PALVELUIDEN TUOTTEISTUS TUKEMASSA KUNTAORGANISAATIOIDEN OPERATIIVISTA PÄÄTÖKSENTEKOA SUORITEKOHTAISEN KUSTANNUS-LASKENNAN AVULLA

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Tuotantotalouden diplomityö

2025

Valtteri Ahola

Tarkastajat: Professori Timo Kärri

Tutkijatohtori Sini-Kaisu Kinnunen

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUTin insinööritieteiden tiedekunta

Tuotantotalous

Valtteri Ahola

Palveluiden tuotteistus tukemassa kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla

Tuotantotalouden diplomityö

2025

98 sivua, 12 kuvaa, 8 taulukkoa ja 2 liitettä

Tarkastajat: Professori Timo Kärri ja tutkijatohtori Sini-Kaisu Kinnunen

Avainsanat: Palveluiden tuotteistaminen, palvelutuote, operatiivinen päätöksenteko, suoritekohtainen kustannuslaskenta, kustannuslaskenta, kuntaorganisaatio

Julkisen sektorin taloudelliset haasteet ovat kasvaneet, mikä on johtanut tarpeeseen tehostaa toimintaa. Palveluiden kustannuslaskenta on lähtökohtaisesti haasteellista, mutta tuotteistaminen voi auttaa konkretisoimaan palveluita ja hallitsemaan niiden kustannuksia paremmin.

Työn tavoitteena on selvittää, miten palveluiden tuotteistus voi tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla. Tutkimuksessa tarkastellaan kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilaa ja esitetään kehitysehdotuksia teoreettisen viitekehyksen ja empiirisen aineiston pohjalta. Aihetta lähestytään kuntaorganisaatioiden erityispiirteet huomioiden.

Tutkimus on toteutettu laadullisena tutkimuksena. Se koostuu kirjallisuuskatsauksesta ja tapaustutkimuksesta. Kirjallisuuskatsaus käsittelee kohdeorganisaation rakennetta, palveluiden tuotteistusta, kustannuslaskentaa sekä sen hyödyntämistä operatiivisessa päätöksenteossa. Kirjallisuuskatsauksen perusteella luotu teoreettinen viitekehys luo pohjan tapaustutkimukselle, johon aineisto on kerätty puolistrukturoitujen haastatteluiden ja kohdeorganisaation dokumenttien avulla. Tutkimuksessa haastateltiin palvelutuotteiden käyttäjiä sekä kohdeorganisaation ylintä johtoa.

Tutkimus osoitti, että palveluiden tuotteistus voi tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa konkretisoimalla palvelut ja mahdollistamalla yksikkökustannusten laskennan. Kohdeorganisaation nykyinen palvelutuotekokonaisuus palvelee pääosin ulkoista talousraportointia eikä operatiivista päätöksentekoa, sillä se on liian ylätasoinen ja kustannusten kohdistaminen ei noudata aiheuttamisperiaatetta riittävästi. Kehitysehdotuksina esitetään tuotteistuksen tavoitteiden selkeyttämistä, palvelutuotteiden tarkempaa modulaarista määrittelyä sekä kustannuslaskennan tarkkuuden parantamista toimintolaskennan periaatteita hyödyntämällä. Lisäksi kokonaisuuden hyvä dokumentointi ja riittävän tuen saaminen talouden ammattilaisilta kehitystä tehdessä on tarpeen kehityksen onnistumisen varmistamiseksi.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

LUT School of Engineering Science

Industrial Engineering and Management

Valtteri Ahola

Service productization in supporting operative decision-making of municipalities through product costing

Master's thesis

2025

98 pages, 12 figures, 8 tables and 2 appendices

Examiners: Professor Timo Kärri and postdoctoral researcher Sini-Kaisu Kinnunen

Keywords: Service productization, service product, operative decision-making, product costing, cost accounting, municipality

Financial challenges in the public sector have increased, driving the need to improve operational efficiency. While cost accounting for services is inherently challenging, productization can help to clarify services and enhance cost management.

The objective of this study is to examine how service productization can support the operative decision-making of municipalities through product costing. It evaluates the current state of the focal organization's service product system and provides improvement suggestions based on a theoretical framework and empirical data.

The research was conducted as a qualitative study, including a literature review and a case study. The literature review explores the focal organization's structure, service productization, cost accounting, and their application in operational decision-making. A theoretical framework established through literature review serves as a foundation for case study, which gathers data through semi-structured interviews and document analysis. Interviewees included the service product system's user group and senior management of the focal organization.

Results indicate that service productization can support operational decision-making of municipalities by concretizing services and enabling unit cost calculations. However, the focal organization's current service product system primarily serves external financial reporting rather than operational decision-making. The system's general structure and insufficient alignment of cost allocation with accrual accounting principles limit its effectiveness.

The study recommends clarifying productization process, adopting a modular structure for service products, and improving cost accounting accuracy by utilizing principles of activity-based costing. Additionally, proper system documentation and ongoing support from financial professionals during the development are crucial for success.

ALKUSANAT

Tämän työn valmistuminen on iso askel kohti valmistumistani. Viisivuotiset opintoni LUT-yliopistossa ovat olleet antoisia mutta luonnollisesti myös vaatineet paljon. Olen saanut opinnoistani näiden vuosien aikana lukuisia arvokkaita oppeja ja taitoja, joita voin ottaa mukanani työelämään. Tulin yliopistoon tietämättä mitä haluaisin tulevaisuudelta mutta nyt valmistumisen lähestyessä tämä on alkanut selkeytymään.

Haluaisin ensisijaisesti kiittää Espoon kaupunkia ja Maria Jyrkkää mahdollisuudesta toteuttaa diplomityöni mielenkiintoisen projektin parissa. Projekti vastasi erinomaisesti omia kiinnostuksenkohteitani ja sain mahdollisuuden hyödyntää opintojeni kautta oppimaani. Erityiskiitos Hannalle jatkuvasta tuesta, ohjauksesta sekä arvokkaista neuvoista projektin aikana. Olen myös kiitollinen kaikille työni tekemistä tukeneille ja tutkimushaastatteluihin osallistuneille käyttämästään ajasta, mielipiteistä ja neuvoista. Kiitos myös Timolle, työni ohjaajalle yliopiston puolelta, neuvoista ja tuesta työni valmistumisen edistämiseksi.

Lopuksi haluaisin vielä kiittää perhettä ja ystäviäni, jotka ovat olleet osana elämääni läpi yliopisto-opintojen, ilman tukeanne ja joustavuuttanne olisi tämä matka ollut huomattavasti haastavampi.

Espoossa 29.3.2025

Valtteri Ahola

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

Alkusanat

1 Johdanto 7
1.1 Työn tausta 7
1.2 Tavoite ja rajaus 9
1.3 Työn toteutus 10
1.4 Työn rakenne 11
2 Palveluiden tuotteistus ja kustannuslaskenta kunnissa 13
2.1 Teoreettinen viitekehys 13
2.2 Kuntaorganisaatio 15
2.3 Tuotteistaminen ja motiivit 17
2.4 Osa-alueet ja prosessit 21
2.5 Kustannuslaskenta julkisella sektorilla 27
2.6 Suoritekohtainen kustannuslaskenta 29
2.6.1 Perinteiset menetelmät 32
2.6.2 Toimintolaskenta 35
2.7 Suoritekohtainen kustannuslaskenta operatiivisessa päätöksenteossa 37
2.8 Turun kaupungin pilottihanke 41
2.9 Yhteenveto teoreettisesta viitekehyksestä 43
3 Tutkimuksen toteutus 45
3.1 Kohdeorganisaatio 45
3.2 Tutkimusote 47
3.3 Aineiston kerääminen ja analysointi 47
4 Palvelutuotekokonaisuus kohdeorganisaatiossa 53
4.1 Lähtökohdat palveluiden tuotteistukselle 53
4.2 Nykyinen palvelutuotekokonaisuus 56
4.3 Kokonaisuuden käyttö 61
4.4 Kehittämiskohteet 66

4.4.1 Viestintä 66
4.4.2 Tuotteistettavien palveluiden valinta ja rakenne 68
4.4.3 Selkeä ja vertailukelpoinen laskenta 71
4.5 Empiirisen osion yhteenveto 74
5 Johtopäätökset 76
5.1 Palveluiden tuotteistus tukemassa operatiivista päätöksentekoa 76
5.2 Haasteet 78
5.3 Jatkotoimenpiteet 81
5.4 Tutkimuksen luotettavuus 85
5.5 Jatkotutkimustarpeet 87
6 Yhteenveto 88
Lähteet 91

Liitteet

Liite 1. Tulosyksikköhaastatteluiden runko

Liite 2. Ylimmän johdon haastatteluiden runko

1 Johdanto

Työ tarkastelee palveluiden tuotteistusta tukemassa kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla. Tutkimuksessa pyritään selvittämään kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilanne sekä tuomaan kehitysideoita jatkon kannalta nykytilan analyysin perusteella. Julkisen sektorin kohdeorganisaationa toimii Espoon kaupunki. Palvelutuotekokonaisuudella tarkoitetaan tässä työssä kohdeorganisaation järjestelmää, johon sisältyvät tuotteistetut palvelut sekä niiden kustannusten laskenta ja kustannusinformaation käyttö. Kokonaisuus esitellään tutkimustulosten läpikäynnin yhteydessä

Julkisen sektorin merkitys yhteiskunnassa on olennainen sen tehtävien liittyessä monipuolisesti erilaisten hyvinvointia parantavien palveluiden tuottamiseen ja rahoittamiseen. Näihin kuuluvat muun muassa koulutus, terveydenhuolto, sosiaalipalvelut sekä turvallisuuden ylläpitäminen. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2024) Julkisen sektorin yksi merkittävimmistä rahoituslähteistä ovat veronmaksajat. Tämä vaatii julkiselta sektorilta yhteiskunnallista vastuuta veronmaksajien rahojen mahdollisimman tehokkaasta käytöstä (Tóth 2022). Suomessa julkiseen sektoriin kuuluvat valtiontalous, kunnat sekä pakollista sosiaaliturvaa hoitavat sosiaaliturvarahastot (Elinkeinoelämän keskusliitto 2024). Kuntien rooli osana julkista sektoria Suomessa ja muissa pohjoismaissa on huomattavasti merkittävämpi kuin esimerkiksi muualla Euroopassa, joissa julkinen sektori on enemmän valtiovetoinen (Valkeinen & Vuorento 2017, s. 7–8).

1.1 Työn tausta

Maailmantalouden rakenne on muuttunut. Ennen valmistava teollisuus oli dominoivassa asemassa mutta nykyään palveluyritykset ovat ajaneet niiden ohi. Palveluiden kustannuslaskenta on perinteisiä teollisuustuotteita hankalampaa johtuen niiden kustannusrakenteen monimuotoisuudesta sekä haastavuudesta määrittää palvelu kustannuslaskentakohteena. (Prowle 2021, s. 123) Yksi tehokas keino palveluiden konkreettisemmaksi määrittämiseksi on niiden muuttaminen tuotteen kaltaisiksi objekteiksi tuotteistamisen avulla (Wirtz et al.

2021, s. 411). Tyni, Myllyntaus ja Suorto (2012, s. 161) kuvaavat tuotteistamisen kuntaorganisaatioiden kontekstissa jopa välttämättömäksi, sillä ilman sitä oman toiminnan ja siitä syntyvien palveluiden kustannuksia on mahdotonta tunnistaa eikä omien palveluiden vertaaminen muihin olisi mahdollista.

Kuntasektori on kokenut merkittäviä muutoksia viime aikoina, mikä on vaikuttanut sen rahoituspohjaan. Hyvinvointialueuudistuksen seurauksena sosiaali- ja terveyspalveluiden sekä pelastustoimen järjestämisvastuut siirtyivät pois kunnilta vuoden 2023 alusta alkaen. Yksittäisten kuntien osalta siirrettävien tulojen ja menojen suhteet vaihtelivat merkittävästi, vaikka valtio osaltaan pyrki varmistamaan, että tulojen ja menojen tasapaino ei uudessa tilanteessa huomattavasti muuttuisi. (Suomen Kuntaliitto 2023) Espoon kaupunki jäi hyvinvointialueuudistuksessa selväksi nettomaksajaksi, sillä siltä siirtyi lähes 200 miljoonaa euroa enemmän verotuloja kuin mitä palveluiden järjestämiseen oli käytetty menoja (Espoon kaupunki 2024c, s. 14). Lisäksi kuntatalouden ennustetaan heikkenevän koko maan tasolla merkittävästi vuodesta 2024 eteenpäin kasvavien kustannusten, investointitarpeiden ja hyvinvointialueuudistukseen liittyvien täsmäytysten takia (Mehtonen 2023, s. 2). Taloudelliset haasteet koskettavat julkista sektoria maailmanlaajuisesti: sen tehtävien määrän jatkuva kasvaminen asettaa vaatimuksia tehdä enemmän vähemmillä resursseilla. Tämä asettaa painetta tehokkuuden parantamiselle. (Szolno 2024, s. 303)

Espoon kaupunki nimeää sen suurimpien taloudellisten riskien liittyvän väestönkasvun tuomaan kasvavaan investointi- ja palvelutarpeen hallintaan. Erityisen suureksi riskiksi nähdään tilanne, jossa hyvinvointialueuudistuksen jälkeinen kaupunki on kyvytön sopeuttamaan palveluvalikoimaansa taloudellisen toimintaympäristön reunaehdoilla toimintamenojen samalla kasvaessa tuloja enemmän. Äärimmäisen tärkeäksi nimetäänkin talouden ja tuottavuuden parantaminen, jonka keskiössä on *Taloudellisesti kestävä Espoo* -ohjelma. (Espoon kaupunki 2024c, s. 17) Ohjelmassa on asetettu tavoitteeksi, että kaupungin palvelut järjestetään ja tuotetaan kokonaistaloudellisesti järkevimmällä järjestämistavalla, sekä palveluiden järjestämistapojen kustannuksia seurataan palvelukohtaisesti päätöksentekoa varten (Espoon kaupunki 2022, s. 5). Tavoitteen saavuttamiseksi kaupunki tuotteisti palveluitansa ensimmäistä kertaa vuonna 2018 ja niitä tarkasteltiin uudelleen vuonna 2020 (D2).

Tämä tutkimus liittyy johdon laskentatoimen ja palveluiden tuotteistamisen tieteelliseen tutkimukseen. Johdon laskentatoimen osa-alueista keskitytään suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan ja siihen liittyvään operatiiviseen päätöksentekoon. Palveluiden tuotteistusta

käsitellään omana prosessina kohti suoritekohtaisen kustannuslaskennan hyödyntämistä. Tieteellisiä tutkimusalueita sovelletaan tarkasteltaessa palvelutuotekokonaisuuden roolia operatiivisen päätöksenteon tukena kohdeorganisaatiossa tällä hetkellä suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta.

1.2 Tavoite ja rajaus

Työn tavoitteena on selvittää, miten palveluiden tuotteistus voi tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla tutkimalla kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilaa, sekä antaa mahdollisia kehitysehdotuksia kokonaisuuden kehittämiseksi teoreettinen viitekehys ja empiirinen aineisto huomioiden. Aihetta lähestytään kohdeorganisaation näkökulmasta: kohteena toimii kunta, jolla on tietty organisaatiorakenne ja, jonka toiminnassa on huomioitava tekijöitä, joita yksityisen yrityksen ei vastaavassa tilanteessa tarvitsisi huomioida (Mihaiu, Opreana & Cristescu 2010, s. 132–136). Työn tavoitteeseen pyritään vastaamaan seuraavilla tutkimuskysymyksillä:

1. *Miten palveluiden tuotteistus voi työn teoreettisen viitekehyksen perusteella tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla?*
2. *Miten kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuus tukee operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla?*
3. *Mitä pitäisi tehdä, jotta kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuus tukisi operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla entistä paremmin?*

Johdon laskentatoimi on aiheena laaja ja se jaetaan vaihtelevasti eri osa-alueisiin eri tutkimuksissa. Bhimani, Horngren, Datar ja Rajan (2015, s. 3) kuvaavat johdon laskentatoimen keskittyvän taloudellisen sekä muun tyyppisen informaation mittaamiseen ja raportointiin, jonka ensisijaisena tarkoituksena on auttaa esihenkilöitä täyttämään organisaation tavoitteita. Atrill ja McLaney (2009, s. 33) näkevät johdon laskentatoimen palveluna, koska sen yksi tehtävä on tuottaa taloudellista informaatiota johdon käyttöön. Ikäheimon, Malmin ja Waldenin (2019, s. 126–128) määrittelyssä johdon laskentatoimen rooli jaetaan kustannus- ja kannattavuuslaskentaan, ohjaukseen sekä päätöksentekoon. Johdon laskentatoimen informaation kuvataan voivan olla sekä rahamääräistä että ei-rahamääräistä (Ikäheimo et al. 2019,

s. 14). Tässä tutkimuksessa keskitytään kustannuslaskentaan, erityisesti suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan ja sen tuottaman kustannusinformaation hyödyntämiseen operatiivisessa päätöksenteossa eli muut johdon laskentatoimen tutkimusalueet rajataan pois. Kuntaorganisaation operatiivinen päätöksenteko työn kontekstissa perustuu Prowlen (2021, s. 131) määritelmään operatiivisista päätöksistä, joissa taloudellisen näkökulman huomioiminen on relevanttia. Tähän kuuluvat päätökset siitä mitä palveluita tuotetaan, paljonko niitä tuotetaan, mitä resursseja niille varataan, tuotetaanko palvelu itse vai ulkoistetaanko se sekä palveluiden hinnoittelusta päättäminen. Prowlen (2021, s. 131) määritelmässä oli mainittu myös lyhyen tähtäimen investointipäätöksenteko mutta se on jätetty tämän työn kontekstista pois aiheen riittävän rajaamisen varmistamiseksi.

