huomattavasti myös päätöksentekoon organisaation sisällä. Yleisin kustannusten luonteeseen perustuva jaottelu on kustannusten jakaminen välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. Näiden lisäksi on huomioitava myös puolimuuttuvat kustannukset sekä portaittain muuttuvat kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset eivät ole riippuvaisia esimerkiksi tuotantomääristä, kun taas portaittain muuttuvat kiinteät kustannukset nousevat esimerkiksi tuotannon tai työntekijöiden määrän ylittäessä tietyn rajan. Tähän voi vaikuttaa esimerkiksi tarve uusille toimitiloille tai esimiehille. Muuttuvat kus-

tannukset puolestaan ovat täysin sidoksissa tuotantomääriin. Tällaisia eriä ovat muun muassa lääkkeiden käyttö. Puolimuuuttuvat kustannukset ovat muuttuvien ja kiinteiden kustannusten välimuoto. Yksi esimerkki näistä on sähkökulut. Vaikka sähköä ei käytettäisi lainkaan, organisaation täytyy silti maksaa tietyn suuruinen perusmaksu. Näiden eroja on myös esitelty kaaviossa 1. (Young, 2014, 113-116.)



KAAVIO 1 Kustannuslajit. (Young, 2014, 114.)

Kustannuslaskennan kannalta oleellista on tunnistaa, mihin lokeroon kustannukset sijoittuvat. Usein oletetaan, että operatiiviset kustannukset ovat muuttuvia kustannuksia ja tukitoiminnoista aiheutuvat ovat kiinteitä kustannuksia. Usein näin ei kuitenkaan ole. Esimerkiksi siivouskustannukset ovat muuttuvia kustannuksia ja esimerkiksi esimiesten palkat kiinteitä kustannuksia. Näiden lisäksi organisaatiossa tulisi tiedostaa, kuinka suuri volyyymi vaaditaan, jotta saavutetaan tavoitetulos, mitä hintaa tämä edellyttää ja millä tasolla kustannuksien täytyy pysyä. Tärkeää kustannusten luonteessa on huomioida esimerkiksi uponneet kustannukset, jotka kuuluvat usein kiinteisiin kustannuksiin. Uponneisiin kustannuksiin voi harvoin vaikuttaa, koska ne koostuvat jo tehtyjen hankintojen poistoista ja arvonalentumisista tai esimerkiksi sopimuksiin perustuvista vuokratuluista. Suurien toimitilojen ja tiuhaan päivitettävän laitteiston vuoksi terveydenhuollossa edellä mainitut erät ovat huomattavan suuria. Toisaalta näiden kustannusten ennustaminen on helppoa, koska ne ovat käytännössä jo syntyneitä ja niiden suuruus tiedetään valmiiksi. (Young, 2014, 114-118.)

Uponneet kustannukset vaativat myös strategisen perspektiivin huomioidamista päätöksenteossa ja toiminnan suunnittelussa. Koska sopimukset ja hankinnat sitovat organisaation pitkäksi aikaväliseksi niihin liittyviin kustannuksiin, tulisi jo valmisteluvaiheessa ottaa huomioon eri vaihtoehtoja, kuten ulkoistaminen ja toiminnon lopettaminen kokonaan. Edellä mainituista yleisimmät vaih-

toehdot johdon näkökulmasta ovat yleisesti ottaen toiminnon tekeminen itse ja toiminnon ulkoistaminen. Toiminnon lopettaminen vaatisi huomattavasti enemmän. Lopettamisen kannalta edellytetään tarkkaa arviointia kustannusten ja liikevaihdon tasosta sekä kehityssuunnasta. Tärkeässä roolissa on kokonaisuuksien erot tilanteessa, jossa toimintoa jatketaan ja tilanteessa, jossa toiminto lopetetaan. Vaikka toiminto lopetettaisiin kokonaan, uponneet kustannukset voivat jäädä organisaation harteille lopettamisen ja ulkoistamisen jälkeenkin. Kustannuksia arvioitaessa tulisi aina huomioida myös vaihtoehto, jossa toimintoa ei aloiteta lainkaan tai se lopetetaan. Haasteita arviointeihin voi syntyä poistojen, uusien hankintojen ja ylläpito- sekä korjauskustannuksien arvioinneista. Erittäin harvoin syntyy tilanteita, joissa koko kalusto on uusittava samanaikaisesti tai koko kalusto vaatii huoltoa. Toisaalta on erittäin harvinaista, että kalusto ei vaatisi lainkaan huoltoa. Esimerkiksi terveydenhuollon toimialalla ulkoistamis- ja lopettamistarpeet syntyvät toiminnoista, jotka eivät kuulu organisaation ydinosamiseen. Esimerkiksi siivous, ruokalatoiminta tai lumityöt voi olla loogista ulkoistaa toiselle yrityksellä ja pitää oman toiminnan ja johtamisen fokus omissa vahvuuksissa. Ulkoistamiseenkin liittyy kuitenkin oma riskinsä. Alihankkija voi alittaa hänelle asetetun palvelutason tai palvelussa voi olla huomattavia puutteita. Lisäksi ulkoistetun toiminnan kilpailu voi olla vähäistä, jolloin organisaation tulisi huomioida syntyvät kustannukset, mikäli toiminnon toteuttaminen tulisi ottaa takaisin organisaatiolle. Lisäksi riskin voidaan katsoa muuttuvan merkittävämmäksi, jos ulkoistettu toiminta on hyvin lähellä potilastyötä tai varsinaista potilastyötä on ulkoistettu. (Young, 2014, 148-155.)

Poistojen ja arvonalentumisen ohella kustannuslaskentaa hankaloittaa kustannusten vyöryttäminen terveydenhuollon organisaatioissa. Kustannusyksiköitä, joiden kuluja vyörytetään tulosityksiköille, voi olla huomattavan monia suhteessa tulosityksiköihin. Haasteita voi muodostua myös vyörytysperusteista. Kustannuksia voidaan jakaa yksiköille esimerkiksi palkkakulujen perusteella. Yksiköt voivat kuitenkin tavoitella kustannussäästöjä myös henkilöstövähennyksillä, jolloin palkkakulut ja vyörytykset pienenevät. Tässä tilanteessa ei voida kuitenkaan olettaa esimerkiksi siivouskulujen pienentyneen, vaikka vyörytettävä summa onkin pienentynyt. Joissain tapauksissa epäselvyyksiä voi nousta, koska vyörytettävien kustannusten tehtäviä tehdään myös tulosityksikössä. Esimerkiksi isommissa yksiköissä voi olla omia talousosastoja, mutta niille vyörytetään siltä tukitoiminnonkin kustannuksia. Vyörytyksillä on tärkeä rooli myös budjetoinnissa. Tätä korostaa myös kustannusyksiköiden suuri määrä, joka tulisi huomioida tarkasti tehtäessä budjettia tulosityksiköille, jotta budjetti ei vyörytysten epäonnistumisen vuoksi menetä oikeellisuuttaan. (Young, 2014, 156-160.)

Chiang (2009) esittää terveydenhuollon haastavimmaksi osaksi hoitajakustannusten allokoitua suoritteille. Hoitajista syntyvät kustannukset ovat usein muun muassa sairaaloille merkittävin yksittäinen kustannuserä, jota ei kuitenkaan ole tuoteistettu eikä sitä laskuteta erillisinä suoritteina. Hoitajakustannusten ymmärtäminen ja kohdistuminen on elintärkeää niiden suuruuden vuoksi. Haasteita syntyy esimerkiksi suoritteiden sisäisten erojen vuoksi. Tämän vuoksi

hoitajien työmäärää on kohdistettava keskimääräisten arvioiden avulla, jotka eivät vastaa yksittäisten suoritteiden todellista kuormittavuutta. Useissa aiemmissä tutkimuksissa on ehdotettu, että hoitajien työmäärä laskutettaisiin erikseen, jolloin hoitajatyöstä syntyvistä kustannuksista saataisiin työmäärää vastaava tulo. Toinen vaihtoehto on hoitajakulun sisällyttäminen DRG-järjestelmään, mutta tässäkin tapauksessa arviot ja keskiarvot ovat oleellisia.

Brignallin ja Modellin (2000) mukaan ostajien kehitys toiminnassaan on siirtynyt jatkuvasti enemmän hintaperusteiseksi. Hankinnoissa organisaatioissa tärkeimmäksi ostokriteeriksi on usein muodostunut hinta. Usein tämä kehitys on tapahtunut laadun kustannukselle. Yhtenä taustasyynä tähän on löydetty kasvaneet vaatimukset taloudelliselle toiminnalle, jolloin rahan arvo on kasvanut organisaatioiden sisällä. Toisena vaikuttavana tekijänä Brignall ja Modell esittävät organisaatioissa kasvaneen taloudellisen tiedonkäytön poliittisesta paineesta johtuen. Rahallisen arvon yleistymiseen on saattanut vaikuttaa myös mittarit, joita laaduntarkkailussa on käytetty. Yleisesti ottaen mittarit ovat olleet hyvin yleisluonteisia ja niiden tuottamat arvot jopa epärelevantteja. Mittaustapojen erot on nähty myös taustaoletuksena mittaustapojen muuttumiselle. Kun rahallisen arvon seuraaminen toiminnassa on saanut tärkeämmän roolin, rinnalle on noussut uusia mittareita, joilla on seurattu muun muassa työntekijöiden suoriutumista sekä muita ei-rahamääräisiä tavoitteita sekä johdon kiinnostuksen kohteita.

Modellin (2001) mukaan DRG:hen pohjautuva rahoitus on johtanut suorituksen mittauksen kehittymiseen terveydenhuollon organisaatioissa. DRG:n käyttö johti myös kasvavissa määrin eri organisaatioiden vertailukelpoisuuteen keskenään. Uudistuksen on koettu myös parantaneen taloudellista hallintaa organisaatioissa. DRG:n käytön on koettu johtaneen perusteltuihin rahoitusmalleihin organisaatioissa, minkä kautta rahoitusta on voitu perustella muun muassa poliitikoille. Modellin mukaan nämä uudistukset ovat edellyttäneet kuitenkin ylimmän johdon sitoutumista muutokseen. Näitä perinteisesti rahoitukseen käytettäviä menetelmiä on ollut tutkimuksen perusteella mahdollista hyödyntää myös organisaation sisäisessä taloudellisessa suorituksen mittaamisessa. Toisaalta tämä suuntaus on selvästi eriyttänyt esimerkiksi potilaisiin ja työntekijöihin liittyvän suorituksen mittaamisen rahallisista mittareista. Toisaalta DRG:hen perustuvan suoritusmittauksen on koettu vievän huomattavasti päätösvaltaa ja vaikutusmahdollisuuksia suoraan valtioiden johdolle, ja organisaatioiden johdon roolin muuttuneen aiempaa passiivisemmaksi.

Myös Chapman ym. (2014) nostavat DRG:n esille merkittävänä tekijänä terveydenhuollon organisaatioiden rahoituksessa. DRG-järjestelmät ovat hyvin usein keskeisessä roolissa terveydenhuolto-organisaatioiden rahoituksessa ja toimivat rahoituksen pohjana. Järjestelmän tavoitteena on luokitella potilaita homogeenisiksi ryhmiksi muun muassa diagnoosin, hoitotoimenpiteiden ja iän perusteella. Näiden perusteella hinta muodostetaan hyödyntämällä kustannus- ja hoitodataa, joiden perusteella voidaan muodostaa esimerkiksi kansallisia keskikustannuksia esimerkiksi tapauksille. DRG-järjestelmät eivät kuitenkaan mahdollista usein kansainvälistä vertailua johtuen niiden eroista käyttötarkoi-

tuksessa, eri kustannusten huomioimisesta sekä eroista laskentatavoissa. Motivaationa DRG-järjestelmiin siirtymiseen ovat olleet muun muassa tehokkuuden parantaminen, läpinäkyvyys ja sairaaloiden kilpailu keskenään. Sairaaloiden välisen kilpailun on uskottu parantavan sairaaloiden toimintaa taloudellisemmaksi. Järjestelmillä on havaittu myös eri maissa eriäviä käyttötarkoituksia. Järjestelmää voidaan käyttää vain rahoituksen perustana, mutta sitä on mahdollista hyödyntää myös terveydenhuollossa suunnittelun ja johtamisen apuvälineenä. Yhteisenä tekijä on usein ollut kustannusten pienentäminen, mutta useissa tutkimuksissa tämän on havaittu myös heikentäneen palvelun laatua.

Voglin (2012) tutkimuksessa selvisi DRG-järjestelmän tarjoavan tarvittavia työkaluja tehokkuuden kehittämiseen saksalaisissa sairaaloissa. Useissa tapauksissa sekä läpinäkyvyys että tehokkuus saavutettiin laskelmissa sairaalatasolla, mutta parannuksia saatiin myös potilastasolla muun muassa aikaperusteisen toimintolaskennan avulla. Samalla rahoitusmallin uskotaan pitkällä aikavälillä lisäävän tehokkuutta sekä läpinäkyvyyttä rahoituksen reformin ja toimintatapojen muutoksen kautta. Käytännön hyötyinä DRG:n käyttöönoton jälkeen havaittiin kustannusten kasvamisen stabiloituminen sekä sairaalassa oloaikojen lyhentymisen.

Modell (2001) havaitsi myös, että samanaikaisesti DRG:n käytön yleistyessä, organisaatioiden ottavan käyttöön lisää sisäisiä suorituksen mittaustapoja. Näillä menetelmillä pyrittiin huomioimaan esimerkiksi liikevaihdon suhdetta työntekijöiden määrään, toiminnan laatua ja laadun kehittämistä sekä työntekijöiden sairauspoissaoloja. DRG perusteinen suoritusmittaus edellyttää organisaatioilta tiettyjä rakennemuutoksia, joiden johdosta hallinto voi eriytyä muusta henkilöstöstä. Suurimmat haasteet löytyivät kuitenkin sisäisen suoritusmittauksen ja ulkoisen suoritusmittauksen eroista. Tämä johti henkilöstössä johtopäätöksiin, että DRG:n käyttöä haluttiin suosia, jotta osastojen johtajat yhdistäisivät kustannuksia tarkemmin suoritteisiin. Toinen suora vaikutus muutokselle löytyi budjetoitujen kustannusten sekä DRG:n mukaisen rahoituksen eroista. Koska näillä menetelmillä oli tutkimuksen hetkellä hyvin erilaiset perusteet ja tavoitteet, DRG:n soveltaminen johti helposti osastokohtaisiin budjetin ylityksiin DRG:n perusteella, vaikka toiminta olisikin ollut organisaation oman sisäisen budjetin rajoissa. Toisaalta talousjohto ja osastojen johtajat uskoivat, että DRG:n käyttäminen suoritusmittauksessa sekä budjetoinnissa tarjoavat realistisen ja uskottavan kuvan yksiköiden tuloista ja auttavan talousohjauksessa.

Chapman ym. (2014) huomattavat DRG-järjestelmien vaikuttavan kokonaisvaltaisesti terveydenhuollon toimintaan. Ne vaikuttavat niin hoitotyöhön kuin kustannuslaskentaan. Järjestelmät muodostavat usein tärkeimmän osan kustannuslaskennasta, mutta samalla järjestelmät muodostavat oleellisen osan kliinisen datan tuotannossa ja keräämisessä. Laajan käytön vuoksi DRG-järjestelmien vaikutukset ulottuvat myös selvästi palveluiden tuottamiseen. Tärkeäksi tämän tekee DRG-järjestelmien luonne. Myös Bauer ym. (2016) tuovat esille selkeät erot DRG-järjestelmien kustannuksissa verrattuna organisaation sisäiseen laskentatoimeen. Useissa maissa DRG:n käyttö on pakollista kustannusten laskennassa, vaikka kustannusten seurannassa ja päätöksenteossa ei

usein olisikaan loogista tehdä potilaista suuria ryppäitä hoitotyön näkökulmasta. Koska potilaat eroavat usein toisistaan, haasteeksi voi muodostua kustannusten seuraaminen potilaskohtaisesti.

Kurunmäki ja Miller (2008) esittelevät muutokseksi terveydenhuollon laskentatoimessa PbR-menetelmän ("payment by results"), joka perustuu samalla tavalla standardoituihin maksuihin kuten DRG. Organisaatiot saavat suoritteistaan standardimaksun, joka perustuu kansalliseen keskiarvoon kyseisessä suoritteessa. PbR-menetelmällä pyrittiin lisäämään läpinäkyvyyttä ja tasa-arvoa terveydenhuollon organisaatioiden rahoitukseen. PbR:ää on nimitetty sääntelyksi laskentatoimen lukujen avulla. Haasteena menetelmässä on nähty sen yhdessä toimiminen lääketieteellisten tarpeiden kanssa. Riskinä tässä on kustannusten tärkeyden nouseminen korkeammalle kuin hoitotyön kehittäminen ja hyvinvoinnin parantaminen. Toisaalta PbR:n on nähty mahdollistavan tehokkaamman johtamisen terveydenhuollon organisaatioista, kun yksiköt saavat suuremmat vaikutusmahdollisuudet oman laatunsa ja tuottavuuden kehittämiseen ennalta sovittujen raamien sisällä. Yksinkertaistettuna PbR on julkisen sektorin rahoitusmalli, jota voidaan soveltaa helposti myös terveydenhuollon parissa. Sen perusteena on rahoituksen ja maksujen perustaminen yleiseen tasoon, minkä avulla myös organisaatiot voivat ennustaa tulevia tulojaan.

Kurunmäki ja Miller (2008) jakavat terveydenhuollon tavoitteet kolmeen eri osaan, laskentatoimeen, lääketieteeseen ja terveystaloustieteeseen. Nämä jakautuvat kolmeen eri toimintaan, kustannuslaskentaan, parantamiseen ja määrittämiseen. Kustannuslaskennan kautta sairaalat voivat vaikuttaa tarjoamiinsa palveluihin ja palveluiden volyymiin sekä pyrkiä jopa vähentämään kannattamattomia hoitomuotoja tai jopa kokonaisia yksiköitä. Parantamisen näkökulmasta katsottuna kustannuksia ei koeta haasteeksi, vaan taustaoletuksena ovat resurssien rajattomuus ja päätavoitteena potilaiden hoitamien heidän tilanteensa vaatimalla tavalla. Terveystaloustieteen mukainen määrittäminen puolestaan pyrkii tasapainoilemaan näiden kahden näkökulman välillä maksimoiden hyödyn suhteessa kustannuksiin. Sekä kustannuslaskennan että määrittämisen on nähty mahdollisesti häiritsevä itse hoitotyötä, koska molemmissa näkökulmissa on taloudellisia vaikuttimia. Niiden tukena on kuitenkin pidetty tarkan taloudellisen tiedon puutetta terveydenhuollon kustannuksia, jota näillä näkökulmilla pyritään korjaamaan. Tärkeää on kuitenkin huomioida, että kustannuksia, hyötyjä sekä haittoja ei voida erottaa toisistaan päätöksentekohetkellä.

Kurunmäki ja Miller (2008) esittävät myös kritiikki perinteisiä menetelmiä kohtaan terveydenhuollossa. Aiempien tutkimusten mukaan hoitotavat eroavat usein yleisistä parhaiksi nähdyistä vaihtoehdoista. Hoitotyön tekijöitä on syytetty myös liiallisesta perusarvojen suojelusta ja työn vapaudesta. Näiden tekijöiden on koettu johtavan kustannustietoisuuden vähentymiseen sekä lisäävän huomattavasti hoitotyön ammattilaisten valtaa ja vaikutusmahdollisuuksia terveydenhuollon alalla. Tämä on luonut tarpeen sääntelylle, jolla on mahdollista turvata palveluiden laatu sekä saatavuus, sekä samanaikaisesti lisätä kustannustehokkuutta toiminnassa. Potilaiden valinnanvapauden on nähty vaikutta-

van myös kustannustehokkuuteen. Jos esimerkiksi potilaalla on mahdollisuus valita joko kotona tai sairaalassa suoritettavan hoidon välillä, on mahdollisuus, että potilas valitsee kustannustehokkaasta näkökulmasta heikomman vaihtoehdon. Kustannuslaskennan näkökulmasta vertailua tehdään yksikön tuottaman palvelun hinnan ja valtakunnallisen tason välillä, jolloin voidaan arvioida toiminnan kustannustehokkuutta suhteessa muihin yksiköihin saman maan sisällä. Tämän näkökulman voidaan kuitenkin helposti nähdä keskittyvän selkeästi yksittäisten hoitomenetelmien tuottavuuteen. Teoreettisesti suurimmat uhkakuvat ovat hoitotyön saama ylivalta toiminnasta, potilaan valinnan vapauden tärkeiden nouseminen kustannuslaskennan ohi sekä pelkästään kustannuksiin perustuvat yksiköiden ja hoitomuotojen lopettamiset. Käytännössä näihin vaikuttaa kuitenkin useat tekijät, eikä voida olettaa esimerkiksi talousosaston pystyvän lakkauttamaan yksiköitä ilman huomattavaa vastarintaa.

Kurunmäen ja Millerin (2008) mukaan terveydenhuollon organisaatioissa uudet näkökulmat kustannuksista, tuottavuudesta, kompromisseista, standardeista ja erimielisyyksistä tulisi sisällyttää organisaatiossa jokaiselle tasolle. Tavoitteena uusilla näkökulmilla on lisätä tuloksellista toimintaa, paremmalla tietoisuudella tehtyjä päätöksiä sekä toiminnan johtamista esillä olevan tiedon perusteella. Näiden osien uskotaan artikkelin perusteella parantavan sekä kannattavuutta että lisäävän palvelun laatua organisaatiossa.

Toisaalta Kurunmäki ja Miller (2008) huomattavat, että nämä samat tavoitteet ovat toistuneet toimialalla jo vuosikymmeniä. Laskentatoimen järjestelmien kehittyminen saattaa kuitenkin mahdollistaa menetelmän aiempaa tehokkaamman käytön. Lääketieteen ja taloudellisen osaamisen yhteentörmäyksen seurauksia on kuitenkin haastavaa pyrkiä ennustamaan. Suurimpana haasteena pidetään perinteistä oman alansa ammattilaisten muutosvastarintaa reformin edessä. Reformin edetessä ammattikunta saattaa usein kokea uhkana uuden johtamistavan, jonka pelätään syrjäyttävän aiemmat ammattiin liittyvät toimintatavat. Terveydenhuollossa ammattiyhpeyttä voidaan pitää korkeana koulutustason ja lääketieteellisten toimintatapojen vaatimusten vuoksi. On myös perusteltua olettaa, että esimerkiksi laskentatoimen ammattilaisten ei voida olettaa täysin ymmärtävän hoitotyön vaatimuksia ja kriteereitä. Edellä kuvattu ajattelumalli on voitu käytännössä nähdä muun muassa taloudellisen vastuun siirtämisenä pois hoitohenkilöstöltä suoraan esimerkiksi talousjohtajalle sekä talousosaamisen puuttumisena jopa johtotehtävissä olevilta lääkäreiltä.

Kurunmäki ja Miller (2008) esittävät tärkeäksi tekijäksi taloudellisen ja lääketieteellisen osaamisen sekoittumisen keskenään. Tämän avulla hoitohenkilöstö voi pyrkiä kohti kokonaisvaltaisempaa johtamistapaa ja hallita paremmin myös alaisuudessaan olevaa toimintaa. Tämä edellyttää kuitenkin myös vastuunottamista ja asioiden näkemistä ammatillisen näkökulman lisäksi taloudellisesta ja operatiivisesta näkökulmasta.

Chapman ym. (2014) lähestyvät terveydenhuollon laskentatoimeaa kustannuslaskennan näkökulmasta. Heidän artikkelin motivaatio on syntynyt sekä julkisen että yksityisen terveydenhuollon nousseista kustannuksista ja niihin liittyvästä poliittisesta keskustelusta. Lisäksi tuoreet tutkimukset Yhdysvallois-

sa ovat havainneet hinnoilla ja kustannuksilla olevan suuria eroja alueellisesti jopa samojen organisaatioiden sisällä. Perinteisesti näitä eroja on selitetty markkinoiden epäonnistumisella sekä läpinäkyvyyden puuttumisella. He nostavat esille myös terveydenhuollon kustannuslaskennan erityispiirteet, jotka juontavat juurensa itse toimialasta, johon vaikuttavat huomattavasti organisaatioista riippumattomat tekijät kuten poliittiset päätökset sekä linjaukset.

Chapmanin ym. (2014) mukaan perinteinen ratkaisu ongelmaan on ollut DRG:n hyödyntäminen hinnoittelussa, kuten myös Yhdysvalloissa on tehty. DRG:n luotettavuuteen liittyy kuitenkin myös haasteita. Suurimpia näistä ovat olleet tarkkojen kustannusten laskeminen huomioiden toiminnoista syntyvät sivukulut, yhteiset kustannukset sekä kysynnän epävarmuus. Näihin haasteisiin reagointi eri tavoin johtaa helposti eroihin kustannuksissa sekä hinnoissa. Muutokset ja erot kysynnässä voivat vaikuttaa myös huomattavasti kustannuksien kohdistumiseen. Chapman ym. (2014) tutkivat, kuinka poliittiset toimet vaikuttavat kustannuslaskennan tapoihin. Taustaoletuksena heillä on vaikuttamisen tapahtuvan pääsääntöisesti DRG-järjestelmän kautta. Jotta DRG:n ja kustannuslaskennan eroja voitaisiin vertailla, he ovat jakaneet näkökulmat, kustannuslaskennan tapoihin, DRG:hen, kustannuslaskennan ohjeistukseen sekä hoitokäytäntöön.

Chapman ym. (2014) toteavat tutkimukseen DRG:n olevan selkeästi kytköksissä kustannuslaskentaan. Tämä on todettu jo muun muassa aiemmassa Tanin ym. (2011) tutkimuksessa. Selvää on, että DRG vaikuttaa suoraan kustannuslaskennan järjestämiseen, ohjaukseen sekä ohjeistukseen. DRG asettaa selkeät pohjavaatimukset kustannuslaskentajärjestelmille, jotka tulee huomioida toiminnassa alusta alkaen. Lisäksi kustannuslaskentaa koskevat ohjeistukset tulevat politiikan kautta ja ovat luonteeltaan pakottavia. Tämän aiheuttaa suoran riippuvuuden kustannuslaskennan ja ohjeistuksen välille, mutta samalla tarjoaa mahdollisuuden standardoidulle samankaltaiselle tiedolle. Ohjeistuksen päätavoite on DRG:n hyödyntäminen, mikä on muokannut toimintatapoja kohti tarkempaa kustannustietoisuutta. Koska tavoite on saada kustannusdata vastaamaan mahdollisimman tarkasti todellista kulutusta, ohjeistus ja DRG yhdessä ovat johtaneet erilaisten toimintolaskentamallien käyttöönottoon useissa maissa terveydenhuollon toimialoilla. Chapman ym. (2014) havaitsivat DRG:n vaikuttavan huomattavasti myös kustannusten seurantakohteisiin. Esimerkiksi Ranskassa ja Saksassa tarkoituksena on seurata vain operatiivisia kustannuksia, minkä vuoksi yleiskustannukset ovat suljettu pois DRG-järjestelmät. He kokivat tämän johtavan helposti ongelmiin päätöksenteossa, koska kustannuslaskelmat eroavat selvästi perinteisistä menetelmistä.

Chapman ym. (2014) esittelevät artikkelissaan myös ohjeistuksen suhteen kustannuslaskennan toteuttamiseen. Kustannuslaskennan ohjeistuksen ja järjestämisen riippuvuus toisistaan on selkeää, mutta se ei kuitenkaan edellytä vain DRG-järjestelmän hyödyntämistä terveydenhuollon kustannuslaskennassa. Ohjeistus kuitenkin asettaa vaatimuksia ja rajoitteita toiminnan järjestämiselle, minkä vuoksi kustannuslaskennan järjestämisessä on huomioitava myös ohjeistuksen usein pakottavat vaatimukset. Ohjeistukset sisältävät usein myös joh-

don laskentatoimea koskevia seikkoja, jotka sisältävät muun palautteen kautta tehtyjä parannusehdotuksia. Papadaki ja Popesko (2016) havaitsivat toimintolaskennan parantavan selkeästi mahdollisuuksia eritellä kustannuksia eri suoritteiden välillä ja sekä toimintojen sisällä. Toimintolaskennan avulla pystyttiin vertailemaan aiempaa tehokkaammin kustannuksia samojen suoritteiden välillä, kun erot syntyivät asiakkaasta. Näin pystyttiin havaitsemaan eroja pelkkien keskikustannusten tarkastelun sijaan. Toimintolaskennan tuloksien havaittiin hyödyttävän sairaalaa, kun tuloksia verrattiin DRG:n kerryttämään liikevaihtoon tapahtumasta. Vertailun avulla pystyttiin havaitsemaan suoritteita, jotka eivät olleet rekisteröityneet DRG-järjestelmiin ja näin aiheuttivat vain kustannuksia heikentäen toiminnan kannattavuutta.

Chapman ym. (2014) mukaan kolmas riippuvuussuhde on suoraan kustannuslaskennan järjestämisen ja DRG:n välillä. DRG-järjestelmät määräävät tärkeimmäksi laskennan kohteeksi DRG:n, mikä vaikuttaa suoraan kustannuslaskennan päätavoitteisiin. Lisäksi järjestämiseen vaikuttaa vaatimukset DRG:n tietojen tietystä tavasta. DRG on kuitenkin vain ulkoisen raportoinnin ja rahoituksen vaatimus, minkä johdosta sisäisen laskentatoimen osalta organisaatioilla on vapaammat kädet. Toisaalta käytännön kustannuslaskenta voi vaikuttaa myös DRG-järjestelmiin. Käytännössä tämä on ilmentynyt joko DRG:eiden määrän lisääntymisellä vastaamaan paremmin organisaatioiden tarpeita sekä tarkentamaan kustannustietoa. Joissakin tapauksissa DRG:eiden suuri määrä on johtanut myös määrän pienemiseen, jotta toiminta helpottuisi.