Jotta suoritekohtaista kustannuslaskentaa voisi hyödyntää operatiivisessa päätöksenteossa, tulee siitä saatavaa kustannusinformaatiota seurata (Prowle 2021, s. 7). Tämän tutkimuksen tarkoitus on keskittyä kustannusinformaation hyödyntämiseen edellä määriteltyjen operatiivisten päätöksentekotilanteiden tukena, mutta myös muista hyödyntämismahdollisuuksista mainitaan lyhyesti työn teoriassa. Palveluiden tuotteistamisen osalta työ rajataan tuotteistamisprosessin tarkasteluun huomioiden kustannuslaskenta kiinteänä osana tuotteistusta kohdeorganisaation näkökulmasta. Kunnan palveluista keskitytään sen itse tuottamiin tai ostamiin palveluihin eikä työssä tarkastella kuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen, kuntayhtymien tai osakkuusyhteisöjen tuottamia palveluita.

Tutkimuksen perusteella tehtävät kehitysehdotukset koskevat kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden kehittämistä isossa kuvassa liittyen esimerkiksi palvelutuotteiden lukumäärään, niiden sisältöön ja tarkkuuteen, kustannuslaskennan logiikkaan ja kokonaisuuden sisäistämiseen organisaatiossa. Työn ei ole tarkoitus luoda uutta palvelutuotekokonaisuutta tarkkoine yksityiskohtineen. Myös teknisten järjestelmien mahdollisten kehitystarpeiden tarkempi pohdinta kokonaisuuden toteutuksen kannalta rajataan pois työn käsittelystä.

1.3 Työn toteutus

Työ on toteutettu laadullisena tutkimuksena. Laadulliselle tutkimukselle on mahdotonta antaa yhtä ainoaa määritelmää, koska lähestymis- ja analyysitapoja on lukuisia. Laadullinen tutkimus on kuitenkin kuvattu usein analyysivetoiseksi. Tämä tarkoittaa, että empiirinen aineisto on tärkeässä osassa tutkimusta, mutta sen analyysissä jokin menetelmä tai teoria on

aina läsnä. (Juhila 2021) Teorian yksi keskeinen rooli on toimia laadullisessa tutkimuksessa keinona auttaa tutkimuksen tekemistä, sillä se ohjaa tutkijaa uuden tiedon etsinnässä samalla jäsentäen ja systematisoiden kerättyä tietoa (Eskola & Suoranta 1998, kappale 2.7). Teoreettisen viitekehyksen avulla empiirisestä aineistosta saatuja johtolankoja tarkastellaan tietystä näkökulmasta, joka mahdollistaa tehtyjen havaintojen käyttämisen johtopäätösten pohjana (Alasuutari 2011, kappale 4.3). Työn teoreettinen viitekehys rakentuu integroidun kirjallisuuskatsauksen pohjalta, jossa olemassa olevia tutkimuksia työn aihepiirissä kootaan yhteen monipuolisesti ja luodaan näin perustaa uudelle tutkimustulokselle (Salminen 2011, s. 1, 8).

Työn teoreettinen osuus pohjautuu aiheeseen liittyviin vertaisarvioituihin tieteellisiin artikkeleihin, teoriakirjallisuuteen sekä muihin luotettavaksi arvioituihin internet -lähteisiin. Teoreettisten lähteiden etsimisessä on hyödynnetty pääasiassa LUT Primo sekä Google Scholar hakupalveluita sekä Suomen kuntasektorin etujärjestön, Suomen Kuntaliiton, julkaisuarkistoa. Lähteiden hakua on toteutettu johdon laskentatoimeen, kustannuslaskentaan, julkiseen sektoriin, päätöksentekoon, kuntiin ja palveluiden tuotteistamiseen liittyvien hakusanojen avulla, ja niitä on pyritty etsimään sekä englanniksi että suomeksi eri vuosilta. Tutkimusmenetelmänä on käytetty tapaustutkimusta, jossa tutkittava asia on esimerkki laajemmasta ilmiöstä tai asiasta, joka käyttää hyväkseen erilaisia analyysin keinoja ja viitekehyksiä (Vuori 2021). Tutkimuksen tapauksena on Espoon kaupungin palvelutuotekokonaisuuden nykyinen käyttö ja sen kehittäminen operatiivisen päätöksenteon tukemisessa suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta. Tapaustutkimuksen keskiössä on työn empiirinen osuus, jossa aineistona on käytetty puolistrukturoituja haastatteluja sekä kohdeorganisaation omista tietokannoista löytyneitä dokumentteja.

1.4 Työn rakenne

Työ koostuu kuudesta pääluvusta. Työ alkaa johdannolla, joka alustaa aiheen käsittelyä kertomalla lähtökohdat tutkimuksen ajankohtaisuudelle, tutkimuksen tavoitteen, rajauksen sekä käytetyt aineistot ja tutkimusmenetelmät. Toinen luku on työn teoreettinen osuus, joka koostuu yhdeksästä alaluvusta. Ensimmäinen alaluku käsittelee työn teoreettisen viitekehyksen rakentumista teorian perusteella yleisesti. Toinen alaluku käy lyhyesti läpi kohdeorganisaation rakennetta teoreettisesti. Seuraavat kaksi alalukua keskittyvät palveluiden tuotteistukseen. Teoriassa määritellään tuotteistus yleisesti sekä tunnistetaan tuotteistusprosessin

keskeiset vaiheet eri lähteiden perusteella. Lisäksi tarkastellaan motiiveja tuotteistukseen kohdeorganisaation kannalta. Seuraavat kolme alalukua keskittyvät kustannuslaskennan käsittelyyn, josta tarkastellaan aluksi kustannuslaskentaa yleisesti kohdeorganisaation näkökulmasta. Tästä siirrytään suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan ja perehdytään sen eri menetelmiin sekä siihen, miten sitä voisi hyödyntää operatiivisessa päätöksenteossa.

Kolmannessa luvussa käydään läpi tapaustutkimuksen toteutusta. Luku alkaa kohdeorganisaation esittelemisellä ja etenee käytettyjen tutkimusmetodien läpikäyntiin sekä aineiston keräämis- ja analyysiprosessien kuvaamiseen. Neljännessä luvussa tarkastellaan tutkimustuloksia haastatteluiden ja kohdeorganisaation dokumenttien analysoinnin perusteella. Aluksi esitellään palvelutuotekokonaisuuden nykytilanne teoreettisesti sekä sen käyttöä organisaatiossa. Tämä jälkeen edetään haastatteluiden perusteella nousseisiin kehittämiskohteisiin. Viides luku vetää tutkimuksen analyysin yhteen esittelemällä johtopäätökset ja arvioimalla tutkimuksen luotettavuutta sekä jatkotutkimustarpeita. Kuudes luku on työn yhteenveto. Taulukossa 1 on kuvattu tutkimuksen rakennetta input/output -kaavion avulla.

Taulukko 1. Työn rakenne.

Input	Luku	Output
Työn taustatiedot ja muu yleinen informaatio sekä tutkimusmenetelmät	Johdanto	Lähtökohdat, tavoitteet, rajaukset, aineistot sekä tutkimusmenetelmät työlle.
Teoreettiset lähteet kuntaorganisaatiosta, palveluiden tuotteistamisesta, kustannuslaskennasta julkisella sektorilla ja sen roolista tukemassa operatiivista päätöksentekoa	Palveluiden tuotteistus ja kustannuslaskenta kunnissa	Ymmärrys kuntaorganisaation ominaispiirteistä, palveluiden tuotteistamisesta ja motiiveista, tuotteistamisprosessin avainkohdista sekä kustannuslaskennasta julkisella sektorilla tukemassa operatiivista päätöksentekoa.
Työn teoriaosuuden tulokset, kohdeorganisaation taustatiedot, työn lähtökohdat ja tutkimusmenetelmät	Tutkimuksen toteutus	Ymmärrys kohdeorganisaation taustoista, tutkimusdatasta, sen keräyksestä ja analyysistä.
Työn teoriaosuuden tulokset, teoreettinen viitekehys ja empiirinen aineisto	Palvelutuotekokonaisuus kohdeorganisaatiossa	Tulokset palvelutuotekokonaisuuden nykytilanteesta kohdeorganisaatiossa sekä esiin nousseet kehityskohteet empiirisen aineiston analyysin perusteella pohjautuen teoreettiseen viitekehykseen.
Teorian ja empiirisen tutkimuksen tulokset	Johtopäätökset	Johtopäätökset, tutkimuksen luotettavuus ja jatkotutkimustarpeet.
Työn johtopäätökset	Yhteenveto	Vastaukset tutkimuskysymyksiin.

2 Palveluiden tuotteistus ja kustannuslaskenta kunnissa

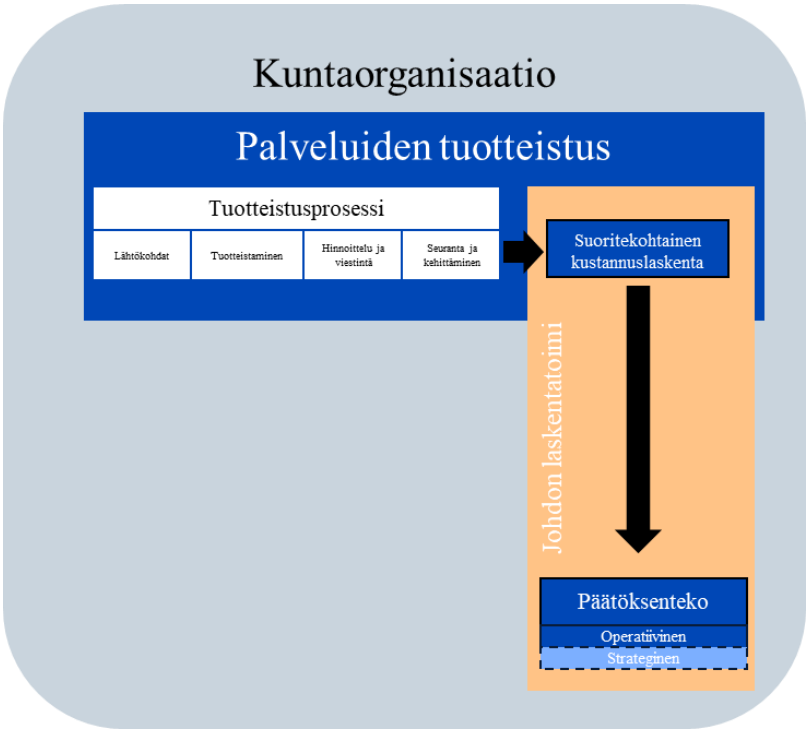
Luvussa luodaan tutkimukselle teoreettinen viitekehys kirjallisuuskatsauksen avulla näyttämällä, miten ja mistä näkökulmista aihetta on aiemmin tutkittu (Hirsjärvi et al. 2007, s. 117). Koska kohdeorganisaatio on kunta, tulee aluksi ymmärtää kuntaorganisaation rakenne. Näin palveluiden tuotteistuksen ja kustannuslaskennan käsittelyssä voidaan huomioida kohdeorganisaatio riittävän hyvin. Tästä edetään käsittelemään palveluiden tuotteistuksen määritelmää sekä motiiveja tieteellisten artikkeleiden ja Kuntaliiton julkaisujen näkökulmista. Tämä lisää ymmärrystä siitä, miten palveluiden tuotteistus määritellään niin tieteellisesti kuin myös kohdeorganisaation toimintaympäristöön liittyvissä asiantuntijajulkaisuissa mahdollisimman laajan ymmärryksen saamiseksi. Tästä siirrytään tuotteistusprosessien tarkasteluun. Tuotteistusprosesseista tunnistetaan tärkeimmät elementit ja niitä tarkastellaan yksityiskohtaisemmin. Lopuksi käsitellään vielä kustannuslaskentaa ja operatiivista päätöksentekoa.

2.1 Teoreettinen viitekehys

Kuntaorganisaation rakennetta lähestytään Mintzbergin (1979) organisaatiorakenteen kautta mukaillen Mäki-Lohiluoman ja Hartikaisen (1993) sekä Ranniston (2005) sovelluksia. Työn teoreettinen viitekehys muodostuu palveluiden tuotteistuksen ja johdon laskentatoimen ympärille. Palveluiden tuotteistuksesta edetään johdon laskentatoimen käsittelyyn kustannuslaskennan kautta, joka toimii yhdistävänä tekijänä teoreettisen viitekehyksen muodostamisessa. Kustannuslaskennassa päähuomio keskittyy suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan. Wirtzin, Fritzen, Jaakkolan, Gelbrichin ja Hartleyn (2021, s. 415) tutkimuksen viitekehys liittää hinnoittelun avainelementiksi palveluiden tuotteistukseen. Hinnoittelu puolestaan sitoo kustannuslaskennan osaksi palveluiden tuotteistusta: monissa kustannuslaskennan perusoppikirjoissa tuotteen tai palvelun kustannusten ymmärtäminen on tärkeässä osassa niiden hintaa määritettäessä (Bhimani et al. 2015, s. 344; Atrill & McLaney 2009, s. 154).

Tutkimuksessa erotetaan myös strateginen ja operatiivinen päätöksenteko toisistaan niiden välisen yhteyden ymmärtämiseksi, mutta työn rajauksen puitteissa keskitytään ensisijaisesti operatiiviseen päätöksentekoon. Teoreettisessa käsittelyssä tuodaan esiin kohdeorganisaation näkökulma. Lisäksi kohdeorganisaatiota tarkastellaan teoreettisesti. Tämä luo

ymmärryksen palveluiden tuotteistuksesta ja sen yhteydestä kustannuslaskentaan sekä kustannuslaskentatiedon hyödyntämiseen operatiivisessa päätöksenteossa kohdeorganisaation kontekstissa, joka tukee työn empiiristä osaa nykyisen palvelutuotekokonaisuuden analysoinnissa ja kehittämiskohteiden tunnistamisessa. Työn teoreettinen viitekehys on esitetty kuvassa 1.



Kuva 1. Työn teoreettinen viitekehys.

Palveluiden tuotteistuksen määritelmää ja motiiveja tarkastellaan pääasiassa Wirtzin et al. (2021), Harkosen, Tolosen ja Haapasalon (2017) sekä Harkosen, Haapasalon ja Hannisen (2015) tutkimusten kautta. Tuotteistusprosessia lähestytään Valmisen ja Toivosen (2012), Torkkelin, Salmen, Ojasen, Länkisen, Laaksolahden, Hännisen ja Hallikaan (2005), Vaattovaaran (1999) sekä Sipilän (1996) esittämien tuotteistusprosessien perusteella. Lisäksi tarkasteluun tuodaan sisältöä kuntaliiton julkaisujen, erityisesti Tynin et al. (2012), Kolehmaisen (2007) sekä Holman ja Lahtisen (1995) artikkeleiden kautta. Vaikka kuntaliiton julkaisut eivät ole varsinaisia tieteellisiä artikkeleita, niiden sisältö on kuitenkin luotettavaa asiantuntijatietoa, joka tuo kohdeorganisaation näkökulmasta teoreettiseen tarkasteluun arvokasta sisältöä. Tästä syystä niitä on teoriassa päätetty käyttää lähteinä harkiten.

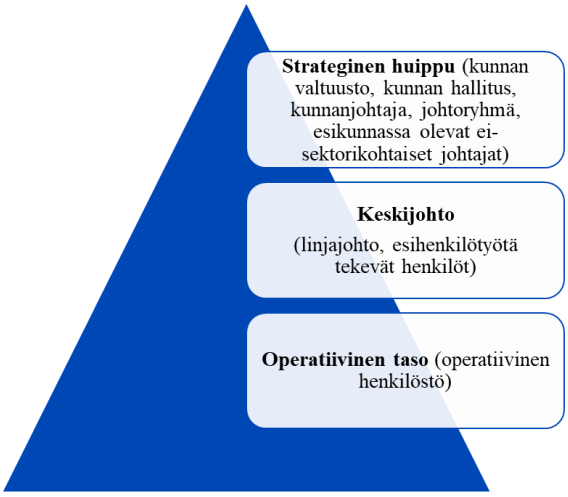
Kustannuslaskentaa yleisesti sekä suoritekohtaisesti käsitellään erityisesti Ikäheimon et al. (2019), Järvenpään, Länsiluodon, Partasen ja Pellisen (2017), Bhimanin et al. (2015) sekä Atrillin ja McLaneyn (2009) teosten kautta. Prowlen (2021) teoksen avulla käsitellään kustannuslaskennan roolia julkisen sektorin organisaatioiden päätöksenteossa. Kohdeorganisaation näkökulmaa tuodaan muun muassa Rogosicin (2021) sekä Hyndmanin ja Lapsleyn (2016) tutkimusten avulla ja tähän liittyen sivutaan uuden julkisjohtamisen käsitettä, joka liittyy olennaisesti johdon laskentatoimen omaksumiseen julkisella sektorilla. Kustannuslaskennan käyttöä kohdeorganisaation näkökulmasta lähestytään erityisesti Szolnon (2024), Tóthin (2022), Gosselinin ja Journeaultin (2022), Rogosicin (2021), Bertonin, De Rosan ja Dražić Lutilskyn (2017), Mohrin (2015), Dražić Lutilskyn, Vašičekin ja Vašičekin (2012) sekä Verbeetenin (2011) tutkimusten kautta. Nämä tarjoavat monipuolisen katsauksen niin kustannuslaskennan hyödyntämiseen yleisesti kuin myös operatiivisen johtamisen näkökulmasta. Teoreettisen osuuden lopuksi työssä tuodaan esimerkkinä Turun kaupungin pilottihanke yleisten alueiden ylläpidon tuotteistusmallin ja kustannusten vertailun rakennemallin rakentamisesta, joka on esitelty Helinin, Surakan, Niukon ja Sepän (2015) kirjoittamassa Kuntaliiton raportissa. Esimerkki nähtiin relevantiksi tuoda työn teoreettiseen osuuteen, jotta voidaan nähdä, miten työn teoreettisessa viitekehyksessä käsiteltyjä asioita on käytännössä toteutettu kohdeorganisaation kontekstissa.