Chapman ym. (2014) artikkelin neljäs riippuvuussuhde syntyy DRG-järjestelmän ja hoitotyön välillä. Tämä riippuvuus juontaa juurensa DRG:n taipumukseen määrittää parhaimpia ja yleisimpiä hoitokäytäntöjä, sekä pyrkiä parantamaan sekä palvelun laatua että tehokkuutta. DRG-järjestelmät ovat lisänneet terveydenhuollon perinteisiin kehittämistapoihin taloudellisen näkökulman. Myös Sutherland (2015) nostaa esille DRG-järjestelmät kustannustehokkuuden parantamisen työkaluina useissa maissa. Tiettyjen hoitokäytäntöjen suosiminen ajaa helposti myös organisaatiot suosimaan niitä, jotta kustannukset on helpompaa saada täsmäämään DRG-järjestelmän kustannustasoon. Toisaalta hoitotyön kehittyminen saattaa helposti johtaa uuden DRG:n syntymiseen. Kuitenkin on olemassa riski, että DRG-järjestelmät rajoittavat uusia innovaatioita, koska niihin ei välttämättä ole saatavilla rahoitusta järjestelmän kautta. DRG-järjestelmät aiheuttavat käytännön haasteita myös hoitotyöhön, jos potilas kärsii useista eri taudeista.

Vogl (2014) huomauttaa artikkelissaan rahoituksen kannalta DRG-järjestelmissä olevan aina haasteita tehokkuuden sekä läpinäkyvyyden kannalta, jos toiminnassa ei huomioida kustannuslaskentaa. Yleisesti ottaen DRG-järjestelmät eivät huomioi toimintaa, joka vaatii usean eri osaston toimenpiteitä. Tällaisissa tapauksissa rahoituksen kannalta sairaalan olisi kannattavinta kotiuttaa potilas hoidon jälkeen, ja ottaa potilas sen jälkeen uudestaan sisään eri osastolle. Kustannuslaskennan näkökulmasta tämä ei kuitenkaan ole kustannustehokkain vaihtoehto.

Chapman ym. (2014) esittävät viimeiseksi riippuvuussuhteeksi kustannuslaskennan järjestämisen ja käytännön hoitotyön. Yleisin tapa näiden kahden vaikutukseen keskenään tapahtuu jo kustannuslaskentajärjestelmän luomisvaiheessa, jolloin järjestelmän rakentamiseen osallistuvat myös hoitotyön ammattilaiset. Kustannuslaskenta puolestaan vaikuttaa hoitotyöhön, kun pyritään tunnistamaan parhaimpia ja tehokkaimpia metodeja hoitotyössä. Omalta osaltaan tämä auttaa myös eri työntekijöiden työn tuloksellisuuden vertailussa. Kustannuslaskennan hyödyt ovat usein nähty näissä tilanteissa kustannusten alentamisessa, mutta joissakin tapauksissa hyöty voi esiintyä myös tuottavuuden parantumisena.

Chapman ym. (2014) nostavat esille myös DRG-järjestelmien vaikutuksen johdon laskentatoimen työskentelyyn. DRG-järjestelmien käyttöönotto on muun muassa synnyttänyt uusia ammattikuntia terveydenhuollon toimialalla. Yksi näistä on medical controller, joka vastaa sairaalaan DRG-laskennasta. Maasta riippuen tämä toimi on vaatinut joko it-alan ammattilaisen, laskentatoimen ammattilaisen tai lääkärin. Hierarkiassa medical controllerit ovat perinteisesti sijoittuneet kuitenkin kliinisen työn eivätkä talousosaston yhteyteen. Muun muassa luottamuksellisuussyiden vuoksi medical controllerit ovat vastuussa DRG-datasta ja samalla vastaavat sen osalta sekä ulkoisesta että sisäisestä raportoinnista ja datan välittämisestä kustannuslaskentaan. Käytännössä medical controller on ammatti, joka edellyttää laajaa tietotaitoa sekä käytännön hoitotyöstä että johdon laskentatoimesta ja kustannuslaskennasta.

Chapman ym. (2014) huomauttavat, että DRG-järjestelmästä huolimatta monet laskentatoimen ja kustannuslaskennan tehtävät jäävät järjestelmän ulkopuolelle. Siitä huolimatta suurin osa näistä tehtävistä on tarkasti säädeltyjä kansallisella tasolla. Nämä vaatimukset sekä DRG-järjestelmä muodostavat laskentatoimen henkilöstölle laajoja vaatimuksia, jotta he pystyvät huomioimaan toiminnassaan heiltä edellytyt vaatimukset. Käytännössä toiminta edellyttää kustannuslaskennan, hinnoittelun ja DRG-järjestelmän ristiriitaisuuksien ehkäisemisen. Kustannuslaskenta edellyttää erityisesti myös eriytymistä DRG-järjestelmästä, jotta organisaatiolle on mahdollista tuottaa johtamisen sekä päätöksenteon tueksi ajallisesti ja numeerisesti tarkkaa informaatiota, jota DRG-järjestelmän avulla ei usein suoraan ole saatavilla. Tästä syystä DRG-järjestelmää ei ole usein integroitu osaksi kustannusjohtamista. Osasyynä kustannusjohtamisen eriytymiseen DRG-järjestelmästä ovat olleet muuttuvien ja sivukulujen tarkemman tarkastelun tarve kustannusjohtamisessa. Tämän tarpeen vuoksi organisaatioilla voi olla DRG-järjestelmän rinnalla täysin erillinen kustannuslaskentajärjestelmä, joka palvelee johtoa sekä johdon tavoitteita.

Tan ym. (2011) toteavat artikkelissaan DRG-järjestelmien ja kustannuslaskennan olevan selkeästi riippuvaisia toisistaan. DRG-järjestelmä ei voi toimia tarkasti ilman luotettavaa kustannuslaskentaa, mutta toisaalta kustannuslaskennan data tukee DRG:n käyttöä yksikkökustannuksien kautta. Tästä huolimatta on tärkeää, että molempia toimintoja kehitetään erillään toisistaan, jolloin selkeitä vaikutuksia ei synny suuntaan tai toiseen.

Chapman ym. (2014) havaitsivat ulkoiseen laskentatoimeen, DRG-järjestelmiin, keskittymisen helposti johtavan puutteisiin sisäisessä laskentatoimessa. Joissakin tapauksissa näiden puutteiden paikkaaminen on vaatinut sisäisen laskentatoimen ulkoistamista muille ammattilaisille. Ulkoistaminen on monissa tapauksissa mahdollistanut terveydenhuollon organisaatioiden sisäisen laskentatoimen vertailun, kun sama konsulttiyritys on huolehtinut useamman organisaation sisäisestä laskennasta. Toisaalta ulkoistamisen perusteella voidaan päätellä ammattitaidon puute organisaatioiden sisällä, laskentatoimen kuvan hajautumisen terveydenhuollon organisaatioissa sekä ulkoisten toimijoiden vastuun kasvun toimialalla. Samanaikaisesti myös vaativien kustannuslaskentajärjestelmien, kuten DRG-järjestelmän, on havaittu vaikeuttavan hoitotyön ammattilaisten osallistumista laskentatoimen tehtäviin, kuten budjetointiin ja kustannuslaskentaan.

Chapman ym. (2014) nostavat esille Kurunmäen (2004) esimerkin, jonka perusteella kustannuslaskentaa ja budjetointia voidaan hoitaa myös ilman talousosastoa. Esimerkiksi Suomessa, missä DRG-järjestelmän tarkoitus on olla johdon työkalu johtamiseen sekä kustannuslaskentaan, hoitohenkilöstö on pysynyt rakentamaan kustannus- ja hinnoittelujärjestelmän hoitotyöstä ilman talousosaston apua. Tässä on kuitenkin huomioitava, että Suomessa DRG-järjestelmän ja kustannuslaskennan päätarkoitus on usein kustannusjohtamisessa eikä hinnoittelussa ja DRG-järjestelmän päätavoite on suunnittelussa ja johtamisessa rahoituksen sijaan. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa kustannuslaskennan päätavoite on hinnoittelussa, mikä on johtanut eri ammattilaisten yhteistyöhön kustannuslaskennassa. Näissä olosuhteissa on kuitenkin ollut selkeästi havaittavissa hoitohenkilöstön vastarinta terveydenhuollon kustannuslaskentaa kohtaan. Etenkin DRG-järjestelmien vaikeaselkoisuuden sekä hinnoittelun ja kustannusten suhteen vaikutuksien epäselvyyden on havaittu vaikeuttavan hoitohenkilöstön osallistumista kustannuslaskentaan. Epäselvyyksiä on havaittu syntyvän myös yleiskustannuksista sekä epäsuorista kustannuksista, joiden jakamisperusteet osastoille voivat olla hyvinkin epäselviä hoitohenkilöstölle. Vastapainoksi hoitohenkilöstö voi turvautua omaan ammattikieleensä ja tietoonsa osoittaakseen laskentahenkilöstön olevan liian tietämättömiä tai piittaamattomia itse hoitotyöstä kustannuksien sijaan. Tan ym. (2011) huomattavat DRG:n ja kustannuslaskennan tavoitteiden olevan yhtenäisiä ympäri Eurooppaa, mutta ratkaisut eroavat toisistaan huomattavasti. Tämän vuoksi ainakaan lähitulevaisuudessa tuskin on mahdollista yhtenäistää DRG-järjestelmiä kansainvälisesti.

Pflueger (2016) lähestyy terveydenhuollon laskentatoimea asiakastytyväisyyden näkökulmista. Asiakastytyväisyydestä on muodostunut vuosien varrella koko ajan merkittävä tekijä yritysten toiminnassa ja esimerkiksi yksityisessä terveydenhuollossa asiakastytyväisyydestä on tämän vuoksi muodostunut tärkeä mittari toimintaa arvioitaessa. Asiakastytyväisyyttä on käytetty muun muassa tutkimusten ja arviointien avulla osana balanced scorecardia, osana muita suorituksen mittaustapoja sekä ylemmän johdon johtamistyökaluna. Julkisella sektorilla asiakastytyväisyys on nähty lähinnä politiikoille kuu-

luvana ja osana NPM:ää. Nykyään asiakastyytyväisyys on kuitenkin nähty oleellisena toiminnan ulkoisena arviointitapana, mikä on johtanut sen sisällyttämisen sekä ulkoiseen että sisäiseen raportointiin. Näissä tärkeä rooli on ollut muun muassa sääntelyllä, sairaaloiden välillisellä arvostelulla, suoritusmittauksella sekä johdon laskentatoimella. Asiakasnäkökulman lisäämisen organisaatioissa eri toiminnoissa on havaittu myös lisäävään uusia näkemyksiä organisaation toiminnasta sekä johtavan uusiin toimintamalleihin.

Pflueger (2016) mukaan terveydenhuollossa potilaita voidaan käyttää laadun suhteen sekä subjekteina että objekteina, jotka voivat raportoida tutkimuksen kautta omista kokemuksistaan. Tämä edellyttää laskentatoimen soveltamista sen perinteisen toimialueen ulkopuolella hyödyntäen asiakastyytyväisyysdataa tehden siitä ymmärrettävää myös laskentatoimen järjestelmien näkökulmasta. Terveydenhuollossa asiakkaan näkökulma alkoi korostua vauhdilla, kun toiminnassa fokus siirtyi kustannuksiin sekä tehokkuuteen, jolloin potilaat alettiin nähdä toiminnan kohteina laskentatoimen näkökulmasta. Tämän koettiin kuitenkin hämärtävän rajaa kustannuksien sekä hoitamisen välillä, mikä on johtanut potilaiden kohtelemiseen enemmänkin asiakkaina ja kuluttajina. Asiakasnäkökulmaa on usein pidetty välttämättömänä terveydenhuollon laskentatoimessa ratkaisemassa kustannusten, tehostamisen sekä hoidon laadun välistä ristiriitaa. Laadun mittaaminen myös asiakkaiden näkökulmasta on pidetty hyvänä ratkaisuna tukemaan laadunäkökulmaa kustannusten leikkauksia vastaan. Terveydenhuollon organisaatioissa ratkaisu on löydetty integroimalla asiakasnäkökulma johdon laskentatoimen prosesseihin.

Pflueger (2016) hyödyntää aiempaa Millerin tutkimusta, jonka perusteella laskentatoimen keskeinen tehtävä on kehittää tietoisuutta organisaation toiminnasta useista eri näkökulmista. Asiakasnäkökulmasta tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi hoitohenkilöstön kommunikoinnin selkeys asiakkaan mielestä sekä kokemukset ympäristön siisteydestä. Käytännössä mitattavien tekijöiden tulisi olla sellaisia, joita asiakkaat, potilaat, ovat kykeneviä arvioimaan. Suurin haaste on tiedon muuttaminen laskettavaan muotoon sekä potilaan tai asiakkaan roolin näkeminen sekä objektina että subjektina toiminnassa. Toiminnassa selvisi nopeasti mittauksen olevan mahdollista, jolloin väittely kohdistui miten parannukset ovat saavutettavissa. Taustaoletuksena ajattelussa oli, että terveydenhuollon ideaali tilanne on jatkuva laadun kehittyminen. Käytännössä tämä ideologia johti teollisuuden laatujärjestelmien ja -periaatteiden tuomista myös terveydenhuollon organisaatioihin. Toisena haasteena oli sääntelystä johtuvat päällekkäisyydet. Samankaltaisia tietoja saatettiin kerätä organisaatioissa usealla eri tavalla esimerkiksi raportointia, ranking-listauksia ja ohjausjärjestelmää varten.

Pflueger (2016) tuo tutkimuksessaan esiin lähiaikoina terveydenhuollossa tärkeimmäksi nousseen laadun mittaamisen, laadun kehittämisen sekä standardisoidut tutkimukset laadun selvittämiseksi. Lisäksi nykyisessä ajattelumallissa korostuvat potilaiden omat kokemukset saamastaan hoidosta sekä sen laadusta. Muutos on ollut suuri 40-luvun lähtötilanteesta, jolloin keskiössä olivat mm. kuolleisuus, taudit sekä sosiologia ja psykologia. Pitkällä aikavälillä

asiakastutkimusten kautta on mahdollistettu muun muassa nopea tiedonkäsittely, johtaminen, kehittäminen sekä vertailu. Suurimmat haasteet tällä aikavälillä ovat olleet tiedon saattaminen ymmärrettävään muotoon sekä sen jatkokäytön mahdollistaminen laskentatoimen tehtävissä. Samanaikaisesti myös potilaan rooli terveydenhuollon laskentatoimessa on korostunut merkittävästi siitä huolimatta, että viimeaikaisten laskentatoimen käytäntöjen on koettu pitävän potilaita enimmäkseen kustannuskohteina ja kuluerinä.

Pflueger (2016) nostaa tutkimuksessaan oleelliseksi taloudellisten tavoitteiden sekä laatuun ja asiakastytyväisyyteen liittyvien tavoitteiden tasapainon. Näin voidaan pyrkiä kehittämään sekä laatua että asiakaskokemuksia, mutta samanaikaisesti pitää toiminnassa myös taloudellinen näkökulma, jotta organisaation tehokkuus ei kärsi muiden tavoitteiden johdosta. Tällä menetelmällä on myös pystytty lisäämään palvelun laadun mittaamiseen useampia erilaisia näkökulmia sekä täydentämään taloudellista informaatiota. Asiakasnäkökulman kautta potilaat nähdään tietoisina kuluttajia, jotka voivat vaatia asioita organisaatiolta sekä henkilöstöltä ja vaatia heidän tekemisilleen selityksiä. Toisaalta potilailla ei oleteta olevan odotuksia, huolia tai ongelmia. Näkökulmien lisääntyessä laskentatoimessa nousee haasteeksi tavoitteiden ja saavutusten sumentuminen ja esimerkiksi syy-seuraus-suhteiden löytämisen vaikeutuminen. Jos esimerkiksi tavoitteena ovat laadun parantaminen sekä potilaiden vastuun lisääminen, voi olla vaikeaa erotella tekojen vaikutuksia eri tavoitteisiin. Yleisesti asiakkuuksiin liittyvän laskentatoimen on koettu epäonnistuvan, kun se pyrkii vastaamaan ja esittämään liian yksityiskohtaisia kysymyksiä, joiden vastaukset ovat laatuun ja ei-rahamääräisiin arvoihin perustuvia. Pfluegerin tutkimus osoittaa kuitenkin, että näitä ongelmia voidaan ratkaista erilaisilla tulkinta- sekä esitystavoilla.

Nelson ja Sen (2012) näkevät ulkoiset tekijät oleellisena terveydenhuollon organisaatioiden muutostarpeille. Monien yhteiskunnallisten muutosten seurauksena terveystalouden tuottajat ovat joutuneet arvioimaan uudelleen tapansa järjestää käytännön hoitotyö sekä arvioimaan toiminnan onnistumista. Usein kysymyksessä on ollut erilaisten standardien sekä vaatimusten muokkaukset tai käyttöönotot, jotka ovat johtaneet tarpeensa arvioida toimintaa ja sen laatua, jotta uudet vaatimukset pystytään täyttämään. Tällaiset vaatimukset voivat vaikuttaa muun muassa lääkkeiden saatavuuteen ja sijoitteluun sairaaloissa, mutta myös esimerkiksi lääkkeiden ja muiden hankintojen veroprosentteihin ja hyväksyttävyyteen hoitotyössä. Sutherland (2015) nostaa esille myös hintojen muutoksen DRG-järjestelmissä. Hinnan korottaminen tekee toiminnasta helposti tehotonta, kun taas hinnan laskeminen voi viedä toiminnoilta kannattavuuden. Hintojen vaikutus on tärkeää huomioida muutoksissa, koska niillä voi olla epäsuoria vaikutuksia esimerkiksi sairaaloiden tarjoamiin palveluihin.

2.3.3 Laskentatoimen tietojärjestelmät

Fiondella ym. (2016) tutkivat artikkelissaan johdon laskentatoimen tietojärjestelmien käyttöä sekä käyttöönottoja terveydenhuollon organisaatioissa. Aiemmissä tutkimuksissa keskiöön ovat nousseet terveydenhuollon ammattilaisten systemaattinen muutosvastarinta tietojärjestelmiä kohtaan sekä ammattitaitojen sekoittumisen tarve organisaatioiden sisällä. Ymmärtääkseen laskentatoimen tietojärjestelmien muutoksia terveydenhuollon toimialalla tulee huomioida, että näihin tarpeisiin vaikuttavat sisäisten tahtotilojen lisäksi ulkoiset vaatimukset sekä esimerkiksi poliittiset päätökset ja toimialan sääntely. Suuressa roolissa tietojärjestelmien yleistymisessä on ollut NPM:n tuomat muutokset julkisella sektorilla. Nämä muutokset ovat luoneet selkeitä tarpeita uusille järjestelmille, joilla voidaan pyrkiä tehokkuuden ja tuottavuuden parantamiseen sekä parempaan kustannustietoisuuteen. Toimialan erityisvaatimukset laskentatoimen tietojärjestelmille aiheuttavat kuitenkin herkästi haasteita käyttöönotoilta sekä käytölle, mikäli suunnittelu- ja käyttöönottovaiheessa ei ole huomioitu kaikkia organisaation sisäisiä sekä ulkoisia vaatimuksia tietojärjestelmille. Suurin haaste käyttöönotoissa on perinteisesti löydetty hoitotyön tarpeiden huomioimisessa.

Bauer ym. (2016) havaitsivat tutkimuksissaan, että terveydenhuollon laskentatoimen tietojärjestelmillä oli mahdollista tuottaa hyödyllistä sekä tarkkaa tietoa organisaation toiminnasta. Sairaalapotilaiden kohdalle keskeisimmiksi kustannusajureiksi nousivat lääkitys, henkilöstön määrä sekä infrastruktuuri. Kustannustietojen yhdistäminen potilaiden tietoihin luo usein selkeän kuvan kustannuksiin vaikuttavista tekijöistä. Sairaalaympäristössä selkeitä vaikutuksia löydettiin potilaan yleiskunnosta, sairaalan sisäänoton syiden määrästä sekä potilaan kudoksen laadusta. Samalla havaittiin, että DRG-järjestelmä ei kata syntyneitä kustannuksia, jos edellä mainituista seikoista täyttyy useampia.

Fiondella ym. (2016) huomattavat tutkimuksessaan terveydenhuollon toimialalle tyypillisistä piirteistä. Terveydenhuollon tietojärjestelmissä korostuvat hyvin usein suorituksen mittaaminen ja johtaminen, mikä asettaa tietojärjestelmille vaatimuksia muun muassa kustannusten seurannassa ja kohdistamisessa. Usein suorituksen mittaamisen ja johtamiseen liittyy kiinteästi myös laatu-elementit. Nämä tekijät asettavat tietojärjestelmille vaatimuksia, joiden perusteella järjestelmän tulisi pystyä vastaamaan edellä mainittuihin tarpeisiin, mutta samalla pystyä huomioimaan myös taloudelliset tarpeet. Terveydenhuollon tietojärjestelmissä haasteet muodostuvatkin usein tasapainoilusta eri näkökulmien tarpeiden välillä. Näkökulmista esimerkiksi taloudellisella ja laadullisella näkökulmalla voi olla eriävät tarpeet tietojärjestelmän kannalta. Myös hoitotyö sekä suoritusmittaus luovat omat vaatimuksensa tietojärjestelmille.

Nelsonin ja Senin (2012) mukaan poliittisella sääntelyllä on ollut huomattavaa merkitystä muun muassa terveydenhuollon organisaatioiden investointitarpeisiin. Uudet muutokset vaatimuksissa ovat lisänneet tarvetta uusille investoinneille it-järjestelmiin tai vaihtoehtoisesti pakottaneet nopeuttamaan jo käynnissä olevia it-projekteja. Haastavaksi käyttöönotot ja uudet projektit tekee

niiden pakonomainen luonne. Määräajat sekä vaatimukset ovat yleisesti ottaen huomattavasti tiukemmat kuin organisaatioiden sisäisestä tarpeesta syntyneet vaatimukset uusille tietojärjestelmille. Esimerkiksi laskentatoimen osalta terveydenhuollon organisaatiot eivät voi keskittyä vain omiin tarpeisiinsa sekä niiden kehittämiseen, vaan omat tarpeet on mahdollisuuksien mukaan lisättävä ulkopuoliset vaatimukset täyttävään tietojärjestelmään. Toinen vaihtoehto on kahden erillisen tietojärjestelmän käyttäminen rinnakkain, mikä kuitenkin lisää kustannuksia sekä työntekijöiden työmäärää.

Fiondella ym. (2016) mukaan tietojärjestelmän vaikutukset päätöksentekoon voivat olla samanaikaisesti monitahoiset. Hoitotyön esimiehet voivat kokea uudet järjestelmät uhkana, koska ne voivat vähentää esimiesten valtaa päätöksenteossa, mutta samanaikaisesti tietojärjestelmä tarjoaisi kuitenkin enemmän tukea itse päätöksentekoprosessiin. Suurin hyöty saavutettaisiin kuitenkin poikkitieteellisellä toiminnalla, jossa hoitohenkilöstöä pyritään osallistamaan mahdollisimman tehokkaasti johdon laskentatoimen tietojärjestelmien käyttöönottoon sekä rakentamiseen. Yleisesti ottaen hoitotyön ja talousosaamisen sekoittuminen organisaatioissa on nähty tietojärjestelmien onnistumiseen vaikuttavana tekijänä ja muutosvastarinnan vaikuttavan selkeästi tietojärjestelmien epäonnistumiseen.

Fiondella ym. (2016) havaitsivat tutkimuksessaan useita eri tekijöitä, jotka olivat aiheuttaneet tietojärjestelmien käyttöönoton epäonnistumisen. Oleellisia näistä olivat puutteelliset tiedot muutoksen syystä sekä sen tarkoituksista ja tavoitteista organisaatioissa. Samalla haasteita syntyi epäselvistä roolien sekä vastuiden jaoista organisaation sisällä käyttöönottoprojekteissa. Lisäksi nopea käyttöönottovaihe johti väärinkäsityksiin tietojärjestelmän käytöstä, mikä loi ristiriitoja johdon ja hoitohenkilöstön välillä sekä hoitohenkilöstön eri ryhmien välillä. Ratkaisevana tekijänä ristiriitojen osalta oli hoitohenkilöstön puute suunnitteluvaiheessa, mikä johti heidän tietämättömyyteen järjestelmästä ja samanaikaisesti johto ei huomioinut kaikkia hoitotyön tarpeita tietojärjestelmän osalta. Lisäksi alempi johto näki tietojärjestelmän lähinnä sääntelystä johtuvana työkaluna, koska se ei vastannut sisäisen laskennan tarpeisiin esimerkiksi kustannuslaskennan ja budjetoinnin osalta.

Fiondella ym. (2016) nostavat esille sääntelyn vaikutuksen laskentatoimeen terveydenhuollon organisaatioissa. Vaikutukset liittyvät ensisijaisesti esimerkiksi edellä mainittuihin kustannuslaskentaan liittyviin ohjeistuksiin sekä sääntelyihin, mutta valtiollisia ohjeistuksia ja sääntelyitä on myös budjetoinnin sekä vastuullisuusjärjestelmän osalta. Välillisesti edellä mainittuihin asetettavat vaatimukset sekä sääntelyt luovat myös vaatimuksia laskentatoimen tietojärjestelmille, jotta organisaatio pystyy vastaamaan sille asetettuihin vaatimuksiin. Budjetoinnin, kustannuslaskennan ja vastuullisuuden kannalta suuressa roolissa on suunnitteluvaihe ennen itse tietojärjestelmän käyttöönottoa. Jos suunnitteluvaiheessa ei vastata kaikkien käyttötarkoitusten ja käyttäjien tarpeisiin, voi siitä koitua myöhemmissä vaiheissa huomattavasti haastavampaa.

Fiondella ym. (2016) havaitsivat tutkimuksessaan myös perinteisen osallistamisen käyttöönottoprosessiin helpottaneen lopputulosta. Organisaation toi-

mitusjohtaja koki myös hoitohenkilöstön osallistumisen suunnitteluun ja käyttöönottoon välttämättömäksi epäonnistumisen estämiseksi, kun taas hoitohenkilöstö koki osallistumisen parantaneen huomattavasti sekä motivaatiota että ymmärrystä tietojärjestelmää kohtaan. Kaikkea vastarintaa ei kuitenkaan tälläkään tavalla ollut mahdollista poistaa. Suurimmaksi epäilyksi nousi tietojärjestelmien vaikutus palvelun laatuun hoitohenkilöstön keskuudessa. Lisäksi haasteita tarjosivat lääkäreiden ja hoitajien erimielisyydet kokouksista, joihin laskentatoimen henkilöstön oli vaikeaa vastata. Suunnittelun ja käyttöönoton jälkeenkin hoitohenkilöstön osallistuminen koettiin erittäin tärkeäksi, koska heidän kauttaan oli mahdollista saada useita kehitysideoita tietojärjestelmiin vielä käyttövaiheessa.

Fiondella ym. (2016) mukaan onnistuneen käyttöönoton lisäävän motivaatiota ja kiinnostusta johdon laskentatoimen tietojärjestelmään ympäri organisaatiota. Syitä tähän olivat muun muassa parantunut tehokkuus, läpinäkyvyys sekä mahdollisuudet tuottaa tarkempaa sekä oikea-aikaisempaa tietoa yksiköistä. Tärkeäksi jo suunnitteluvaiheessa nähtiin etiikan sekä laadun huomioiminen sekä hoitotyön ammattilaisten päätöksenteko-mekanismien suojeleminen. Tutkimuksen perusteella sääntelystä seuraavaa vaatimusta tietojärjestelmän käyttöönotolle ei voida itsessään pitää ainoana syynä käyttöönottojen epäonnistumiselle, mutta prosessi vaatii kuitenkin neuvotteluvaraa itse tietojärjestelmän ja sen käyttöönoton osalta. Yhdeksi tärkeimmistä tekijöistä tutkijat nostavat muutoksen kaksi mahdollista reittiä, vastarinnan ja ammattien sekoittumisen.

2.3.4 Palveluiden tuotteistaminen

Härkönen ym. (2015) aloittavat tutkimuksessaan tuotteistamisen määrittelyn itse tuotteen määritelmästä. Tuote voi käytännössä olla aineeton, aineellinen tai näiden kahden kombinaatiohyödyke, jota tarjotaan asiakkaille. Tuotteistamista on pidetty prosessina, jossa aineellisista ja aineettomista komponenteista muokataan tai yhdistellään uusi hyödyke. He esittelevät tutkimuksessaan myös muita yleisiä määritelmiä tuotteistamiselle. Yhdistävänä tekijänä määritelmillä on asiakaslähtöisyys sekä asiakkaiden tarpeisiin vastaaminen. Usein tuotteistaminen ymmärretään yksinkertaistettuna uuden tuotteen tai palvelun muodostamiseksi ja joissain tapauksissa aineellisten elementtien lisäämisenä palveluun tai päinvastoin aineettomien elementtien lisäämisenä tuotteisiin. Oleelliseksi tuotteistamisessa on noussut myös palvelun standardisointi, jolloin samaa palvelua voidaan tarjota ja myydä myös muille asiakkaille minimaalisilla muutoksilla.