2.2 Kuntaorganisaatio

Useimmissa maailman maissa on tyypillisesti jonkin tasoinen paikallishallinto (*local government*), joka on vastuussa laajasta valikoimasta paikallispalveluita ja toimii maan hallinnon alaisuudessa. Paikallispalvelut ovat julkisia palveluita, jotka ovat näkyvimpiä tavallisille kansalaisille. (Prowle 2021, s. 8) Spicker (2009, s. 974) määrittelee julkisten palveluiden tarkoittavan kansalaisten, perheiden ja yhteisöjen palvelemista palveluita ja tavaroita tarjoamalla. Julkiset palvelut eivät ole palveluita perinteisen palveluiden määritelmän mielessä, joka erottaa ne valmistavan teollisuuden tuotteista, vaan niiden määritelmän keskiössä on kyky palvella kansalaisia (Spicker 2009, s. 974). Tieteen termipankki antaa esimerkeiksi julkisista palveluista Suomessa koulutuksen, terveydenhoidon, sosiaalihuollon, kuluttajaneuvonnan, yleisen turvallisuuden ylläpidon ja liikenneväylien kehittämisen (Tieteen termipankki 2024). Suomessa paikallishallinnossa on vain yksi taso, jota kutsutaan kunnaksi. Kansainvälisesti myös perinteistä kuntaa pienemmät hallinnon tasot sekä laajemmat

itsehallintoyksiköt ovat monesti oikeudellisessa mielessä kuntia, ja ne kuuluvatkin tavallisesti saman kunnallislainsäädännön piiriin. (Heuru, Mennola & Ryynänen 2011, s. 21) Tässä työssä kunnalla tarkoitetaan Suomen perustuslaissa ja kuntalaissa määritettyä kuntaa ja kansainvälisesti puhuttaessa viitataan paikallishallintoon. Suomessa on vuonna 2024 yhteensä 309 kuntaa, joista 108 käyttää itsestään kaupunki -nimitystä ja 201 kunta -nimitystä (Suomen kuntaliitto 2024).

Tienari ja Harviainen (2020, s. 8–9) toteavat kuntien ja kaupunkien olevan erityisiä johdettavia, koska niiden toimintaa kehystää johtamisjärjestelmä, josta päättävät kuntalaiset ja poliitikot. Niiden toiminnalle asetetaan puitteet lainsäädännön toimesta ja niillä on laajoja velvoitteita, joita yksityisillä yrityksillä ei ole. Jatkuva muutos, uudistaminen ja myllerrys kuvaavat niiden toimintaa. Siksi kaupunkien ja kuntien organisaatiorakenne on monimutkainen. Maailman tunnetuimpiin strategiatutkijoihin kuuluva Henry Mintzberg (1979, s. 18–34) kuvaa organisaatioiden muodostuvan viidestä toiminnallisesta osasta: toiminnan ydin, strateginen huippu, keskijohto, teknostruktuuri (suunnittelu ja kehittäminen) ja tukihenkilöstö. Mäki-Lohiluoma ja Hartikainen (1993) sekä Rannisto (2005) soveltavat Mintzbergin viisijakoa ja kuvaavat tutkimuksissaan kuntaorganisaation muodostuvan kolmesta osasta. Tämä on esitetty kuvassa 2.



Kuva 2. Kuntaorganisaation rakenne (mukaillen Mäki-Lohiluoma & Hartikainen 1993, s. 15–16 sekä Rannisto 2005, s. 21–22).

Strateginen huippu asettaa kunnalle tavoitteita ylimpänä johtoelimenä. Se vastaa toiminnasta kunnan omistajille ja huolehtii, että kunta toimii asettamiensa tavoitteiden mukaisesti. Kunnan tapauksessa omistajat muodostuvat kuntalaisia edustavasta valtuustosta. Valtuuston lisäksi strategiseen huippuun kuuluvat valtuuston valitsema kunnanhallitus sekä kaupunginjohtaja, kaupungin johtoryhmä ja muut hallinnollisessa roolissa olevat johtajat. Keskijohtoon kuuluvat johtajat, jotka ovat yhteydessä sekä operatiiviseen toimintaan että strategiseen huippuun. Heidän vastuullaan on ohjata ja kehittää toimintaa sekä arvioida tehokuutta, mutta he eivät juurikaan itse osallistu varsinaiseen operatiiviseen tekemiseen. Operatiivinen taso tuottaa palveluita ja tuotteita kuntalaisten tarpeisiin. Tähän kuuluvat kaikki ne henkilöt, joiden toiminta liittyy suoraa lopputuotteiden ja -palveluiden valmistamiseen. (Mäki-Lohiluoma & Hartikainen 1993, 15–16).

2.3 Tuotteistaminen ja motiivit

Jotta palveluiden tuotteistamisen voisi ymmärtää kokonaisuutena, on sitä ja sen motiiveja syytä tarkastella eri lähteiden näkökulmista. Harkonen, Haapasalo ja Hanninen (2015, s. 70) toteavat artikkelissaan, että tieteellinen keskustelu palveluiden tuotteistamisesta vaikuttaisi olevan rajattua ja kärsivän syvällisyyden puutteesta. Ongelmaksi nähdään myös puute kattavasta viitekehyksestä palveluiden tuotteistamiseen liittyen, jota voisi hyödyntää laajasti eri toimialoilla. Wirtz, et al. (2021) pyrkivät vastaamaan tähän kokoamalla tieteellisten artikkelien määritelmiä palveluiden tuotteistamisesta yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Wirtz et al. (2021, s. 412) määrittelevät palveluiden tuotteistamisen ”prosessiksi, jonka tarkoituksena on muuntaa erilaisia palveluita konkreettisiksi ja hyvin määritellyiksi palvelutuotteiksi erilaisten keinojen sekä työkalujen avulla”.

Jaakkola, Orava ja Varjonen (2009, s. 1) toteavat, että tuotteistamiselle ei ole yhtä yleistä määritelmää. Kirjassaan Jaakkola et al. (2009, s. 1) määrittelevät tuotteistuksen kuitenkin tarkoittavan ”uusien ja olemassa olevien palveluiden määrittelyä, systematisointia ja ainakin osittaista vakiointia, joka voi kohdistua yrityksen sisäisiin sekä asiakkaalle näkyviin prosesseihin”. Sipilä (1996, s. 47–49) jakaa palveluiden tuotteistamisen ulkoiseen ja sisäiseen tuotteistamiseen: ulkoinen tuotteistus liittyy asiakkaille näkyvien palveluelementtien kuvaamiseen ja kiteyttämiseen, kun taas sisäinen tarkoittaa palvelutuotannon kuvaamista ja yhdenmukaistamista. Tähän kuuluu palveluprosessin, toimintatapojen ja vastuiden kuvaamista

sekä määrittämistä (Sipilä 1996, s. 47–49). Harkonen, Tolonen ja Haapasalo (2017, s. 9) kuvaavat palvelutarjonnan määrittämisen, palveluprosessin selventämisen ja dokumentoinnin olevan pakollisia osia palveluiden tuotteistuksessa. Harkonen et al. (2017, s. 13) mukaan palveluiden tuotteistus saattaa sisältää myös erilaisia tekniikoita, kuten suunnittelua, työmenetelmien kuvaamista, modularisointia ja asiakashyödyn arviointia.

Wirtz et al. (2021, s. 415) ehdottavat, että tuotteistetun palvelun pitäisi olla määritelty, brändätty ja hinnoiteltu. Nämä kolme ominaisuutta tekevät palvelutuotteesta hyvin määritellyn, jotta asiakkaan saama lisäarvo on helppo tunnistaa (Wirtz et al. 2021, s. 415). Wirtzin ja Lovelockin (2016, s. 124) mukaan palvelutuotteen tulisi sisältää kaikki aineelliset ja aineettomat elementit, jotka liittyvät palvelun suorituskykyyn. Palvelutuote koostuu heidän mukaansa kolmesta elementistä: ydintuotteesta, lisäpalveluista ja toimitusprosessista. Ydintuote on se, jota asiakkaat ovat pohjimmiltaan ostamassa. Lisäpalvelut ovat ydintuotteeseen liittyviä oheispalveluita, jotka helpottavat ydinpalvelun käyttöä, lisäävät sen laatua ja mahdollistavat erottautumisen kilpailijoista. Niin ydin- kuin tukipalveluille tulee määrittää toimitusprosessi eli keino saada palvelu asiakkaalle. (Wirtz & Lovelock 2016, s. 124–127)

Wirtz et al. (2021, s. 418) toteavat hyvin määriteltyjen palvelutuotteiden tuovan hyötyjä useille sidosryhmille. Selkeästi kuvattu palvelutuote auttaa asiakasta ymmärtämään, mitä ominaisuuksia palvelu sisältää ja mihin hinnoittelu perustuu. Erityisesti palveluiden kohdalla tämä vähentää asiakkaan kohtaamaa riskiä. Fyysisiin tuotteisiin verrattuna palvelut eroavat laadullisesti enemmän eri tarjoajien välillä, jolloin asiakkaiden on vaikeampi tietää mitä odottaa (Laroche, McDougall, Bergeron & Yang 2004). Tämä helpottaa myös palveluiden markkinointia sekä auttaa palvelun myyjiä ymmärtämään mitä myydään, joka voi parantaa heidän suorituskykyään. Tuotteistus mahdollistaa myös palveluiden tuottamisen yhdenmukaisemmin ja näin ylläpitämään korkeaa laatua, joka on sidoksissa parempaan asiakastyytyväisyyteen. Palveluiden yhdenmukainen tuotantomuoto auttaa myös saavuttamaan skaalaetuja lisätessä palvelutuotannon määrää. (Wirtz et al. 2021, s. 418–419) Lehtonen, Järvi ja Tuominen (2015, s. 181) ovat samoilla linjoilla palveluiden tuotteistamisen motiiveista ja nostavat merkittävimmiksi tekijöiksi yhtenäistämisen sekä toistettavuuden, joiden avulla palveluiden laatu pysyy korkealla, myynti helpottuu ja synergiaedut ovat helpommin saavutettavissa. Myös ymmärrys palveluiden sisällöstä helpottuu.

Kuntaorganisaatioihin liittyvässä kirjallisuudessa palveluiden tuotteistuksen määritelmä mukailee osittain edellä esitettyjä tutkimuksia, mutta myös muita tekijöitä painotetaan.

Asiakas- ja markkinointinäkökulmien lisäksi Tyni et al. (2012, s. 160) kuvaavat kirjassaan *Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille* tuotteistuksen liittyvän ensisijaisesti tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja omien palveluiden kustannusrakenteen ymmärtämiseen. ”Jos itse tuotettuja palveluita aiotaan kilpailuttaa, oman tuotannon vertaaminen markkinoilta saataviin palveluihin on mahdotonta, ellei oman toiminnan osa-alueiden ja niiltä syntyvien tuotteiden kustannuksia tunneta” (Tyni et al. 2012, s. 161). Kunnat saavat ostaa suurimman osan palveluistaan myös ostopalveluina muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta (Heuru et al. 2011, s. 197). Tyni et al. (2012, s. 163) mainitsevat tuotteistuksen olevan merkittävää myös kunnan sisäisessä laskennassa, jossa tuotteistus mahdollistaa toiminnan vertailun eri kuntien tai yksiköiden välillä: ”Tuotekohtainen kustannustieto tukee johdon päätöksentekoa toimialatasolla toiminnan tehokkuuden lisääjänä sekä ylempänä hierarkiassa resurssienjakotilanteessa”. Tuotteiden ja palveluiden omakustannusarvojen tuntemista voidaan hyödyntää myös budjetoinnissa (Tyni et al. 2012, s. 163).

Kuntaorganisaatioihin liittyvässä kirjallisuudessa motiiviksi tuotteistukselle tuodaan myös sen rooli tilaaja-tuottaja-mallin mahdollistajana kunnan sitä toteuttaessa (Junnila & Fredriksson 2012). Tilaaja-tuottaja-mallilla tarkoitetaan julkisten palveluiden tuotannon organisoimista niin, että palvelun tilaajan ja tuottajan rooli erotetaan toisistaan (Melin 2007, s. 23). Kaupankäynti ei ole mahdollista, jos ostettavaa asiaa ei ole määritelty tarkasti, jonka vuoksi palvelujen tuotteistus ja kunnan palvelutuotannon tunteminen ovat kyseisen toimintatavan edellytys (Junnila & Fredriksson 2012, s. 22). Kolehmainen (2007, s. 40–42) toteaa palveluiden tuotteistamisen tilaaja-tuottaja-mallissa mahdollistavan siirtymisen tuotekohtaiseen budjetointiin, jossa kustannuksia seurataan tarkemmalla tasolla. Tämän kuvataan mahdollistavan toiminnan tehostumisen joko niin, että samoilla kustannuksilla saadaan aikaan enemmän suoritteita tai sama määrä suoritteita saadaan alhaisemmilla kustannuksilla (Kolehmainen 2007, s. 41–42). Taulukkoon 2 on koottu määritelmiä ja motiiveja palveluiden tuotteistukselle tieteellisistä artikkeleista ja Kuntaliiton julkaisuista.

Taulukko 2. Palveluiden tuotteistuksen määritelmiä ja motiiveja.

Palveluiden tuotteistuksen määritelmä	Motiivit palveluiden tuotteistukselle	Lähde
Tieteelliset artikkelit		
Prosessi, jonka tarkoituksena on muuntaa erilaisia palveluita konkreettisiksi ja hyvin määritellyiksi palvelutuotteiksi erilaisten keinojen sekä työkalujen avulla.	• Helpottaa markkinointia • Parantaa myyntiä • Helpottaa palveluiden skaalaamista ja synergiaetujen saamista • Nostaa palveluiden laatutason yhtenäisyyttä • Helpottaa yrityksen tarjonnan viestimistä niin sisäisesti kuin ulkoisille asiakkaillekin • Auttaa työntekijöitä ja asiakkaita ymmärtämään paremmin palveluiden sisältöä • Parantaa tuotannon tehokkuutta	Wirtz et al. (2021, s. 412, 418-419)
Prosessi, jossa analysoidaan tarve, määritellään ja yhdistetään sopivat elementit, aineettomat tai aineelliset, palvelutuotteiksi, jotka ovat standardoituja, toistettavia ja ymmärrettäviä.		Harkonen, Haapasalo ja Hanninen (2015, s. 70-71, 74)
Palvelutarjonnan standardointi ja sen tekeminen aikaisempaa aineellisemmaksi lisäämällä siihen aineellisia komponentteja.		Elia, Gnoni ja Torense (2019, s. 1-3)
Toiminta, jossa palveluyritykset tarjoavat enemmän tuotteita muistuttavia ratkaisuja systematisoimalla palveluiden komponentteja.		Nagi (2013, s. 104)
Kuntaliiton julkaisut		
Palvelutoiminnan jäsentämistä suoritteiksi ja suoritteiden yhdistelemistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Tuotteelle on määriteltävä sisältö, käyttötarkoitus, laatu ja hinta.	• Markkinointi tehostuu • Tuotteiden kehittäminen helpottuu • Palvelutuotannon tehokkuus ja kannattavuus paranevat • Päätöksenteko (esim. budjetointi) helpottuu • Tietoisuus kustannuksista paranee • Kustannusvertailujen tekeminen paranee • Tilaaja-tuottaja-mallia on mahdollista toteuttaa • Sisäinen laskutus helpottuu	Tyni et al. (2012, s. 160-163)
Palvelutuotannon kehittämistä asiakkaan tarpeita vastaavaksi ja tuotannon kustannustietoisuuden lisäämistä.		Kolehmainen (2007, s. 38, 40)

Taulukkoon koottujen määritelmien perusteella tässä tutkimuksessa tuotteistus määritellään seuraavalla tavalla:

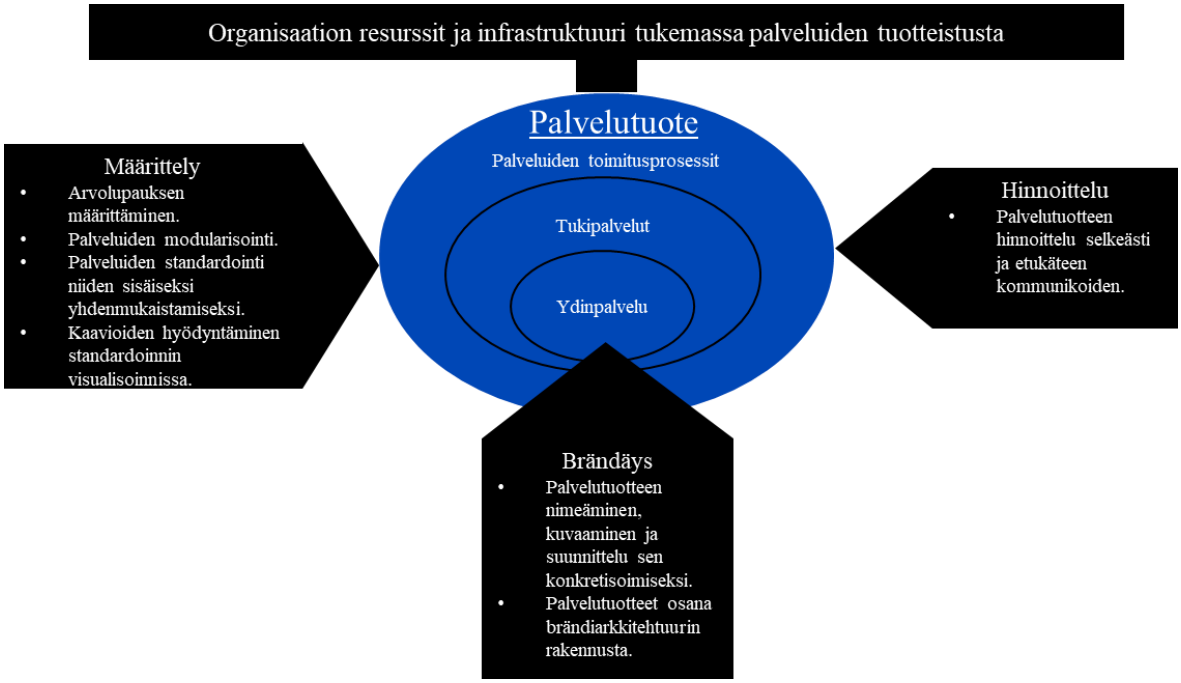
Tuotteistaminen on prosessi, jonka tarkoituksena on palveluiden muuntaminen konkreettisiksi ja standardoiduiksi palvelutuotteiksi, joille voidaan määrittää sisältö, käyttötarkoitus ja kustannukset.