Hänninen ym. (2012) määrittelevät tutkimuksessaan tuotteistamisen standardoiduksi prosessiksi, jonka tavoite on laadukkaan tuotteen tai palvelun tarjoaminen markkinoille hyödyntäen tarjolla olevaa informaatiota. Tänä päivänä etenkin nopea tuotteistaminen on saanut tärkeän roolin esimerkiksi pk-yrityksissä. Käytännössä nopea tuotteistaminen edellyttää nopeaa vastaamista muuttuneisiin olosuhteisiin ja tämän kautta kysyntään vastaamiseen helposti muodostettavilla ja vaihdettavilla tuotteilla tai palveluilla. Lähtökohtaisesti

tuotteistaminen päätavoitteina ovat arvon ja laadun tuottaminen organisaatiolle sekä kuluttajien kysyntään vastaaminen ja markkinaorientaatio. Usein toiminnassa olennaisena osana on asiakkaiden osallistuminen tuotteistamiseen kertomalla omia tarpeitaan ja vaatimuksiaan palvelulle tai tuotteelle, minkä kautta pyritään toimimaan aiempaa paremman ymmärryksen avulla. Etenkin pk-yrityksillä on perinteisesti ollut haasteita vastata markkinoiden vaatimuksiin, ja useissa tapauksissa tuotteistaminen on nähty vastauksena tuoteportfolion laajentamisessa.

Hänninen ym. (2012) jakavat tuotteistaminen saapuvaan ja lähtevään tuotteistamiseen. Saapuvassa tuotteistamisessa pyritään luomaan kokonaan uusi tuote tai palvelu ja tätä kautta luomaan kustannustehokkaita ratkaisuja valmistukseen ja tuottamiseen. Lähtevässä tuotteistamisessa puolestaan pyritään luomaan lisäarvoa jo olemassa oleville tuotteille tai palveluille, minkä avulla voidaan edistää myyntiä ja asiakastyytyväisyyttä. Samat menetelmät ovat kyseessä myös nopeassa tuotteistamisessa, mutta nopeissa tilanteissa toiminta on useammin asiakaslähtöistä. Tällöin kysymyksessä voi olla esimerkiksi tilanteita, joissa ainoat vaihtoehdot ovat asiakkuudesta luopuminen tai palveluiden tarjoaman nopea muuttaminen vastaamaan asiakkaan tarpeita.

Hänninen ym. (2012) havaitsivat tutkimuksessaan etenkin asiakkaiden tarpeet keskeiseksi palveluiden tuotteistamista kohti ajavaksi tekijäksi. Tutkimuskohteessa koettiin, että näin organisaatio pystyi vastaamaan huomattavasti tehokkaammin asiakkaiden tarpeisiin. Toiminnan muuttuessa vaatimukset ja tiedot asiakkaan haluista sekä tarpeista kasvavat huomattavasti, jotta toiminta pystytään järjestämään kannattavaksi molemmille osapuolille. Etenkin terveydenhuollon sektorilla tuotteistaminen voi monissa tapauksissa olla elinehto yrityksille, koska asiakkaat eroavat toisistaan huomattavasti tarpeidensa perusteella, mutta myös koosta sekä toiminnan laajuudesta löytyy merkittäviä eroja. Esimerkiksi pienet ja suuret kunnat vaativat erilaisia huomioita palveluita tarjoavalta yritykseltä.

Hänninen ym. (2012) jakoivat tutkimuskohteessa nopean tuotteistamisen neljään eri vaiheeseen. Prosessi alkaa asiakkaan tarpeiden analysoinnilla, jonka perusteella muodostetaan ja määritellään tarvittavat palvelut. Kolmannessa vaiheessa palvelun määritelmän perusteella luodaan hinta-arvio hyödyntäen toimintolaskentaa. Viimeisessä vaiheessa tuotteen määritelmän sekä hinta-arvion avulla tuotetaan lopullinen tarjous potentiaaliselle asiakkaalle. Mikäli tarjousta ei hyväksytä tai sitä halutaan muokata joltain osin, joudutaan käytännössä jokainen tuotteistamisen vaihe uusimaan. Käytännössä prosessi vaatii esimiehiltä, johdolta sekä työntekijöiltä yhteistyötä, jotta sekä toimintolaskenta että palvelun määrittely onnistuvat riittävällä tarkkuudella. Päätöksenteossa lopullinen päätösvalta on usein kuitenkin jätetty ylemmälle johdolle.

Hänninen ym. (2012) esittävät palveluiden tuotteistamisen prosessin interaktiivisena toimintana, jossa sekä toimittajalla että asiakkaalla on selkeät omat roolinsa. Asiakkaan tehtävänä on tarjota toimittajalle tarvittavat tiedot tarpeistaan ja vaatimuksistaan palvelun suhteen ja toimittajan tehtäväksi jää näihin tarpeisiin ja vaatimuksiin vastaaminen. Usein tätä kautta luotuja tuotteita voi-

daan pyrkiä myös lisäämään yrityksen tuoteportfolioon ja tätä kautta tarjoamaan esimerkkituotteina myös muille samankaltaisille asiakkaille. Suurimmat haasteet prosessissa liittyivät myös interaktiivisuuteen. Yhteistyö ja luottamus organisaatioiden välillä loivat helposti jännitteitä toiminnassa, minkä lisäksi terveydenhuollon yleiset sääntelyt asettivat useita vaatimuksia palveluiden tuotolle. Sääntelyn koettiin myös rajoittavan huomattavasti terveydenhuollon toimialalla mahdollisuuksia tarjota erilaisia palveluita.

Myös Jaakkola (2011) näkee palveluiden tuotteistamisen tapana tarjota uniikkeja, asiakkaiden tarpeet täyttäviä, palveluita asiakkaille interaktiivisen prosessin avulla. Toisaalta tuotteistaminen ja pitkälle viety palveluiden kustointi on nähty selkeästi myös haasteita luovana tekijänä operatiivisessa toiminnassa, mikä luo omalta osaltaan haasteita myös yksiköiden ja organisaation johtamiseen. Palveluiden tuotteistamisen osalta ratkaisuksi on löydetty henkilökohtainen myyntityö, asiakkuuksien johtaminen sekä luottamuksen ja maineen rakentaminen toimialalla.

Jaakkola (2011) tiivistää tutkimuksessaan tuotteistamisen kolmeen eri teki-jään; (1) palvelun määrittelemiseen ja standardisoimiseen, (2) tarjonnan sekä ammattitaidon aineellistamiseen ja konkretisoimiseen sekä (3) prosessien ja metodien systematisoimiseen ja standardoimiseen. Ensimmäisen kohdan pääta-voitteena on hahmotella tuotteistettava palvelu siten, että sen myyminen ja ostaminen helpottuvat sekä asiakkaan että tuottajan näkökulmasta. Oleellisena tässä vaiheessa nähtiin etenkin asiakkaan ymmärryksen parantaminen heille tarjottavista palveluista, jotta he kokisivat saavansa konkreettista hyötyä ostonsa seurauksena. Standardoinnin tavoitteena ensimmäisessä vaiheessa on selkeyttää palveluja asiakkaalle. Tähän voidaan pyrkiä pilkkomalla palvelut pie-niin osiin ja näistä osista voidaan rakentaa asiakkaalle sopiva kokonaisuus.

Toisessa vaiheessa Jaakkolan (2011) mukaan pyrkimyksenä on tuoda asi-akkaalle myös aineellista hyötyä palvelun avulla. Tällaisia voivat olla esimer-kiksi ohjekirjat tai kirjalliset neuvot, jotka tukevat itse palvelua. Pää tarkoituksena tälläkin vaiheella on demonstroida itse tuotteistettavaa palvelua ja auttaa myyntiä konkreettisilla kuvilla itse palvelusta samalla tarjoten tietoa muun mu-assa palvelun kustannuksista sekä aikataulusta. Tämän vaiheen koettiin tutki-muksessa myös lisäävän huomattavasti asiakkaiden tietoisuutta prosessien ra-kenteista sekä lopputuloksista.

Kolmas vaihe on Jaakkolan (2011) mukaan tärkeä osa prosessien suunnit-telussa sekä tehokkuuden ja tuottavuuden varmistamisessa. Yhdistyneillä pro-sesseilla ja menetelmillä pyritään lisäämään johdon mahdollisuuksia vaikuttaa operatiiviseen toimintaan sekä lisäämään kontrollia toiminnan suunnittelussa. Näin organisaatioissa koettiin olevan parempia mahdollisuuksia kehittää toi-mintaa helpommaksi ja nopeammiksi, mutta samanaikaisesti parantamaan myös toiminnan kannattavuutta tunnistamalla parhaimpia tuotteistamistapoja sekä -esimerkkejä. Yhtäläisyyksien avulla myös ajankäytön ja resurssien allo-koinnin koettiin helpottuvan organisaatioissa. Näiden lisäksi selvä hallinta ja riittävät standardit toiminnassa auttoivat organisaatioita kehittämään palvelui-den laatua ja arvoa asiakkaille.

Jaakkola (2011) löysi tuotteistukseen johtaviksi tekijöiksi muun muassa ajankäytön kehittämisen. Tutkimuksessa havaittiin tuotteistamiseen siirtymisen vähentäneen huomattavasti rutiininomaisuutta sekä niin sanotun turhan työn määrää. Pääsyyinä tähän oli keskittyminen itse palveluiden tuottamiseen sekä toteuttamiseen. Lisäksi tuotteistamisella pyrittiin lisäämään kontrollia yksittäisten työntekijöiden työhön ja lisäämään heidän työpanostensa uudelleenkäytömahdollisuuksia tulevaisuuden työtehtävissä. Samalla palvelujen tuotteistamisen koettiin myös lisäävän sitoutumista itse organisaatioon sekä sen palveluihin sen sijaan, että asiakas sitoutuisi käytännössä vain yhteen asiantuntijaan yrityksen sijasta. Käytännössä palveluyrityksissä tuotteistamisen ei koettu sulkevan pois palveluiden standardisoimista vaan pikemminkin vaativan tasapainoilua näiden kahden vaihtoehdon välillä.

Härkönen ym (2015) määrittelee tuotteistamisessa hyödykkeen muodon sen pääominaisuuksien perusteella. Mikäli aineellinen osuus on oleellisempi, kyseessä on tuote. Jos aineettomat osuudet ovat suuremmassa roolissa, kyseessä on palvelu. Usein tuotteiden tuotteistamisessa tuotteistamisen on havaittu mahdollistavan toiminnan skaalautumista sekä parantavan tehokkuutta sekä asiakkaiden tarpeiden täyttämistä. Palveluiden tuotteistamisessa keskeisessä roolissa ovat olleet heterogeenisyys sekä asiakkaiden osallistuminen prosessiin. Oleellista palveluiden tuotteistamisessa on palvelun muokkaaminen muistutamaan enemmän aineellista hyödykettä, tuotteen tapaisiksi sekä toistettaviksi, jotta uuden palvelun myynti ja asiakkaille selittäminen helpottuisi. Pää tavoitteena tuotteistamisella on kuitenkin aina tuotteen myyminen ja saattaminen markkinoille. Selkeästi määritellyillä tuotteistetuilla palveluilla pystytään helpottamaan organisaation sisäistä ja ulkoista viestintää potentiaalisiiin asiakkaisiin liittyen. Ymmärryksen avulla voidaan myös kehittää yrityksen tehokkuutta pyrkimällä rakentamaan prosessit vastamaan aiempaa paremmin asiakkaiden tarpeisiin. Tutkimuksessa havaittiin tuotteistamisella olevan myös selvät yhtenäisyydet markkinointiin sekä kaupallistamiseen asiakasnäkökulman ja arvon tuottamisen vuoksi.

Jaakkola ym. (2009) näkevät palvelujen tuotteistamisen kilpailuetua tuottavana tekijänä. He näkevät tuotteistamisen prosessina, johon kuuluvat palvelujen määrittely, systematisointi sekä vakioiminen. Myös he kokevat etuina olevan laadun sekä tuottavuuden parantamisen ja samanaikaisesti liiketoiminnan uudistamisen ja kehittämisen. Käytännössä näitä hyötyjä voidaan saada esimerkiksi luomalla tuotteistamisen avulla palveluita helposti toistettaviksi sekä uusittaviksi tai parantamalla tai tehostamalla aiempia palvelujen toimintamalleja.

Jaakkolan ym. (2009) tutkimuksessa tuotteistamisen päätavoitteiksi yritysten näkökulmasta nousi palveluista viestiminen selkokielellä asiakkaalle. Samalla tuotteistamisen avulla pyrittiin yhdistämään viestintää palveluihin liittyen. Haastateltavissa yrityksissä koettiin edellä mainittujen tekijöiden parantavan lisämyynnin mahdollisuuksia sekä helpottavan asiakkaiden ostopäätösten tekemistä. Aiemmin mainittujen tehostamiskeinojen kautta oli mahdollista myös parantaa katetta sekä kannattavuutta ja palveluiden kehittäminen loi

mahdollisuuksia löytää uusia markkinoita palveluille. Usein palveluiden kehittäminen tuotteistamisen yhteydessä luo mahdollisuuksia kehittää palvelutarjontaa, mikä mahdollistaa toiminnan laajentamisen uusille markkinoille.

Jaakkolan ym. (2009) mukaan palveluiden vakioiminen on tuotteistamisen yhteydessä osa strategista johtamista. Oleellisessa osassa ovat ydinosaaminen, mutta myös jako vakioituihin sekä vakioimattomiin palveluiden osiin. Liiketoiminnan näkökulmasta ei ole usein kannattavaa vakioida kaikkia palvelun osia, jolloin asiakkaiden tarpeisiin vastaaminen räätälöinnillä voi muodostua haasteelliseksi ja jäykemmäksi. Oleellista on, että vakioituja sekä vakioimattomia osia yhdistelmällä pystytään maksimoimaan asiakkaan kokema arvo tuotteistetulle palvelulle.

Jaakkola ym. (2009) nostavat esille erityisesti tarpeen palveluiden räätälöimiselle, kun asiakkaat sekä asiakkaiden tarpeet eroavat huomattavasti toisistaan. Usein vakioidut osat voidaan mieltää esimerkiksi tehtäviin, joihin on olemassa luodut työohjeet sekä työmenetelmät, kun taas vakioimattomissa tehtävissä ei ole selkeitä toimintaohjeita. Tehokkuuden maksimoimiseksi myös vakioiduista osista voidaan muodostaa niin sanottuja moduuleita, joita yhdistelmällä asiakkaalle voidaan luoda kuva räätälöidystä palvelusta. Tuotteistamisen yhteydessä etenkin vakioitujen osien merkitys koostuu, koska vakioitujen palveluiden osien ennustettavuus on huomattavasti helpompaa ja tarkempaa tehokkuuden ja kannattavuuden näkökulmasta.

Jaakkola ym. (2009) nostavat oleellisiksi osiksi tuotteistamista palveluiden yhtenäistämisen sekä konkretisoinnin. Näin organisaatiot pystyvät luomaan palvelustaan uskottavan kuvan, joka myös erottuu muista sekä on helposti ymmärrettävä. Ymmärrettävyyttä sekä erottuvuutta voidaan lisätä muun muassa aineellisilla osilla, joita voivat olla esimerkiksi käyttöohjeet ja sekä muut painotuotteet. Konkretisoinnin sekä palvelun osien tunnistamisella on tutkimuksen perusteella saatu organisaatioissa parempi kuva hinnoittelusta sekä eri osien kannattavuudesta. Konkreettisemmilla tuotteilla on tätä kautta pystytty kehittämään kannattavuutta, mutta myös hinnoittelemaan palvelut selkeämmin sekä luomaan kiinteitä hintoja.

2.3.5 Laskentatoimen haasteet terveydenhuollossa

Terveydenhuollon parissa laskentatoimessa on Mätön ym. Talousohjaus terveysasemilla, näennäisohjaus luo näennäistehokuutta -tutkimuksen ja Kantolan väitöskirjan perusteella tunnistettavia joitakin toimialalle ominaisia haasteita ja ongelmia. Osa haasteista on hyvin perinteisiä laskentatoimelle toimialasta riippumatta, mutta jotkut ovat myös sidonnaisia toimialaan ja sen ominaispiirteisiin. Haasteita ja ongelmia käsitellään niin taloushallinnon kuin talousohjauksen näkökulmasta. Etenkin tässä kappaleessa korostuu järjestelmien ja yleisten käytäntöjen vaikutus laskentatoimeen terveydenhuollon toimialalla.

Talousohjaus terveysasemilla -tutkimuksessa (2014) pääpaino oli selvästi laskentatoimen tehtävissä, vaikka haastateltavat olivatkin terveydenhuollon ammattilaisia. Tutkimuksessa pystyttiin löytämään useita epäkohtia toimin-

nasta sekä mahdollisia ratkaisuja näihin. JYTE:n organisaatiossa koettiin laskentatoimen haasteiden ja ongelmien keskittyvän etenkin budjetointiin sekä järjestelmiin liittyviin seikkoihin. Jonkin verran puutteita löydettiin myös hallinnosta, kustannuslaskennasta sekä tavoitteisiin liittyvästä tiedottamisesta.

Budjetointiin liittyen tutkimusryhmä havaitsi, että resurssipohjainen kiinteä vuosibudjetti ei vastannut tarpeita. Tämän kaltainen budjetti ei kyennyt huomioimaan vuosibudjetissa tapahtuvia muutoksia eikä vastaamaan niihin. Sekä tutkimusryhmässä että haastateltavien parissa oli selkeästi havaittu volyymiperusteisen budjetin parempi kyky vastata käytännön tarpeita. Budjetoinnissa koettiin myös henkilökunnan jäävän ulkopuoliseksi koko prosessista. Tavoitteita ei tiedotettu organisaatiossa alaspäin ja budjetin luomista pidettiin johdon ja poliitikkojen tehtävänä. Etenkin tehottomuudessa korostui auktoritaarisen budjetoinnin tehottomuus. Johto ei ollut tietoinen käytännön haasteista ja ongelmista yksiköistä, minkä vuoksi rahan jakautumista ei pidetty onnistuneena. Suurimmat ristiriidat koettiin erikois- ja perussairaanhoidon välillä. Leikkaukset keskittyivät yleisesti perusterveydenhuoltoon, missä suoritteita tehtiin huomattavasti enemmän kuin erikoissairaanhoidon puolella. Yksi syy tähän saattoi olla paikallisen käytännön tietotaidon huomiotta jättäminen. Myös ennustettavuus koettiin omalta osaltaan haasteena toimialalla. Esimerkiksi tarvittavaa hoitohenkilökunnan määrän arviointi pidettiin vaikeana.

Tutkimusryhmä havaitsi haastattelujen kautta myös kustannuslaskennassa haasteita ja vääristymiä. Käyntikertoja käytettiin mittarina, mutta sitä johtivat harhaan muun muassa lääkärivaje. Lisäksi lääkäreiden käyntimäärissä vaihtelu oli erittäin suurta määrällisesti ja ajallisesti. Sama ilmiö toistui myös hoitajien parissa. Lääkärimäärä koettiin ongelmalliseksi ympäri organisaatiota, koska lääkärien määrä vaikutti kustannuslaskentaan ja budjetointiin, vaikka organisaation sisällä oli käytännössä krooninen lääkärivaje. Säästötarpeissa tämä häiritsi toimintaa rekrytointikieltojen kautta, mikä lisäsi lääkärien paineita suorittua tehtävistään. Kustannuslaskenta itsessäänkin kohtasi haasteita JYTE:n sisällä säästöjä suunniteltaessa. Organisaatiossa oli vaikeuksia hahmottaa esimerkiksi kuinka lähekkäin terveysasemia tarvitaan ja mikä olisi optimaalinen etäisyys, jotta kustannustehokkuutta saataisiin parannettu riskeeraamatta palvelun tasoa liikaa.

Young(2014) esittelee kirjassaan kustannuslaskennan haasteiksi ylemmän johdon sitoutumisen kustannuslaskennan käyttöön strategisessa ja operatiivisessa toiminnassa. Tämä edellyttää useissa tapauksissa DRG:n käytön poistumista tai sen tuloksien vertailua kustannuslaskennan tuottamaan dataan. Toinen haaste liittyy kustannuslaskennan käytännön soveltamiseen. Vastuuta päätöksenteosta ja suunnittelusta ei voida toiminnan luonteen vuoksi siirtää vain laskentatoimen henkilöstölle. Tämän vuoksi kustannuslaskennan käyttäminen edellyttää myös hoitohenkilöstön sitoutumista ja esimerkiksi potilaiden ja varahenkilöstön huomioimista laskelmissa.

Kustannuslaskennan haasteet voivat liittyä myös käytettäviin mittareihin sekä niiden soveltamiseen käyttötarkoitukseen. Eri toimenpiteiden kustannuksia yksiköille ja organisaatiolle voidaan seurata ja hankkia monilla eri tavoilla.

Esimerkiksi päiväkustannukset voidaan selvittää yksinkertaisesti jakamalla toiminnon kokonaiskustannukset päivillä, jolloin yksikkö on ollut avoinna. Tällöin ei kuitenkaan saada selville tarkkaa hintaa yhdelle suoritteelle. Yleisesti ottaen organisaatioilla on tarve selvittää kustannuksia edellä mainittua tarkemmin. Tämä edellyttää tarkempaan huomioita yksittäisille hoitokerroille ja niiden vaatimille suoritteille. Tarpeelliseksi tulee huomioida useita eri kustannuksiin vaikuttavia tekijöitä, kuten verikokeita, fysioterapia ja eri osastojen suoritteet. Erillisten hoitokertojen perusteella organisaation tulisi selvittää keskihinta samankaltaisille suoritteille. Usein tämä edellyttää myös organisaation jakamista useisiin eri tulosityksikköihin ja kustannuspaikkoihin. Tällöin kokonaiskustannukset koostuvat pääsuoritteen hinnasta, eri tulosityksikköjen tekemistä suoritteista ja sivusuoritteiden kokonaismäärästä. Haasteellista voi olla myös kustannusten vierittäminen tukitoiminnoista kustannusyksiköille perusteilla, jotka palvelisivat tasapuolisesti kaikkia yksiköitä. Tällaisia kustannusajureita voivat olla esimerkiksi potilaiden vierailukerrat, potilastyöhön käytetty työaika tai toiminnan laajuutta kuvaavat mittarit, kuten liikevaihto. Haasteita voi syntyä toiminnan luonteen vuoksi. Terveystuollossa on yleistä, että toimijat ovat yleishyödyllisiä, eivätkä tavoittele voittoa toiminnastaan. Tällöin haasteeksi voi muodostua palvelujen hinnoittelu ja yleiskustannusten kohdistaminen toiminnoille. (Young, 2014, 76-97;230-240.)

Kustannusten vyöryttämiseen on havaittu myös liittyvän haasteita keski-johtoon osalta. Kun ylempi johto on oikeuttanut kustannusten jakamisen myös muille yksiköille, osastojen johtajat ovat saaneet vastuulleen kustannuksia, joihin he eivät käytännössä pysty vaikuttamaan. Tähän liittyvät lisäksi haasteet siirtohinnoittelussa. Terveystuollossa organisaatioissa osastojen välinen yhteistyö on edellytys toiminnalle, mikä puolestaan edellyttää onnistunutta siirtohinnoittelua. Useissa tapauksissa organisaation sisäiset tiedot toisen yksikön suorittamien tutkimusten hinnoista puuttuvat tai ovat puutteellisia, mikä vähentää yksiköiden mahdollisuuksia kontrolloida lopullisia kustannuksia. (Young, 2014, 76-97;230-240.)

Mätön ym. (2014) kolmas suurin ongelmarypäs liittyi hallinnollisiin tehtäviin. Hallinnosta löytyi heikkouksia sekä terveysasemilla että johdon puolella. Suurimpana seikkana esille tuli yhteisen suunnan puuttuminen. Terveystuollossa näkemykset eivät olleet samanlaisia kuin esimerkiksi politiikoilla ja johdolla. Toisaalta usein koettiin, että kumpikaan osapuoli ei ollut kovin tietoinen toisen tavoitteista toiminnan kehittämisessä ja suunnassa. Osaltaan tämä liittyi aiemmin mainittuun ongelmaan, jossa todettiin, että esimerkiksi budjetoinnissa ei hyödynnetä terveysasemien tietotaitoa ja kokemusta. Lisäksi itse hallinnollisissa tehtävissä terveysasemilla oli haasteita. Lääkärit kokivat, että tehtävän jako oli epäselvä. Tehtäviin koettiin jäävän liian vähän aikaa rasittavien päätehtävien jälkeen, eikä hallinnollisia tehtäviä ole huomioitu varsinaisessa työajassa. Esimerkiksi tilastokirjauksia pidettiin kuormittavina. Yksi syy tähän saattaa olla niin sanottu ajautuminen tehtäviin hakeutumisen sijasta. Hallinnollisten tehtäviä tarkka ja hierarkkinen jako tuotti jonkin verran haasteita organisaatiossa. Esimiesrajat oli jaettu selvästi kahteen eri kategoriaan. Hoitajilla ja

lääkäreillä oli organisaatioissa omat esimiehensä ja organisaatiossa toimi käytännössä niin sanotusti kaksi rinnakkaista organisaatiota.

Muut Mätön ym. (2014) havaitsemista ongelmista eivät olleet käytännössä edes löyhästi kategorisoitavissa. Jäljellä jääneistä suurin ongelma laskentatoimen näkökulmasta oli vertailumahdollisuuksien puuttuminen kuntien välillä. Tietoja tulkittiin ja kerättiin eri tavoilla, minkä vuoksi niitä ei voitu pitää vertailukelpoisina. Lisäksi tieto oli jo käytännössä vanhentunutta, kun se saatiin käyttöön. Reaaliaikaiseen tietoon ei ollut pääsyä. Organisaation sisälläkin tiedonhankinnassa oli haasteita, koska kaikki ohjelmistot eivät olleet integroituja toisiinsa. Esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmä ja HR-tietojärjestelmä olivat erilisiä kokonaisuuksia, mikä aiheutti haasteita muun muassa lomien suhteen. Järjestelmien puutteet tavallaan vaikuttivat myös käytettävään tietoon. Johto käytti päätöksenteon tukena muun muassa laskutusaineistoja, jotka eivät olleet tarkoitettuja johdon tueksi. Suurin ongelma tässä oli laskutuksen suppeat tiedot, joiden perusteella ei ollut mahdollista havainnollistaa suurempaa kuvaa toiminnasta.

Hannele Kantolan vuonna 2014 julkaistussa väitöskirjassa oli samankaltaisia havaintoja kuin Mätön ym. tutkimuksessa. Kantolan väitöskirjan tutkimuksessa pääpaino oli DRG:n käytössä Suomessa. DRG on julkisen sektorin hinnoittelu- ja budjetointityökalu, jolla voidaan käyttää esimerkiksi varojenjako perusteena eri yksiköille. Tutkimuksessa tuli esille erityisen positiivisena puolena toiminnan kouluttava ja sivistävä puoli. Yksiköissä koettiin laskentatoimen työkalujen opettamisen auttavan muiden alojen ammattilaisia ymmärtämään terveydenhuollon asioita myös laskentatoimen näkökulmasta. Ymmärryksen laajenemisen ja oppimisin kautta voidaan odottaa myös itse toiminnan helposti kehittyvän, tai vähintään virheiden vähenevän. (Kantola, 2014.)

Haasteet olivat hyvin samankaltaisia kuin toisen tutkimusryhmän löydökset. Eri organisaatioissa ja yksiköissä oli hyvin erilaisia käyttötapoja ja tottumuksia. Tämä johti siihen, että data ei ollut vertailukelpoista esimerkiksi kuntien välillä. Huomattavaa tässä olivat erot myös organisaatioiden sisällä, jotka mahdollisesti johtivat vertailukelpoisuuden menettämiseen myös organisaation sisällä. DRG:ssä huomioitavaa oli myös todella pitkät käyttöönottoajat. Sen käyttöönottoissa oli kestänyt noin 20 vuotta. Siitä huolimatta löytyi julkisia organisaatioita, joissa se ei ollut kokonaisuudessa käytössä. Tärkeää on myös huomioda, että DRG:n käyttöönotto ei ole tavallinen vapaaehtoinen järjestelmän käyttöönotto. Siihen liittyivät suuret ulkopuoliset paineet, koska suurin osa julkisista organisaatioista käytti DRG:tä terveydenhuollosta. Lisäksi sen kaltaiset toimintamallit ovat erittäin yleisiä muuallakin Euroopassa. (Kantola, 2014.)

Suurin yksittäinen ongelma DRG:n suhteen oli sen käyttötarkoitus. DRG on tuottavuusperusteinen luokittelutapa, jota voidaan hyödyntää etenkin laskutuksessa. Se ei kuitenkaan sovellu tehokkuuden mittaamiseen. Myös Vogl (2012) havaitsi vastaavia ongelmia Saksassa, kun sairaaloiden kustannuslaskentaa vertailtiin niiden käyttämiin rahoitusmalleihin, jotka perustuivat DRG-järjestelmiin. DRG-ryhmityksellä pystytään laskemaan esimerkiksi kustannuslaskentaa hyö-

dyntämällä keskikustannuksia potilaille ja eri diagnoosiryhmille. Toiminta kuitenkin edellyttää, että hoitohenkilöstö on kirjannut potilaasta jokaisen hoitovaiheen ja kirjauksien oikeellisuutta. DRG:n avulla on mahdollista tuottaa kustannusinformaatiota organisaatioon, mutta se ei ole kuitenkaan suunniteltu suoranaisesti laskentatoimen järjestelmäksi ja kustannuslaskennan työkaluksi. Koska sen päätarkoitus on palvella SOTE-aloja, se ei ole laskentatoimen näkökulmasta tehokkain mahdollinen työkalu. DRG:n suhteen tutkimuksessa havaittiin samankaltaisia ongelmia kuin Pellisen ym. tutkimuksessa. DRG:n tietoja käytettiin päätöksenteossa, vaikka ne eivät suoranaisesti ole siihen tarkoitettuja. Lisäksi sitä käytettiin usein myös tehokkuuden tulkitsemiseen, vaikka yleisesti DRG:tä ei pidetä siihen soveltuvana. (Kantola, 2014.)