Koottujen lähteiden perusteella niin tieteellisissä artikkeleissa kuin kuntaorganisaatioihin liittyvissä julkaisuissa yleiset motiivit palveluiden tuotteistukseen liittyvät palveluiden tehokkuuden, laadun ja läpinäkyvyyden paranemiseen sekä helpompaan markkinointiin, jotka lisäävät myyntiä ja kannattavuutta. Kuntaorganisaatioihin liittyvissä julkaisuissa keskitytään erityisesti tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja sitä kautta parempaan kustannusten vertailtavuuteen, kustannusrakenteen ymmärtämiseen ja toiminnan tehostamiseen. Tässä viitattiin myös kuntien käytännön toimintamalleihin, kuten sisäiseen laskutukseen, tilaaja-tuottaja-malliin sekä oman palvelutuotannon kilpailuttamiseen.

2.4 Osa-alueet ja prosessit

Wirtz et al. (2021) kuvaavat tuotteistuksen avainelementtien liittyvän kiinteästi aikaisemmin mainittujen kolmen tuotteistettua palvelua kuvaavan kriteerin ympärille (määritelty, brändätty ja hinnoiteltu). Ensimmäisenä tulisi määritellä, mitä asiakkaalle halutaan tehdä ja miten tämä voidaan saavuttaa. Tähän kuuluu kiinteästi arvolupauksen määrittäminen, palvelujen modularisointi ja standardointi (Harkonen et al. 2017, s. 20; Jaakkola 2011, s. 224–227). Arvolupauksen määrittäminen auttaa palveluiden erilaistamisessa ja räätälöimisessä tietylle asiakassegmentille. Modularisointi tarkoittaa palvelun jakamista yksinkertaisempiin osiin, mikä mahdollistaa sen järjestämisen tehokkaasti ja helpottaa palvelun sisällön ymmärtämistä. Standardointi mahdollistaa palvelun muokkaamisen yhtenäisemmäksi, mikä tehostaa sen tuottamista ja parantaa skaalautuvuutta. (Wirtz et al. 2021, s. 415–417) Tämä sisältää tyypillisesti palveluprosessissa toistuvien elementtien tunnistamista ja kehittämistä, joiden tukena voi käyttää esimerkiksi vuo- tai prosessikaaviota (Lehtonen et al. 2015, s. 164).

Toinen merkittävä osa palveluiden tuotteistusta on brändäys (Wirtz et al. 2021, s. 417). Tähän kuuluvat palvelutuotteen nimeäminen, kuvaaminen ja suunnittelu, jotta se olisi helpommin ymmärrettävissä ja tunnistettavissa. Palvelutuotteiden brändäys kuvataan kiinteäksi osaksi koko organisaation brändiarkkitehtuurin rakentamista, jossa organisaatiolla on oma brändi ja palvelutuotteet ovat luontevasti osana organisaatiosta saatavan brändimielikuvan rakentamista. Myös palvelutuotteiden hinta tulee olla määritelty ja kommunikoitu selkeästi. Palveluiden tuotteistus vaatii tyypillisesti uusia tukiresursseja organisaatiolta, jotka mahdollistavat palveluiden tuotteistamisprosessin onnistumisen. (Wirtz et al. 2021, s. 418) Näihin voi kuulua erilaisia työkaluja, malleja ja materiaaleja, kuten dokumenttipohjia, prosessikaavioita, tietokantoja ja analyysitapoja (Harkonen et al. 2017). Merkittävimpiä elementtejä palveluiden tuotteistukseen liittyen on havainnollistettu kuvassa 3. Kuvassa on huomioitu myös Wirtzin ja Lovelockin (2016) määrittelemät palvelutuotteen komponentit, joihin viitattiin työssä aikaisemmin.



Kuva 3. Palveluiden tuotteistukseen liittyvät avainelementit (mukaillen Wirtz et al. 2021, s. 417 sekä Wirtz & Lovelock 2016).

Varsinaisia tuotteistusmalleja on alan kirjallisuudessa esitetty useita, joista voidaan tunnistaa palveluiden tuotteistuksen pääelementtejä. Valminen ja Toivonen (2012, s. 287) loivat tutkimuksessaan palveluiden tuotteistusprosessin yhdistäen asiakaskeskeisen näkökulman sekä organisaation sisäiset tehtävät KIBS-yritysten (*knowledge intensive business services*) näkökulmasta. Ennen varsinaisen tuotteistuksen aloittamista prosessin tulisi alkaa asiakasinformaation keräämisellä, jota hyödynnetään varsinaisessa tuotteistuksessa (Valminen & Toivonen 2012, s. 287). Torkkeli et al. (2005, s. 28) lähestyvät tuotteistusprosessia toteamalla sen olevan hyvin tapauskohtaista, jonka vuoksi varsinaisen tuotteistamisprosessin tarkka määrittäminen on hankalaa. Yleisesti ottaen on kuitenkin mahdollista nostaa esille tekijöitä, joita tulisi huomioida palveluiden tuotteistamisessa (Torkkeli et al. 2005, s. 28).

Myös Torkkeli et al. (2005, s. 28) mukaan ennen varsinaista tuotteistusta on tehtävä taustatyötä. Tätä he kutsuvat vaatimusten määrittelyksi. Tässä tulee huomioida organisaation oma toiminta, asiakastarve sekä ulkoiset rajoitteet. Oman toiminnan huomioimiseksi palveluiden tuotteistamisen aloittaminen vaatii myös ylimmän johdon huomion. (Torkkeli et al. 2005, s. 28) Sipilä (1996, s. 124) on määritellyt kirjassaan *Asiantuntijapalveluiden tuotteistaminen* yleisen tason minimivaiheet tuotteistamisprosessille. Ennen varsinaista tuotteistamista tulisi analysoida ja suunnitella omaa tuotevalikoimaansa ja laatia tämän pohjalta tuoteluettelo.

Pelkkä oman osaamisen kuvaaminen yleisellä tasolla ei siis riitä vaan on pystyttävä kuvaamaan se tuotteiden muodossa. Tuoteluettelo kannattaa rakentaa alusta alkaen asiakasta ajatellen ja pitää se tarpeeksi yksinkertaisena, esimerkiksi laatimalla maksimissaan neljä tuoteryhmää, joista jokaisessa on kolmesta neljään tuotetta. (Sipilä 1996, s. 50–51, 58–59)

Varsinainen palveluiden tuotteistus lähtee Valmisen ja Toivosen (2011, s. 287) mallissa liikkeelle tuotteistettavien palveluiden roolin ymmärtämisellä niitä valittaessa: on ymmärrettävä tuotteistettavien palveluiden rooli osana organisaation strategiaa sekä miten ne tyydyttävät asiakkaiden tarpeita. Vaattovaara (1999, s. 41–51) on tutkinut väitöskirjassaan palveluiden tuotteistusprosessia insinööritoimistojen tuottamien palveluiden näkökulmasta. Ensimmäisenä vaiheena esitetään tuotteistettavien palveluiden valintaa. Valinnan tarkoituksena on tunnistaa ja valita palvelut, jotka ovat soveltuvia tuotteistettavaksi. Tähän tulisi olla määritelty kriteerit. Tuotteiden valinta on jaettu vielä kolmeen tarkempaan vaiheeseen: liiketoiminta-alueiden palveluiden erittelyyn, tuotteistukseen sopivien palveluiden tunnistamiseen ja sopivien tuotteiden valintaan jatkokehitystä varten. Tuotteistettavaksi sopivat palvelut tulisivat olla organisaation oman toiminnan ytimessä ja tukemassa strategian toteutumista. Mahdollisia tuotteistettavia palveluita voi olla hyvinkin paljon eikä kaikkia kannata tuotteistaa vaan tulisi lähteä liikkeelle oman toiminnan kannalta merkityksellisimmistä palveluista. (Vaattovaara 1999, s. 41–51)

Toisena varsinaisen tuotteistuksen vaiheena Valminen ja Toivonen (2012, s. 287) esittävät analyysivaiheen, jossa valittuja palveluita tulisi arvioida suhteessa markkinaan. Vaattovaaran (1999, s. 52–65) mukaan tuotteistettavien palveluiden valinnan jälkeen tulisi valittuja palveluita analysoida suhteessa omiin kyvykkyyksiin, asiakkaan kokemaan arvoon ja tarpeeseen sekä markkinoiden luonteeseen. Tähän kuuluu potentiaalisen asiakaskunnan tarpeiden arviointia sekä pohdintaa siitä, mitä lisäarvoa tuotteistettavaksi valittu palvelu voisi tuottaa asiakkaille. On myös tarpeellista arvioida markkinaa, kuten kilpailijoiden roolia sekä markkinan elinkaaren kehitystä. Oman toiminnan kannalta on välttämätöntä tunnistaa omat kyvykkyydet ja kuinka ne tukevat valitun palvelun menestymistä. Analyysin perusteella tulee pystyä vastaamaan kysymykseen, toimiiko valittu palvelu itsenäisenä tuotteena vai tarvitseeko se toimimiseen tukea muilta palveluilta. Analyysin perustana voi käyttää esimerkiksi SWOT-analyysiä. Tämän perusteella rakentuu syvällinen ymmärrys tuotteistettaviksi valittujen palveluiden liiketoimintapotentiaalista sekä lopullinen konsepti tuotteistettavien palveluiden kokonaisuudesta. (Vaattovaara 1999, s. 52–65)

Kolmantena vaiheena Valminen ja Toivonen (2012, s. 287) esittävät palveluprosessin määrityksen, joka tulisi esittää yksityiskohtaisena prosessimallina. Tästä on esimerkkinä palveluketjuanalyysi (*service blueprinting*), jossa palvelun eri osien liittyminen toisiinsa kuvataan yksityiskohtaisesti viidellä komponentilla. Näitä ovat asiakkaalle näkyvä palvelutila, asiakkaan toiminta, asiakaspalveluhenkilöstön näkyvä toiminta, asiakaspalveluhenkilöstön asiakkaalle näkymätön toiminta sekä tukiprosessit. (Bitner, Ostrom & Morgan 2008, s. 72) Vaattovaara (1999, s. 65–75) kutsuu tätä palvelupaketin muodostamiseksi, joka määrittelee palvelutuotteen sisällön asiakastarpeiden perusteella. Yksi vaihtoehto palvelutuotteen sisällön määrittämisessä on jakaa se moduuleihin eli erillisiin komponentteihin, joista palvelutuote muodostuu. Vaattovaaran (1999, s. 65–75) tutkimuksessa modularisointia hyödynnettiin jakamalla palvelutuotteet tarkemmiksi palvelumoduuleiksi. Moduulit ryhmiteltiin jokaisen palvelutuotteen sisällä sen mukaan, kuvasivatko ne palvelutuotteen toteutumisen kannalta ydinpalveluita, välttämättömiä tukipalveluita vai vapaaehtoisia tukipalveluita, jotka eivät välttämättä ole kriittisiä palvelutuotteen ydintarkoituksen toteutumiseksi. (Vaattovaara 1999, s. 65–75)

Neljäntenä vaiheena Valmisen ja Toivosen (2011, s. 287) mukaan on tarvittavien resurssien analysointi. Vaattovaaran (1999, s. 61–62) mallissa resurssien arviointi tapahtuu kakkosvaiheessa, jossa tuotteistettavien palveluiden tiimoilta tehdään syväluotaavaa analysointia monesta näkökulmasta. Vaattovaara (1999, s. 75–92) esittää viimeiseksi vaiheeksi implementointiprosessin luomisen palvelutuotteiden käytäntöön saattamiseksi. Implementointiprosessi luodaan palvelutuotteen jokaiselle määritetylle komponentille. Prosessi voidaan jakaa kolmeen osaan: palvelutuotteen perusta, yhteistyöprosessi asiakkaan ja palveluntarjoajan kesken sekä palvelun tuotteistusprosessi. Perusta sisältää palvelutuotteen muuttumattomat osat, kuten suunnittelukriteerit ja työkalut implementointia varten. Yhteistyöprosessi kuvaa palveluntarjoajan ja asiakkaan välistä tarpeellista vuorovaikutusta implementoinnin aikana. Palvelun tuotteistusprosessi sisältää implementoinnin ne osat, jotka eivät sisällä suoraa osallistumista asiakkaalta. Vaattovaara (1999, s. 75–92)

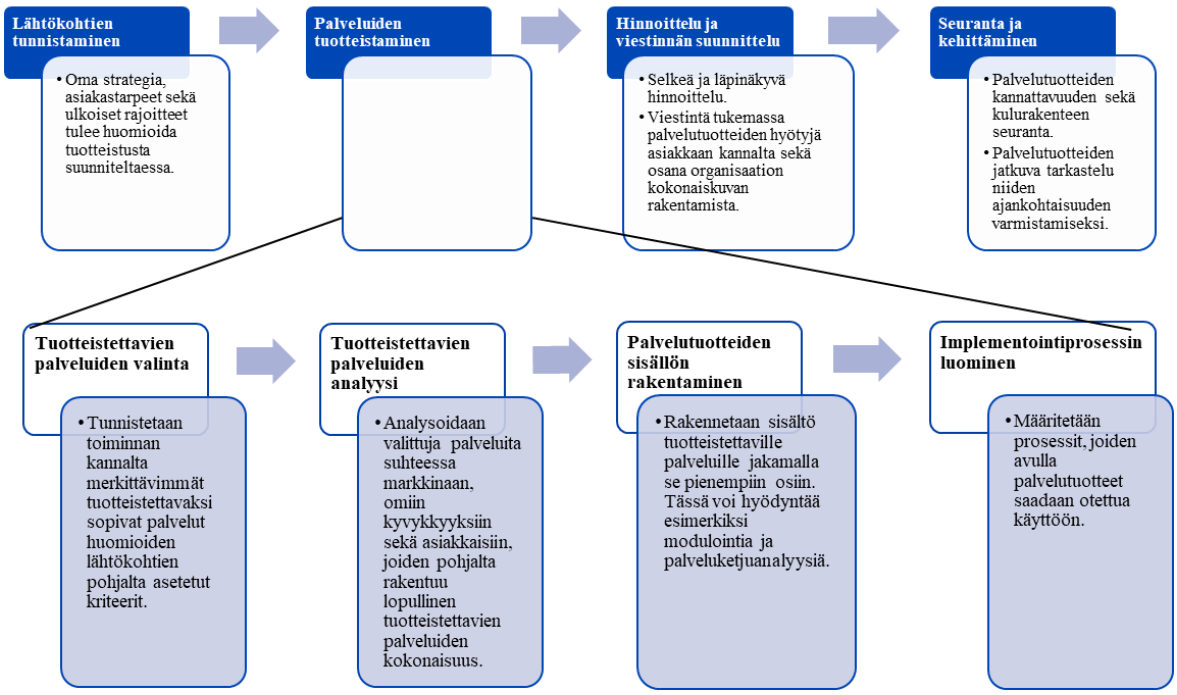
Torkkelin et al. (2005, s. 29) mallissa varsinainen palvelutuotteiden rakentaminen on vain yksi vaihe prosessissa, ja se perustuu edellä tehtyyn vaatimusten määrittelyyn. Palvelutuotteiden rakentaminen noudattelee Vaattovaaran (1999, s. 41–92) tuotteistusprosessia alkaen tuotteistettavien palveluiden valitsemisella ja edeten palvelutuotteiden sisällön sekä niiden käytäntöön saattamisen määrittämiseen. Tuotteistettavien palveluiden valintaa tulisi

taustoittaa oman toiminnan analyysillä, ja palvelutuotteiden määrittämisessä ehdotetaan hyödynnettävän Vaattovaaran (1999) mallista tuttua modularisointia. Sipilän (1996, s. 60) mukaan varsinainen tuotteistusohjelma voidaan päättää tuoteluettelon laadinnan jälkeen. Tuoteluettelon pohjalta tulisi päättää, mitä tuoteluettelon palveluita otetaan mukaan tuotteistukseen ja miksi (Sipilä 1996, s. 60, 130). Tuotteistuksen apuvälineenä voidaan käyttää tuotekuvauksia, jotka ovat teknillisiä ja markkinallisia kuvauksia palvelutuotteesta ja sen kehittämisestä. Niissä kuvataan muun muassa palvelutuotteen markkina, kohderyhmä, asiakashyöty, sisältö ja kustannukset. (Sipilä 1996, s. 35–36)

Kun palvelutuotteet on rakennettu, tulisi ne Torkkelin et al. (2005, s. 30) mukaan testata asiakkaan kanssa ennen varsinasta lanseeraamista. Tämän todetaan kuitenkin olevan palveluiden luonteen vuoksi usein hankalaa, joten käytännön elämässä se jää useimmiten pois. Jos testaus asiakkaan kanssa ei ole mahdollista, kannattaa ainakin kysyä asiakkaan näkemyksiä palvelutuotteen sopivuudesta. Torkkeli et al. (2005, s. 30) Tästä Torkkeli et al. (2005, s. 30) etenevät palvelutuotteiden hinnoitteluun ja brändäykseen, jotka myös Wirtz et al. (2021, s. 417) tunnistivat tärkeiksi elementeiksi palveluiden tuotteistamisen viitekehyksessään (katso kuva 3). On tärkeää, että hinnoittelu otetaan esille jo tuotteistamisvaiheessa (Torkkeli et al. 2005, s. 30). Myös Sipilän (1996, s. 124) tuotteistamisprosessin minivaiheissa hinnoittelu nostetaan tärkeäksi elementiksi. Asiakastyön tueksi tarvitaan hinnoittelustrategia ja asiakkaan tulisi kyetä vertaamaan hintaa saamaansa hyötyyn (Sipilä 1996, s. 79). Brändäyksen tulisi keskittyä palveluprosessin suunnitteluun sekä johtamiseen, jotta palvelutuotteet olisivat kiinteä osa koko organisaation brändin muodostusta. Varsinaisen markkinointisuunnitelman rakennus sekä viestiminen ovat myös tärkeitä, ja tässä tulisi korostaa asiakkaan saavuttamia hyötyjä. (Torkkeli et al. 2005, s. 30)

Viimeisenä vaiheena Torkkeli et al. (2005, s. 31) tunnistavat palvelutuotteiden seurannan ja kehityksen. Palvelutuotteiden kannattavuutta sekä kulurakennetta tulisi kyetä seuraamaan ja suorituskyvyn analysointijärjestelmiä tulisi kehittää vastaamaan näitä tiedontarpeita. Myös itse palvelutuotteita tulisi kehittää jatkuvasti asiakkaan tarpeita vastaaviksi ja poistaa niitä palvelutuotteita käytöstä, jotka ovat vanhentuneet. (Torkkeli et al. 2005, s. 31; Vaattovaara 1999, s. 103) Valminen ja Toivonen (2012, s. 287) korostavat suorituskykymittariston rakentamisen tärkeyttä, jotta tuotteistettavien palveluiden kehitystä voidaan mitata. Valmisen ja Toivosen (2011, s. 287) mukaan palveluiden tuotteistuksella voidaan helpottaa tarjottavien palveluiden viestintää ja markkinointia kuten työssä jo aiemmin mainittiin palveluiden

tuotteistuksen motiivien kohdalla. Edellä käsiteltyjen lähteiden perusteella tunnistettiin tuotteistusprosessin keskeiset vaiheet, jotka on koottu kuvaan 4.



Kuva 4. Palveluiden tuotteistusprosessi (Valminen & Toivonen 2012; Vaattovaara 1999; Torkkeli et al. 2005; Sipilä 1996).

Kuntaliiton julkaisuissa mainitaan, että jo varsinaisen tuotteistuksen valmisteluvaiheessa olisi tärkeä huomioida kustannuslaskennan rooli. On tärkeä muun muassa selvittää, mitä palveluita tuotetaan, millä tasolla eri palveluiden kustannuksia kerätään jo tällä hetkellä ja mitä resursseja palvelut käyttävät. Myös kustannusten laskentamenetelmien käyttöä on pohdittava jo tässä vaiheessa, sillä valittujen laskentatapojen käyttö voi vaikuttaa palvelutuotteiden muodostamiseen. (Tyni et al. 2012, s. 165) Holma ja Lahtinen (1995, s. 37) kuvaavat tärkeäksi myös selvittää, miten muissa kunnissa tuotteistusta on mahdollisesti jo tehty sekä tutustua aiheeseen liittyvään kirjallisuuteen ja koulutuksiin.

Tyni et al. (2012, s. 165) esittävät ryhmittelyn jonkin toiminnallisen ominaisuuden perusteella keinoksi palvelutuotteiden muodostamiseen kuntaorganisaatiossa. Näitä voi olla esimerkiksi palvelun tarkoitus ja kohderyhmä, palvelutarve, palvelun toteutustapa tai palvelun toteuttaja (Tyni et al. 2012, s. 165). Holma ja Lahtinen (1995, s. 37) painottavat tuotehierarkian laatimista, joka koostuu palvelutarveryhmistä, tuoteryhmistä, tuotteista ja suoritteista. Tätä voidaan hyödyntää palvelutuotteiden muodostamisessa, kun osataan tunnistaa eri

mahdollisuudet lähestyä tuotteistusta. Tyni et al. (2012, s. 167) ja Melin (2007, s. 23) kuvaavat laatukriteerien määrittelyn tärkeäksi tuotteistuksen kannalta. Tämä mahdollistaa tuotannon laadun seurannan ja kehittämisen. Eri laatuiset palvelutuotteet tulisi jakaa eri ryhmiin, jotta kustannukset voidaan kohdistaa oikein eri tuotteille. (Tyni et al. 2012, s. 167) Holma ja Lahtinen (1995, s. 38) mainitsevat markkinoinnin olevan tärkeää myös kuntaorganisaatiossa erityisesti oman toiminnan läpinäkyvyyden saavuttamiseksi, vaikka varsinaista tuotteiden myyntiä ei tapahtuisikaan. Viimeisenä Holma ja Lahtinen (1995, s. 38) mainitsevat tuotteiden jatkuvan kehittämisen ja seurannan asiakastarpeisiin vastaamiseksi, mikä ei voi onnistua ilman toimivaa tilastointi-, kirjanpito- ja kustannuslaskentajärjestelmää. Varsinaisen tuotteistuksen jälkeen alkaa tuotekohtaisten kustannusten laskentaprosessi (Tyni et al. 2012, s. 164).

2.5 Kustannuslaskenta julkisella sektorilla

Bertoni et al. (2017, s. 110) kuvailevat kustannuslaskennan päätehtäviksi kustannuksiin ja prosesseihin liittyvän tiedon tuottamisen organisaation sisäisille sidosryhmille, erityisesti johdolle. Kustannus tarkoittaa tuotannontekijän rahassa mitattua käyttöä tai kulutusta. Se eroaa kirjanpidon käsitteistä kulu ja meno. Meno syntyy, kun tuotannontekijä vastaanotetaan ja kulu on puolestaan vastaanotetun tuotannontekijän hankintamenosta tilikaudelle jaksotettu osa. (Ikäheimo et al. 2019, s. 131) Julkisella sektorilla laskentatoimi on historiallisesti rajoittunut pakolliseen kirjanpitoon, mutta järjestelmien kehityksen myötä oman toiminnan tehokkuuden seuraaminen on kasvanut ja kustannuslaskennan rooli noussut (Rogosic 2021, s. 201–213). Ydinroolissa on ollut suoriteperusteisen kirjanpidon omaksuminen, mitä ilman kehittyneitä kustannuslaskentamenetelmiä ei olisi mahdollista omaksua. Suoriteperusteisuus mahdollistaa resurssien oikea-aikaisen ja kokonaisvaltaisen seurannan laadukasta päätöksentekoa varten. (Jovanović, Dražić Lutilsky, Vašiček 2019, s. 3761–3763; Rogosic 2021, s. 213)

Monissa maissa julkinen sektori on uudistanut kustannuslaskentajärjestelmiään 2000-luvun alussa osana tavoitetta parantaa julkisten varojen tehokasta käyttöä (Joannidès de Lautour 2018, s. 207). Keskeisenä teemana näissä uudistuksissa on ollut johtamisen käytäntöjen oppiminen yksityiseltä sektorilta. Tätä ideologiaa on kutsuttu myös uuden julkisjohtamisen opiksi (*New Public Management*), joka syntyi tarpeesta uudistaa perinteistä julkishallintoa,

joka oli elintason nousun ja kasvaneen palvelutarpeen takia muuttunut raskaaksi ja tehottomaksi. Uuden julkisjohtamisen keskiössä on ajatus siitä, että tietyn asian johtamiseksi, tulee sitä pystyä myös mittaamaan. (Joannidès de Lautour 2018, s. 207; Hood 1995, s. 93–94; Osborne 2010, s. 3) Hyndmanin ja Lapsleyn (2016) mukaan uuden julkisjohtamisen opit ovat nykyään osana julkisen sektorin normaalia toimintaa, johon liittyen palveluiden hankinta yksityiseltä, kilpailuttaminen ja suorituskyvyn mittaaminen ovat itsestään selviä asioita. Tästä huolimatta julkinen sektori painii edelleen kustannustehokkuuteen liittyvien haasteiden parissa pitäen yllä myös tämän tutkimuksen relevanttiutta (Hood & Dixon 2016, s. 424–426).

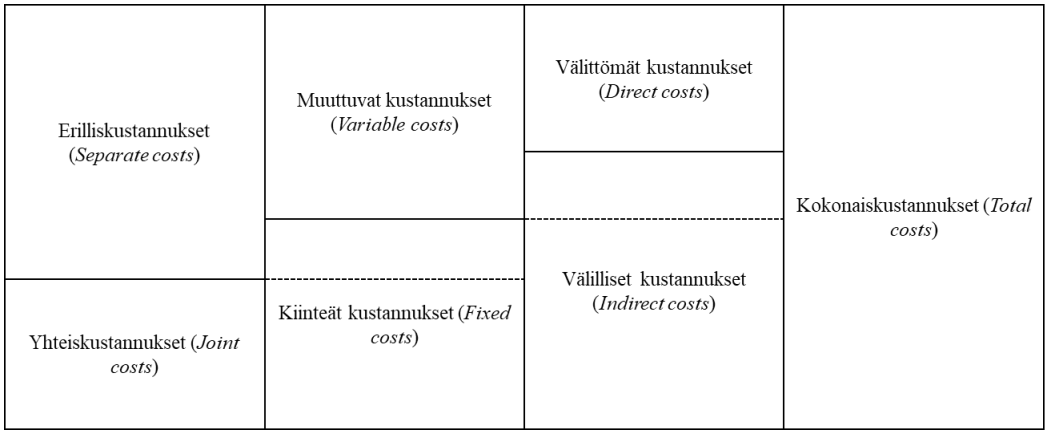
Tuottavuuden mittaaminen on välttämätöntä kuntien toiminnan kannalta. On tiedettävä mitä eri asiat ja toiminnot maksavat sekä mitkä niiden vaikutukset ovat kokonaistaloudellisesti. (Valkeinen & Vuorento 2017, s. 75) Kustannustiedon on kuvattu olevan tässä tärkeässä roolissa, koska se tarjoaa tietoa kustannusten vähentämiseen, toimintojen järjestelemiseen sekä toiminnan tehostamiseen (Verbeeten 2011, s. 504). Kustannuslaskennan avulla voidaan seurata kustannuksia tuote- ja palvelukohtaisesti, mikä voi auttaa operatiivisen päätöksenteon tukemisessa esimerkiksi palveluiden hinnoista ja tuotantomääristä päätettäessä. Toisaalta se mahdollistaa myös toiminnan ohjaamisen strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. (Flury & Schedler 2006, s. 229)

Vaikka kustannuslaskentaa voidaan pitää relevanttina julkisella sektorilla, esittää kirjallisuus sen hyödyntämiselle monia haasteita. Tóth (2022, s. 36) toteaa kustannusanalyysien olevan jo lähtökohtaisesti vähemmän hyödynnettyjä julkisella sektorilla verrattuna yksityiseen sektoriin. Julkinen sektori tuottaa enimmäkseen palveluita, joille on luonnostaan hankalampi kohdistaa kustannuksia verrattuna fyysisiin tuotteisiin niiden aineettomuudesta ja laatuvaihteluista johtuen. Lisäksi palvelut ovat usein hyvin työvoimaintensiivisiä sekä käyttävät paljon välillisiä kustannuksia, mikä tekee niiden kustannusten kohdistamisesta monimutkaista. (Tóth 2022, s. 36) Lainsäädäntö myös pakottaa julkisen sektorin tuottamaan tiettyjä palveluita, kun taas yksityisellä sektorilla tällaista vaatimusta ei ole (Mihaiu et al. 2010, s. 133). Julkisen sektorin kustannusrakenne ei myöskään ole yhtä joustava kuin yksityisellä ja usein toiminta-asteen laskiessa ei henkilöstömäärää ole mahdollista vähentää (Budding & Schoute 2015, s. 110). Vaikka jatkuvasti kasvaneet kustannushaasteet ovat saaneet julkisen sektorin omaksumaan aikaisempaa enemmän kustannushallintamenetelmiä, on matkaa yksityiseen sektoriin edelleen (Chew & D. Eggers 2018).

Julkisen sektorin tuottamilla palveluilla on usein pidemmän tähtäimen sosiaalisia hyötyjä, joita on hankala mitata rahassa. Näihin kuuluvat esimerkiksi terveydenhuolto ja opetus. Myös mahdollinen osaamisen ja resurssien puute voi vaikeuttaa kustannuslaskennan implementointia. Tarvittava tieto voi olla saatavilla, mutta sitä ei silti välttämättä käytetä päätöksenteossa. Tämä erityisesti siksi, koska julkisella sektorilla ei ole samanlaista kannustinta tehostaa toimintaa kuin yksityisellä sektorilla. Julkisella sektorilla ei ole yksityisen sektorin kaltaisia kaupallisia tavoitteita ja kilpailullista asemaa. (Alqudah, Mansor & Salleh 2022, s. 4) Tätä on pyritty korjaamaan tietyissä tapauksissa yksityistämällä julkisella rahoituksella tuotettuja palveluita (Brogaard & Helby Petersen 2022, s. 794). Toisaalta Brogaard ja Helby Petersen (2022, s. 796) argumentoivat, että julkiset palvelut voivat olla hankalia yksityistää niiden monimutkaisuuden vuoksi. Tämä voi asettaa haasteita niiden yksityiskohtaiseen määrittämiseen tehdessä sopimusta ulkoisen palveluntarjoajan kanssa. Myös yksityistämisprosessista aiheutuvat kustannukset voivat heikentää siitä haettavia taloudellisia hyötyjä (Brogaard & Helby Petersen 2022, s. 796). Tóthin (2022, s. 37) mukaan kustannuslaskentaa tulisi julkisella sektorilla kohdentaa vain niihin toimintoihin, joissa sen käyttö nähdään järkeväksi. Näihin nimetään yksittäisten palveluiden kustannustehokkuuden vertaileminen muihin vastaavanlaisiin organisaatioihin sekä päätöksenteko ulkoistamisen ja oman tuotannon välillä (Tóth 2022, s. 37).

2.6 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Jotta kustannuslaskenta ohjaisi päätöksentekoa, on olennaista tietää, paljonko tietty asia, kuten tuote, laite, palvelu tai prosessi, maksaa. Näitä kutsutaan laskentakohteiksi ja niiden laskentaa suoritekohtaiseksi kustannuslaskennaksi (*product costing*). (Bhimani et al. 2015, s. 31; Ikäheimo et al. 2019, s. 138) Laskentakohteiden kustannuslaskennassa on huomioitava, mitä kustannuksia laskentaan otetaan sekä miten ne kohdistetaan (Joannidès de Lautour 2018 s. 208). Tärkeässä osassa on myös ymmärtää kustannusten erilaiset luonteet (Bhimani et al. 2015, s. 34). Toiminnan kustannuksia voidaan jakaa useaan kategoriaan riippuen organisaation tavoitteista (Reider 2011, s. 9). Kuvassa 5 on esitetty tyypillisimpiä kustannusten luokittelutapoja ja niiden välisiä suhteita.



Kuva 5. Kustannusten luokittelutapoja (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 55).

Ikäheimo et al. (2019, s. 135) kuvaavat erilliskustannusten olevan jonkin tuotteen, palvelun tai vastaavan tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia, jotka jäisivät pois, mikäli laskentakohteen tuottaminen tai myyminen lopetettaisiin. Esimerkkinä mainitaan tuotteen valmistamiseen liittyvät raaka-aineet. Yhteiskustannukset puolestaan ovat useammalle laskentakohteelle yhteisiä, eikä tuotantomäärien muuttaminen vaikuta niiden määrään. Näistä esimerkkejä ovat kiinteistövuokra, lämmitys ja vartiointi. (Ikäheimo et al. 2019, s. 136) Muuttuvat kustannukset vaihtelevat toiminnan volyymin perusteella ja kiinteät kustannukset puolestaan eivät (Atrill & McLaney 2009, s. 56). Kiinteät kustannukset ja yhteiskustannukset rinnastetaan usein toisiinsa kuten myös muuttuvat sekä erilliskustannukset (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 59). On kuitenkin hyvä huomata, että ne eivät ole tismalleen sama asia ja kaikki erilliskustannukset eivät välttämättä ole muuttuvia. Esimerkiksi tiettyyn laskentakohteeseen kohdistuvat palkat voivat olla erilliskustannuksia: ne ovat olemassa vain laskentakohteenkin ollessa olemassa mutta eivät välttämättä muutu toiminnan volyymin mukaan ollen samalla kiinteitä.

Välittömät kustannukset liittyvät tiettyyn laskentakohteeseen ja ne voidaan kohdistaa sille suoraan kustannustehokkaalla tavalla. Välillisiä kustannuksia ei pysty kohdentamaan suoraan laskentakohteille kustannustehokkaasti, joten niiden kohdentamiseen tarvitaan laskennallisia menetelmiä. (Bhimani et al. 2015, s. 32) Usein toiminnan mukaan muuttuvat kustannukset ovat välittömästi kohdennettavissa, mutta joskus myös välillisiin kustannuksiin saattaa sisältyä muuttuvia kustannuksia (Ikäheimo et al. 2019, s. 135). Tällaisia voisi olla erilaiset tarvike- tai lisäaineet, jotka muuttuvat toiminnan suhteessa mutta, joita ei voi yksiselitteisesti kohdistaa tietylle laskentakohteelle. Prowle (2021, s. 104) esittää mallin, jossa kustannukset jaetaan relevantteihin ja epärelevantteihin kustannuksiin (*relevant costing)*.

Mallin mukaan päätöksenteon tulisi perustua vain niihin kustannuksiin, joihin kyseisellä päätöksentekotilanteella on vaikutusta (Prowle 2021, s. 104). Tarkastelemalla kuvassa 5 esitettyä kustannusten luokittelua, relevantteihin kustannuksiin kuuluvat kaikki erilliskustannukset.

Järvenpää et al. (2017, s. 71–76) jakavat kustannuslaskentaprosessin kolmeen päävaiheeseen: kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan sekä suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan. Erityyppisten kustannusten kehitystä seurataan yleensä kustannuslajeittain. Kustannuslajilaskenta hyödyntää usein organisaatioissa kirjanpidon tilijärjestelmää, jossa kustannukset kirjataan siinä oleville tileille. Suurten organisaatioiden järjestelmissä saattaa olla tuhansiakin tilejä, jolloin erilaisten kustannusten kehitystä voidaan seurata hyvinkin tarkalla tasolla. (Ikäheimo et al. 2019, s. 137) Taulukossa 3 on kuvattu kustannusten ryhmittelyä Järvenpään et al. (2017, s. 73) mallin perusteella, jossa ryhmittely pohjautuu organisaation valmistamien suoritteiden tarvitsemiin tuotannontekijöihin ja niiden sisältämiin kustannusryhmiin.

Taulukko 3. Kustannusten ryhmittely lajeittain (mukaillen Järvenpää et al. 2017, s. 73).