Arai (2006) havaitsi tutkimuksessaan selkeitä haasteita sairaaloiden halussa ottaa käyttöön kustannuslaskenta. Yli 60 prosenttia sairaaloista teki kustannuslaskentaa ad hoc-menetelminä tai kausittain, mutta alle 40 prosenttia toteutti organisaatiossa laaja-alaista kustannuslaskentaa, joka oli sidoksissa organisaation johtamiseen. Suurimmat epäilyt kustannuslaskennan käyttöönotossa liittyivät ristiriitoihin kustannustehokkuuden sekä hoitohenkilöstön välillä. Selkeitä eroja käyttöönotoissa havaittiin etenkin sairaaloiden koon perusteella. Suuremmat sairaalat, joissa oli huomattava määrä erilaisia toimintoja, olivat ottaneet kustannuslaskennan osaksi toimintaansa selkeästi useammin kuin pienemmät sairaalat Japanissa.

2.4 New Public Management

Julkisen sektorin hallinto on viimeisen 20 vuoden aikana kokenut suuria mullistuksia nykyaikaistamistarpeiden edessä. Tähän ovat johtaneet muun muassa yhteiskunnan kasvaneet tarpeet ja laaja väittely parhaasta johtamistyylistä julkisella sektorilla. Tämän lisäksi taloudelliset suhdanteet ovat muovanneet uusia tarpeita julkisella sektorilla. Koska budjetteja ei ole ollut enää mahdollista kasvattaa, on ratkaisuja lähdetty etsimään tehostamisen näkökulmia hyödyntäen. Tarpeet uudistuksiin lähtivät julkisen sektorin toimintamalleista. Lamat, byrokrattisuus, kansalaisten kasvaneet odotukset palveluilta, laskettavuuden puute organisaatioissa ja korruptio pakottivat julkisia organisaatioita uudistumaan. Uudistukset ovat olleet hyvin laaja-alaisia ja käsittäneet muun muassa johtamisjärjestelmiä, muutoksia organisaatioiden koossa sekä virkamiesten määrissä. Uudistukset olivat elintärkeitä taloudellisen paineen helpottamiseksi ja läpinäkyvyyden saavuttamiseksi organisaatioissa. NPM ja sen vaikutukset julkisissa organisaatioista on saanut osakseen huomattavasti väittelyä kansainvälisesti. (Robbins, 2007, 55; Lähdesmäki, 2003, 9; Kalimullah ym., 2012, 3.)

Yleisesti NPM nähdään julkisen sektorin johtamismallina, jonka tärkeänä osana ovat päätöksentekoprosessit. Toisaalta olennaisessa osassa ovat olleet myös laskentatoimen tekniikoiden ja käytäntöjen omaksuminen ja käyttöönotot organisaation sisällä. NPM:n tavoitteet on pystytty jakamaan useaan eri osaan: ammattimaiseen johtamiseen, tulossuuntautumiseen, yksityistämiseen, hallin-

non supistamiseen, sääntelyn purkamiseen, kansainvälistymiseen ja resurssien käytön kurinalaisuuteen. Tavoitteet sekä valvonnan ja mittaamisen korostuminen ovat johtaneet useisiin konkreettisiin uudistuksiin julkisella sektorilla. Tällaisia uudistuksia organisaatioissa ovat olleet esimerkiksi erilliset budjetit sairaaloiden osastoille sekä niiden avulla kustannusvastuun siirtäminen. Perinteisesti oleellisessa roolissa muutoksessa on ollut organisaation oppiminen ja siirtyminen mitattavampaan toimintamalliin kuten yksityisellä sektorilla. Tämän kautta johdonlaskentatoimen työkaluja pystytään hyödyntämään huomattavasti tehokkaammin päätöksenteon apuvälineinä. (Robbins, 2007, 55-56; Pettersen, 2001, 2-10; Lähdesmäki, 2003, 54-55.)

New Public Managementin tausta-ajatuksena on ollut uudistaminen ja kehittäminen. Sen pyrkimyksenä on tuoda parhaimpia sekä tehokkaimpia toimintamalleja julkisten organisaatioiden käyttöön kehittämällä ja muuttamalla vanhoja toimintatapoja. Tärkeänä seikkana NPM:ään liittyen on pidetty tehostamista, mutta toisaalta myös "tuhlaamisen" hallitsemista. Käytännössä näihin on pyritty samanaikaisesti tehostamalla toimintoja sekä allokoimalla olemassa olevia resursseja aiempaa tehokkaammin organisaation sisällä. Kalimullah ym. (2012) esittävät NPM:n edustavan kolmea pääpiirrettä, jotka ovat tehokkuus, reiluus sekä rehellisyys ja järjestelmien mukautuvuus. (Lähdesmäki, 2003, 10-11.)

NPM:ää ei ole perinteisesti pidetty tavallisena muutoksena julkisella sektorilla vaan reformina. Reformin taustalla on perinteisesti kehitymisajattelu, jonka avulla pyritään toivottuun ja tarpeelliseen uudenlaiseen asioiden järjestämismalliin. NPM:n kohdalla ajattelun taustalla oli halu taloudellisempaan ja tehokkaampaan toimintaan, jonka esikuvina toimivat yksityiset yritykset sekä niiden vakiintuneet toimintamallit. Yksityisistä yrityksistä tutut joustavuus, toimintavapaus ja tuloskeskeisyys tulivat tätä kautta entistä oleellisemmiksi myös julkisen sektorin toiminnassa. Taustalla oli johtamisajattelu, jonka mukaan johtamisperiaatteet ovat yleisiä käytäntöjä, jotka on mahdollista kopioida suoraan yksityiseltä sektorilta julkiselle sektorille. (Lähdesmäki, 2003, 11-15;53.)

Kalimullahin ym. (2012) artikkelissa jakavat NPM:n muotoutumisen seitsemään eri osaan. Ensimmäinen näistä on yrittäjähenkisen käytännön läheinen johtaminen byrokraattisen toiminnan sijasta. Tämän lisäksi he painottavat suorituksen mittausta ja tuotannon kontrollointia. Oleelliseen osaan nousevat julkisten palveluiden hajauttaminen ja purkaminen. Johtavassa asemassa ovat palvelujen tehokas tuottaminen ja kilpailulle altistuminen. Uudistukset ajoivat organisaatioita keskittymään myös asiakastyytyväisyyteen ja seurantaan, joka johti paremman ja tarkemman numeerisen tiedon tuottamiseen julkisella sektorilla.

Uudet ajattelutavat toivat mukanaan uudenlaisia ratkaisuja palvelujen järjestämiseksi. NPM-ajattelun kautta kiinnostus palvelujen todellisia kustannuksia, tavoitehintoja ja tehostamisia kohtaan kasvoi huomattavasti. Tehostamisen lisäksi olennaiseksi nousi tulosvastuu ja strategioiden hyödyntäminen toiminnan suunnittelussa pitkällä aikavälillä. Näin ollen ajankohtaiseksi tulivat julkisten palveluiden yksityistämiset, uudenlaiset tuotanto-organisaatiot sekä liikelai-

tokset, jotka tarjosivat palveluitaan muille julkisille organisaatioille. Esille nousi myös ajatus siitä, mitä julkisen sektorin tehtäväkenttään kuuluu ja keskittyminen näihin ydinalueisiin. Muutokset ja tehostaminen keskittyivät perinteisesti koettuihin heikkouksiin. Esimerkiksi Suomen kohdalla tehostaminen keskittyi hitauteen, rutiininomaisuuteen, kankeuteen ja ”paperisotaan”. Tulostavuuksien osalta uudistukset ovat liittyneet yksityisen sektorin laskentatoimen työkaluihin. Näistä olennaisia ovat olleet tulostavuuksien ja -tavoitteet, joiden pohjalta on ollut mahdollista luoda tulospalkkiojärjestelmiä ja erilaisia tapoja motivoida sekä osallistaa henkilöstöä uusiin tavoitteisiin. (Lähdesmäki, 2003, 15-16;234-239.)

2.4.1 Kritiikki New Public Managementia kohtaan

NPM:n kritiikki on kohdistunut sen laajuuteen ja sisältöön. Koska sen tavoitteita ja olennaisia osia on hyvin paljon, sen voidaan olettaa jo käsittävän myös suurimman osan julkisten organisaatioiden toiminnasta. Se on myös saanut erilaisia muotoja erilaisissa maissa ja kulttuureissa, mikä hankaloittaa NPM:n yksityiskohtaista määrittelyä. NPM:n ei ole myöskään havaittu poistavan julkisen hallinnon ongelmia niin tehokkaasti kuin teoriapohja lupaa. Julkisen hallinnon koko on jatkanut kasvuaan useissa maissa eikä julkisia menoja pääsääntöisesti ole saatu pieneneväksi. (Lähdesmäki, 2003, 59,81.)

NPM:ää on myös pidetty liian yleislaatuiseena filosofiana, joka tarjoaa ratkaisun lähes kaikkiin johtamisongelmiin julkisen sektorin piirissä. Sen hyödyllisyyttä ei ole jaettu eri organisaatiotasolle tai edes toimialoille. Lähtökohtaisesti NPM:ää tulisi pystyä hyödyntämään yhtä tehokkaasti esimerkiksi terveydenhuollossa, hallinnossa ja koulumaailmassa. Sen ei ole myöskään koettu huomioivan julkisen sektorin vastuukysymyksiä, laajuutta ja poliittista ilmapiiriä, joilla on huomattavasti suurempi vaikutus julkisella kuin yksityisellä sektorilla. Kritiikkiä on kohdentunut myös tehostamisajattelua kohtaan, koska sen on pelätty vaikuttavan tasa-arvoisuuteen, palvelujen saatavuuteen sekä luotettavuuteen. (Lähdesmäki, 2003, 79-81.)

NPM on saanut kritiikkiä myös sen demokraattisuuden osalta. Kriitikot kokevat, että demokratia vaatii byrokratiaa. Tämän vuoksi byrokratian vähentyessä toiminta on vähemmän demokraattista. Demokraattisuuden vähentymisen vuoksi myös poliittiset keinot vaikuttaa toimintaan esimerkiksi byrokratian kautta ovat vähentyneet tai vähintäänkin heikentyneet. Esimerkiksi yksityistäminen voidaan nähdä vahvana tekijänä hallinnan menettämisestä. Samalla yksityistäminen on koettu mahdollistavan eriarvoisuuden lisääntymisen yhteiskunnassa, koska palveluiden tuottajat voivat erota toisistaan huomattavasti. Toisaalta suuntauksiin hallinnon pienentämiseen ei ole löydetty huomattavaa halua kansalaisilta, mikä ei perustele kansanhalua kohti NPM:n kaikkia tavoitteita. NPM:ää on myös usein esittänyt toimintamalleja uusina ja uraa uurtavina, mikä ei käytännössä pidä paikkaansa. Yleisesti ottaen kaikki NPM:n työkalut ja toimintamallit ovat olleet jo olemassa, mutta niitä ei ole hyödynnetty julkisella

sektorilla tai niiden käyttö on ollut minimaalista. (Kalimullah, Alam & Nour, 2012, 16-19.)

2.4.2 New Public Management käytännössä

Usein ratkaisuksi julkisen sektorin haasteisiin on otettu NPM, jota on hyödynnetty etenkin julkisessa terveydenhuollossa. NPM:n konsepti perustuu yksityisen puolella johtamisen ja talouden periaatteisiin, joita pyritään hyödyntämään johtamistavan avulla myös julkisella sektorilla. Sen oleellisia elementtejä ovat keskittyminen laskettavuuteen sekä suorituksen mittaukseen, joilla pyritään kehittämään organisaation suorituskykyä. Suorituskyvyn kehittäminen on nähty yhtenä NPM:n keskeisimmistä päämääristä. Näitä muutoksia on ollut nähtävissä jo 80-luvulta lähtien. Selkeitä uusia suuntauksia ovat olleet taloustiedon käytön yleistyminen johtamisessa, mikä on näkynyt esimerkiksi uudenaikaisina budjetoimintamalleina, joiden myötä myös budjetoinnista on tullut entistä läpinäkyvämpää. NPM:n hyödyllisyyttä ja sen käyttöönoton haasteita on tutkinut muun muassa Geraldine Robbins vuonna 2007 irlantilaisessa sairaalassa. Tämän tutkimuksen avulla pyrittiin tunnistamaan ja selittämään haasteita NPM:n käyttöönotossa. (Robbins, 2007, 55-56.)

Uudistusten ohessa on kuitenkin havaittu myös muutosvastarintaa. Yksi tekijä vastarinnassa on ollut kasvaneen seurannan kokeminen negatiivisena. Macinati (2010) havaitsi, että yksi syy reformin negatiivisena kokemisena on ollut laskentatoimen järjestelmien sotiminen hoitohenkilöstön lääketieteellistä osaamista vastaan. Sitä on pidetty muun muassa hyökkäyksenä lääketiedettä kohtaan. Tämän on koettu voivan johtaa luottamuksen puutteeseen johtoa kohtaan. Luottamuksen puutetta on voitu pitää ongelmallisena, koska aiempien tutkimusten perusteella on voitu päätellä, että julkisen sektorin tehokkuutta ja tuottavuutta voidaan kehittää parantamalla työntekijöiden ja johdon välistä luottamusta. Toisaalta luottamuksen puutteen on havaittu luovan kyynisyyttä muutoksia kohtaan ja organisaation muutoksien luovan ongelmia luottamuksessa. Luottamusta kehittävinä tahoina puolestaan on pidetty avoimuutta, informaation jakamista ja tehokasta kommunikointia. NPM:n käyttöönotot ovat osaltaan haastaneet julkisella sektorilla myös perinteisiä toimenkuvia, ja tätä kautta muokanneet esimerkiksi lääkäreiden työtehtäviä lisäämällä niihin muun muassa hallinnollisia tehtäviä. (Robbins, 2007, 56-57.)

Robbinsin tutkimuksessa Irlannissa päätavoitteita johtamisessa olivat olleet oikeudenmukaisuus, ihmiskeskeisyys, laatu ja vastuullisuus. Tavoitteisiin pyrittiin muun muassa eriyttämällä sairaaloiden johto sairaaloista sekä ministeriöstä omaksi yksikökseen, jolla vahvistettiin sitoutumista muutokseen ja mahdollistettiin ministeriön keskittyminen poliittisiin seikkoihin. Lisäksi näissä sairaaloissa otettiin lääkäreitä mukaan johtamistyöhön. Jotta NPM voidaan ottaa käyttöön terveydenhuollon toimialalla, tulee organisaatiossa olla tietyt edellytykset sen toiminnalle. Yksi näistä on toimitusjohtajan toimenkuvan ja vastuiden selkeä määrittäminen. Tähän on sisällytetty muun muassa palvelujen suunnittelu, suoritusten valvonta, palveluiden tarkastelu ja suoritusmittareiden

käyttö. Käytännössä uudistusta seurasi viisi eri pääpiirrettä, uudet johdon rakenteet, uudet institutionaaliset järjestelyt, muuttunut laskentatoimen rooli ja käyttö, vastuullisuuden ja suorituksen mittaaminen. (Robbins, 2007, 59-60.)

Sairaalan johtoryhmä koostui seitsemästä jäsenestä: pääjohtajasta, varapääjohtajasta, hoitotyön johtajasta ja neljästä konsultoivasta lääkäristä terveyslautakunnasta. Tämä johtokunta tapasi viikoittain kahden vuoden ajan, kunnes se purkautui. Suurimmat haasteet kokoonpanolla syntyivät näkemyseroista terveyslautakunnan ja sairaalan johdon sekä klinikkojen välillä. Haasteita syntyi muun muassa kustannusten seurannasta sekä johtokuntien jakautumisesta sairaalan sisäisesti. Edellä mainittujen lisäksi johtoryhmässä ei koettu luottamusta heidän tekemiin ehdotuksiin ja päätöksiin toimivan johdon osalta. Toisaalta sairaala ei kokenut saavansa johtoryhmältä tarpeeksi apuja ehdotettuihin muutoksiin. Esimerkiksi tiedot ja välineet budjetoitijärjestelmiin ja päätöksentekoon olivat liian vähäisiä. Pettersen havaitsi puolestaan tutkimuksessaan kiinteää budjetoitimallia käytettävän myös poliittisena vaikuttamisen keinona. Sairaaloissa oltiin havaittu, että budjeteissa on hieman liikkumavaraa, joka sallii budjetin pienet ylitykset. Näiden ylityksien avulla pystyttiin seuraavana vuonna perustelemaan tarvetta suuremmalle budjetille. Luottamuksen puute loi kyynisyyttä muutosta kohtaan, mikä ilmeni muun muassa avun hakemisella suoraan alueen terveyslautakunnasta ja sairaalan johdon ohittamisena tällä tavalla. Huolimatta konsultoitavien suostumuksesta sairaala nimitti kaksi talouspäällikköä vastaamaan sairaalan kahdesta kliinisestä johtokunnasta. Näiden johtokuntien tulisi muodostua kliinisestä johtajasta, talouspäälliköstä sekä hoitotyön apulaisjohtajasta. Haasteena institutionaalisissa muutoksissa olivat puutteelliset resurssit etenkin talouspäälliköillä. Heillä ei rajoitusten johdosta ollut mahdollisuuksia siirtää tai lisätä resurssia tarpeiden mukaan. Nämä haasteet koostuivat pääsääntöisesti negatiivisista käsityksistä, tuen puutteesta muutoksessa, investointien puutteesta ja vähäisestä sitoutumisesta tietojärjestelmien sopeuttamisesta uuteen käytäntöön sopivaksi. (Robbins, 2007, 60-63; Pettersen 2001, 21.)

Laskentatoimen osalta suurin osa 29 työntekijästä työskenteli palkkojen, velkojen sekä ostoreskontran parissa. Tarkoituksena uudistuksen myötä oli alkaa tuottamaan myös johdon laskentatoimen piiriin kuuluvaa tietoa. Lähtökohteisesti sairaalaan sisällä jaettiin hyvin vähän taloustietoa sidosryhmien kesken, vaikka yleisesti on tiedostettu sen olevan edellytys lääkärien osallistamiseksi hallintoon. Haasteita itse tiedon tuottamiseen ja käyttämiseen loi laskentatoimen järjestelmän sopimattomuus tehtävään kliiniseen työhön ja organisaatorakenteen osalta. Alun perin järjestelmä oli luotu vastaamaan terveysministeriön tarpeita tilintarkastusta varten ja järjestelmän pääpaino oli raportoinnissa eikä tiedon tuottamisessa esimerkiksi kustannuslaskentaa varten. Esimerkiksi kustannuksia mitattiin maksetuilla ja maksamattomilla erillä. Joustavuuden puutteen vuoksi kustannusten seuranta oli useissa tapauksissa mahdotonta. Järjestelmien lisäksi haasteena olivat johdon oletukset resurssien hallinnasta ja työntekijän käytännön mahdollisuudet tehdä näitä tehtäviä. Työtehtävien mahdottomuus koettiin työntekijöiden parissa ahdistavaksi, koska vaadittuihin tehtäviin ei löy-

tynyt mahdollisia toimintatapoja ja tämän vuoksi heidän tuottama informaatio oli käytännössä merkityksetöntä. (Robbins, 2007, 63-65.)

Vastuullisuuden ja suoritusmittauksen osalta terveyslautakunta koki etenkin vastuullisuuden kehittyneen uudistusten myötä. Toisaalta henkilöstön mielestä siihen ei ollut käytännössä tullut lainkaan uudistuksia, eikä sitä kontrolloitu lähes lainkaan. Käytännössä organisaatiosta puuttuivat mekanismit ja toimintatavat, joilla valvottaisiin vastuullisuutta esimerkiksi vuositasolla. Organisaatiosta löytyi lisäksi useita esteitä tehokkaalle vastuullisuuden ja suorituksen mittaamiselle. Näistä keskeisimmässä roolissa olivat edellä esitetyt puutteet laskentatoimen tietojärjestelmissä, jotka estivät kustannusten jaottelua ja seuraamista. (Robbins, 2007, 65-66.)

Suurin muutos sairaalan johtamisessa on ollut resurssin hallinnan siirtäminen lakimuutoksella ja tämän kautta myös henkilöstön osallistaminen prosessiin. Tutkimuksen perusteella henkilöstö koki osallistumisen olevan lähinnä nimellistä. Uudistus on myös luonut epävarmuutta organisaation todellisesta resurssien hallitsijasta. Toisaalla sairaalan johto ajattelee lääkäreiden suuntaamaan resursseja tarpeiden mukaan, ja toisaalla lääkärit kokevat sairaalaan johdon päättävän resurssien allokoinnista. Omalta osaltaan tähän on syynä molemmiin puolinen luottamuksen puute. Luottamuksen puutteen on koettu vaikuttavan suoraan muun muassa muutosvastarintaan. Syitä tähän on löydetty eroavista ammatti- ja toimintatavoista. Myös viestintäongelmilla ja avoimuudella organisaation sisällä on havaittu olevan selkeä vaikutus muutosvastarintaan. (Robbins, 2007, 66-67.)

Organisaatiossa oli selvästi nähtävissä pyrkimys kohti NPM:ää, mikä kuitenkin oli jäänyt niin sanotusti puolitiehen byrokratian sekä perinteiden vuoksi. Lopullinen onnistuminen NPM:n käyttöönotossa on riippuvainen siitä, kuinka hyvin organisaatio pystyy luopumaan vanhoista perinteistä ja byrokratiasta. Toisaalta uuteen malliin on mahdoton päästä riittämättömillä järjestelmillä, joilla ei ole mahdollista johtaa ja ohjata tarvittavalla tarkkuudella uusia organisaation osia. Ilman tätä muutosta johdon ja vastuun siirtäminen pois sairaalan johtokunnalta ei ole mahdollista, eikä tavoiteltuihin joustavuuteen, vastuullisuuteen ja tehokkuuteen voida päästä. Pyrkimyksenä on selvästi ollut lisätä kontrollointia organisaation sisällä lisäämällä esimiehiä ja heidän valtaansa, mutta ilman oikeita työkaluja tähän ei kuitenkaan ole päästy. Suurin haaste on ollut käytettyjen resurssien kohdentaminen tuotetuille palveluille, mikä on oleellinen osa talousjohtamista sairaalan sisällä. Osaltaan organisaatiossa oli havaittavissa myös vastahakoisuutta uusia budjetointimalleja ja -tapoja kohtaan ja halua pysyä vanhoissa sisäiseen tarkastukseen ja kontrollointiin liittyvissä toimintatavoissa. (Robbins, 2007, 66-69.)

Perinteisesti on myös koettu, että suurissa NPM:n muutoksissa laskentatoimen tietojärjestelmät ovat olleet muutoksen keskiössä ja oleellisessa roolissa tiedontuottamisessa. Robbinsin tutkimusaineiston perusteella näin ei kuitenkaan tässä tapauksessa ollut. Myös Macinatin (2010) tutkimus toi esille keskeisenä tekijänä ajan. Ajan kuluessa hoitohenkilöstön jäsenet hyväksyivät heidän suorituksen seuraamisen myös taloudellisesta näkökulmasta. Toisaalta tutki-

muksessa havaittiin myös, että tehokkuus ja kustannukset olivat vain yksi reformin ongelmista, mutta ne kuitenkin usein nousivat keskeisimmiksi keskustelunaiheiksi. Laskentatoimen tietojärjestelmissä ei tapahtunut käytännössä mitään muutosta. Tässä tapauksessa voidaankin todeta, että siirtyminen NPM:ään on tuhoon tuomittu, jos organisatorisia muutoksia ei tueta vastaavilla tukitoimintojen muutoksia esimerkiksi laskentatoimen tietojärjestelmissä. (Robbins, 2007, 68)

Tehoton NPM:n käyttöönotto on Robbinsin tutkimuksessa monen eri tekijän ja haasteen tulos. Organisaation muutoksia ei tuettu, perinteisiä NPM:n toimintasuunnitelmia ei ollut otettu käyttöön, budjetoinnissa oli käytössä hyvin rajoitetut mahdollisuudet, vastuuta ja valtaa ei jaettu käytännössä riittävän laajasti ympäri sairaalaorganisaatiota eikä luottamuksen tasoa johdon ja hoitotyöntekijöiden välillä saatu riittäväksi. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että luottamuksen ja tietojärjestelmien kehittäminen sekä näihin liittyvien tietojen jakaminen organisaatiossa ovat välttämättömiä onnistuneelle NPM:n käyttöönotolle. Pettersenin tutkimuksessa muutos uuteen johtamismalliin loi epävarmuutta klinikkatasolla sairaalaan. Uudet budjetointi- ja hinnoittelumallit olivat hyvin monimutkaisia. Tämän lisäksi oleellinen kustannusinformaatio puuttui klinikkatasolla, mikä teki budjetoinnista lähes mahdotonta. Myös tässä tapauksessa syyksi löydettiin ongelmat informaation välittymisessä päätöksentekijöiltä sairaalan osastoille. Toisaalta samalla haasteena oli ennustettavuuden väheneminen verrattuna vanhaan toimintamalliin. (Robbins, 2007, 69; Pettersen, 2001, 23-26.)

3 TULOKSET

Jokaisen tutkimuskohteen organisaatioon kuuluu oma talousosasto, jonka kokoonpano riippuu organisaation sisällä tehtävistä työtehtävistä. Jokaisessa tutkimuskohteessa talousosastoon kuului työntekijöitä, jotka huolehtivat vähintään laskutuksesta sekä ostolaskujen kierrätyksessä. Työntekijöiden lisäksi talousosastolla työskenteli yhdestä kahteen business controllereita, talouspalveluvastaava sekä talousjohtaja. Suurimmat erot organisaatioiden välillä oli työntekijöiden määrissä. Nämä erot selittyvät käytännössä eroilla itse tehtävissä toimenpiteissä ja ulkoistetuissa työtehtävissä. Tutkimuksen kannalta nämä olivat osallistuneiden terveydenhuollon yritysten keskeisimmät osat tässä kontekstissa. Tutkimus keskittyy edellä mainittuihin talousosaston osiin, joiden osalta aihealueet rajautuvat taloushallinnon järjestämiseen, budjetointiin, kustannuslaskentaan, laskentatoimen tietojärjestelmiin sekä toimialan ja johdon vaikutuksiin laskentatoimen tehtävissä terveydenhuollossa.

Tutkittavissa organisaatioissa käytännön laskentatoimi on järjestetty hyvin samalla tavalla. Jokainen yrityksistä hoitaa itse oman sisäisen laskentatoimensa. Erot painottuvat ulkoiseen laskentatoimeen ja siihen liittyviin ulkoistuksiin. Osa tutkituista yrityksistä on ulkoistanut palkanlaskennan, reskontrat sekä kirjanpidon, kun taas toinen ääripää ei ole käytännössä ulkoistanut mitään, mutta huolehtii myös muiden yritysten taloushallinnosta. Seuraavissa luvuissa tarkastelemme lähemmin kuinka taloustehtävät tutkimuskohteissa on järjestetty ja kuinka toiminta eroaa julkisen terveydenhuollon toimintatavoista.

3.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tässä tutkimuksessa perehdytään yksityisen terveydenhuollon laskentatoimen haasteisiin kansallisesti Suomessa. Aineisto kerätään kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä hyödyntäen haastatteleamalla tutkimuskohteissa työskenteleviä laskentatoimen ammattilaisia. Viitekehyksenä tutkimuksena pohjalla toimii tie-

teelliset artikkelit ja tutkimukset koskien tutkimusaihetta sekä terveydenhuollon laskentatoimesta kirjoitettu kirjallisuus.

Itse aineisto kerätään puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla, jotka soveltuvat kenttätutkimuksen toteutustapaan. Hirsjärvi ym. (2014) nostavat esille teemahaastatteluiden hyödyllisyyden tutkijan tukena. Teemahaastatteluilla pyritään luomaan mahdollisuus joustavuuteen, jolla keskitytään ennalta määriteltyihin aihealueisiin, mutta haastattelut eivät kuitenkaan ole sidottuja tiettyihin kysymyksiin. Tämä mahdollistaa keskittymisen esimerkiksi haastateltavien työtehtävien sekä vastuiden mukaan. Puolistrukturoidulla teemahaastatteluilla haastattelutilanteet pysyvät kuitenkin myös vertailukelpoisina haastattelurungon avulla.

Haastattelut koostuvat viidestä erillisestä haastattelusta neljässä eri organisaatioissa laskentatoimen ammattilaisten kanssa. Usealla haastattelulla eri organisaatioista pyritään löytämään yhtäläisyyksiä aihealueen sisältä, mutta myös saamaan erilaisia näkökulmia laskentatoimesta terveydenhuollon toimialalla. Erilaisten näkökulmien löytämisessä auttaa myös haastateltujen henkilöiden erilaiset työtehtävät edustamiensa organisaatioiden sisällä sekä organisaatioiden asemoituminen eri tehtäväkenttiin terveydenhuollon toimialan sisällä.

Kenttätutkimus tarjoaa huomattavasti enemmän vertailupohjaa ja todennäköisesti myös löydöksiä verrattuna yhteen organisaatioon keskittyvään case-tutkimukseen. Saatua aineistoa vertaillaan teoreettiseen viitekehykseen ja etenkin aiempien tutkimuksien tuottamaan tietoon haasteista ja ongelmakohtista laskentatoimessa terveydenhuollon toimialalla. Tutkimuksen luotettavuuden on myös mahdollista kasvaa kenttätutkimuksen kautta, mikäli eri organisaatioissa päädytään samankaltaisiin johtopäätöksiin. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 104-106).