Tuotannontekijät	Kustannusryhmät
Työsuoritukset	• Palkat • Lakisääteiset henkilösivukulut • Vapaaehtoiset henkilösivukulut
Aineet	• Ainekustannukset
Lyhytvaikutteiset tuotannonvälineet	• Tarvikkeet • Vuokrat • Valaistus- ja energiakustannukset • Kuljetuskustannukset
Pitkävaikutteiset tuotannonvälineet	• Poistot • Korkokustannukset • Vakuutuskustannukset

Kustannuspaikkalaskennassa euromääräiset kustannuslajit siirretään kustannuspaikoille (Järvenpää et al. 2017, s. 90). Kustannuspaikka on organisaation pienin erillinen yksikkö, jonka kustannuksia seurataan ja kerätään erikseen (Atrill & McLaney 2009, s. 110). Ikäheimon et al. (2019, s. 136) mukaan kustannuspaikkojen yhtenä tehtävänä on toimia suoritekohtaisen kustannuslaskennan välivaiheena, jossa kustannukset kohdistetaan lopullisille laskentakohteille eli suoritteille. Kustannuslaskennassa tulisi aina pyrkiä kohdistamaan kustannukset niille laskentakohteille, jotka ne ovat todellisesti aiheuttaneet. Tätä kutsutaan aiheuttamisperiaatteen noudattamiseksi. (Ikäheimo et al. 2019, s. 136) Välittömien kustannusten kohdistaminen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti on kohtuullisen helppoa. Kertomalla

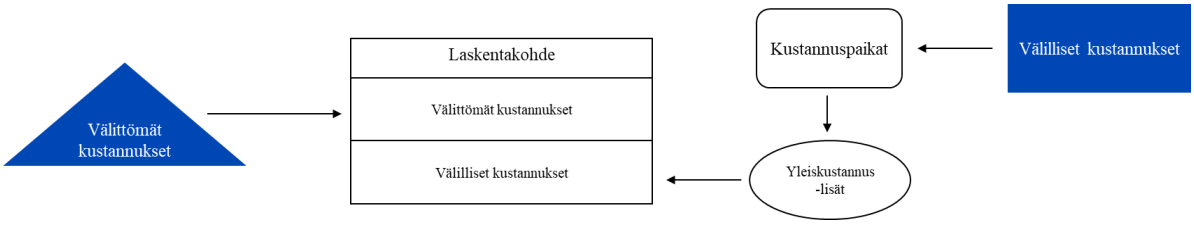
suoritteen aikaansaamiseksi tarvittavien tuotannontekijöiden määrät niiden yksikkökustannuksilla, saadaan tietoa, paljonko yhden suoritteen valmistaminen kuluttaa välittömiä kustannuksia. (Järvenpää et al. 2017, s. 72, 90) Välillisten kustannusten kohdistaminen on usein haastavampaa, koska niiden aiheuttamisyhteys ei ole yleensä yhtä selkeä (Bhimani et al. 2015, s. 31).

Olennaisena osana suoritekohtaista kustannuslaskentaa on sekä laskentakohteen kokonaiskustannusten että yksikkökustannusten laskenta. Yksikkökustannusten laskennassa laskentakohteen kokonaiskustannukset jaetaan sillä suoritemäärällä, joka kustannukset on aiheuttanut (Bhimani et al. 2015, s. 37). On tärkeä päättää, mitä kustannuksia halutaan ottaa mukaan yksikkökustannusten laskentaan (Ikäheimo et al. 2019, s. 138). Tässä voidaan hyödyntää suoritekohtaisia kalkyyleja. Minimikalkyyli huomioi vain muuttuvat kustannukset, jotka voivat olla välittömiä tai välillisiä (Järvenpää et al. 2017, s. 114; Atrill & McLaney 2009, s. 123). Keskimääräis- ja normaalikalkyyli ottavat huomioon sekä kiinteät että muuttuvat kustannukset. Normaalikalkyyli huomioi kiinteät kustannukset normaalin toiminta-asteen mukaisesti ja muuttuvat toteutuneen toiminnan perusteella, kun taas keskimääräiskalkyyli huomioi molemmat toteutuneen toiminnan perusteella. (Järvenpää et al. 2017, s. 114–117) Minimikalkyyli soveltuu tilanteeseen, jossa muuttuvien kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on suuri, jolloin laskentakohteen kustannusten arvioimiseksi riittää pelkkien muuttuvien kustannusten huomiointi. Jos näin ei ole, voidaan vaihtoehtoisesti käyttää keskimääräis- tai normaalikalkyylia. Koska normaalikalkyylissä kiinteät kustannukset huomioidaan normaalin toiminta-asteen mukaan, eivät toiminta-asteen muutokset vaikuta kiinteiden kustannusten osuuteen yksikkökustannuksista sitä käytettäessä. (Ikäheimo et al. 2019, s. 138–139)

2.6.1 Perinteiset menetelmät

Bhimani et al. (2015, s. 57) jakavat perinteisen suoritekohtaisen kustannuslaskennan kahteen perustyyppiin: lisäyslaskentaan (*job costing*) ja jakolaskentaan (*process costing*). Jakolaskentaa kuvaillaan yksinkertaiseksi menetelmäksi, jossa laskentakohteen kokonaiskustannusten oletetaan riippuvan suoraan tuotantovolyymista. Siinä tehdä erillistä jakoa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Jakolaskenta soveltuu tilanteeseen, jossa tuotetaan hyvin samanlaisia tuotteita tai palveluita jatkuvan prosessin mukaisesti. (Atrill & McLaney 2009, s. 95–96)

Yksikkökustannukset saadaan jakolaskennan avulla yksinkertaisimmillaan jakamalla organisaation kokonaiskustannukset tuotantomäärällä (Järvenpää et al. 2017, s. 123). Lisäyslaskenta puolestaan soveltuu tilanteeseen, jossa valmistettavat tuotteet ovat lopputuotoksen ja valmistusprosessin osalta toisistaan poikkeavia (Bhimani et al. 2015, s. 57). Menetelmässä kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin, joista välittömät kohdistetaan suoraan laskentakohteille ja välilliset yleiskustannuslisien avulla (Järvenpää et al. 2017, s. 127). Kuvassa 6 on esitetty välittömien ja välillisten kustannusten kohdistamista lisäyslaskennan perusteella.



Kuva 6. Lisäyslaskennan perusprosessi (mukaillen Bhimani et al. 2015, s. 60).

Kustannuspaikat voidaan jakaa pää- ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikan toiminta kohdistetaan lopullisille laskentakohteille. (Atrill & McLaney 2009, s. 111–112) Järvenpää et al. (2017, s. 90) mainitsevat apukustannuspaikkojen tehtäviksi tukea pääkustannuspaikkojen toimintaa sekä huolehtia yrityksen toimintakyvystä yleisesti. Apukustannuspaikkojen kustannukset tulee kohdistaa ensin pääkustannuspaikoille, jotta kaikki välilliset kustannukset saadaan kohdistettua lopullisille laskentakohteille **(**Atrill & McLaney 2009, s. 112). Järvenpää et al. (2017, s. 93) esittävät tähän kaksi menetelmää: vyörytysmenetelmää sekä kiinteiden hintojen laskentamenetelmää. Vyörytysmenetelmässä apukustannuspaikkojen kaikki kustannukset vyörytetään pääkustannuspaikoille sovittujen jakoperusteiden mukaan.

Yksinkertainen vyörytysmenetelmä on vasemmalta oikealle vyöryttäminen. Siinä apukustannuspaikat jaetaan vasemmalta oikealle siten, että äärimmäisen vasemmalle sijoitetaan se kustannuspaikka, jota muut kustannuspaikat veloittavat vähiten, sitten seuraavaksi vähiten veloittava ja niin edelleen. Tämän jälkeen kumuloituneita kustannuksia vyörytetään vasemmalta oikealle kustannuspaikka kerrallaan. Vasemmalta oikealle vyöryttäminen on käytännöllinen mutta epätarkka, koska usein veloituksia pitäisi tehdä osastojen välillä myös vastakkaiseen suuntaan. Tämä ongelma voidaan ratkaista ristiin vyörytyksellä. (Suomala & Lyly-Yrjänäinen 2011, s. 120–122) Kuvassa 7 on kuvattu yksinkertainen esimerkki

vasemmalta oikealle vyörytyksestä. Jakoperusteita ei ole esimerkissä tarkennettu, mutta ne voisivat olla esimerkiksi pinta-aloja, käyttötunteja tai vastaavia riippuen kustannuspaikkojen luonteesta.

Välilliset kustannukset	Kustannuspaikat					
Kustannuslajit	Apukustannuspaikat			Pääkustannuspaikat		
Muuttuvat kustannukset	1	2	3	1	2	Yhteensä
Palkat						
Palkan sivukulut						
Apuaineet						
Työkalut						
Energia						
Ylläpito						
Kiinteät Kustannukset						
Tarvikkeet						
Vuokrat						
Poistot						
Korot						
Vakuutukset						
Yhteensä	400	180	800	1200	200	2780
		40	160	80	120	
		220				
			132	44	44	
			1092			
				218	874	
Yhteensä				1542	1238	2780

Kuva 7. Vasemmalta oikealle vyöryttäminen (mukaillen Järvenpää et al. 2017, s. 94).

Kiinteiden hintojen menetelmässä määritetään laskutushinnat apukustannuspaikkojen suoritteille ja muita kustannuspaikkoja veloitetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti niiden käyttämien palveluiden määrän perusteella. Näin jokainen kustannuspaikka tietää muilta osastoilta veloitettavat kustannukset sekä omien sisäisten palveluidensa kulutusmäärät. Veloitettavat laskutushinnat harvoin kuitenkaan täsmäävät todellisten kustannusten kanssa, jolloin toteutuneet kustannukset poikkeavat käytetyistä kiinteistä hinnoista. (Järvenpää et al. 2017, s. 93–94)

Pääkustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan lopullisille laskentakohteille yleiskustannuslisien avulla (Ikäheimo et al. 2019, s. 140). Järvenpään et al. (2017, s. 129) mukaan erityisen tärkeää lisäyslaskennassa on miettiä välillisten kustannusten kohdentamisperusteita eli yleiskustannuslisiä. Onkin tärkeä miettiä yleiskustannuslisien vaikutusta laskelmiin sekä niiden käyttömääriä. Suuri määrä erilaisia yleiskustannuslisiä erityyppisten välillisten kustannusten kohdentamiseksi voi parantaa laskennan tarkkuutta, mutta tekee siitä samalla monimutkaisempaa. Yleisesti voidaan sanoa, että yleiskustannuslisien määrittelyssä tulisi

pyrkiä noudattamaan aiheuttamisperiaatetta. (Ikäheimo et al. 2019, s. 140) Bhimani et al. (2015, s. 59) määrittävät yleiskustannuslisien yleisen muodon seuraavalla laskukaavalla:

Yleiskustannuslisä = (*Laskentakauden välilliset kustannukset* / *Laskentakauden suoritemäärä*) (1)

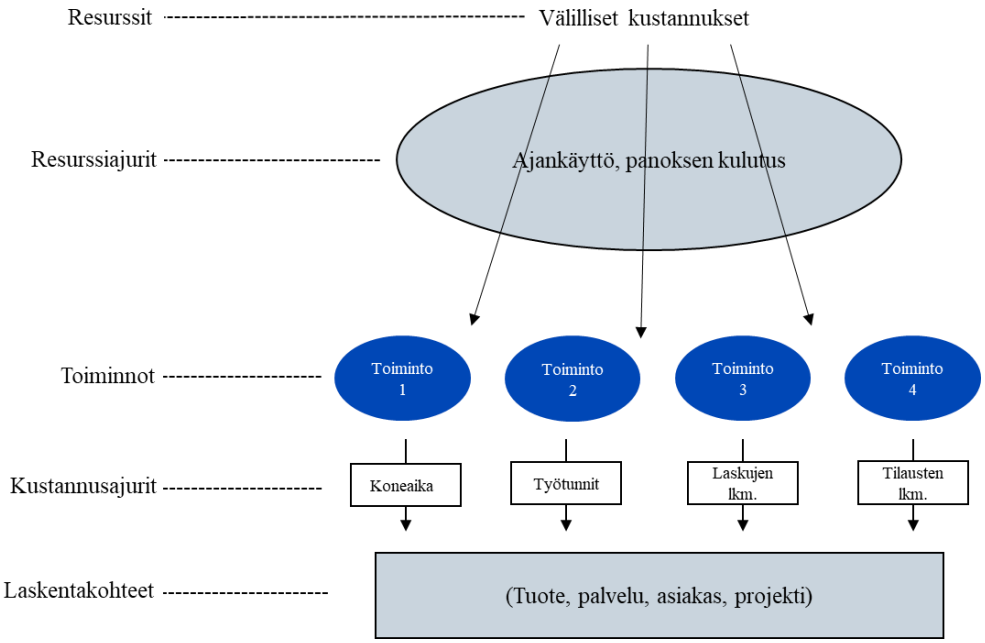
Atrill ja McLaney (2009, s. 101) mukaan yksi suosituimmista tavoista on perustaa välillisten kustannusten jakaminen välittömiin työvoimakustannuksiin. Yleiskustannusten jakamiseen ei kuitenkaan ole olemassa oikeaa tapaa, koska yleiskustannukset eivät suoraan liity mihinkään tuotteeseen tai palveluun. Tästä syytä joudutaan aina tekemään kompromisseja. (Atrill & McLaney 2009, s. 102)

2.6.2 Toimintolaskenta

1980-luvulla nousi enenevissä määrin selkeäksi, että useimpien organisaatioiden ulkoiset ja sisäiset toimintaympäristöt olivat muuttuneet merkittävästi. Tähän liittyi muun muassa kustannusrakenteen muuttuminen suuntaan, jossa välillisten kustannusten osuus oli suhteessa suurempi kuin aiemmin. Perinteistä kustannuslaskentaa kritisoitiin sen kyvyttömyydestä vastata uuden toimintaympäristön tuomiin odotuksiin: se oli suunniteltu ensisijaisesti tilanteeseen, jossa organisaatio tuottaa vain muutamaa palvelua ja välillisten kustannusten osuus on pieni. Tässä tilanteessa perinteinen tapa kohdistaa välilliset kustannukset välittömän työn tai materiaalien perusteella antoi riittävän tarkan tuloksen. Uudessa tilanteessa organisaatiot tuottivat huomattavasti aikaisempaa enemmän erilaisia tuotteita ja oheistoimintoja, kuten markkinointia, jakelua ja kehitystyötä. Tämä sai aikaan vaihtoehtoisen kustannuslaskentatavan, toimintolaskennan (*activity-based costing*), kehityksen. (Prowle 2021, s. 111; Budding & Schoute 2015, s. 107; Cooper & Kaplan 1988)

Ikäheimo et al. (2019, s. 141) kuvailevat toimintolaskentaa lisäyslaskennan sovellukseksi, joka pyrkii noudattamaan aiheuttamisperiaatetta niin pitkälle kuin mahdollista. Toimintolaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille lisäyslaskennan tavoin, mutta välillisten kustannusten kohdentamisessa hyödynnetään toimintoja. Toiminto tarkoittaa tapahtumaa tai työn yksikköä, jolle on määritetty tarkoitus. (Bhimani et al. 2015, s. 318, 833) Välillisten kustannusten kohdistaminen toiminnoille tapahtuu resurssiajureiden avulla, joilla kuvataan eri toimintojen resurssien, kuten ajan, käyttöä (Järvenpää et al. 2017, s. 147). Erilaisten kustannusajurien avulla välilliset kustannukset kohdistetaan toiminnoilta

lopullisille laskentakohteille sen mukaan, miten ne ovat kyseistä toimintoa käyttäneet (Bhimani et al. 2015, s. 319). Kuvassa 8 on havainnollistettu välillisten kustannusten kohdistamista toimintolaskennan keinoin.



Kuva 8. Välillisten kustannusten kohdistaminen toimintolaskennalla (mukaillen Järvenpää et al. 2017, s. 147).

Toimintolaskenta koostuu kaksivaiheisesta laskennasta. Verrattuna perinteiseen lisäyslaskentaan, toimintolaskennassa kustannusten kohdistaminen on tarkempaa. (Järvenpää et al. 2017, s. 148; Atrill & McLaney 2009, s. 140) Perinteisessä lisäyslaskennassa käytetyt kustannuspaikat käsitetään alan kirjallisuudessa kuvaavan yleisemmällä tasolla organisaation rakenteita, kun taas toiminnot liittyvät tarkemmin organisaatiossa tapahtuvaan tekemiseen (Järvenpää et al. 2017, s. 157; Atrill & McLaney 2009, s. 140). Ikäheimon et al. (2019, s. 141) mukaan toimintolaskenta on usein tarkoittanut sitä, että organisaation ”kustannuspaikat on jaettu vastuualueittain pienempiin kokonaisuuksiin, eli on pyritty määrittämään, mitä kaikkea kustannuspaikalla tehdään ja sitten on selvitetty, mitä kukin tekeminen eli toiminto maksaa”. Toimintolaskennassa toimintojen ja kustannusajurien määrittäminen on erittäin tärkeää. Toimintojen tarkkuuden tulisi perustua siihen tarkoitukseen, johon kustannuslaskentajärjestelmä on pohjimmiltaan kehitetty. (Bhimani et al. 2015, s. 318–319)

Kun toimintolaskentaa käytetään operatiivisen toiminnan parantamiseen, kuten tuotteiden hinnoitteluun ja varaston arvostamiseen, on toimintojen tarkka määrittäminen paikallaan.

Kun käyttötarkoitus on enemmän strateginen liittyen esimerkiksi ulkoistamiseen ja tuotantoportfolion analysointiin, voi ydintekemisiin keskittyminen olla järkevämpää. (Järvenpää et al. 2017, s. 157) Atrill ja McLaney (2009, s. 140) toteavat toimintolaskennan olevan käyttökelpoinen erityisesti palveluyrityksille, koska näissä välillisten kustannusten osuus on tyypillisesti suuri. Tämä voidaan nähdä tyypilliseksi piirteeksi julkisella sektorilla toimivissa organisaatiossa (Tóth 2022, s. 36).