Ahrens ja Chapmanin (2006) mukaan kvalitatiivinen tutkimusote tarjoaa mahdollisuuksia tarkastella tutkimusaiheeseen liittyviä ilmiöitä syvällisemmin sekä ohjata haastattelutilanteita yksilöllisesti tarpeen vaatiessa. Koska päätavoitteena ei ole tuottaa laajasti yleistettävää tietoa, joita kvantitatiivisilla menetelmillä saadaan, sopeutuu kvalitatiivinen ote tutkimuksen toteutukseen. Koska tutkimuksessa on kyse haasteista sekä ongelmista, ovat yksilöhaastattelut mahdollisesti ryhmähaastatteluja tehokkaampi keino hankkia tietoa. Ryhmähaastatteluissa voi syntyä paine vaieta joistain seikoista, koska ne voivat kulminoitua toisen ryhmähaastateltavan työtehtäviin. Lisäksi aikaisemmissa aiheeseen liittyvissä tutkimuksissa on hyödynnetty haastatteluja sekä kvalitatiivisia metodeja. Kvalitatiivista tutkimusotetta tukee myös vahva linkittyminen aikaisempaan tutkimukseen ja syvälinen paneutuminen yhtäläisyyksiin siellä esiin tulleisiin haasteisiin. Kenttätutkimus itsessään tarjoaa mahdollisuuksia vertailla toimialan sisällä eri organisaatioiden eroja sekä toimintatapoja laskentatoimen tehtävissä, mikä auttaa yksityisen sektorin laajempaa vertailua julkisen sektorin tutkimuksien tuloksiin.

Ahrens ja Chapman (2006) pitävät kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä oleellisina, kun tarkoituksen on pyrkiä selittämään tai perehtymään esimerkiksi

tiettyihin ilmiöihin tai tilanteisiin. Kenttätutkimus eri organisaatioissa tarjoaa mahdollisuudet perehtyä eri organisaatioiden tapoihin järjestää laskentatoimen tehtäviä. Samalla aukeaa mahdollisuus tutustua myös laskentatoimen haasteisiin ja toimintaa muokkaaviin tekijöihin eri organisaatioissa, jolloin on mahdollista pyrkiä ymmärtämään syitä laskentatoimen tehtäväkentän muovautumisen takana yksityisen terveydenhuollon organisaatioissa. Myös Alasuutari (2011) huomauttaa, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään analysoimaan aineistoa suurena kokonaisuutena hyödyntäen pienempiä otoskokoja. Tärkeintä ei ole muuttujat ja luvut vaan näiden taakse näkeminen sekä selittäminen. Aineiston kokoa keskeisemmäksi tekijäksi nousee aineiston laatu.

Tärkeiksi tutkimuksessa nousevat validiteetti sekä reliabiliteetti. Validiteetilla sekä reliabiliteetillä on tarkoitus arvioida tutkimuksen luotettavuutta. Validiteetti eli pätevyys on hyvä, kun tutkimuksen kohderyhmä sekä kysymykset kuvaavat sekä vastaavat hyvin tutkimusongelmaa. Tutkimusmenetelmä ei itsessään ole validiteetin kannalta avainasemassa. Validiteetti ja tutkimusmenetelmä kulkevat käsi kädessä päätettäessä millaista tietoa tutkimuksella on tarkoitus saavuttaa. Validiteetin puuttuminen tekee tutkimuksesta arvottoman. Validiteettia voidaan arvioida loogisesti, sisäisesti, ulkoisesti ja sisällöllisesti. Näillä näkökulmilla pyritään varmistamaan, että tutkimuksen validiteetti toteutuu tutkijan omasta mielestä, onko tutkimusstrategia oikea ja tutkimusaineistossa. Usein validi tieto on yleistettävää, minkä vuoksi myös yleistettävyyden todennäköisyyden tulisi olla arvioitavissa. Tärkeää on myös, että teoreettinen lähestymistapa vastaa tutkimusongelmaa. Validiteettia voidaan pyrkiä kehittämään hyödyntämällä useita eri menetelmiä sekä hakemalla poikkeavuuksia hankitusta aineisto sekä analysoimalla syitä näihin poikkeamiin. (Hiltunen, 2009; Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 254-256).

Reliabiliteetti eli luotettavuus puolestaan ilmaisee tutkimuksen luotettavuutta ja toistettavuutta tutkimusmenetelmän avulla. Menetelmän tulisi pysyä ajallisesti tarkkana, jotta vastauksien välillä ei olisi ristiriitoja. Hirsjärvi ym. (2007) pitävät myös tutkimuksen läpinäkyvyyttä keskeisenä luotettavuuden säilyttämisessä. Tutkijan tulee tarjota riittävästi tietoa aineiston keräämisestä ja olosuhteista, jotta tutkija voi tehdä myös omia johtopäätöksiään. Reliabiliteettia ei kuitenkaan voi saavuttaa validiteetin kustannuksella. Molempien tulee toteutua tutkimuksessa. Tähän pyritään yhdenmukaisuudella, tarkkuudella, objektiivisuudella sekä jatkuvuudella. Reliabiliteetin arviointi kvalitatiivisessa tutkimuksessa on haastavampaa kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa suuren arvon saavat aineiston rikkaus, selityksien uskottavuus sekä itse tutkimusraportti. Uhkia reliabiliteetille ja validiteetille voivat olla tutkijan ennakkonäkemykset, tiedonsaannin rajoitukset, puutteet aineistossa sekä tutkijan vaikutus haastateltavaan. Perinteisesti kvalitatiivisessa tutkimuksessa validiteetti on koettu huomattavasti tärkeämmäksi kuin reliabiliteetti, mutta arviointi haastavaksi. Reliabiliteetin sekä validiteetin on kritisoitu kuitenkin sopivan huonosti kvalitatiiviseen tutkimukseen, mutta ne ovat kuitenkin jo vakiintuneita termejä menetelmälle. (Ahrens & Chapman, 2006; Hiltunen, 2009; Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 255-260).

Reliabiliteetin ja validiteetin korvaaviksi käsitteiksi on ehdotettu muun muassa arvioitavuutta sekä seurattavuutta ja yksinkertaisesti tutkimuksen laatua. Näihin vaikuttavia tekijöitä ovat laadun tarkkailu tutkimusprosessin aikana, auditointi sekä tutkijan objektiivisuus. Oleellista on myös havaintojen toistettavuus, jotta tuloksista voidaan puhua todellisena ilmiönä. Yleistettävyyttä voi kuitenkin olla haasteellista kvalitatiivisessa tutkimuksessa pienien tapausmäärien johdosta. Myös Ahrens ja Chapman (2006) korostavat syysuhteiden löytämisestä sekä uskottavuutta tutkimuksessa. Tärkeää on huomioida tutkijan objektiivisuus, rajoitukset datan suhteen sekä ihmismielen aiheuttamat rajoitukset. (Koskinen ym. 2005, 256-265).

Tämän tutkimuksen reliabiliteetti sekä validiteetti pyritään varmistamaan kattavalla teoreettisella viitekehysellä sekä haastattelemalla useita eri henkilöitä, jotka työskentelevät eri organisaatioissa erilaisissa tehtävissä. Tutkijan vaikutus pyritään minimoimaan haastattelurungon avulla sekä tutkijan osallistumisen puuttumisella. Saatua aineistoa peilataan teoreettiseen viitekehykseen, ja tämän avulla vähennetään tutkijan omien ennakkoluulojen vaikutusta tulkinnaissa. Teoreettisen viitekehysten avulla pyritään tulkitsemaan aineiston toistettavuutta vertaamalla löydöksiä julkisen terveydenhuollon tutkimustuloksiin. Tiedonsaannin rajoituksiin vastataan varaamalla riittävästi tutkimusaikaa aineistoon, tutkimuskohteeseen sekä viitekehykseen perehtymiseen. Viisi haastattelua neljässä eri yksityisen terveydenhuollon organisaatiossa tarjoavat kattavan poikkileikkauksen toimialasta pitäen sisällään eri toimintoihin sijoittuneita organisaatioita.

Laadullinen tutkimusote soveltuu tutkimukseen hyvin, koska tavoitteena on selvittää haasteita ja ongelmia, jotka eivät ole helposti mitattavissa numeerisesti. Tavoitteena ei ole tilastollinen yleistettävyyttä vaan selvittää toimialaan liittyviä haasteita mahdollisimman syvällisesti. Liiketaloudellisissa laadullisissa tutkimuksissa teemahaastattelu on muotoutunut yleisimmäksi menetelmäksi tämän tutkimuksen kaltaisissa tilanteissa. Haastattelutilanteessa tutkija pystyy kontrolloimaan tilanteen kulkua, mutta myös haastateltavalla on mahdollisuus tuoda jatkuvasti esille omasta mielestään keskeisiä tekijöitä aihealueesta. Samalla vuorovaikutus mahdollistaa varmistumisen, että haastateltava ja haastattelija tarkoittavat samoja asioita termeillään ja ymmärtävät kokonaisuudet samalla tavalla. Tärkeää on, että haastattelut ja aineisto pystytään käsittelemään objektiivisesti. Jos eri haastatteluista saatuja löydöksiä on mahdollista kategorisoida, voidaan olettaa tietojen olevan myös jollain tapaa yleisluontoisia. Kategorisoinnissa merkittävään rooliin nousee teoreettisen viitekehysten soveltuminen tutkimusaineistoon. (Koskinen ym. 2005, 105-108).

3.2 Taloushallinto

Kaikissa tutkimukseen osallistuneissa organisaatioissa oli jollakin tasolla esillä taloushallinnon ulkoistaminen. Useissa yrityksissä joitakin osia ja kokonaisuuksia oli siirretty ulkopuolisten palveluntarjoajien vastuulle ja yhdessä yrityksessä

konsernin muiden yritystenkin talouspalveluja oli ulkoistettu tutkittavaan yritykseen. Ulkoistamisen kohteeksi oli yrityksissä valittu useimmiten palkanlaskenta sekä kirjanpito, mutta osassa yrityksissä myös osto- sekä myyntireskontran hallinta oli päätetty siirtää palveluntarjoajalle. Jokaisessa kohdeyrityksessä organisaation sisällä pidettiin kuitenkin käytännön laskutustyö sekä esimerkiksi ostolaskujen kierrätysprosessi. Sisäisen laskentatoimen tehtäväkenttään kuuluvia prosesseja ei ole päädytty ulkoistamaan yhdessäkään kohdeyrityksessä, vaikka näissäkin havaittiin aika ajoin tarpeita ulkopuolisten konsulttien avulle.

Organisaation toimintamallin koettiin vaikuttavan huomattavasti laskutuksen sujuvuuteen. Laskutusprosessin oli havaittu sujuvan varsin mutkattomasti, kun asiakkaat käytännössä maksoivat palvelunsa käynnin yhteydessä eikä varsinaista laskutusta tapahtunut juurikaan. Kaksi muuta selkeästi vaikuttavaa tekijää laskutuksen sujuvuuteen olivat organisaatioasiakkaiden määrä sekä laskutukseen osallistuvan henkilöstön koulutustausta. Talouden näkökulmasta työtehtävät sujuivat yksinkertaisemmin, kun koko laskutusprosessi oli liiketaloudellisen koulutuksen saaneiden työntekijöiden hallinnassa. Kolmessa haastattelussa ilmeni, että laskutuksen kannalta kuormittavimmat asiakkaat olivat selkeästi organisaatioasiakkaat, joille saatettiin soveltaa erillisiä hinnastoja ja palveluita. Yksityishenkilöiden kohdalla laskutusprosessin koettiin sujuvan huomattavasti selkeämmin. Tähän vaikuttivat muun muassa laskujen koko. Suuremmilla laskuilla oli huomattavasti todennäköisemmin ristiriitoja sekä riitoja, etenkin kun hinnat saattoivat poiketa palveluntuottajan perushinnoista.

Taloushallinnon ulkoistamisen tilitoimistoille on koettu palvelevan hyvin yritysten tarpeita. Vastuun siirtäminen edellä mainituilta tehtäviltä ulkopuoliselle palvelun tuottajalle on koettu helpottavan yrityksen omaa elämää, kun ulkopuolinen taho huolehtii muun muassa viranomaisraportoinneista ja kirjanpidon oikeellisuudesta. Sivuhuomautuksena jokaisessa haastattelussa kuitenkin todettiin, että yrityksessä on oltava henkilö, jonka tehtäviin kuuluu myös ostetun palvelun laaduntarkkailu ja kehittäminen. Usein ulkoistettujen palveluiden valvonta kuuluu esimerkiksi henkilöstöhallinnon esimiehelle palkanlaskennan osalta ja kirjanpidon osuus puolestaan taloushallinnon esimiehelle tai business controllerille. Palvelun tarjoajan tarkastettavaksi ovat palvelusopimuksissa sovittu muun muassa kirjanpitoon ja ostolaskujen kierrätyksiin liittyvät tarkistukset. Suurin osa näistä juontaa juurensa toiminnan arvolisäverottomuudesta, jonka vuoksi etenkin arvolisäveron tiliöinnit ja niiden oikeellisuus työllistävät sekä palvelun tarjoajaa että ostajaa. Yksi haastateltavista totesi toiminnan selväksi eduksi ulkoistamisen välttämisen. Tutkimuskohteessa oli ulkoistettu vain palkkahallinto, minkä koettiin olevan luonnollisin ulkoistuksen kohde taloushallinnosta.

”Kirjanpito ja ulkoinen laskentatoimi on hyvin vakioitunutta ja lain säätelemää, että siinä ei ole sellaisia variaatioita, joihin toimiala vaikuttaisi.”

Ulkoistettujen palveluiden osalta tärkeäksi on koettu prosessien sujuvuus ja valmistelu. Tehtävienjaon on oltava selkeä sekä palvelun ostajalle että tarjo-

ajalle. Esimerkiksi laskutuksen osalta laskutusaineisto tuotetaan usein yrityksi-
en toimesta ja valmis aineisto toimitetaan palvelun tarjoajalle. Ostolaskujen
osalta puolestaan palvelun tarjoaja voi hoitaa saapuneiden ostolaskujen skan-
nauksen ja maksatuksen, mutta välivaiheet kuuluvat palvelun ostajalle. Mo-
lemmissa tapauksissa on tärkeää, että osapuolet tietävät roolinsa, jotta toiminta
on sujuvaa.

Kaksi haastatelluista koki taloushallinnon järjestämisen olevan samanlai-
nen kuin muillakin toimialoilla niin henkilöstön kuin tehtäväkenttien osalta.
Toinen heistä mainitsi ainoaksi poikkeukseksi laskutuksen sekä ostolaskujen
käsittelyn kuuluminen samoille työntekijöille talousosastolla. Kuukausien pää-
tökset, välitilinpäätökset ja tilinpäätös kuitenkin toteutettiin samalla tavalla
kuin heidän aiemmissa työpaikoissaan. Kokonaisuutena toinen haastatelluista
koki taloushallinnon sujuvan todella hyvin ja tehokkaasti.

*"Tullessani tänne töihin yllätyin, kuinka hyvin hoitohenkilöstö
suoriutuu esimerkiksi ostolaskujen käsittelystä, vaikka asiastarkastajia
on kymmeniä."*

Yksityiset terveydenhuollon yritykset näyttävät seuraavaan trendiä, jossa
sisäinen laskentatoimi pidetään yrityksen omassa kontrollissa ja ulkoinen las-
kentatoimi siirretään yrityksen ulkopuolelle. Hyödyiksi tässä on koettu keskit-
tyminen omiin ydinprosesseihin ja mahdollisuutena pitää kevyempää rakennet-
ta yrityksen hallinnossa. Kohdeyrityksissä havaittiin myös heikkouksia ulkois-
tamisen osalta. Haastatteluissa esille nousi vahvana havainto palvelun tarjoajan
tekemän työn laadusta ja määrästä. Osa haastateltavista koki, että ulkoinen pal-
velun tarjoaja pyrkii tekemään minimityön, jotta heidän oma liiketoiminta olisi
mahdollisimman tehokasta. Asiakkaan näkökulmasta tämä koettiin kuitenkin
riittämättömänä. Yrityksissä koettiin tuotettavan tiedon olevan riittävän tarkkaa,
mutta samalla todettiin, että tiedot olisivat varmasti tarkempia, jos ne tuotetta-
isiin talon sisällä.

3.3 Budjetointi

Budjetoinnin kannalta tutkimuskohteet olivat hyvin samankaltaisia. Jokaisessa
organisaatiossa budjetointiin osallistui laaja kirjo henkilöstöstä, mutta päävas-
tuu prosessin läpiviennistä lankesi jokaisessa organisaatiossa business control-
lerille. Muita budjetointiin osallistuvia olivat johtoryhmän jäsenet, jotka loivat
raamit sekä toiveet budjetille, erikoisalojen johtajat sekä henkilöstöhallinto.
Yleisesti ottaen työntekijöiden osallistaminen on kiinni erikoisalajohtajista ja
heidän omista tarpeista. Usein he kysyvät neuvoja sekä tarkennuksia hoitajilta
ja lääkäreiltä, mutta he voivat tuottaa lukuja myös arvioimalla. Vastuut jakau-
tuvat käytännön budjetoinnissa hyvin pitkälti tulosvastuiden mukaisesti. Usein
samat henkilöt osallistuvat budjetointikierroksiin ja kustannuslaskentaan sekä

hinnoitteluun, jolloin budjetointiin osallistuttaessa henkilöillä pitäisi olla suhteellisen hyvät lähtötiedot kustannuksista ja niiden muodostumisesta.

Itse budjetointi toteutetaan suurimmassa osassa organisaatioista volyymin perusteella. Tavoitteena on arvioida mahdollisimman realistinen taso eri toimintojen ja erikoisalojen volyyymien sekä hintojen kehitykselle. Toiminnan volyyymien perusteella voidaan arvioida tarvittavat henkilöstöresurssit ja henkilöstökustannukset. Usein arviot tuotetaan edellisten vuosien toteumien pohjalta luoduilla indeksikorotuksilla ja vakiintuneilla arvioilla. Toisena vaihtoehtona on erillisten budjettien rakentaminen erikoisaloittain tai yksiköittäin. Business controllerin rooliksi jää koordinoida budjettien rakentumista ja koota valmistuneista palasista koko organisaation yhteinen budjetti. Lisäksi business controllerin vastuulle jää yksiköistä riippumattoman kustannusdatan jakaminen yksiköiden ja erikoisalojen johtajille.

Jokaisessa organisaatiossa budjetointiin osallistuvalla henkilöstöllä ei käytännössä ole kaupallista tai hallinnollista koulutusta. Toimialan johdosta henkilöillä on erilaisia terveydenhuollon koulutuksia ja osalla tekniikan puolen koulutusta. Osaa osallistuvista henkilöistä on pyritty kouluttamaan myös talouden tehtäviin tarjoamalla esimerkiksi MBA-koulutusta. Pääsääntöisesti yksityiset terveydenhuollon yritykset ovat pyrkineet rekrytoimaan henkilöitä, joilla on valmiiksi kokemusta esimiestehtävistä ja laskentatoimen tehtävistä, kuten budjetoinnista ja kustannuslaskennasta. Tämä kokemus muodostui kuitenkin lähes poikkeuksetta julkiselta sektorilta, mikä aiheutti ajoittain haasteita, koska työntekijää oli koulutettava ajattelutapojen muutoksiin esimerkiksi määrärahojen suhteen.

Tutkituissa organisaatioissa etenkin business controllerin tehtävät ja vastuut olivat hyvin laajoja läpi budjetointiprosessin. Lähtökohtaisesti jokaisessa kohdeyrityksessä business controller organisoii budjetointiprosessin yhteistyössä ylimmän johdon kanssa, mutta päävastuu toiminnasta jäi kuitenkin business controllerille. Tämän osalta tärkein päämäärä on tuoda johtoryhmän haluja ja tahtotiloja selville kaikille budjetointiprosessiin osallistuville henkilöille. Tämän kautta budjetointi toimii useissa organisaatioissa myös tietynlaisena tiedotus- ja koulutuskanavana.

"He (yksiköiden päälliköt) tulevat työpajoihin hyvin valmistuneina ja paikan päällä käydään läpi lukuja sekä keskustellaan yhdessä yhteistyöstä."

Suurin osa muistakin business controllerin tehtävistä budjetoinnissa liittyy läheisesti tiedottamiseen. Keskeisiksi tehtäviksi haastatteluissa nousi muun muassa tiedon sekä lukujen jakaminen budjetointivastuun omaaville henkilöille, avun tarjoaminen budjetointiin osallistuville ja budjetointiprosessin tarkoituksien sekä tavoitteiden selittäminen. Jokaisessa kohdeyrityksessä tärkeimmäksi tehtäväksi nousi perehdyttäminen ja auttaminen. Jokaisessa haastattelussa puheeksi tuli "vierihoidon" tärkeys etenkin uusien työntekijöiden osalta. Niin sanotun vierihoidon ja auttamisen avuksi oli organisaatioissa kehitelty myös erilaisia tukevia toimenpiteitä. Tällaisia olivat muun muassa perinteiset kokoukset

koko budjetointiin osallistuvan henkilöstön kanssa, mutta osassa yrityksistä oli myös esimerkiksi budjetointityöpajoja, joihin vastuualuejohtajat tulivat lähes valmiiden lukujen kanssa. Tällaisissa tilaisuuksissa oli mahdollista yhdessä pohtia budjetointiprosessia sekä sen kehittämistä ja saattaa budjetointiprosessia eteenpäin ryhmätyömaisesti. Haastatteluissa budjetointiin liittyviä työtehtäviä kuvailtiin muun muassa opettamiseksi, vierihoidoksi sekä valmentamiseksi.

3.4 Kustannuslaskenta

Tutkimuksen aihealueista suurimmat erot organisaatioiden välillä kohdistuivat kustannuslaskentaan sekä sen järjestämistapoihin. Osassa organisaatioista esimerkiksi business controllerin tehtäviin ei kuulunut lainkaan kustannuslaskenta. Kustannuslaskentaan osallistuva henkilöstö vaihteli hyvin erilaisten kokoonpanojen välillä. Käytännössä jokaisessa organisaatiossa kustannuslaskentaan osallistuvat yksikönpäälliköt, toimialajohtajat ja sekä heidän määräämät työntekijät. Heidän lisäksi organisaatioissa kustannuslaskentaan osallistui muun muassa talousjohtaja, business controller, henkilöstöhallinnon edustaja sekä operatiivinen johtaja. Heidän roolit kuitenkin vaihtelivat suuresti tutkimuskohteiden välillä. Osassa organisaatioissa vetovastuu oli business controllerilla samalla tavalla kuin budjetoinnissakin, mutta osassa organisaatioissa talouspuolen henkilöstö olivat vain tukitoiminto, joka tarjoaa numeerista dataa sekä ohjausta kustannuslaskentaan. Henkilöstöhallinnon työntekijöiden tehtäviin kuului usein henkilöstökustannusten resursoiminen toimialoille, mutta joissakin organisaatioissa tämäkin tehtävä kuului toimialajohtajille sekä yksiköiden päälliköille.

”Osaaminen on talon sisältä saadusta koulutuksesta, vierihoidosta, ja opastuksesta karttunutta.”

Yksi tutkimuskohteista erosi huomattavasti muista. Tässä organisaatiossa kustannuslaskentaprosessi vietiin läpi käytännössä vain business controllerin sekä talousjohtajan voimin. Hoitohenkilöstön tehtäviksi jäi tässä toimintamallissa tarjota oleellisia tietoja palvelutuotannosta ja toimia niin sanottuina konsultteina itse toimialasta. Haastateltu työntekijä koki, että hoitohenkilössä on hyvin harvassa henkilöitä, joilla on laskennallinen osaaminen kustannuslaskennan vaatimalla tasolla. Käytännössä asiantuntijoina toimiminen oli hoitohenkilöstön ainoa rooli myös hinnoittelun osalta. Esimerkiksi tarjouksetkin olivat kokonaan talousosaston vastuulla tässä mallissa. Tutkimuskohteessa koettiin, että tämä toimintamalli toimii ainakin heillä todella hyvin, eikä sen suhteen koettu olevan lainkaan merkittäviä haasteita.

Oleellisimmaksi tekijäksi osallistuvan henkilöstön osalta nousi kokemus. Kahdessa haastattelukohteessa osallistuvat henkilöt olivat pitkän linjan tekijöitä, joilla oli kuitenkin lääketieteellinen koulutus. He ovat kasvaneet tehtäviinsä ja huolehtineet jo aiemmissa tehtävissään talouden tehtävistä tulosvastuullisessa

asemassa. Haastateltavat pitivät tärkeänä, että osallistuvilla henkilöillä on suhteellisen vahva tietotaito kulujen sekä tuottojen seurannasta, budjetoinnista ja raportoinnista, mutta samanaikaisesti myös vahva osaaminen itse toimialasta. Tuotannon ja toimialan tuntemista pidettiin jopa tärkeämpänä kuin laskenta-toimen tehtävien osaamista, koska terveydenhuollon osaaminen talouspuolen henkilöstöllä on huomattavasti heikompaa, minkä vuoksi esimerkiksi kulujen kohdistaminen voi olla lähes mahdotonta esimerkiksi business controllerille.

"Samojen henkilöiden osallistuminen tuotekustannuslaskentaan ja budjetointiin on koettu järkeväksi, koska asiat ovat molemmissa hyvin samankaltaisia."

Organisaatioissa, joissa esimerkiksi business controller osallistuu kustannuslaskentaan, henkilöstön roolit ovat hieman erilaisia. Talousosaston henkilöstön osallistuminen vaikutti myös vahvasti olevan riippuvainen terveydenhuollon henkilöstön kokemuksesta kustannuslaskennasta ja laskentatoimen tehtävistä. Kokemuksen puutetta on pyritty organisaatioissa korvaamalla esimerkiksi samankaltaisilla tehtävillä. Kustannuslaskentaan osallistuvat henkilöt on pyritty valitsemaan huomioiden henkilön muut työtehtävät. Jos henkilö osallistuu myös budjetointiprosessiin, hänen on katsottu olevan sopiva myös kustannuslaskentaan liittyviin tehtäviin. Haastatteluissa tuli ilmi, että kustannuslaskentaan osallistuminen on myös parantanut näiden henkilöiden ymmärrystä budjetoinnista etenkin kustannusten sekä niiden vaikutusten osalta.

Samankaltaisista työtehtävistä huolimatta business controllereiden ja talousjohtajan rooli on vahva kustannuslaskennassa, jos he osallistuvat prosessiin. Heidän osallistuessa prosessiin koko vetovastuu siirtyy käytännössä heille ja toimialajohtajat sekä yksiköiden päälliköt ovat käytännössä raportointivastuussa ja asiantuntija-apuna heille. Lähtökohtaisesti business controller tekee kustannuslaskentaa niin omatoimisesti kuin se vain on mahdollista.

Käytännössä kustannuslaskentaprojektit ovat perustuneet suurimmassa osassa organisaatioista kirjanpidon sekä toiminnanohjausjärjestelmien tarjoamille numeerisille tiedoille. Suurimmat avun tarpeet ovat perinteisesti olleet ostoihin liittyen, joita tekevät joko ostajat tai hoitohenkilökunta. Yleisesti ottaen ostolaskujen sekä henkilöstökustannusten kohdistaminen on siirretty hoitohenkilöstön vastuulle ja kohdistetut henkilöstökustannukset on jaettu tehtäville yhdessä toimialajohtajien ja yksiköiden päälliköiden kanssa. Etenkin ostoista johtuvien kustannusten kohdistaminen voi päättyä hyvinkin alhaalle organisaatiotasolla, koska usein niistä parhaiten tietävät käytännön työtä tekevät henkilöt. Tämän koettiin haastatteluissa rasittavan ja hidastavan kustannuslaskenta-projekteja, koska osallistuvien henkilöiden määrä saattoi kasvaa huomattavasti.

"Tämä yritys ja toiminta on niin yksinkertaista, että tarve kustannuslaskentaan on niin minimaalista, jos toimintaa verrataan suuriin julkisiin toimijoihin."

Tärkeimmiksi tehtäviksi itse kustannuslaskennan ohella projekteihin liittyen nousi hinnoittelun tuki, kustannustietoisuuden lisääminen organisaation

sisällä sekä esimiesten kouluttaminen myös talouden tehtäviin. Suurin osa haastateltavista totesi kustannuslaskentaprojektien olevan loistavia tilaisuuksia perehdyttää kustannusvastuussa olevia esimiehiä aiempaa paremmin organisaation kustannusrakenteisiin sekä saamaan heidät hahmottamaan paremmin kustannuksia ja tuloja kerryttävien tehtävien eroja. Kaksi haastateltavista näki kustannuslaskennan myös erillisenä toimintona hinnoittelusta, johon osallistui hieman erilainen, yleensä myyntipainotteinen, kokoonpano. He näkivät, että kustannuslaskenta ja sen ylläpitäminen olivat elintärkeitä toimivalle hinnoittelulle, jossa kustannuslaskenta oli tärkeimpiä tekijöitä yleisen hintatason ohella.

Selkeitä yhtäläisyyksiä haastateltavien mielipiteissä löytyi tärkeiksi nousseissa seikoissa. Tärkeänä pidettiin eri tavoin aina toimimista hinnoittelun tukena sekä erilaisia koulutus ja perehdytysnäkökulmia. Tärkeänä koulutusnäkökulmana pidettiin erityisesti kustannustietoisuutta esimiesten keskuudessa. Kustannuslaskennan avulla on ollut mahdollista käydä hyvin käytännön läheisesti esimerkkejä hyödyntäen organisaation kustannusrakenteita ja esittää esimiehille kuinka muun muassa sisäiset vyörytykset vaikuttavat tuotteiden kannattavuuteen.

Suurimmat erot organisaatioiden välillä löytyi kustannuslaskennan käytännön toteuttamisesta. Osassa organisaatioista esimerkiksi henkilöstökustannuksia kohdennettiin kellottamalla, kun taas osa haastateltavista koki esimiesten sivistyneiden arvioiden olevan riittäviä palkkojen kohdentamiseen toiminoille ja tehtäville. Eroja löytyi myös käytetyistä hierarkiatasoista kustannuslaskennassa. Suurimmassa osassa organisaatioista business controller johti kustannuslaskentaprojektien läpivientä, mutta muutamassa organisaatiossa vastuusta suurin osa, tai jopa koko vastuu, kustannuslaskennasta oli siirretty yksiköiden päälliköille, erikoisalajohtajille sekä esimiehille. Näissä tapauksissa business controllerin tehtäväksi jäi lähinnä toimittaa heille tarvittava taloudellinen tieto sekä auttaa tarvittaessa informaation tulkinnassa.

3.5 Laskentatoimen tietojärjestelmät

Useissa haastatteluissa vaikuttamismahdollisuudet laskentatoimen tietojärjestelmiin koettiin hyvin minimaalisiksi. Käytännössä toiminta rakentui jokaisessa tutkimuskohteessa potilastietojärjestelmän ympärille, jota oli tuettu erilaisilla ohjelmistoratkaisuilla. Päätaavoitteena organisaatioilla oli kerätä ja tuottaa mahdollisimman paljon dataa toiminnasta. Potilastietojärjestelmän osalta tämä tarkoittaa hoitoketjujen seuranta muun muassa aikojen ja sisältyvien tapahtumien osalta. Intressit kohdistuivat erityisesti toiminnan jakautumiseen eri erikoistoimialojen ja palveluiden välillä. Käytännössä jokaisessa tutkimuskohteessa niin sanottu tuotanto ja ydintoiminta tapahtuvat potilastietojärjestelmää pitkin, ja tätä kautta muun muassa laskutus hoidettiin potilastietojärjestelmän kautta. Potilastietojärjestelmää kuvailtiin useissa haastatteluissa toimivaksi työkaluksi tuotannossa, etenkin osaavissa käsissä, mutta sen suurimmat puutteet ja haasteet keskittyivät juurikin talouden ja laskentatoimen tarpeisiin.

Talouden näkökulmasta potilastietojärjestelmän keskeisin rooli on toimia tuottojen sekä laskutuksen lähdejärjestelmänä. Potilastietojärjestelmien rajoitteiden vuoksi yksikään tutkimuskohteista ei kuitenkaan pystynyt käsittelemään potilastietojärjestelmässä kuluja. Jokaisessa organisaatiossa on käytössä erikseen järjestelmät kirjanpitoa, hallinnollisia laskuja ja vyörytyksiä varten. Suurin osa haastatelluista olivat pystyneet ratkaisemaan nämä tarpeet kahdella eri järjestelmällä, mutta ulkoistuksien tuottamien haasteiden vuoksi osalla organisaatioista oli käytössä kuluja ja tuottojen hallintaan useampia tietojärjestelmiä. Lisäksi oleellisena tietojärjestelmänä talouden tehtävissä toimi Excel, jonka käyttötarkoitukset vaihtelivat pienistä tarkastustehtävistä kokonaisen kustannuslaskennan toteuttamiseen.

Muiden tietojärjestelmien osalta keskeistä on yhteensovittaminen potilastietojärjestelmään. Käytännössä kaikki laskutusta ja talousinformaatiota tuottavat laskentatoimen liittyvät potilastietojärjestelmään. Järjestelmät joko tuovat tai hakevat dataa potilastietojärjestelmästä. Tästä johtuen haastatteluissa potilastietojärjestelmää kuvailtiin haastatteluissa muun muassa kankeaksi ja palikkamaiseksi, koska siihen ei käytännössä ole mahdollista lisätä eri ulottuvuuksia. Mikäli organisaatiolla on tarvetta uuteen "ulottuvuuteen", sen on käytännössä hankittava uusi täysin erillinen ohjelmisto tai laajennettava jotain muuta järjestelmää kuin potilastietojärjestelmää. Esimerkiksi kustannuslaskennan, raportoinnin ja budjetoinnin osalta potilastietojärjestelmästä on muodostunut organisaatiossa datavarasto, johon kerätään hyödynnettävää dataa. Tähän yhteyteen jokaisessa tutkimuskohteessa oli liitetty raportointityökalu ja Business Intelligence -järjestelmä (BI), joilla mahdollistettiin potilastietojärjestelmän datan hyödyntäminen yhdessä muiden järjestelmien tuottaman datan kanssa.

Erilaisten raportointi-työkalujen keskeisin tehtävä on myös terveydenhuollon toimialalla luonnollisesti lisätuen tarjoaminen yrityksen toimintaan. Tutkimuskohteissa tarpeen toimivalle ja laajalle raportointijärjestelmälle koettiin kuitenkin todella tärkeäksi, koska raportoinnissa oli tarve yhdistellä esimerkiksi tuotannon tietoja potilastietojärjestelmästä ja eri kulutietoja muun muassa ostolaskuohjelmasta sekä kirjanpidosta. Kahdessa haastattelussa tuli esille myös järjestelmien yhtenäistäminen. Toisessa kohdeyrityksessä tätä oli myös kokeiltu, mutta siirtymisen haasteiden vuoksi koettiin helpommaksi pysyttäytyä kahdessa eri järjestelmässä. Lisäksi yhdessä tutkimuskohteessa koettiin vahvana tarve uudelle, dynaamiselle, järjestelmälle, mutta tämäkin hankintaprojekti oli kariutunut tarjonnan puutteeseen.

Yleisesti ottaen tutkimuskohteissa laskentatoimeen suoraan suunnitellut tietojärjestelmät soveltuivat hyvin käyttötarkoituksiinsa. Kaksi haastateltavista koki, että heidän työtehtävissään käyttämässään järjestelmissä ei ole merkittäviä puutteita. Suurimmaksi murheeksi toisessa haastatteluista nousi tietojärjestelmien ikä, jonka suurimmat vaikutukset olivat raportointimahdollisuuksissa. Toimintaan koettiin soveltuvan vähintään hyvin muun muassa kirjanpito-, ostolasku- sekä maksatustietojärjestelmien.

Kokonaisuutena organisaatioissa oltiin tuotannon kannalta suhteellisen tyytyväisiä potilastietojärjestelmiin, mutta laskentatoimen osalta siinä koettiin

olevan parannuskohteita lähes jokaisessa tutkimuskohteessa. Selkeimmät yhtäläisyydet löytyivät eri järjestelmien laajasta kirjosta, potilastietojärjestelmän dominoinnista suhteessa muihin järjestelmiin sekä raportointi-työkalun keskeisestä roolista. Suurimmat erot löytyivät lähinnä datan keräyksestä ja tarkkuudesta. Osassa organisaatioista esimerkiksi raportointia sekä laskentaa toteutettiin lääkäritasolla, kun taas suurin osa organisaatioista koki riittävän tarkkuuden olevan yksikkö- tai erikoisalatatasolla. Toisaalta näissä organisaatioissa dataa käytettiin myös todella tarkalla tasolla, kun he tarkastelivat kustannustietoja tutkimus- ja palvelutasolla. Suurin yksittäinen vaikuttava tekijä käytettävään dataan oli sen keräystarkkuus sekä potilastietojärjestelmän tarjoamat mahdollisuudet. Jokaisella tutkimuskohteella ei ollut mahdollisuutta päästä esimerkiksi lääkärikohtaiseen tai toimipistekohtaiseen tarkasteluun.

3.6 Toimialaan vaikuttavat tekijät

Suurimpia näkemuseroja haastatteluissa esiintyi näkemyksissä toimialaan vaikuttavasti tekijöistä. Etenkin julkisen sektorin rooli koettiin hyvin eritavoin eri organisaatioissa. Yhdessä organisaatiossa koettiin, että julkinen sektori ei vaikuta laskentatoimeen suoranaisesti millään tavalla. Toisessa organisaatiossa vaikutukset koettiin myös todella välillisinä esimerkiksi hankintasopimuksien ja Kelan vaatimusten kautta muun muassa tietojärjestelmiin ja raportointiin. Osassa organisaatioista suurimmat asiakkaat ja yhteistyökumppanit olivat julkiselta sektorilta, jolloin muun muassa asiakaskannattavuus ja hinnoittelu nojaavat vahvasti myös julkisen sektorin tarpeisiin.

”Kyseessä on erittäin erilainen bisnes verrattuna julkiseen toimintaan.”

Aloilla, joilla julkisen sektorin ei koettu suoranaisesti vaikuttavan laskentatoimen tehtäviin, julkisen sektorin koettiin lähinnä luovan mahdollisuuksia yrityksen toiminnalle. Julkisen terveydenhuollon jonojen sekä yleisten mielikuvien esimerkiksi laadusta koettiin tärkeiksi markkinoita avaavaksi tekijäksi, jota kautta liiketoiminta ja kasvu mahdollistuvat. Lisäksi toiminta yksityisenä yrityksenä mahdollistaa toiminnan yksinkertaistamisen rahastamalla palvelut suoraan palveluhetkellä tai vaihtoehtoisesti vakuutusyhtiöiden kautta. Asiakkaan maksukyvyyn todettiin kuitenkin nousevan varsin selittäväksi tekijäksi, kun vertaillaan keskenään yksityisen ja julkisen terveydenhuollon asiakaskuntia.

Myös näissä yrityksissä julkisen sektorin vaikutuksia toimialaan on pyritty tutkimaan esimerkiksi sote-uudistukseen liittyvään kokeiluun osallistumalla. Näin organisaatiossa pyritään pilotoimaan pienellä maantieteellisellä alueella muun muassa valinnan vapauden aiheuttamia muutoksia toiminnan luonteessa sekä volyymeissä. Tämä kokeilu ei kuitenkaan ollut vielä tuottanut dataa, jonka perusteella organisaatioissa olisi voitu todeta toteutuneet muutokset valinnan vapauden vuoksi millään tavalla merkittäviksi.

Talouden henkilöstön rooleihin toimialojen ei koettu vaikuttavan juuri lainkaan. Haastateltavat henkilöt listasivat esimerkiksi business controllerin tärkeimmiksi tehtäviksi johdon tahdon toteuttamisen, lakisääteisten tehtävien hoitamisen sekä käytännön laskentatoimen järjestämisen. Nämä käytännön tehtävät ovat pakollisia toimialasta riippumatta. Muita oleellisiksi nousseita tehtäviä olivat edellä mainitut budjetointi, kustannuslaskenta sekä toiminnan seuraaminen toimialaan sopivilla mittareilla. Tehtävistä eniten toimialaan sidonnaisena pidettiin mittareiden luomista, mutta käytännössä nekaan eivät eroa suuresti muiden palvelu- ja tuotantoalojen mittareista. Suurin vaikutus talouden rooleihin ja tehtäviin on organisaatioissa ollut laajentumisien yhteydessä. Yksittäisistä asioista juuri laajentumisien koettiin muokkaavan eniten eri henkilöiden toimenkuvia ja lisäävän tarpeita uudelleenraporteille, tarkemmille prosesseille sekä lisähenkilöstölle. Samaan aikaan haastateltavat kuitenkin totesivat samojen vaikutuksien tapahtuvan myös muillakin toimialoilla.

Yksi haastatelluista oli havainnut työtehtävissään hoitohenkilöstön vaikuttavan lähinnä vain taloussihteereiden, jotka toimivat hänen alaisuudessaan, työtehtäviin. Laskutusprosessi käynnistyy hoitohenkilöstön tekemisestä toimenpiteistä, jolloin laskutuksen oikeellisuus on selkeästi riippuvainen hoitohenkilöstön tekemisestä kirjauksista. Suurimmat vaikutukset oli havaittu virheiden selvittelyssä, laskutuksen oikeellisuuden tarkastelussa ja laskutuksen korjauksissa. Ostolaskujen käsittelyn osalta hoitohenkilöstö työllisti myös taloussihteereitä tiedustelemalla ohjeita, jotka olisivat olleet saatavissa myös työpisteiltä tai sisäisestä intrasta.

Edellä mainituista huolimatta jokainen haastateltavista piti terveydenhuollon toimialaa omana maailmanaan. Sen koettiin vaikuttavaan itse tuotannon, palveluiden ja yrityksen toiminnan ymmärtämiseen enemmänkin kuin itse talouden työtehtäviin. Tärkeänä vaatimuksena ja edellytyksenä työtehtävissä onnistumiselle pidettiin itseoppimista. Yksi haastateltavista kertoi yllättyneensä, kun hän huomasi, että Suomessa ei käytännössä tarjota suoraan talouden tehtäviin soveltuvia kursseja tai koulutuksia terveydenhuollon alalla. Käytännössä työelämässä itseoppiminen oli haastatelluilla tarkoittanut muun muassa tiivistä yhteistyötä niin talouden kollegoiden kanssa kuin myös hoitohenkilöstön kanssa.

Haastateltavat uskoivat, että toimialan vaikutuksia rajoittaa huomattavasti yksityisen osakeyhtiön tarjoamat edut toimintatavoissa. Kaikki tutkimuskohteet olivat selvästi rajanneet toimintansa yksittäisiin osiin sosiaali- ja terveystalouden tehtävistä. Tätä mahdollisuutta ei ole tarjolla esimerkiksi kunnilla ja sairaanhoitopiireillä. Useat haastateltavat kokivat, että näin myös laskentatoimen tehtävät helpottuivat sekä yksinkertaistuivat, kun toiminta pysyi yksipuolisempänä sekä samankaltaisena ja vertailukelpoisena ympäri organisaatiota.

"Bisnes itsessään on hyvin yksinkertaista, jossa tarvitsee osata vain yhteen- ja vähennyslaskuja, kerto- ja jakolaskuja sekä prosenttilaskuja esim. vuokrissa."

Haastateltavat kokivat toimiala sidonnaisten vaikutuksien vähenevän organisaatioiden koon vuoksi. Jokaisen haastateltavan edustama organisaatio oli huomattavasti sairaanhoitopiirejä pienempiä toimijoita. Toisaalta kunnallisista terveyskeskuksista sekä vastaavista löytyy pienempiä ja yhtä suuria terveydenhuollon organisaatioita. Tästä huolimatta suurin osa haastateltavista koki pienen organisaation, matalan hierarkitason sekä avoimuuden yrityksen sisällä helpottavan myös laskentatoimen roolia organisaatiossa. Tietoisuuden koettiin olevan hyvällä tasolla organisaation sisällä ja tiedottamisen olevan tehokasta tämän johdosta. Pienemmän organisaation ja avoimuuden koettiin myös helpottavan talousjohtamista yrityksen sisällä. Kun kaikki taloudellisessa vastuussa olevat tiesivät toisensa jo valmiiksi, kulukuria ja kustannuksienhallintaa oli helppoa ylläpitää organisaation sisällä.

"Toiminnassa etu on myös se, että toiminnassa on aina mukana talouden ammattilainen."

Kulukuria, talousjohtamista ja kustannuksienhallintaa koettiin helpottavan myös toiminnan läpinäkyvyys verrattuna julkiseen sektoriin. Tulostiedottaminen sekä tulospalkkiot loivat kahdessa haastattelukohteessa henkilökohtaisia intressejä toimintaa kohtaan, minkä koettiin lisäävän kiinnostusta toimintaa sekä sen kehittämistä kohtaan. Talousjohtamisen sekä kulukurin myötä syntyneet toimintatavat ja käytännöt organisaatioiden sisällä nähtiin selvinä vahvuuksina verrattuna julkiseen sektoriin. Kolme haastateltavista sanoi suoraan haastattelussa, että kustannusajatteluun tottuminen on varmasti selkeä vahvuus, kun sote-uudistus tulee todenteolla käytäntöön. Haastateltavat kokivat, että julkisessa terveydenhuollossa on huomattavasti enemmän tekemistä tämän ajattelutavan omaksumisessa.

Toisaalta kulujajattelun koettiin vaikuttavan jo yrityksissä, jotka olivat lähemmin yhteistyö- tai asiakassuhteissa julkisen terveydenhuollon organisaatioiden kanssa. Toiminnassa on haastateltavien mukaan selvästi havaittavana valtakunnallinen paine kustannuksien laskemiseen, mikä puolestaan luo vaatimuksia ja paineita kustannuslaskennan sekä hinnoittelun oikeellisuudelle. Kustannusajattelun jalkauttaminen yksityisissä terveydenhuollon yrityksissä on johtanut muun muassa asiakaskohtaisten kustannusten tarkasteluun ja palveluiden tarjoaman kehittämiseen. Maantieteelliset piirteet ovat nousseet keskeiseen rooliin, koska usein palveluntarjoajan on tarjottava esimerkiksi kunnalle tietty palvelutaso, minkä vuoksi palvelun tarjoamispaikkoja voi olla pakko pitää yllä kannattamattomillakin alueilla.

Esimerkiksi juuri toimipisteiden sijainnin vuoksi kahdessa tutkimuskohhteessa palveluiden tuotteistaminen nähtiin tulevaisuudessa vielä huomattavasti vahvempana suuntauksena toiminnassa. Haastateltavat uskoivat, että terveydenhuollon toimialalla tullaan keskittymään huomattavasti aiempaa voimakkaammin erilaisiin palvelupakettien tarjoamiseen niin yksityishenkilöille kuin myös organisaatioasiakkaille. Haastateltavat uskoivat, että näin on mahdollista pyrkiä parempaan tilanteeseen jokaisen osapuolen osalta. Etenkin sote-kentän avautumisen epäiltiin luovan suuriakin muutoksia markkinoilla oleviin tuotteisiin.

siin ja palvelukokonaisuuksiin. Toisaalta haastateltavat uskoivat, että samalla perinteisesti niin sanotut bulkkituotteet tulevat pysymään vielä useita vuosia samankaltaisina. Erityisesti palveluiden tuotteistamisen mahdollisuuksia nähtiin olevan erikoisemmissä sekä harvinaisemmissa palveluissa, jotka esimerkiksi sairaalamaailmassa sijoittuisivat erikoissairaanhoidon alle.

Kaksi haastateltavista koki, että toimintaan ei vaikuta toimiala käytännössä lainkaan. Tärkeintä on ymmärtää, mikä ajaa lukuja ja mikä toiminnassa mihiin. Suurimmat vaikutukset koettiin tulevan julkisen sektorin toiminnassa liittyen toimintaan saatavien tukien muodossa. Itse julkisen sektorin palvelutuotannon ei koettu kuitenkaan vaikuttavan organisaation toimintaan millään muotoa.

”Toimiala täytyy ymmärtää, mutta tässä pyöritään kuitenkin. Luvut toimivat samalla tavalla toimialasta riippumatta.”

Haastateltavat olivat havainneet vain opeteltavia asioita liittyen toimialaan, mutta kokivat, että näitä asioita liittyy toimialaan kuin toimialaan. Terveystieteiden liittyen opeteltavaksi oli tullut muun muassa lääketieteellisiä termejä, Kelan koodistoa sekä AVL:n vaatimuksia liittyen arvonalisäverottoon toimintaan. Samat lainalaisuudet pätevät kuitenkin esimerkiksi kirjanpidon suhteen toimialasta riippumatta. Mahdollisten toimialasta johtuvien koituvien vaikutusten uskottiin kohdistuvan todennäköisemmin henkilöihin, jotka ovat johtotehtävissä ja tekevät laajempia päätöksiä liittyen yrityksen tulevaisuuteen ja toimintaan.

3.7 Raportointi

Raportointi suoritettiin jokaisessa tutkimuskohteessa suhteellisen perinteisellä tavalla. Kuten perinteisestikin yksityisissä osakeyhtiöissä tärkeimmät raportoinnin kohderyhmät olivat johtoryhmä sekä hallitus. Tämän lisäksi raportointia tarjottiin tutkimuskohteista riippuen muun muassa konsernin johdolle sekä johtokunnalle.

Ylimmälle johdolle, johtoryhmälle, hallitukselle sekä muun muassa konsernin johdolle tarjotut raportit olivat haastatteluiden perusteella hyvin määrällisiä ja tarkkaan suunniteltuja. Näitä raportointimalleja ja -malleja pyrittiin olemaan muokkaamatta, jotta tarjottavat raportit olisivat mahdollisimman samankaltaisia myös pitkällä aikavälillä. Raportointikohteita olivat muun muassa liikevaihto sekä sen muutokset erikoisaloittain, FTE-luvut erikoisaloittain sekä toteutuneet investoinnit tarkastelujaksolla. Käytännössä ylimmälle johdolle sekä hallitukselle tarjotut raportoinnit toimivat tärkeimpinä työkaluina omistajaohjauksessa.

Jokaisessa tutkimuskohteessa raportointia tehtiin myös esimerkiksi yksiköiden päälliköille sekä erikoisalajohtajille. Heille tarjottiin samankaltaisia val-

miita raportteja kuin ylimmälle johdollekin, mutta usein heidän tarpeensa vaativat huomattavasti tarkemmin heidän tarpeisiin räätälöityjä raportteja. Haastatteluissa haastateltavat kokivat, että juuri operatiivisille johtajille sekä palvelutuotannon esimiehille tehtävä raportointi kehittää myös yleisesti yrityksen raportointitapoja sekä laajentaa ymmärrystä yrityksen toiminnasta myös talouspuolella. Lisäksi yksi tutkimuskohde tarjosi raportteja suurimmille asiakkailleen. Nämä raportit erosivat kuitenkin huomattavasti yhtiön sisäisestä raportoinnista. Asiakkaille tarjotuissa raporteissa pääpaino oli tilatuissa palveluissa sekä niiden hinnoista.

Lähes jokaisessa tutkimuskohteessa talousosaston raportointi jakautui usealle eri raportointimallille sekä -tasolle. Käytännössä raportointikohteet pienenevät samassa tasossa kuin raporttien saajan asemassa laskee hierarkiassa. Ylimmälle johdolle sekä hallitukselle raportointiin pääasiassa koko yhtiön tilaa, kun taas esimerkiksi erikoisalojohtajille ja yksiköiden päälliköille raportointiin erikoisalojen tai yksiköiden mittareita. Kolme haastateltavista mainitsi, että raportointi olisi mahdollista toteuttaa myös henkilö- ja palvelutarkkuudella, mutta käytännössä tarpeita tähän oli hyvin harvoin.

Itse raportointiprosesseissa nähtiin hyvin ongelmia tai haasteita. Jokaisessa tutkimuskohteessa oli käytännössä raportointityökalu, joka yleisesti ottaen oli Business Intelligence-järjestelmä, joka perustui datavaraston hyödyntämiseen. Kärjistäen voidaan todeta, että tulojen raportointi on jokaisessa tutkimuskohteessa todella helppoa. Tulot saadaan potilastietojärjestelmistä, joista ne reitittyvät automatisoidusti oikeille kustannuspaikoille sekä tuotteille. Kustannuksien raportointi koettiin huomattavasti haastavammaksi, koska esimerkiksi henkilöstökuluja täytyy jakaa useille eri tuotteille, palveluille sekä kustannuspaikoille. Lisäksi monet esimerkiksi ostoihin liittyvät kulut voivat kuormittaa useita tuotteita, koko yritystä tai vaihtoehtoisesti vain yksittäistä osaa palvelusta. Erikoisalasta tai yksiköstä riippuen myös ansaintalogiikat voivat vaihdella organisaation sisällä, mikä täytyy huomioida myös raportoinnissa.

3.8 Haasteet

Kaikissa haastatteluissa nousi esille myös haasteita edellä mainituista aihealueista. Haasteiden laatu sekä määrä vaihtelivat huomattavasti eri tutkimuskohdeiden välillä. Yksi selittävä tekijä ero oli haastellun henkilön tehtäväkenttä sekä laskentatoimen tehtävien järjestämistapa. Käytännössä ulkoisen laskentatoimen parissa tehtävien koettiin sujuvan huomattavasti paremmin kuin sisäisessä laskentatoimessa. Haasteita löytyi vähemmän myös organisaatioista, joissa talousosasto huolehti käytännössä yksin taloushallinnosta, budjetoinnista sekä kustannuslaskennasta.

Haasteiden taustalla laskentatoimen tehtävissä oli usein yleinen suhtautuminen laskentatoimen ja talousosaston tehtäviin. Organisaatioissa hoitohenkilöstö näki talouden tehtävät usein mörköinä sekä niin sanottuna pakollisena pahana. Tästä huolimatta hoitohenkilöstöllä on hoidettavanaan erilaisia lasken-

tatoimeen liittyviä tehtäviä ostolaskujen tarkastuksesta ja tiliöinnistä budjetoitiin sekä kustannuslaskentaan asti. Laskentatoimeen liittyvät tehtävät luovat vaatimuksia talousosastolle, koska hoitohenkilöstö on käytännössä perehdytetty ja koulutettava tehtäviinsä talon sisällä. Koulutustarpeet ja käytännöt tulevat organisaatioissa usein ylhäältä alaspäin. Talousosasto kouluttaa hoitohenkilöstön esimiehiä, jotka huolehtivat puolestaan alaisistaan. Toisaalta hoitohenkilöstö voi myös esittää toiveita koulutuksista ja niiden aihepiireistä, jotta ongelmilta voitaisiin välttyä ja toiminta muuttuisi sujuvammiksi molemmille osapuolille.

3.8.1 Taloushallinto

Taloushallinnon osalta neljässä haastattelussa ilmeni hyvin yhtäläisiä kehityskohteita sekä haasteita. Näissä organisaatioissa osia taloushallinnosta oli ulkoistettu tilitoimistolle, minkä koettiin tekevän taloushallinnon järjestämistä tehottomampaa. Suurimmat haasteet olivat palvelusopimusten muotoilussa sekä myöhemmässä vaiheessa näiden sopimusten noudattamisessa. Haastateltavat kokivat, että palvelusta oli helposti havaittavissa, että palvelua ei tuoteta itselle vaan ulkopuoliselle, mikä näkyi palvelun laadussa.

"Aina, kun teet toiselle, se ei ole ihan sama kuin itselle tehtäessä."

Toisaalta haasteita löytyi myös käytännön tehtävistä kuten tiliöinneistä. Suuressa roolissa koettiin olevan hoitohenkilöstön ohjeistuksen ja siinä onnistumisen, jotta tiliöinnit saataisiin menemään jo ensimmäiselle kerralla oikein kirjanpidollisesti sekä ajallisesti. Tiliöinneissä vaikeuksia aiheutti etenkin arvonalisäveroton toiminta, jonka vuoksi käytössä oli useita eri arvonalisäverokoodeja, jotka olivat tarkoitettuja vähennyskeltvottomaan toimintaan. Seuranta ja korjaukset olivat kahdessa tapauksessa siirretty tilitoimiston vastuulle, mutta käytännössä tätä ratkaisua ei pidetty kovin toimivana tilitoimistojen toimintamallien vuoksi. Usein havainnot tehtiin muutoksesta huolimatta organisaation talousosastolla, vaikka seuraaminen ei enää kuulunutkaan heille.

"Tilitoimisto tekee vain minimityömäärän."

Lisäksi yrityksillä oli käytössä kuitenkin myös vähennyskeltvollisia arvonalisäverokoodeja, mikä aiheutti hämmennystä laskujen tarkastuksen sekä tiliöinnin yhteydessä. Haastavaa tiliöintien suhteen oli niiden korjaaminen ja oikeellisuuden seuraaminen. Käytännössä vastuu oli tiliöinnin tekijällä, mutta samanaikaisesti seuraaminen ja korjaaminen kuuluivat myös talousosastolle ja kahdessa tapauksessa lisäksi tilitoimistollekin.

3.8.2 Budjetointi

Budjetoinnissa suuri osa haasteista liittyi budjetointikierrrokseen osallistuviin henkilöihin. Haastateltavat kokivat haasteeksi kokeneen sekä osaavan henkilökunnan löytämisen budjetointiryhmiin. Usein ongelma oli, että henkilöstössä ei löytynyt valmiiksi hoitohenkilökuntaa, jolla olisi kokemusta ja osaamista budjetoinnin saralla. Hoitapuolen henkilöstöllä koettiin usein olevan enemmänkin julkisen kuin yksityisen sektorin ajattelumallit taloudesta. He ajattelivat saavansa määrärahaa, ja tästä tavasta pyrittiin irtautumaan selittämällä yksityisen osakeyhtiön toiminnan eroja verrattuna esimerkiksi yliopistolliseen sairaalaan. Kaksi haastateltavista koki haasteelliseksi tarvittavan tarkkuuden päättämisen ja noudattamisen. Hoitapuolen työntekijät ovat tottuneet työskentelemään tarkkojen lukujen kanssa, minkä koettiin johtavan myös niin sanotusti liikaan tarkkuuteen budjetoinnissa. Kun kuluja pyrittiin arvioimaan lähes sentilleen, budjetointikierrrokset venyivät helposti pidemmiksi kuin oli alun perin suunniteltu.

”Haasteet liittyvät usein yksittäisiin henkilöihin, joiden on kasvatettava omaan rooliinsa yrityksessä.”