2.7 Suoritekohtainen kustannuslaskenta operatiivisessa päätöksenteossa

Mikään organisaatio ei voi toimia tehokkaasti ilman johtamista. Johtamisen tehtävänä on varmistaa, että resurssien käyttö johtaa haluttujen tavoitteiden saavuttamiseen. Tähän liittyy kiinteästi organisaatiossa tehdyt erilaiset päätökset. (Prowle 2021, s. 61, 75) Ikäheimo et al. (2019, s. 126, 130) mukaan kustannuslaskennan yksi päätehtävistä on tuote-, palvelu- ja asiakaskohtaisten kustannusten määrittäminen kokonaiskustannusten ja kannattavuuden ymmärtämiseksi sekä strategisia että operatiivisia päätöstilanteita varten organisaation johdon eri tasoille (Bhimani et al. 2015, s. 3). Prowle (2021, s. 130–134) ja Verbeeten (2011, s. 503) kuvaavat operatiivisen päätöksenteon eroavan strategisesta olemalla relevanttia lyhyemmällä tähtäimellä, kohdistumalla tarkemmin yksittäisiin asioihin sekä olemalla usein samankaltaista eri organisaatioiden kesken. Strategisella päätöksenteolla on kuitenkin myös olennainen rooli operatiivisen päätöksenteon kannalta, sillä se antaa suunnan ja rajoitteet isossa kuvassa, joihin operatiivisilla toimilla pyritään pääsemään (Shirley 1982, s. 265). Tóth (2022, s. 35) on tunnistanut relevantteja alueita, joissa kustannustietoa voidaan käyttää julkisella sektorilla. Nämä on kuvattu taulukossa 4.

Taulukko 4. Relevantteja alueita kustannustiedon hyödyntämiseen julkisella sektorilla (Tóth 2022, s. 35).

Alue	Kuvaus
Suoritekohtainen kustannusanalyysi	Kustannusinformaatio voi olla hyödyllistä arvioitaessa, paljonko tuotteiden ja palveluiden tuottaminen maksaa. Se voi auttaa myös arvioimaan, miten organisaation kannattavuus muuttuu palveluvalikoiman muuttuessa.
Budjetointi	Tarkka tietoisuus kustannuksista parantaa budjetoinnin ennakoitavuutta, jolloin rahoitustarpeiden arviointi on tarkempaa.
Hinnoittelu	Vaikka hinnoittelun tarkoitus on julkisella sektorilla erilaista kuin yksityisellä ja vain osa julkisen sektorin palveluista on erikseen hinnoiteltuja on kustannusinformaatiolla tässä merkittävä rooli.
Tehokkuuden mittaaminen	Kustannusvertailu muihin vastaavanlaisiin organisaatioihin ja oman kustannustehokkuuden ymmärtäminen voi auttaa tehokkuuden parantamisessa. Tämä voi auttaa päättämään, pitäisikö tietty asia tuottaa itse vai ulkoistaa.
Strateginen taloussuunnittelu	Kustannusinformaatio voi auttaa strategisten päätösten arvioinnissa.
Pääomainvestointien arviointi	Julkisen sektorin organisaatioiden pitää allokoida pääomaa investointeihin ja uusiin toimintoihin. Kustannusten hyvä ymmärrys on tärkeää investoidessa pääomaa niin strategisessa mielessä kuin operatiivisiin tehtäviinkin.

Prowle (2021) kuvaa suoritekohtaisella kustannuslaskennalla olevan useita potentiaalisia käyttökohteita julkisella sektorilla. Yksittäisten palveluiden yksikkökustannuksia ja kustannusrakenteita ymmärtämällä voidaan analysoida, paljonko ja mitä resursseja eri palveluiden tuottaminen vaatii, ja miten niiden tuotantomäärät vaikuttavat organisaation kokonaiskustannuksiin. Vertailemalla omaa toimintaa muihin organisaatioihin, voidaan suoritekohtaisen kustannustiedon avulla ymmärtää, miksi vertailtavan organisaation tuottaman palvelun yksikkökustannus on mahdollisesti erilainen omaan tuotantoon verrattuna. (Prowle 2021, s. 94–95) Operatiiviseen päätöksentekoon liittyen tämä tieto voi auttaa tukemaan päätettäessä tuotettavista palveluista, niiden tuotantomääristä sekä tarvittavista resursseista. Tämä voi auttaa myös päättämään ulkoistamisen ja oman tuotannon välillä. Lisäksi palvelun kustannukset tulisi ymmärtää jollain tasolla, jos se hinnoitellaan. (Prowle 2021, s. 131–133)

Szolno (2024, s. 311) toteaa, että julkishallinnossa on tärkeä ymmärtää yksittäisten palveluiden kokonaiskustannukset ja niiden rakenteet. Tämä helpottaa päättämään kustannustehokkuuden näkökulmasta, pitäisikö tiettyä palvelua tuottaa vai ei. Tekemällä vertailua palvelun kustannuksista eri yksiköiden ja muiden kaupunkien välillä eri ajanhetkinä, voidaan tunnistaa kustannuksiin vaikuttavat tekijät ja varmistaa, että palvelun tuottamiseen on varattu aina oikea määrä resursseja. (Szolno 2024, s. 312) Verbeeten (2011) mainitsee tutkimuksessaan Hollannin julkisen sektorin organisaatioista, että kustannusinformaatiota käytetään yleisesti enimmäkseen budjetointiin ja pakolliseen talousraportointiin, mutta muuhun sisäiseen

päätöksentekoon sitä harvemmin käytetään. Tämän arvioitiin myös vaikuttaneen siihen, miksi tutkimustulosten perusteella kustannuslaskennassa kaikkien kustannusten huomiointi ei ollut yleistä eikä kustannuksia kohdistettu tarkalle tuotetasolle. (Verbeeten 2011, s. 501)

Vaikka kustannusinformaation käyttö päätöksenteossa oli vähäistä, joitakin eroja oli havaittavissa eri julkisen sektorin organisaatioiden välillä: esimerkiksi paikallishallinto käytti keskushallintoa enemmän kustannuslaskentaa sisäisen siirtohinnoittelun ja kustannusvertailujen tukena sekä päätettäessä, mitä tuotetaan itse ja mikä ulkoistetaan. Käytön ennustettiin kuitenkin kokonaisuudessaan kasvavan erityisesti kustannuslaskentajärjestelmien teknisen kehityksen myötä. (Verbeeten 2011, s. 502, 504) Rogosicin (2021, s. 223) tutkimuksen mukaan kustannusinformaation käytön määrä päätöksenteossa julkisella sektorilla vaikuttaa sen käyttökelpoisuuteen. Tulosten perusteella kustannusinformaatio on hyödyllisintä kustannusten suunnittelussa ja hallinnassa budjetoinnin kautta ja vähiten hyödyllistä hinnoittelussa (Rogosic 2021, s. 210, 217, 223). Mohr (2015, s. 111) tutki kustannuslaskennan käyttöä 81 yhdysvaltalaisessa kaupungissa, joiden väkiluku oli yli 100 000. Tulosten perusteella kustannuslaskentaa käytetään ensisijaisesti palveluiden hinnoittelussa sekä torjumaan menojen ja tulojen välistä epätasapainoa. Epätasapainon torjunta voi tarkoittaa sellaisten asioiden lopettamista, jotka eivät ole välttämättömiä palveluiden tuottamisen kannalta tai ei-välttämättömien palveluiden tuottamisen lopettamista kokonaan. (Mohr 2015, s. 99)

Arvioitaessa miten suoritekohtaista kustannuslaskentaa tulisi toteuttaa julkisen sektorin organisaatioissa operatiivisen päätöksenteon tukemisen kannalta, esitetään kirjallisuudessa tähän erilaisia ajatuksia. Prowlen (2021, s. 134–144) mukaan erityisesti ulkoistamisen ja oman tuotannon välillä mietittäessä kustannuslaskennassa tulisi huomioida vain relevantit kustannukset, mutta samaa lähestymistapaa voidaan soveltaa myös muissa operatiivisissa päätöksentekotilanteissa. Arvioitaessa tarjottavan palveluvalikoiman sekä yksittäisten palveluiden volyymien muutosten vaikutuksia kustannuksiin, tulisi huomioida vain erilliskustannukset, koska niiden muutos on suoraan kytköksissä palvelutarjontaan, yksittäisten palveluiden määriin ja niissä tapahtuviin muutoksiin. Sen sijaan hinnoittelun perustumista ainoastaan erilliskustannuksiin tulisi käyttää vain yksittäisissä tilanteissa. Toistuvissa ja suuren volyymin palveluissa tulisi huomioida myös yhteiskustannuksia. Tämä vähentää riskiä siitä, että palveluiden tuottamiseen varattu rahoitus ei kata sen kokonaiskustannuksia. (Prowle 2021, s. 143) Szolnon (2024, s. 310) mukaan julkishallinnossa on tärkeä tietää oikeat eri tehtävien kokonaiskustannukset sekä niiden kustannusrakenteet ja näiden laskennassa tulisi

huomioida sekä välilliset että välittömät kustannukset. Dražić Lutilskyn ja Dragijan (2012, s. 39, 43) mielestä kaikkien kustannusten huomioiminen parantaa päätöksentekoa kustannustiedon laadun ja tarkkuuden parantuessa.

Monet tutkimukset suosittelevat toimintolaskennan käyttöönottoa julkisen sektorin organisaatioissa perustuen sen kykyyn tuottaa realistisia kustannusarvioita tarkan kustannusten tunnistamisen ja allokoinnin kautta päätöksentekijöiden tueksi (Bertoni et al. 2017; Järvinen 2009; Dražić Lutilsky et al. 2012; Dražić Lutilsky & Dragija, 2012). Toisaalta haasteita tälle on myös esitetty. Gosselinin ja Journeaultin (2022) tutkimuksessa toimintolaskennan käyttöönotto paikallishallinnossa tuki palveluiden hintojen määritystä, ulkoistamispäätöksiä sekä toiminnan tehostamista. Tästä huolimatta sen käyttö jäi käytännössä vähäiseksi. Tutkimuksessa tämän kuvattiin johtuneen kahdesta asiasta: teknologisesta monimutkaisuudesta ja toimintolaskennan sekä budjetoinnin välisen kytköksen puutteesta. Teknologinen monimutkaisuus aiheutti sen, että toimintolaskentajärjestelmän suorittaminen kesti liian kauan, jolloin tuloksia oli saatavilla vain jälkijättöisesti. Lisäksi kaikkien kustannusten huomioiminen vaikeutti vertailua oman tuotannon ja ulkoistamisen välillä erityisesti välillisten kustannusten suuren määrän takia. Osa välillisistä kustannuksista huomioitiin eri tavalla ulkoistettujen ja itse tuotettujen palveluiden kustannuslaskennassa, jolloin ne täytyi eliminoida kokonaan vertailun mahdollistamiseksi. Irrallisuus budjetista aiheutui erityisesti toimintolaskentajärjestelmän tuottaman tiedon jälkijättöisyydestä, jolloin tarvittava tieto ei ollut saatavilla budjetointia tehtäessä. (Gosselin & Journeault 2022, s. 34–38)

Vaikeudet datan saamisessa toimintojen määritystä varten, suhteellisen korkeat käyttöönottokustannukset resurssi-intensiivisyydestä johtuen erityisesti toimintojen ja kustannusajurien määrittämisessä, sekä riittämättömät tietotekniset resurssit olivat ongelmia niin toimintolaskennan implementoimiselle kuin kustannuslaskentajärjestelmien yleisellekin kehitykselle julkisella sektorilla (Rogosic 2021, s. 222; Prowle 2021, s. 115; Becker, Bergener & Räckers 2010, s. 7). Monet organisaatiot ovatkin edellä mainituista syistä päättäneet olla käyttämättä toimintolaskentaa (Kissa, Gounopoulos, Kamariotou & Kitsios 2023, s. 255). Huomioiden toimintolaskennan ongelmat Kissa et al. (2023, s. 255, 260) esittävät vaihtoehdoksi julkisen sektorin organisaatioille aikaperusteista toimintolaskentaa (*time-driven activity-based costing*) sen ollessa yksinkertaisempi ja tarkempi verrattuna perinteiseen toimintolaskentaan. Aikaperusteinen toimintolaskenta eroaa perinteisestä toimintolaskennasta

siinä, että välillisten kustannusten kohdistaminen laskentakohteille perustuu vain aika-arvioihin.

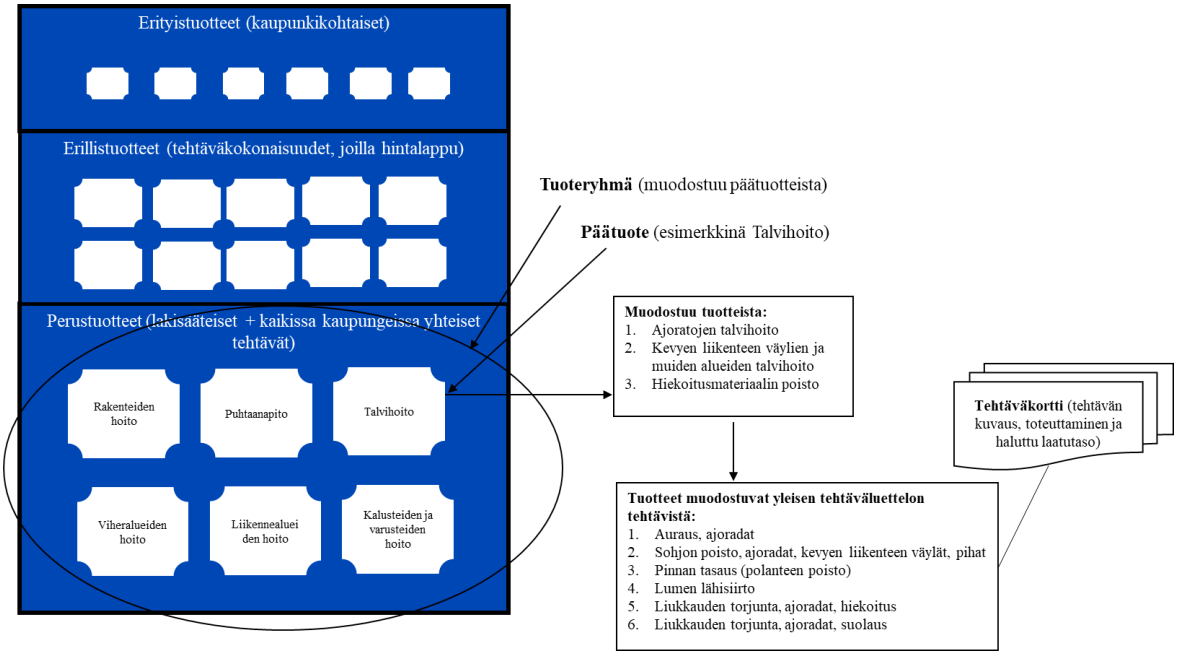
Szolnon (2024) mukaan kustannuslaskennan tulisi olla huomioitu paikallishallintojen budjetoinnissa. Tähän esitetään suoritekohtaisen kustannuslaskennan sovellusta, jota paikallishallintojen tulisi käyttää budjetointia tehdessään. Tämä mahdollistaisi paremman palveluiden tehokkuuden huomioimisen mietittäessä varojen jakoa. (Szolno 2024) Mohr (2015, s. 110) huomauttaa, että kustannuslaskennan toimiessa vertailukeinona eri palveluiden välillä julkisten organisaatioiden kesken, tulisi sen olla tarpeeksi yhtenäistä erityisesti välillisten kustannusten ja niiden allokointiperusteiden osalta. Suomen kunnissa tämä voi olla haastavaa, koska kustannuslaskentaan ei ole olemassa erityismääräyksiä, vaan sitä ohjataan ainoastaan Kuntaliiton suosituksin (Tyni et al. 2012, s. 12). Esimerkiksi Suomen kuuden suurimman kunnan varhaiskasvatuksen kustannuksia vertaillaan Kuusikkokunta -raportoinnin kautta. Tässä ei kuitenkaan huomioida kaikkia hallinnollisia kustannuksia, koska tapa järjestää hallinto sekä tukipalvelut ja kohdistaa niiden kustannukset laskentakohteille vaihtelevat kuntien välillä merkittävästi (Varhaiskasvatuksen Kuusikko-työryhmä 2024, s. 53).

2.8 Turun kaupungin pilottihanke

Turun kaupungin pilottihankkeessa tavoitteena oli luoda valtakunnalliseen käyttöön soveltuva innovatiivinen yleisten alueiden ylläpidon tuotteistusmalli ja kustannusten vertailun rakennemalli, jossa on yhtenäinen ylläpidon tuoterakenne, käsitteistö sekä kustannusseuranta, joka ei rajaa hankintatapoja (Helin et al. 2015, s. 3, 6). Työ rakentui neljän työpajan ympärille, joihin osallistui runsas joukko infran ylläpidon sekä kehittämisen asiantuntijoita. Työssä kartoitettiin aluksi kyselyiden avulla kaupunkien nykyisiä tuoterakenteita, joiden pohjalta toteutettujen ryhmätöiden tuloksena työn tuoterakenne muodostui. Tehtävien muodostamisessa pyrittiin pitämään tuotteistus ja palvelun tilaajan kustannusseuranta keskiössä sekä tuoterakenne riittävän yksinkertaisena. Palvelutuoterakenteen pohjaksi muodostettiin kolmijakoinen rakenne, joka jakoi palvelut perustuotteisiin, erillistuotteisiin ja erityistuotteisiin. (Helin et al. 2015, s. 9–13)

Perustuotteet ovat lakisääteisiä tehtäviä ja erillistuotteet tehtäväkokonaisuuksia, joita on mahdollista tilata sekä kustannuksia seurata organisaatiosta riippumatta. Erityistuotteet ovat puolestaan kaupunkikohtaisia erikoistehtäviä. Näiden pohjalta tavoitteeksi tuli muodostaa

yksinkertainen ja selkeä palvelutuoterakenne, joka mahdollistaa kustannusvertailun ja seurannan. Näistä lähtökohdista perustuotteet ja erillistuotteet tuotteistettiin mutta erityistuotteita ei. Tuoterakenteesta tuli modulaarinen ja hierarkkinen, jossa palvelutuote muodostuu pienemmistä tehtävistä ja yksittäiset palvelutuotteet muodostavat edelleen pääpalvelutuotteita. Tehtävien laatutaso on kaupungin omassa harkinnassa ja se kuvataan tehtäväkortissa, mutta itse tehtävät noudattavat yleisesti käytössä ollutta alueurakoinnin tehtäväluetteloa. (Helin et al. 2015, s. 22) Kuvassa 9 on esitetty hankkeessa muodostettu palvelutuoterakenne:



Kuva 9. Kaupunki-infran ylläpidon palveluiden tuoterakenne (Helin et al. 2015, s. 24).