Haasteita löytyi myös itse budjetoinnista sekä siihen liittyvistä toimintamalleista. Yksi haastateltavista koki, että budjetointia ei käytännössä seurattu kunnolla sen valmistumisen jälkeen. Tämä tehtävä ei suoranaisesti kuulunut kellekään, eikä siihen saatu apuvoimia esimerkiksi ylemmiltä esimiehiltä kuten yksiköiden päälliköiltä. Tietojärjestelmien koettiin luovan ongelmia budjetoinnissa. Esimerkiksi yhden yrityksen liikevaihto oli lähes kaksinkertaistunut muutamien vuosien sisällä sekä henkilöstömäärä lisääntynyt huomattavasti, mutta budjetointi hoidettiin silti Excelin kautta. Tämä aiheutti myös käytännön ongelmia, kun ”budjetointityöpajoissa” ja kokouksissa osallistuvilla henkilöillä saattoi olla eri versioita työstettävästä budjettiversiosta. Usein haasteet muodostuivat osaksi liian vähäisestä henkilöstömäärästä sekä talous- että hoitapuolen osalta.

3.8.3 Kustannuslaskenta

Kaksi haastateltavista koki, että suurimmat haasteet kustannuslaskennan suhteen johtuivat eri näkemysten ja koulutustaustojen kohtaamisista. Lääketieteellisen koulutuksen saaneet näkivät usein asiat hyvin eri tavalla kuin kauppatieteellisen koulutuksen saaneet. Myös kustannuslaskennassa toistuivat osa samoista haasteista kuin budjetoinnissa. Kustannuslaskennan osalta merkittävämpää rooliin nousi laskennan tarkkuus. Hoitohenkilöstöllä oli haastateltavien mukaan usein pyrkimys huomattavasti tarkempaan tulokseen kuin kustannuslaskennan osalta oli tarpeellista. Tämä korostui etenkin huomioitaessa pieniä, korkeintaan muutaman tuhannen euron, kulueriä.

Toisaalta haasteita löytyi myös taloushenkilöstön osalta. Heillä ei välttämättä ollut lähellekään riittävää osaamista eri toimintojen kustannuslaskennan

rakentamiseen omin avuin. Yksi haastateltavista totesikin, että käytännössä nämä ristiriidat ovat hyvin vaikea ratkaista muuten kuin ajan ja kokemuksen myötä. Kummankaan osapuolen ei koettu kykenevän usein pystyvän huolehtimaan koko kustannuslaskentaprojektista yksinään. Yhdessä tutkimuskohteessa oli kuitenkin siirretty business controller lähinnä tukihenkilöksi, minkä oli koettu helpottuvat projektia.

Vain laskentatoimen näkökulmasta haastavaksi koettiin tiliöintien tarkastelu sekä niiden oikeellisuus ja jaksotuksien luominen. Haastateltavat kokivat, että esimerkiksi ostolaskujen tiliöinneissä saattoi olla virheitä niin tilien kuin kustannuspaikkojen käytössä. Nämä virheet tulisi huomioida kustannuslaskennassa, jotta vain oikeat kustannukset siirtyvät tuotteille, palveluille sekä toiminnoille. Virheiden tarkastelu vaatii huomattavasti manuaalista työtä, koska prosessi vaatii käytännössä yksittäisten ostolaskujen tarkastelua tietojärjestelmässä. Jaksotuksien ongelmat koskivat haastateltavien mukaan lähinnä laitteita sekä niiden poistoaikoja. Laitteiden poistajat olivat usein viidestä kymmeneen vuoteen, mutta kustannuslaskennassa oli pyrkimyksenä huomioida jatkuvasti laitteen peruskuluja. Näin tuotekustannukset eivät muutu radikaalisti, jos laite hajoaa ja tuotantoon hankitaan uusi laite. Poistoaikoja jouduttiin käytännössä muokkaamaan kustannuslaskentaa varten yksittäin, koska todelliset käyttöiät vaihtelivat viidestä vuodesta jopa kymmeneen vuosiin.

Yksi haastateltavista epäili, että suurimmat erot eri toimijoiden välillä liittyvät todennäköisesti juurikin kustannuslaskentaan. Vyörytykset, laitteet ja vuokrat tarjoavat erittäin paljon erilaisia mahdollisuuksia, kun kustannuksia siirretään toiminnoille ja siitä eteenpäin palveluille sekä tuotteille. Etenkin osa vyörytyksien kohdistamisesta koettiin todella haasteelliseksi, koska esimerkiksi IT-osaston kuluja oli joiltakin osilta todella vaikea yksilöidä, vaikka summat saattoivatkin olla huomattavia. Vuokrien kohdistuksilla oli mahdollista saada eri palveluita näyttämään kannattavimmalta, koska suuret tilat sisälsivät paljon alueita, esimerkiksi käytäviä, jotka eivät luontevasti kuuluneet suoraan millekään kokonaisuudelle. Kahdessa kohteessa tämä haaste oli hoidettu vyöryttämällä yhteisiä vuokratustannuksia eri kustannuspaikoille jo valmiiksi ennen kustannuslaskentaprojektia.

3.8.4 Tietojärjestelmät

Suurimmat haasteet laskentatoimen näkökulmasta keskittyivät tutkimuskohdeiden tietojärjestelmiin. Vain kaksi haastelluista koki, että käytössä olevat tietojärjestelmät palvelevat hyvin heidän tarpeitaan kokonaisuutena. Yksi selittävä tekijä tälle oli heidän pääasiassa käyttämät tietojärjestelmät. Näillä kahdella haastatellulla oli käytössä yleisimmin tietojärjestelmiä, jotka olivat luotu sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen tehtäviin eikä niinkään potilastietojärjestelmiä ja niihin liittyviä sovelluksia.

”Tällä hetkellä tilanne ei ole optimaalinen.”

Suurimmat ongelmat tutkimuskohteissa löytyivät potilastietojärjestelmistä. Kaikissa, pois lukien edellä mainitut haastattelut, haastatteluissa ilmeni, että potilastietojärjestelmät eivät sovellu toiminnanohjaukseen yksittäisinä tietojärjestelminä. Organisaatioissa tuotot sekä kulut kulkivat eri tietojärjestelmissä. Potilastietojärjestelmästä oli organisaatioissa saatavilla vain informaatiota tuotoista, mutta kulut jouduttiin hakemaan kirjanpidosta. Toisaalta myös osa tuotoista ei näkynyt lainkaan potilastietojärjestelmässä. Tällaisia olivat muun muassa erillisesti laskutetut henkilöstövuokraus, tilojen vuokraus sekä erikoisemmat palvelut, joita saatettiin laskuttaa erillisellä laskutusohjelmalla. Kuluja käsiteltiin muun muassa ostolaskujärjestelmissä, kirjanpidossa sekä henkilöstöhallinnon käyttämistä tietojärjestelmissä. Haastateltavat eivät kuitenkaan kokeneet pakottavaa tarvetta yhtenäistää näitä järjestelmiä, koska se olisi vaatinut käytännössä suunnattoman määrän työtä ja uuden laajemman toiminnanohjausjärjestelmän, joita ei juurikaan toimialalle koettu olevan tarjolla.

Kuitenkin tutkimuskohteissa potilastietojärjestelmät olivat jatkuvan kehittämisen kohteena. Usein kehitystarpeet tulivat ylemmältä johdolta raportoinnin kautta. Tarpeiden vuoksi potilastietojärjestelmää sekä raportointityökalua oli päivitettävä sekä kehitettävä yhdessä, jotta raportointiin pystyttäisiin ajamaan uutta tarvittavaa dataa. Potilastietojärjestelmän kehittämisen koettiin olevan kuitenkin hyvin työlästä, koska järjestelmät olivat usein monilta osin vanhentuneita eikä osaamista työhön ollut laajalla joukolla. Vanhin potilastietojärjestelmästä oli otettu käyttöön jo 80-luvulla.

Kehityksessä oli monesti haasteena lukujen sekä datan järkevyyks ja laatu. Dataa ja lukuja koettiin olevan saatavilla paljon järjestelmistä, mutta osa tästä datasta ei ollut käyttökelpoista laskentatoimen tehtäviin laatunsa vuoksi. Esimerkiksi yhdessä tutkimuskohteista potilastietojärjestelmästä oli mahdollista saada tilasto- sekä laskutustietoa palveluista, mutta nämä tiedot eivät täsmänneet keskenään. Raportoinnin kannalta virheelliset tiedot koettiin erityisen haastavina, koska läpi päästessään ne syövät johdon luottoa kaikkeen raportointiin organisaation sisällä. Vanhoilla tietojärjestelmille operoitaessa ongelmallisena pidettiin ajankäyttöä käytännön työtehtävissä. Kaksi haastateltavista koki, että heidän työajastaan menee huomattavasti aikaa "hukkaan", koska he joutuvat tarkastamaan tietojen oikeellisuutta sekä tekemään manuaalisesti tehtäviä, jotka olisi tänä päivänä mahdollista hoitaa myös automatisoidusti.

Yksi haastatelluista koki myös ulkoistamisen haasteeksi tietojärjestelmien osalta. Suuri osa käytetyistä tietojärjestelmistä oli jonkun muun omistuksessa tai hallinnoitava kuin organisaation itse. Tämän vuoksi kehittäminen sekä muutokset vaativat todella usean eri henkilön yhteistyötä ja työn lopputulos jäi usein silti korkeintaan tyydyttäväksi. Haasteet kohdistuivat niin taloushallinnon ulkoistamiseen kuin IT-palveluiden ulkoistamiseen. Etenkin IT-palveluiden ulkoistuksia pidettiin ongelmallisena, koska tällöin tietojärjestelmien hallinnossa saatettiin tarvita omaa talous- sekä IT-osastoa, ulkoista IT-palveluiden tuottajaa sekä taloushallinnon palveluiden tuottajaa.

Potilastietojärjestelmien koettiin myös rajoittavan hallituksen ja johtoryhmän tarpeita. Tutkimuskohteissa oli havaittu, mikäli tietoa ei ole tietoa ei ole

saatavilla tarvittavassa muodossa järjestelmästä, sitä ei ole mahdollista saada lainkaan. Jossain tapauksissa tieto on vaatinut myös huomattavasti käsittelyä tietoturvan vuoksi. Esimerkiksi potilastietoja voidaan jossain tapauksissa joutua muokkaamaan, jos käsitellään dataa, joka pitää sisällään esimerkiksi henkilötunnuksia.

Tietojärjestelmien kerrottiin rajoittavan myös kustannuslaskentaa ja sen tarpeita. Kustannuslaskentaprojekteissa oli kahdessa tutkimuskohteessa edettävä hyvin pitkälti potilastietojärjestelmän ehdoin hyödyntäen raportointityökaluja. Käytännössä tietoja tuotiin raportointityökalulla Exceliin, jossa itse kustannuslaskentaprojektia vietii eteenpäin Excelin mahdollistamalla tarkkuudella. Kaksi haastateltavista totesikin, että Excelin avulla oli hyvin vaikeaa päästä tarkkaan tulokseen yksittäisten harvinaisten tutkimusten tasolla. Haasteita loi myös asiakaskannattavuuksien selvittäminen ja vertailu pelkän Excelin avulla.

Yhdessä haastatteluista haasteiksi nousivat myös erilaiset vaatimukset esimerkiksi Kelalta. Kelakorvausten vuoksi potilastietojärjestelmän täytyi olla tiettyyn pisteeseen asti yhteensopiva Kelan järjestelmien kanssa, jotta korvauskäytännöt sujuisivat jouhevasti. Käytännössä yhteistyö vaati kuitenkin huomattavasti myös paperityötä ja oli kuormittavaa talousosaston kannalta. Yhteensopivuus loi organisaatiossa myös rajoitteita järjestelmän kehittämiseksi sekä lisätarkastuksia yhteyksien toimivuuden säilymisestä, jos järjestelmää päivitettiin.

3.9 Erot tutkimuskohteiden välillä

Vaikka tutkimuskohteiden ja haastattelujen välillä oli paljon yhtäläisyyksiä, löytyi niiden väliltä myös huomattavasti yksittäisiä eroavaisuuksia. Suurin osa näistä eroista oli kategorisoitavissa taloushallinnon, budjetoinnin, kustannuslaskennan, tietojärjestelmien ja terveydenhuollon toimialan kokemisen alle samalla tavoilla kuin näiden kategorioiden haasteetkin.

Taloushallinnon osalta selkeimmät yhteiset tekijät olivat ulkoistaminen sekä laskutuksen pitäminen organisaation sisällä. Ulkoistuksenkin osalta tutkimuskohteissa oli huomattavia eroja ulkoistuksen laajuuden osalta. Kahdessa kohteesta oli ulkoistettu palkat, reskontrien hoito, kirjanpito sekä perintä, mutta muissa tutkimuskohteissa ulkoistus oli huolehdittu erilaisilla tavoilla. Yhdessä tutkimuskohteesta koko konsernin taloushallinto oli keskitetty organisaation sisällä, mutta tutkimuskohteella itsellään oli merkittävä rooli näiden palveluiden tuottamisessa koko konsernille. Yhdessä tutkimuskohteessa puolestaan oli koettu, että suurin osa taloushallinnon palveluista on parempi tuottaa itse, koska se luo toimintaan mahdollisuuksia ja tällöin toiminta ei ole riippuvaista ulkopuolisesta toimijasta. Tämän vuoksi he olivat ulkoistaneet vain palkkahallinnon ulkopuoliselle palveluntuottajalle.

”Toiminta luo mahdollisuuksia, kun tehtävät ovat talon sisällä eikä olla riippuvaisia ulkopuolisesta toimijasta”

Yhtenä selittävänä tekijänä eroille haastatteluissa nousi erot tutkimuskohdeiden käytännön toiminnassa. Kahdella tutkimuskohteella asiakkaat maksoivat käytännössä itse maksunsa käyntinsä yhteydessä tai vakuutusyhtiö vastasi palvelun maksamisesta. Näillä organisaatioilla itse laskutus oli hyvin vähäisessä roolissa pääliiketoiminnassa. Yksi organisaatioista puolestaan tarjosi samanlaista palvelua, mutta heillä oli myös suuria organisaatioasiakkaita, joita laskutettiin. Neljäs tutkimuskohteista ei puolestaan rahastanut lainkaan asiakkaita palvelun tapahtumahetkellä vaan jokainen palvelutapahtuma laskutettiin joko yksittäisenä yksityishenkilöiltä tai kuukausittaisilla koontilaskuilla organisaatioasiakkailta. Tämän vuoksi tutkimuskohteilla on hyvin erilaisia tarpeita niin laskutuksen kuin perinnän ja reskontran hoidonkin osalta.

Budjetoinnin osalta selkein yhdistävä tekijä oli vastuuhenkilö. Jokaisessa tutkimuskohteessa business controllerilla oli selkeä vastuu hallinnoida budjetointiprosessia organisaation sisällä. Eroja löytyi kuitenkin heti perehdyttäessä budjetointikierrokseen osallistuvaan henkilöstöön. Pääsääntönä oli myös hoitohenkilöstön osallistuminen budjetointiin omien vastuualueidensa osalta. Käytännössä nämä henkilöt olivat muun muassa yksiköiden päälliköitä sekä erikoisalajohtajia. Erot kohdistuivat näissä tapauksissa lähinnä osallistuvan joukon laajuuteen. Kahdessa organisaatioista osallistuvia henkilöitä oli alle kymmenen, kun taas yhdessä tutkimuskohteessa budjetointikierrokseen osallistui lähes kaksikymmentä henkilöä, joista vain kaksi oli talousosastolta.

Yksi tutkimuskohteista erosi osallistuvan henkilöstön osalta täysin muista tutkimuskohteista. Tässä organisaatiossa koko budjetointiprosessi hoidettiin vain talousjohtajan ja business controllerin työpanosten avulla yhtenä rykäisynä syksyllä. Tämän johdosta organisaatiossa ei ollut myöskään koettu yhtäkään julkiselle tai muille tutkimuskohteille tyypillisiä haasteita. Hoitohenkilöstön rooli budjetoinnissa oli konsulttimainen. He tarjosivat kysyttäessä tietoa heidän työtehtävistään, mutta eivät suoranaisesti osallistuneet itse budjetointiin.

Yhtäläisyyksiä tutkimuskohteiden välillä löytyi etenkin budjetointiprosessien sivutavoitteista. Kolmessa haastattelussa ilmeni, että budjetointiprosessissa tärkeään rooliin nousivat myös henkilöstön perehdyttäminen ja valmennus laskentatoimen tehtäviin sekä muun muassa kustannustietoisuuden ja lukujen ymmärtämisen kehittäminen aiempaa paremmaksi. Vain yhdessä tutkimuskohteessa suoranaisena haasteena pidettiin hoitohenkilöstön asennoitumista budjetointiin. Asenteenkin koettiin parantuneen vuosien mittaan, kun budjetointiin osallistuvat hoitohenkilöstön jäsenet olivat havainneet käytännössä, kuinka asiat vaikuttavat heidän päivittäisiin työtehtäviinsä. Samanaikaisesti myös määräraha-ajattelupa oli vähentynyt organisaation sisällä, mikä osaltaan selittää muutosta positiivisempaan suhtautumiseen.

”Lisäksi erikoisalajohtajat ovat käytännössä kaikki lääkäreitä, jolloin tämä (budjetointi) ei ole heille the-juttu.”

Itse budjetointiprosesseissakin havaittiin pieniä eroja tutkimuskohteiden välillä. Pääsääntöisesti budjetit perustuivat toteutuneihin lukuihin, joita muokattiin joko arvioilla tai indekseillä riippuen kulu- tai tuloerästä. Yhdessä tut-

kimuskohteista prosessia vietiin eteenpäin niin sanotuissa työpajoissa, joihin osallistuivat muun muassa yksiköiden päälliköt sekä business controller. Kaikissa kolmessa tutkimuskohteessa, joissa myös hoitohenkilöstö osallistui budjetointiprosessiin, oli käytössä kuitenkin jollain tasolla yleisiä kokouksia koko budjetointiryhmälle.

”Kiinnostusta on noussut, kun lääkärit ovat tajunneet, kuinka tiedot ja toiminta vaikuttavat heidän omaan päivittäiseen työhönsä.”

Yhdessä näistä tutkimuskohteista erikoisalojohtajilla ja yksiköiden päälliköillä oli kuitenkin huomattavasti itsenäisempi rooli. He valmistelivat käytännössä hyvin pitkälle itsenäisesti budjetin oman vastualueensa osalta, kun taas muissa tapauksissa business controllerilla oli vahva rooli jokaisessa budjetoinnin vaiheessa myös toimipiste- tai yksikkökohtaisesti.

Kustannuslaskennan järjestäminen muistutti kaikissa tutkimuskohteissa huomattavasti budjetointia. Kolmessa tutkimuskohteessa business controllerilla oli selkeä rooli kustannuslaskennan vetäjänä, ja yhdessä näistä organisaatioissa myös talousjohtajalla oli selkeä rooli toiminnassa. Yhdessä tutkimuskohteessa puolestaan koko kustannuslaskennan ja hinnoittelun toteuttivat yksikön päälliköt, ylilääkärit ja operatiivinen johtaja. Haastattelussa tätä perusteltiin muun muassa heidän aiemmalla kokemuksellaan esimiestehtävissä tulosvastuullisessa asemassa yksityisellä sektorilla, minkä ansiosta heillä oli vahvaa osaamista muun muassa tuottojen ja kulujen seurannasta. Kenelläkään heistä ei kuitenkaan ollut suoranaista talouden koulutusta. Nämä kustannuslaskentaan osallistuneet henkilöt olivat käytännössä oppineet vaadittavat taidot vuosien mittaan työelämässä. Tässä mallissa business controllerin rooliksi jäi tuen antaminen keskustelutasolla esimerkiksi kustannuksista.

”Ennen nykyisiä tehtäviään kaikki ovat olleet esimiestehtävissä ja tulosvastuullisessa asemassa sekä työskennelleet aiemminkin yksityisellä sektorilla. Kulujen seuranta, budjetointi sekä tuottojen seuranta ovat heille tuttuja ja hyvin hanskassa.”

Kahdessa tutkimuskohteista talouden henkilöstö vastasi lähes koko kustannuslaskennasta. Näissä organisaatioissa hoitohenkilöstön rooli oli pääasiassa tarjota konsultointiapua käytännön toiminnasta, josta talouden henkilöllä ei aina ollut riittävää tietotaitoa itsellään. Toisessa näistä organisaatioista ei ollut käytännössä koettu merkittäviä haasteita kustannuslaskennassa, kun taas toisessa selviksi haasteiksi olivat nousseet tiliöintien oikeellisuus sekä jaksotukset.

Viimeisessä tutkimuskohteessa kustannuslaskenta oli tavallaan kolmen muun organisaation välimuoto. Business controller veti kustannuslaskentaa, mutta myös erikoisalojohtajilla sekä heidän valtuuttamillaan henkilöillä oli selkeät roolit toiminnassa, joilla oli myös vastuu itse tuotekustannuslaskennassa. Käytännön työn teki kuitenkin business controller. Koska hoitohenkilöstöllä oli merkittävä rooli kustannuslaskennan toteuttamisessa, haastateltava koki, että yksi hänen päätehtävistään kustannuslaskennassa oli ”vierihoidon” tarjoaminen hoitohenkilöstölle. Toisena toimintaa helpottavana tekijänä pidettiin budje-

tointia, johon osallistuivat lähes samat henkilöt kuin kustannuslaskentaankin. Koska käsiteltävät asiat ovat molemmissa tehtävissä hyvin samankaltaisia, henkilöt saivat tukea molemmista tehtävistä toisiinsa, mikä helpotti muun muassa kustannusten vaikutuksien ja rakenteiden ymmärtämisessä.

Tässä mallissa myös haasteita esiintyi huomattavasti enemmän kuin muilla tutkimuskohteilla. Tutkimuskohteessa oli laaja palveluvalikoima, joka piti sisällään erikoissairaanhoidon ja perusterveydenhoitoon liittyviä palveluita sekä päivystysaikaista toimintaa, jotka kaikki olivat huomioitava kustannuslaskennassa toimintojen eri kustannusrakenteiden vuoksi. Organisaatiossa oli havaittu myös samankaltaisia haasteita tiliöintien ja jaksotuksien oikeellisuudessa, mutta keskeisimmät talouden haasteet liittyivät vyörytyksien käsittelyyn toimintojen sisällä sekä vyörytysten selittämiseen hoitohenkilöstölle. Organisaatiossa vyörytettäviä eriä oli useita, ja näiden erien loppusummat olivat kustannuslaskennan näkökulmasta todella merkittävä. Erityisesti haasteita löytyi IT-kuluista, joita kohdistui suoraan toimialoille ja toimipisteille, mutta joita myös vyörytettiin eri toimialoille. Yleisesti ottaen etenkin vyörytysten sisällön ja jakoperusteiden selittämisen koettiin olevan haastavaa.

”Ylipäättään laskentatoimi ja talous ovat mörköjä hoitohenkilöstölle, mutta heille saattaa kuitenkin kuulua näihinkin liittyviä työtehtäviä.”

Erityisen tärkeänä pidettiin johdon sitoutumista kustannuslaskentaan, jota sen avulla pystyttäisiin parantamaan kustannustietoisuutta ympäri organisaatiota esimiestasolla sekä viemään prosessi läpi sujuvasti. Johdon sitoutumisella koettiin olevan keskeinen osa erikoisalojohtajien motivaatioon sekä vastarintaan. Osittain tätä selittävät yhteiset koulutustaustat. Käytännössä talousosastolla ei ollut yhtään lääketieteellisen koulutuksen saanutta henkilöä, mutta johtoryhmästä heitä löytyi muutamia. He pystyivät selittämään kustannuslaskentaprosessiin osallistuville henkilöille tavoitteita ja tarpeita myös lääketieteellisestä näkökulmasta.

Käytettyjen tietojärjestelmien osalta yhtäläisyydet rajoittuivat hyvin pitkälti potilastietojärjestelmän ja BI- tai raportointityökalun käyttöön. Jokaisessa tutkimuskohteessa potilastietojärjestelmää käytettiin joko datavarastona tai sieltä siirrettiin tietoja erilliseen datavarastoon, jonka kautta raportointijärjestelmää käytettiin. Jokaisessa tutkimuskohteessa potilastietojärjestelmää pidettiin kattavana kokonaisuutena, josta oli saatavissa paljon erilaista tietoa ja se oli hyvin toimiva kokonaisuus terveydenhuollon ammattilaisen käsissä. Laskentatoimen näkökulmasta siitä löydettiin kuitenkin kolmessa tutkimuskohteessa huomattavasti haasteitakin.

Kahdessa tutkimuskohteessa haasteena nähtiin kulujen ja tuottojen seuranta. Kulut kulkivat kirjanpidonjärjestelmissä, kun taas tuotot tulivat suoraan potilastietojärjestelmästä. Näiden yhtäaikainen seuraaminen oli käytännössä mahdotonta ilman raportointityökalun rakentamista tätä tarkoitusta varten. Toisessa näistä tutkimuskohteista haasteita muodosti myös datan määrä potilastietojärjestelmästä. Dataa oli käytännössä kahdenlaista, tilasto- ja laskutustie-

toa, joita yhdistelmällä tuotettiin toteutuneita tuottoja esimerkiksi kustannuslaskentaan.

Vain yhdessä organisaatiossa potilastietojärjestelmän datan laatu ja järkevyyks koettiin ongelmaksi. Jos tietoa ei ollut saatavilla järjestelmästä tiettyssä muodossa, ei sitä ollut mahdollista saada lainkaan. Tämän koettiin rajoittavan huomattavasti johdon tarpeita ja haluja esimerkiksi raportoinnin osalta.

Yhdistävänä haasteena kolmessa tutkimuskohteessa esiin nousivat vaikutusmahdollisuudet tietojärjestelmiin. Koska esimerkiksi potilastietojärjestelmä vaikutti useisiin eri järjestelmiin, ei muutoksia voinut tehdä vain laskentatoimen näkökulmasta. Haastateltavat kokivat, että järjestelmien ominaisuuksiin on vain sopeuduttava, vaikka ne olisivat jo vanhanaikaisia ja jäykkiä.

Vain yhdessä tutkimuskohteessa organisaation tietojärjestelmien koettiin tukevan erittäin hyvin haastateltavan työtehtäviä. BI-järjestelmän osalta tietojärjestelmät eivät olleet aiheuttaneet minkäänlaisia ongelmia käytännön työtehtävissä ja hyvin kattava potilastietojärjestelmä tuki hyvin laskentatoimen tehtäviä. Myös toisessa haastattelussa ilmeni, että kaikki laskentatoimen tietojärjestelmät soveltuivat hyvin työtehtäviin, mutta haastateltava ei käytännössä käyttänyt työtehtävissään muita järjestelmiä kuin laskentatoimeen suunniteltuja. Näissä suurimpana haasteena esiintyi jäykkyys sekä vanhanaikaisuus, mutta näihinkin ”ominaisuuksiin” oli totuttu jo ajan saatossa.

Suurimpia eroja tutkimuskohteiden välillä ilmeni julkisen sektorin ja toimialan vaikutuksissa. Kahdessa tutkimuskohteessa koettiin, että julkinen sektori ei suoranaisesti vaikuta mitenkään laskentatoimen tehtäviin organisaation sisällä. Heillä ei ollut merkittäviä asiakkaita esimerkiksi maksusitoumuksilla. Toisaalta toisessa organisaatiossa koettiin, että julkisen sektorin jonot ja mielikuvat palvelun laadusta luovat suurempia markkinoita yksityisille toimijoille. Toisessa organisaatiossa suurimmat vaikutukset koettiin löytyvän Kelan koo- deista sekä sieltä saaduista tuista.

Kahdessa muussa tutkimuskohteessa julkisella sektorilla koettiin olevan selkeät vaikutukset organisaatioiden toimintaan. Molemmilla organisaatioilla oli yhteistyötä julkisten organisaatioiden kanssa, hankintasopimuksia kaupunkien kanssa sekä toisella organisaatioista myös omistajina julkisia organisaatioita. He eivät kuitenkaan kokeneet edellä mainittujen aiheuttavan haasteita yrityksen toiminnassa tai laskentatoimessa. Ainoaksi haasteeksi julkisen sektorin osalta nousi toisessa haastattelussa esimerkiksi HUS:n vetovoima lääkäreiden suhteen, mikä vaikeutti lääkärirekrutointeja pääkaupunkiseudulla.

Itse toimialan vaikutuksissa oli huomattavasti enemmän hajontaa. Näissäkin kaksi haastatelluista koki, että samanlaisia vaikutuksia esimerkiksi opettelu- lun kannalta tulisi millä tahansa toimialalla. Toinen haastatelluista piti terveydenhuollon osalta erittäin tärkeänä toimialan itseoppimista, koska tarjolla ei ollut juurikaan soveltuvia kursseja tai koulutuksia. Toisessa haastattelussa keskeiseksi nousivat termistön opettelu ja esimerkiksi arvonlisäveroon liittyvät lakisääteiset määräykset. Vaikutuksien uskottiin olevan huomattavasti laajempia henkilöille, jotka toimivat korkeammalla yrityksen hierarkiassa ja vastasivat suuremmista päätöksistä organisaation sisällä. Molemmissa tutkimuskohteissa

yhtenä etuna toiminnassa oli paikan päällä tapahtuva rahastus, minkä ansiosta esimerkiksi laskutus ja perintä eivät olleet keskeisessä roolissa laskentatoimen tehtävissä.

Kolmannessakaan tutkimuskohteessa haastateltava ei kokenut erityisiä toimialan vaikutuksia laskentatoimeen verrattaessa esimerkiksi pankkialaan. Suurimmat vaikutukset hän koki tulevan potilasturvasta sekä yksityisyyden suojasta, jotka vaikuttivat tietojärjestelmien sekä toimintatapojen vaatimukseen. Esimerkiksi käytettävää dataa oli joissakin tapauksissa siistittävä mahdollisista henkilötiedoista. Toisaalta haastateltava koki organisaation sisällä olevan selkeitä kysymysmerkkejä laskutettavan työn osalta. Hän epäili, että esimerkiksi työterveyshoitaja voi kokea ristiriitoja laskutettavien työtehtävien välillä.

Neljännessä tutkimuskohteessa toimialan ei koettu juurikaan vaikuttavan ulkoiseen laskentatoimeen. Nämä vaikutukset liittyivät lähinnä arvonlisäverotomaan toimintaan. Sisäisen laskentatoimen puolella selkeimmät vaikutukset olivat kannattavuuden arvioinnissa. Yritys tuotti lakisääteisiä palveluita kunnille sekä sairaanhoitopiireille, minkä vuoksi heillä oli todella laaja verkosto pieniä toimipisteitä suurempien, keskitettyjen, toimipisteiden lisäksi. Maantieteellisen sijainnin koettiin vaikuttavan selvästi joidenkin toimipisteiden kannattavuuteen, mutta näitä toimipisteitä ei kuitenkaan ollut mahdollista lakkauttaa.

4 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Eroja julkisen ja yksityisen terveydenhuollon välillä voidaan pitää selkeänä seurauksena sektoreiden välisistä eroista. Julkisella sektorilla toiminnan ytimessä ovat palvelun laatu sekä lakisääteisten velvollisuuksien täyttäminen, kun taas yksityisellä puolella voiton tuottaminen mainitaan yritysten tavoitteena osakeyhtiölaissakin. Tavoitteiden erilaiset lähtökohdat tarjoavat yksityisen sektorin toimijoille huomattavasti vapaammat kädet esimerkiksi riskinotossa, mutta samalla heillä on vapaammat kädet maantieteelliselle sijoittumiselle sekä toiminnan muotoilulla. Yksityisen sektorin ei ole hoidettava jokaista lääketieteen erikoisalaa samalla tavalla kuin kuntien ja sairaanhoitopiirien.

Haastatteluissa ilmeni useita eri tekijöitä, joiden vuoksi haastatellut kokivat organisaatioidensa olevan etulyöntiasemassa verrattuna julkisen sektorin palveluntuottajiin. Usein näissä eduissa suuressa roolissa olivat yksityisen sektorin huomattavasti suurempi vapaus valita omia käytäntöjä sekä kohdistaa toimintansa hyvinkin pieneen osaan terveydenhuollon toimialan sisällä. Käytännössä julkiset terveydenhuollon organisaatiot saattavat hoitaa terveydenhuollon toiminnoista kaiken hammashoidosta erikoissairaanhoidon, mikä kuormittaa huomattavasti enemmän hallintoa. Esimerkiksi kustannuslaskennan ja budjetoinnin laajuus on moninkertainen, koska talousosasto, esimiehet ja johto eivät voi keskittyä pelkästään pieniin osiin toiminnasta.

Selkeänä etuna koettiin budjetoinnin keveys verrattuna julkisiin organisaatioihin. Osallistuva joukko oli mahdollista pitää suhteellisen pienenä ja osassa tutkimuskohteissa hoitohenkilöstön rooli oli pyritty viemään hyvin minimaaliseksi. Toiminnassa koettiin olevan myös vapaammat kädet kuin julkisella sektorilla, koska paineita ei tullut esimerkiksi sairaanhoitopiirin johdolta ja kunnilta. Tärkeimpänä tehtävänä nähtiin johtoryhmän ja omistajien toiveiden toteuttamista. Tätä helpotti jokaisessa tutkimuskohteessa johtoryhmän läheinen suhde talousosaston budjetoinnista ja kustannuslaskennasta vastaaviin henkilöihin.

Etua koettiin saatavan myös keskitetystä hallinnosta ja johdosta, mikä kuitenkin osaltaan mukailee julkisen sektorin trendiä NPM:n kautta. Suurimmat vahvuudet hallinnon osalta yksityisillä organisaatioilla löytyi jo valmiiksi muo-

dostuneista rakenteista, jotka ovat käytännössä sen tasoisia, joihin julkisella sektorilla pyritään tällä hetkellä muun muassa sote-uudistuksen avulla. Yksi hallintoon etua tuova tekijä haastatteluissa oli ulkoistaminen. Paljon henkilöstöä vaativia toimintoja, kuten palkanlaskenta ja IT-tuki, oli pyritty ulkoistamaan. Ulkoistuksen johdosta talousosastot olivat jokaisessa tutkimuskohteessa suhteellisen pieniä, käytännössä noin 3-15 työntekijää. Vaikka ulkoistamisen avulla hallintoa oli onnistuneesti pystytty keventämään, oli sen kautta nousut myös haasteita, joita ei julkisen sektorin terveydenhuollossa ole käytännössä koettu lainkaan.

Laskentatoimen ja talousjohtamisen näkökulmista suurimmat edut yksityisen sektorin toiminnasta löydettiin tiukasta kulukurista sekä kustannustietoisuudesta ympäri organisaatioita. Julkisella sektorilla uskottiin olevan vielä vahvana määräraha-ajattelutavan, jonka odotettiin olevan selkeä ongelma etenkin sote-uudistuksen voimaantumisen jälkeen. Tämän uskomuksen taustalla oli selkeästi kokemus, joka oli peräisin yksityiselle sektorille siirtyneiltä vanhoilta julkisen sektorin työntekijöiltä. Kahdessa tutkimuskohteesta oli pyritty myös vahvistamaan työntekijöiden talouden näkökulmia esimerkiksi tulospalkkioilla, joiden ansiosta työntekijöiden koettiin ymmärtävän paremmin heidän tehtäviensä vaikutuksia yritykseen.

Haaste	Julkinen sektori	Yksityinen sektori
Budjetointi ei vastaa tarpeita	X	/
Ennustettavuus budjetoinnissa	X	
Budjetointiin osallistuu paljon henkilöitä erilaisilla taustoilla	X	X
Siirtohinnoittelu yksiköiden välillä	X	
Määräraha-ajattelutapa budjetoinnissa		X
Monimutkaiset kustannusrakenteet organisaation sisällä	X	
Erikoissairaanhoidon ja perusterveyden huollon erot	X	
Päivystystoiminta kustannuslaskennassa	X	
Toimipisteiden maantieteellinen sijainti palvelutuotannossa	X	
Hoitohenkilöstön roolit kustannuslaskennassa	X	X
Laskennan tarkkuus	X	X
Kustannusten kohdistaminen	X	X
Kustannustietoisuus	X	
Hoitohenkilöstöllä ei mahdollisuuksia vaikuttaa kustannuksiin	X	
Hallinnon tietotaidon puute hoitotyöstä	X	X
Hoitohenkilöstön ajan puute hallintoon	X	
Yhteisen suunnan puute tavoitteissa ja tehtävissä	X	
Vertailumahdollisuuksien puute / tiedon vertailukelpoisuus	X	
Vanhentunut & käyttöön soveltumaton data	X	X
Ohjelmat erillisiä kokonaisuuksia	X	
DRG:n soveltuvuus tehokkuuden mittaamiseen	X	
Lain säätelemät palvelut, esim. vaatimus päivystyksestä	X	/
Palveluiden ulkoistaminen		X

Ostolaskujen tiliöinnit		X
Potilastietojärjestelmien soveltuminen laskentatoimen tehtäviin	X	X
Kelan vaatimukset tietojärjestelmille		X

TAULUKKO 1 Haasteiden jakautuminen julkisen ja yksityisen sektorin välillä

Yhteensä teorian pohjalta taulukkoon 1 oli mahdollista kerätä 23 haastetta, jotka koskivat julkisen sektorin terveydenhuollon laskentatoimea. Tutkimusaineiston pohjalta taulukkoon löydettiin vain 13 haastetta yksityisen sektorin terveydenhuollon laskentatoimen osalta, joista kymmenen ovat päällekkäisiä julkisen sektorin kanssa. Tärkeää on huomioida haasteiden taustat. Vaikka sama haaste koetaan sekä julkisella että yksityisellä sektorilla, voi haasteen taustoissa ja perusteluissa olla kuitenkin eroavaisuuksia.

Budjetoinnin osalta yksityisen sektorin haasteet olivat suhteellisen yksinkertaisia. Budjetoinnista ei suoranaisesti sanottu, että se ei vastaa organisaation tarpeita, mutta haasteeksi koettiin esimerkiksi budjetoinnin seurannan laiminlyönti. Lisäksi tietojärjestelmien, tai niiden puutteen, koettiin tekevän budjetoinnista ja ennustamisesta haastavampaa. Young (2014) nosti esiin ennustamisen haasteet julkisella sektorilla. Ennustamiseen ei usein ollut mitään valmista työkalua tai tietoa valmiina. Käytännössä ennustaminen tapahtui peiliin katsoamalla ja vertailemalla menneisyyden tapahtumia. Jaakkola, Orava ja Varjonen (2009) pitivät ratkaisuna tuotteistamista, jolloin palveluista saadaan isompia kokonaisuuksia, joita voi olla helpompaa käsitellä. Tuotteistamisessa tosin yksityinen sektori on huomattavasti julkista sektoria edellä.

Yksi suurimmista eroista koettujen haasteiden välillä löytyi määräraha-ajattelutavasta. Yksityisellä sektorilla tämä koettiin haastatteluissa suoranaisena ongelmana, koska organisaation sisällä ei ollut käytössä määrärahoja kuin tieteellisessä tutkimuksessa. Julkista sektoria koskevassa teoriaosuudessa määrärahat puolestaan eivät nousseet haasteena lainkaan esille, vaikka ne ovat suuressa roolissa toiminnassa. Määräraha-ajattelutapa haasteena siirtyy kuitenkin suoraan julkiselta sektorilta työntekijöiden mukana, koska perinteisesti, etenkin esimiesasemiin, haettiin yksityisellä sektorilla kokeneita työntekijöitä, joiden kokemus oli usein peräisin juurikin julkisen sektorin terveydenhuollon puolelta.

Selkein yhtenäisyys julkisen ja yksityisen sektorin välillä löytyy budjetointiin osallistuvasta ihmisjoukosta. Useissa haastatteluissa yksityisellä sektorilla koettiin käytännössä täysin vastaavia haasteita kuin julkisella sektorillakin. Hoito- ja taloushenkilöstön koettiin puhuvan omaa kieltään molemmissa tapauksissa ja yhteisen kielen löytäminen koettiin välillä haastavaksi. Selkeänä haasteena molemmilla sektoreilla oli myös hoitohenkilöstön huono asennoituminen budjetointiä ja kustannuslaskentaa kohtaan. Yksityisellä sektorilla näitä haasteita oli pystytty ratkaisemaan vähentämällä tai käytännössä kokonaan poistamalla hoitohenkilöstön rooleja laskentatoimen tehtävistä. Tällöin hoitohenkilöstöön kuuluvat saivat toimia vain asiantuntija-apuna prosesseissa.

Yksityisellä sektorilla siirtohinnoittelua ei koettua ongelmaksi, mikä saattoi johtua toiminnan muodosta. Vain yhdessä tutkimuskohteessa oli erilaisia osastoja, joilta voitiin edellyttää yhteistyötä hoitotyön onnistumisen kannalta,

mutta käytännössä näiden osastojen työpanokset laskutettiin erillisinä palveluina. Muut tutkimuskohteista olivat keskittyneet valitsemiinsa erikoisaloihin tai -palveluihin, jotka toimivat hyvin itsenäisinä kokonaisuuksina.

Etenkin Young (2014) nostaa esiin julkisen sektorin terveydenhuollon haasteina monimutkaiset kustannusrakenteet organisaation sisällä, mutta Mättö et al. (2014) löysivät kustannuslaskennan osalta haasteita myös erikoissairaanhoidon ja perusterveyden huollon välisistä ristiriidoista, vääristä mittareista sekä päivystystoiminnan vaatimuksista. Yksityisellä sektorilla edellä mainittuihin kytkeytyviä haasteita ei tutkimuksessa havaittu, mikä selittyy hyvin pitkälti toiminnan keskittymiseen joko erikoissairaanhoidon tai perusterveydenhuoltoon sekä päivystystoiminnan puuttumiseen. Vain yhdessä haastatteluista esiin nousivat nämä seikat, mutta tällöinkin niitä ei koettu niinkään haasteina vaan huomioitavina seikkoina kustannuslaskennassa, jotta tuotettava tieto vastaisi todellisuutta.

Yhteisiä kustannuslaskentaan keskittyviä haasteita sekä julkisella että yksityisellä sektorilla olivat hoitohenkilöstön rooli kustannuslaskennassa, laskennan tarkkuus sekä kustannusten kohdistaminen. Huomioitavaa on kuitenkin, että kahdessa tutkimuskohteessa hoitohenkilöstöön liittyviä haasteita ei ollut lainkaan, koska he eivät käytännössä osallistuneet kustannuslaskentaan. Julkisella sektorilla vaikutuksia loivat muun muassa soveltumattomat tietojärjestelmät, kun taas yksityisellä sektorilla haasteita oli muun muassa tiliöintien oikeellisuudessa. Kustannusten kohdistamisen osalta haasteet olivat hyvin samankaltaisia. Ongelmallisiksi koettiin molemmilla sektoreilla esimerkiksi yhteiset tilat ja niiden kohdistaminen osastoille ja lopputuotteille. Lisäksi yksityisessä terveydenhuollossa etenkin vyörytysten käsittely koettiin haastavana kustannuslaskennassa, koska niiden selittäminen hoitohenkilöstölle oli monimutkaista eivätkä kustannukset suoranaisesti kohdistuneet palveluille tai tuotteille.

Yksityisellä sektorilla löytyi selkeä etu kustannuskäsittelyssä sekä kustannustietoisuudessa toiminnassa. Haastatteluissa ei ilmennyt ongelmia kummankaan osalta, johon vaikutti osaltaan organisaatioissa alatasoille jalkautetut vaikutusmahdollisuudet. Esimiehillä ja johtajilla oli jokaisessa tutkimuskohteessa mahdollisuuksia vaikuttaa heidän vastuualueiden kustannuksiin toisin kuin julkisessa terveydenhuollossa. Talousosaston edustajat myös kokivat esimiesten ja johtajien saavan tukea taloustehtäviin, jos he itse kokivat tarvitsevansa apua näissä tehtävissä.

Myös tiedon vertailukelpoisuus oli vain julkisen terveydenhuollon piirissä esiintyvä haaste. Yksityisten toimijoiden oli mahdollista vertailla esimerkiksi kustannuksia ja tuottoja jopa lääkäritasolla, mutta yleisimmin käytössä oli toimipisteiden välinen vertailu. Chapman ym. (2014) havaitsivat, että julkisella sektorilla puolestaan ei ollut usein mahdollisuuksia vertailla tietoja eri toimijoiden välillä, koska toiminta- ja laskentatavat saattoivat erota merkittävästi toisistaan, eikä tietoa edes ollut aina saatavilla. Mättö ym. (2014) havaitsivat tutkimuksessa myös saadun datan olevan usein jo valmiiksi vanhentunutta.

Vanhentunut data loi haasteen datan käyttökelpoisuuteen julkisella sektorilla. Toisaalta muun muassa Kantola (2014) toi esiin DRG:n käyttöön liittyviä

haasteita. DRG:n tuottamaa dataa käytettiin useissa tapauksissa tarkoituksiin, joihin dataa ei alun perin ollut suunniteltu. Esimerkiksi DRG:n tuottamaa dataa käytettiin tehokkuuden mittaamisessa, vaikka alun perin DRG on suunniteltu rahoituksen työkaluksi. Yksityisen terveydenhuollon datan haasteet liittyivät puolestaan käytettyihin tietojärjestelmiin ja niiden tarjoamiin mahdollisuuksiin datan hankkimisessa. Jos jotain tietoa ei ollut valmiina tietojärjestelmissä, ei sitä ollut mahdollista hankkia lainkaan. Dataa oli myös yhdessä tutkimuskohteessa kahta eri muotoa, tilasto- ja laskutusaineistoa, jotka poikkesivat toisistaan, mikä oli huomioitava muun muassa raportoinnissa ja päätöksenteossa. Tärkeää on huomioda, että tällä hetkellä yhdessäkään yksityisen terveydenhuollon tutkimuskohteessa ei ollut käytössä DRG-järjestelmää, joka oli useiden julkisen terveydenhuollon haasteen taustalla (Modell, 2001; Kantola, 2014; Chapman, Kern & Laguecir, 2014).

Hallintoon liittyviä haasteita koettiin huomattavasti molemmissa ympäristöissä, mutta yhtäläisyyksiä näiden haasteiden väliltä löytyi suhteellisen vähän. Mättö et al. (2014) havaitsivat, että hoitohenkilöstöllä ei usein ollut riittävästi aikaa hallinnollisiin tehtäviinsä hoitotyön ohella. Samalla hoitohenkilöstöön kuuluvat kokivat, että esimerkiksi talousosastolla ei ole riittävästi tietotaitoa tehtyjen päätöksien tueksi. Tietotaidon puute havaittiin myös yksityisen sektorin osalta, mutta tällöin sen tiedostivat talousosaston jäsenet itse. Tietotaidon puutteesta yksityisellä sektorilla on seurannut haasteita päätöksenteon jälkeen, koska näissä tapauksissa konsultoitiin hoitotyön ammattilaisia. Tämä kuitenkin hidasti ja monimutkaisti toimintaa. Yhteisen suunnan puute tavoitteissa ja tehtävissä on Mätön ym. (2014) mukaan myös julkisen sektorin hallinnon merkittäviä haasteita. Tähän johtivat muun muassa päällekkäisyydet hallinnossa sekä erot eri erikoisalojen välillä. Yksityisellä tämän kaltaisia ongelmia ei noussut esille yhdessäkään haastattelussa. Yksityisen terveydenhuollon hallintoon liittyvät haasteet puolestaan keskittyivät ulkoistamisiin taloushallinnon sekä osaltaan myös IT:n osalta. Näitä haasteita ei puolestaan havaittu julkisen terveydenhuollon piirissä.

Julkisen sektorin haasteita havaittiin DRG:n lisäksi järjestelmien integroitavuudesta sekä soveltumisesta laskentatoimen tehtäviin, jossa osaltaan synnä oli myös DRG:n käyttö. Haasteita loivat julkisella sektorilla muun muassa pakolliset poliittisiin päätöksiin perustuvat käyttöönnotot, hoitotyön priorisoidut tarpeet tietojärjestelmissä sekä laajat vaatimukset järjestelmille. Sekä julkisessa että yksityisessä terveydenhuollossa koettiin, että potilastietojärjestelmät usein rajoittivat esimerkiksi kustannuslaskennan tarpeita, koska järjestelmää ei ollut pääasiallisesti luotu palvelemaan laskentatoimen tehtäviä. Lisäksi yksityisen terveydenhuollon piirissä havaittiin haasteita Kelan asettamista vaatimuksissa tietojärjestelmien yhteensopivuuksien vuoksi.

Kärjistetyksi useat yksityisen terveydenhuollon haasteista voidaan rinnastaa toimialaan. Esimerkiksi budjetointiin ja kustannuslaskentaan liittyvät haasteet liittyivät selkeästi hoitohenkilöstön rooleihin sekä osaamiseen tai motivaatioon toimintaa kohtaan. Kun hoitohenkilöstön roolia oli minimoitu tai poistettu lähes kokonaan budjetoinnista, kustannuslaskennasta tai tiliöinneistä, ei tut-

kimuskohteissa myöskään koettu käytännössä haasteita näissä laskentatoimen tehtävissä. Samat havainnot pätevät myös laskentatoimen tehtävissä käytettyihin tietojärjestelmiin. Haastateltavat eivät kokeneet merkittäviä haasteita keskeisissä laskentatoimeen liittyvissä tietojärjestelmissä. Käytännössä kaikki merkittävät haasteet sekä puutteet olivat sidoksissa toimialasidonnaisiin tietojärjestelmiin, potilastietojärjestelmiin, jotka toimivat käytännössä toiminnanohjausjärjestelminä terveydenhuollon toimialoilla.

Yksityisen sektorin tutkimuskohteilla oli huomattavasti enemmän työkaluja vaikuttaa haasteisiin, joita koettiin julkisessa terveydenhuollossa. Yksi näistä oli edellä mainittu hoitohenkilöstön fokuksen siirtäminen hoitotyöhön. Toisaalta yksityiset terveydenhuollon toimijat kouluttivat huomattavasti työntekijöitään talouden tehtäviin talousosaston henkilöstön avulla, mutta he tarjosivat myös esimerkiksi MBA-tutkintoja johtoryhmän jäsenilleen. Tietojärjestelmät vaikuttavat olevan ainoita osia laskentatoimen tehtävissä, joihin yksityisellä sektorilla ei ole täydellisiä vaikutusmahdollisuuksia, koska potilastietojärjestelmät ovat keskeisessä osassa liiketoiminnassa, mutta lähtökohtaisesti niitä ei ole suunniteltu kattaviksi toiminnanohjausjärjestelmiksi laskentatoimen näkökulmasta.

Valitut toimintatavat tukivat usein laskentatoimen tehtävien selkeytymistä. Palvelun maksaminen tapahtui kahdessa tutkimuskohteessa vähintään 50 prosenttisesti paikan päällä, mikä vähensi laskutuksen ja reskontran tehtäviä. Tulospalkkiolla oli pystytty lisäämään henkilöstön motivaatiota kustannustietoisuuteen ja kulukuriin. Toiminta koettiin kevyempänä ja ”yksinkertaisempana” kuin julkisten terveydenhuollon organisaatiolla, minkä oli mahdollistanut toiminnan keskittyminen tiettyihin palveluihin eikä koko sote-kentän palveluiden hoitamiseen. Toimintaan ei liittynyt suoranaisesti paineita kunnilta tai poliitikasta. Yleisesti ottaen hoitohenkilöstön koettiin suoriutuvan hyvin myös talouden tehtävistään, vaikka heillä ei välttämättä ollutkaan riittävä koulutusta kaikkiin vastuualueisiinsa.

Aihepiiri tarjoaa useita mahdollisuuksia jatkotutkimuksille. Selkeitä valintoja uusille tutkimuksille löytyy yksityiskohtaisempiin tutkimuksiin esimerkiksi budjetoinnista tai kustannuslaskennasta yksityisessä terveydenhuollossa. Useat haasteet tietojärjestelmien suhteen mahdollistavat mahdollisten kehitysprojektien tutkimisen. Lähitulevaisuudessa sote-uudistuksen eteneminen sekä voimaantulo vaikuttavat todennäköisesti huomattavasti yksityisen sektorin toimintaan, mikä tarjoaa useita tutkimusmahdollisuuksia valmistautumisesta muutokseen sekä todellisuudessa toteutuneista muutoksista.

LÄHTEET

- Ahrens, T. & Chapman, C. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society* 31 (8), 819–841.
- Alasuutari, P. 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0. (4. uud. p. painos)* Tampere: Vastapaino
- Arai, K. 2006. Reforming hospital costing practices in Japan: An implementation study. *Financial Accountability & Management* 22 (4), 267–4424.
- Bai, G., Hsu, S. & Krishnan, R. 2014. Accounting performance and capacity investment decisions: Evidence from California hospitals. *Decision Sciences* 45 (2), 309-339.
- Bauer, M., Merito, M., Höbel, N. & Ostermann, H. 2016. Assessing actual inpatient cost and reimbursement fees via the hospital accounting system – A large German university hospital case study in progressive malignant thoracic neoplasm. *Gesellschaft für Recht und Politik im Gesundheitswesen*.
- Brignall, S. & Modell, S. 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research* 11 (3), 281-306.
- Casparie, A. & Hoogendoorn, D. 1991. Effects of budgeting on health care services in Dutch hospitals. *American Journal of Public Health* 81 (11), 1142-1447.
- Chapman, C., Kern, A. & Laguecir, A. 2014. Costing practices in healthcare. *Accounting Horizons* 28 (2), 353-364.
- Chatmongkolchart, S., Chittawatanarat, K., Akaraborworn, O., Kitsiripant, C. & The THAI-SICU study group 2016. Cost of critically ill surgical patients in Thailand : A prospective analysis of a multicenter THAI-SICU study. *J Med Assoc Thai* 99 (6), 31-37.
- Chiang, B. 2009. Estimating nursing costs – A methodological review. *International Journal of Nursing Studies* 46 (5), 716-722.
- Davis, P., Milne, B., Hider, P., Lay-Yee, R., Cumming, J. & Graham P. 2013. Efficiency, effectiveness, equity(E3). Evaluating hospital performance in three dimensions. *Health Policy* 112 (1-2), 19-27.
- Fiondella, C., Macchioni, R. ; Maffei, M. & Spanò, R. 2016. Successful changes in management accounting systems: A healthcare case study. *Accounting Forum* 40 (3), 186-204.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2014. *Tutki ja kirjoita. (19. uud. p. painos)* Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. *Tutki ja kirjoita. (13. osin uud. laitos. painos)* Helsinki: Tammi.
- Hänninen, K. ;Kinnunen, T. ; Haapasalo, H. ; Saarela, M. & Muhos, M. 2012. Rapid productisation in welfare service SME. *TIIM2012 - Technology innovation and industrial management*, 44-56.

- Jaakkola, E. 2011. Unraveling the practices of « productization » in professional service firms. *Scandinavian journal of management* 27 (2), 221-230.
- Jaakkola, E. ; Orava, M. & Varjonen, V. 2009. Palvelujen tuotteistamisesta kilpailuetua: Opas yrityksille. Tekes, 4. painos.
- Jakobsen, M. & Pallesen, T. 2016. Performance budgeting in practice : The case of Danish hospital management. *Public Organization Review* 17 (2), 255-273.
- Jo, C. 2014. Cost-of-illness studies: concepts, scopes and methods. *Clinical and Molecular Hepatology* 20 (4), 327-337.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSYOpro.
- Kalimullah, N., Alam, K. & Nour, M. 2012. New Public Management : Emergence and Principles. *BUP JOURNAL* 1 (1), 2219-4851
- Kantola, H. 2014. Management accounting change in public health care. Väitöskirja. Oulun yliopisto.
- Koskinen, I.; Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Vastapaino, Tampere.
- Kurunmäki, L. 2004. A Hybrid Profession: The Acquisition of Management Accounting Expertise by Medical Professionals. *Accounting, Organizations and Society* 29 (3-4), 327-348.
- Kurunmäki, L. & Miller, P. 2008. Counting the costs : The risks of regulating and accounting for health care provision. *Health, Risk & Society* 10 (1), 9-21.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki : WSOYpro
- Lin, Z., Yu, Z. & Zhang, L. 2014. Performance outcomes of balanced scorecard application in hospital administration in China. *China Economic Review* 30, 1-15.
- Lähdesmäki, K. 2003. New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen : Tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulosvastuusta sekä niiden määrittämisestä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun. Väitöskirja. Vaasan yliopisto.
- Macinati, M. 2010. NPM reforms and the perception of budget by hospital clinicians : Lessons from two case studies. *Financial Accountability & Management* 26 (4), 422-442.
- Macinati, M. & Rizzo, M. 2014. Budget goal commitment, clinical managers' use of budget information and performance. *Health Policy* 117 (2), 228-238.
- Modell, S. 2001. Performance measurement and institutional processes : a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research* 12 (4), 437-464.
- Mättö, T., Pellinen, J., Rautiainen, A. & Sippola, K. 2014. Talousohjaus terveys- asemilla. Kaks - kunnallisan kehittämissäätiö
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki : Edita

- Nelson, M. & Sen, R. 2012. Business rules management in healthcare: A lifecycle approach. *Decision Support Systems*, 57, 387-394.
- Papadaki, S. & Popesko, B. 2016. Cost analysis of selected patient categories within a dermatology department using a ABC approach. *Global Journal of Health Science* 8 (6), 234-249.
- Pellinen, J. 2017. Liiketoiminnan ja julkisen sektorin taloudellinen toimintalogiikka - erot ja yhtäläisyydet. Julkaisematon.
- Pellinen, J. 2005. Talousjohtaminen. Helsinki: Talentum.
- Pettersen, J. 2001. Implementing Accountable Management Reforms in Public Sector: The difficult travel from Intentions to Effects. *The European Accounting Review* 10 (3), 561-581.
- Pflueger, D. 2016. Knowing patients: The customer survey and the changing margins of accounting in healthcare. *Accounting, Organizations and Society* 53, 17-33.
- Robbins, G. 2007. Obstacles to implementation of new public management in an Irish hospital. *Financial Accountability & Management* 23(1), 55-71.
- Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö. 2016. Sote- ja aluehallintouudistus.
- Sutherland, J. 2015. Pricing hospital care: Global budgets and marginal pricing strategies. *Health Policy* 119 (8) , 1111-1118.
- Tan, S., Geissler, A., Serden, L. & Hakkaart- van Roijen, L. 2011. DRGs and cost accounting: Which is driving which? *Diagnosis-related Groups in Europe*, 59-74.
- Tilastokeskus. 2016. http://www.stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. (5., uud. laitos. painos) Helsinki: Tammi.
- Vogl, M. 2012. Assessing DRG cost accounting with respect to resource allocation and tariff calculation: The case of Germany. *Health Economics review* 2 (15).
- Vogl, M. 2014. Hospital financing: Calculating inpatient capital costs in Germany with a comparative view on operating costs and the English costing scheme. *Health Policy* 115 (2-3), 141-151.
- Vogl, M. 2013. Improving patient-level costing in the English and the German "DRG" system. *Health Policy* 109 (3), 290-300.
- White, J. 2013. Budget-makers and health care systems. *Health Policy* 112 (3), 163-171.
- Yagudina, R., Kulikov, A., Serpik, V. & Ugrekhelidze, D. 2017. Concept of combining cost-effectiveness analysis and budget impact analysis in health care decision making. *Value in Health Regional Issue* 13, 61-66.
- Young, D. 2014. Management accounting in health care organizations. Jossey-Bass.