Kustannuslaskenta perustui hankkeessa kustannuspaikkalaskentaan. Kaupungin olemassa olevaa kustannuspaikkarakennetta muokattiin palvelutuoterakenteen mukaan niin, että erityistuotteet, erillistuotteet ja perustuotteet -tuoteryhmille määritettiin omat kustannuspaikat. Näiden alla olevien päätuotteiden sisältämille palvelutuotteille määriteltiin tilastolliset tilausnumerot, joka mahdollisti välittömien kustannusten kohdistamisen suoraan niille. Näitä olivat esimerkiksi kuvan 9 mukaisesti talvihoidon sisältämät kolme tuotetta. Tämä mahdollisti kustannusten arvioinnin niin tuotteistetuille palveluille erikseen kuin myös ylemmille tasoille eli päätuotteille ja koko tuoteryhmille. Yleiskustannukset kohdistettiin erityistuotteiden kanssa samalle kustannuspaikalle eli niitä ei huomioitu tuotteistettavien palveluiden kustannuslaskennassa. (Helin et al. 2015, s. 27–28) Merkittävin syy tähän oli niiden suhteellisen

pieni osuus, jonka vuoksi niillä ei tässä tapauksessa arvioitu olevan merkittävää vaikutusta kustannusvertailujen avulla tuettavaan päätöksentekoon. (Helin et al. 2015, s. 15–17)

2.9 Yhteenveto teoreettisesta viitekehyksestä

Teoreettinen viitekehys tuo esiin tutkimuksen toteutumisen kannalta avainasiat palveluiden tuotteistamiseen liittyen sekä kuinka tämä voi tukea operatiivista päätöksentekoa kunnissa suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta. Tämä luo pohjan empiirisen osion tulosten analysoinnille.

Palveluiden tuotteistamista käsitellään erityisesti tuotteistamisprosessin kautta, joten tuotteistamisen termi on syytä määritellä. Palveluiden tuotteistaminen voidaan määritellä monin tavoin ja tiettyä yhtenäistä määritelmää on mahdotonta löytää. Luvussa 2.3. tuotteistuksen määritelmää ja motiiveja tarkastellaan erityisesti Wirtz et al. (2021), Harkosen et al. (2017) sekä Harkosen et al. (2015) tutkimusten kautta. Palveluiden tuotteistaminen määritellään prosessiksi, jossa palvelut muunnetaan konkreettisiksi ja standardoiduiksi tuotteiksi. Tuotteistamisella pyritään parantamaan palveluiden tehokkuutta, laatua ja läpinäkyvyyttä. Kuntaorganisaatioissa motiivit tuotteistamiseen liittyvät erityisesti tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja tilaaja-tuottaja-malliin, jossa palvelujen tuottaminen ja tilaaminen erotellaan toisistaan. Koottua tuotteistamisprosessia esitellään kuvassa 4. Tuotteistusprosessi koostuu useista vaiheista, kuten palveluiden valinnasta, analyysistä, palveluprosessin määrittelystä ja resurssien analysoinnista. Tuotteistettavat palvelut valitaan strategian ja asiakastarpeiden perusteella, ja niiden sisältö määritellään yksityiskohtaisesti. Tuotteistusprosessi päättyy palvelutuotteiden lanseeraamiseen ja niiden jatkuvaan kehittämiseen.

Toinen osuus teoreettisesta viitekehyksestä keskittyy suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan julkisen sektorin kontekstissa tukemassa operatiivista päätöksentekoa. Kappaleessa 2.5 kuvataan julkisella sektorilla kustannuslaskennan roolin olleen kasvussa suoriteperusteisen kirjanpidon myötä, mikä on mahdollistanut resurssien tehokkaamman seurannan. Uusi julkisjohtaminen on edistänyt kustannustehokkuutta, kilpailuttamista ja suorituskyvyn mittaamista. Kustannustietoa käytetään palveluiden hinnoittelussa, ulkoistamisessa ja resurssien allokoinnissa. Toisaalta haasteiksi kuvataan julkisten palveluiden tyypillinen aineettomuus, työvoimaintensiivisyys ja välillisten kustannusten suuri osuus, mikä tekee kustannuslaskennasta monimutkaista. Julkisella sektorilla puuttuu usein kannustin tehostaa toimintaa, ja

kustannuslaskennan käyttöönotto voi olla vaikeaa resurssien ja osaamisen puutteen vuoksi. Tóth (2022) suositteleekin kustannuslaskennan kohdentamista vain niihin toimintoihin, joissa siitä saatu hyöty on selkeästi nähtävissä.

Suoritekohtaisista kustannuslaskentamenetelmistä keskitytään perinteiseen lisäyslaskentaan sekä toimintolaskentaan. Kappaleessa 2.7 kuvataan operatiivisen päätöksenteon keskittyvän lyhyen tähtäimen päätöksiin, kun taas strateginen päätöksenteko antaa suunnan pitkällä aikavälillä. Taulukossa 4 kuvataan relevantteja alueita kustannustiedon hyödyntämiselle julkisella sektorilla. Näitä ovat muun muassa hinnoittelu, suoritekohtainen kustannusanalyysi, budjetointi ja tehokkuuden mittaaminen. Kustannusinformaatiota mainitaan käytettävän yleisesti budjetointiin ja pakolliseen talousraportointiin, mutta sen hyödyntäminen sisäisessä päätöksenteossa kuvataan vielä vähäiseksi. Suoritekohtainen kustannuslaskenta auttaa palveluiden hinnoittelussa ja resurssien allokoinnissa. Toimintolaskentaa suositellaan useissa teorialähteissä, mutta sen käyttöönottoon liittyy haasteita, mukaan lukien tekninen monimutkaisuus ja resurssien puute. Kustannuslaskennan yhtenäisyys ja budjetoinnin integrointi laskennan kanssa ovat keskeisiä kehittämiskohteita julkisella sektorilla.

Lopuksi kappaleessa 2.8. tuotiin esille havainnollistava esimerkki Turun kaupungin pilottihankkeen tuotoksista, jossa kehitettiin yleisten alueiden ylläpidon tuotteistusmalli ja kustannusten vertailun rakennemalli. Hanke keskittyi palveluiden tuotteistamiseen ja kustannusten seurantaan, ja siinä luotiin modulaarinen ja hierarkkinen palvelutuoterakenne, jossa palvelutuotteiden kustannuslaskenta perustui perinteisen lisäyslaskennan osana olevaan kustannuspaikkalaskentaan. Muodostettu palvelutuoterakenne on havainnollistettu kuvassa 9.

3 Tutkimuksen toteutus

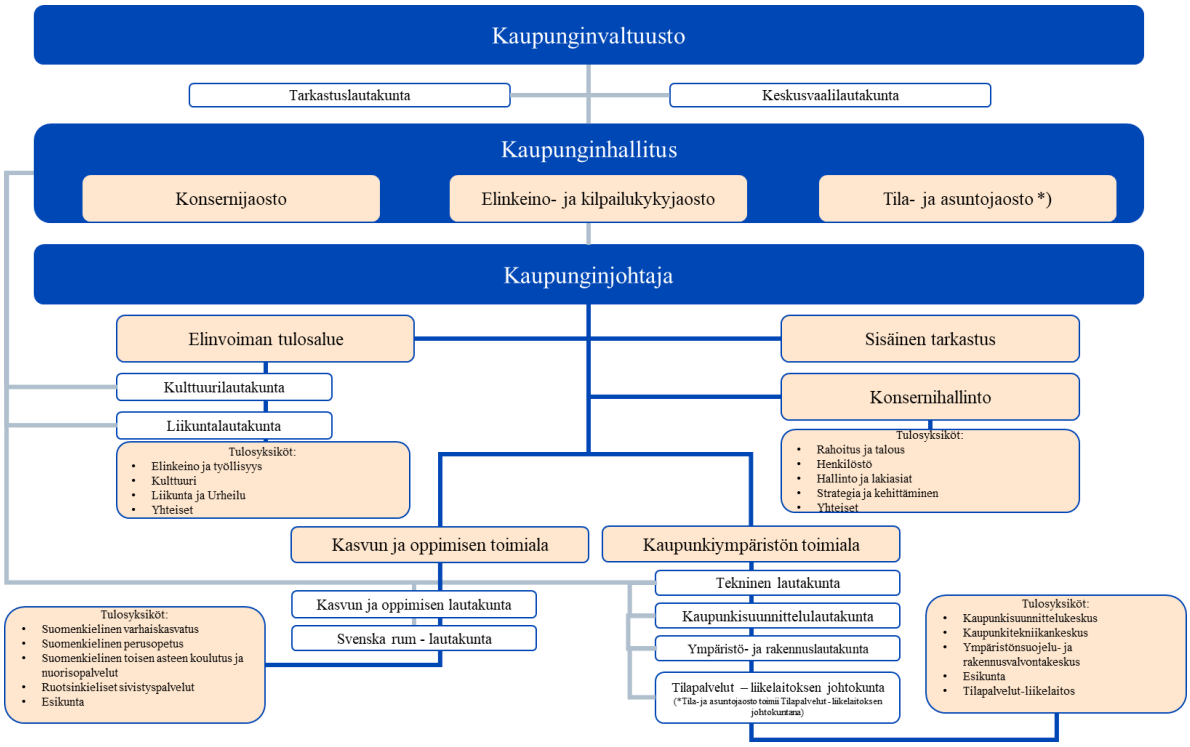
Luku käsittelee tutkimuksen toteutuksen ja aloittaa samalla työn empirian. Aluksi esitellään lyhyesti kohdeorganisaatio, jonka ymmärtäminen on olennaista jo tutkimuksen toteutuksen käsittelyn kannalta. Tästä edetään työn tutkimusotteeseen sekä käsittelemään tutkimuksessa valittuja menetelmätapoja aineiston keräämiseen ja tuottamiseen liittyen. Lopuksi käydään läpi työssä hyödynnettyjä analysointimenetelmiä.

3.1 Kohdeorganisaatio

Tutkimuksen kohdeorganisaationa toimii Espoon kaupunki, joka on Suomen toiseksi suurin kunta reilulla 300 000 asukkaalla (Tilastokeskus 2023). Espoon hallinnollinen organisaatio muodostuu konsernihallinnosta, elinvoiman tulosalueesta sekä kolmesta toimialasta. Sisäinen tarkastus hoitaa kaupunginjohtajan alaisuudessa hallinnon ja taloudenhoidon valvontavelvollisuuksia. Sen tehtävänä on muun muassa tarkastaa tulosyksiköiden sisäisen valvonnan ja toiminnan tuloksellisuutta. Konsernihallinto vastaa kaupungin tukipalveluista sekä johtaa kaupunkia kaupunginjohtajan johdolla. Elinvoiman tulosalue vastaa elinkeino-, työllisyys-, kulttuuri- ja liikuntapalveluista. Kaupunkiympäristö vastaa kaupunkisuunnittelusta ja tekniikasta, ympäristönsuojelusta, rakennusvalvonnasta sekä tilojen hoidosta. Kasvun ja oppimisen toimialan vastaa kaupungin opetuksen ja varhaiskasvatuksen järjestämisestä. (Espoon kaupunki 2024a)

Edellä mainitut osat on jaettu tarkempiin tulosyksiköihin, joista jokaisella on oma vastuualueensa. Jokaisella toimialalla ja tulosalueella on oma johtajansa, joka johtaa toimialaa ja sen tulosyksikköjä. Myös jokaisella tulosyksiköllä on oma johtonsa. Koko kaupunkiorganisaatiota johtaa kaupunginjohtaja. Kaupunginjohtaja toimii päätöksenteko-organisaation alapuolella, joka koostuu kaupunginvaltuustosta, kaupunginhallituksesta sekä lautakunnista ja johtokunnista. Kaupunginvaltuusto käyttää ylintä valtaa kaupungissa. Kaupunginhallitus vastaa kaupungin hallinnon johtamisesta sekä valtuuston päätösten valmistelusta. Kaupunginhallituksen alaisuudessa toimii jaostoja, jotka tukevat sitä tiettyyn toiminta-alueeseen liittyen. Lautakunnat ja johtokunnat ovat toimielimiä, jotka koostuvat luottamushenkilöistä. Niiden alaisuuteen on järjestetty kaupungin varsinainen palvelutoiminta. Johtokunnat ovat

liikelaitoksia varten. Liikelaitos on kuntien liiketoiminnan organisointimuoto ja kirjanpidollisesti eriytetty yksikkö, jolle on annettu muita kaupungin tulosyksiköitä itsenäisempi asema talousarviossa. Sille laaditaan myös erillinen tilinpäätös. Espoon kaupungilla on yksi liikelaitos, Kaupunkiympäristön toimialalla oleva Tilapalvelut -tulosyksikkö. Kuvassa 10 on avattu kaupungin organisaatiorakennetta. Kuvaan on nimetty eri hallintoelimet ja niiden väliset yhteydet. (Espoon kaupunki 2024b)



Kuva 10. Espoon kaupungin organisaatiokaavio (Espoon kaupunki 2024c).

Tämän työn toimeksiantajana toimii Rahoitus ja talous -tulosyksikössä toimiva taloussuunnittelu, jonka tehtäviin kuuluu kaupungin toiminnan ja talouden suunnittelua, ohjausta ja seurantaa sekä tilinpäätöksen laadinta. Tutkimus toteutetaan nykytilan analyysinä ja kehittämiskohteiden tunnistamisena kaupungissa nykyisellään käytössä olevaan palvelutuotekokonaisuuteen liittyen. Tarkastelussa on siis koko kaupungin tasolla käytössä oleva malli, jonka taustoihin mennään tarkemmin nykytilan analyysin yhteydessä.

3.2 Tutkimusote

Tutkimusta lähestytään laadullisen eli kvalitatiivinen tutkimusotteen avulla. Hirsjärvi et al. (2007, s. 157, 160) kuvaavat ”laadullisen tutkimuksen lähtökohtana olevan todellisen elämän kuvaaminen, jossa suositaan ihmistä tiedon keruun instrumenttina”. Laadullinen tutkimus on otettu tutkimusotteeksi, koska tarkoituksena on tutkia kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilaa sekä sen kehittämistä, jossa keskeisessä roolissa on asiaan liittyvien henkilöiden näkemykset. Tutkimuksen tarkoituksen voidaan sanoa olevan kartoittava: siinä tarkastellaan mitä tapahtuu ja etsitään uusia näkökulmia. Tällaisessa tilanteessa kvalitatiivinen lähestymistapa on perusteltu (Hirsjärvi et al. 2007, s. 134).

Laadulliseksi tutkimusmenetelmäksi työssä tarkentui tapaustutkimus. Vuori (2021) määrittelee tapaustutkimuksen tilanteeksi, jossa ”tutkimusasetelma rakennetaan yhden tapauksen tai joukon varaan, joka edustaa tutkittavaa asiaa”. Tässä tutkimuksessa kohdeorganisaationa on Espoon kaupunki. Tutkimuksen tapauksena on Espoon kaupungin palvelutuotekokonaisuuden nykyinen käyttö ja sen kehittäminen operatiivisen päätöksenteon tukemisessa suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta. Laadullisessa tutkimuksessa yksi yleinen menetelmä aineiston keräämisessä ovat haastattelut, joita myös tässä työssä on hyödynnetty (Alasuutari 2011, kappale 4.5).

3.3 Aineiston kerääminen ja analysointi

Alasuutari (2011, kappale 4.5) kuvaa ”kvalitatiiviselle aineistolle olevan ominaista sen ilmaisullinen rikkaus, monitasoisuus ja kompleksisuus”. Aineisto voi koostua myös sellaisesta materiaalista, jota ei olisi olemassa ilman tutkimuksen tekemistä (Alasuutari 2011, kappale 4.5). Tässä työssä tutkimusaineiston keräämisessä on käytetty haastatteluja. Tämän lisäksi tutkimuksessa on hyödynnetty kohdeorganisaation dokumentteja palvelutuotekokonaisuuden kuvaamiseksi ja ymmärtämiseksi. Nämä on kuvattu taulukossa 5. Dokumentit on otettu kohdeorganisaation sähköisestä dokumenttiarkistosta, ja ne kuvaavat nykyiseen palvelutuotekokonaisuuteen kuuluvia palvelutuotteita ja niille kohdistettavien kustannusten laskentaperiaatteita. Lisäksi mukana on sähköpostiviestintää liittyen yhden palvelutuotteen laskentaperiaatteiden yksityiskohtaiseen ymmärtämiseen. Juhila (2021) jakaa tutkimusaineiston sen perusteella, mikä on tutkijan rooli aineiston muodostamisen kannalta. Tutkijan rooli

on merkityksellinen, sillä hän muodostaa kysymykset ja on läsnä haastattelutilanteissa. Kun aineisto on syntynyt ilman tutkijan panosta, puhutaan luonnollisesta aineistosta. (Juhila 2021)

Taulukko 5. Empiirisen dokumenttiaineiston koonti

Dokumentti	Tiedostomuoto
Dokumentti 1 (D1)	Microsoft Word -asiakirja
Dokumentti 2 (D2)	Microsoft PowerPoint -esitys
Dokumentti 3 (D3)	Microsoft Excel -laskentataulukko
Dokumentti 4 (D4)	Microsoft Word -asiakirja
Dokumentti 5 (D5)	Microsoft Excel -laskentataulukko
Dokumentti 6 (D6)	Microsoft Excel -laskentataulukko
Dokumentti 7 (D7)	Sähköpostiviesti

Hirsjärvi et al. (2007, s. 200) mainitsevat haastattelut päämenetelmäksi laadullisessa tutkimuksessa. Niiden etuihin mainitaan kuuluvan muun muassa mahdollisuus saada ihminen tutkimuksen tiedonlähteeksi tavalla, joka antaa mahdollisuuden tuoda esille mielipiteitä vapaasti. Tämä oli merkittävä syy haastatteluiden valinnaksi tutkimuksen tiedonkeruumenetelmäksi. Haastatteluiden muodoksi valikoitui puolistrukturoitu haastattelu, koska se antaa mahdollisuuden avointen kysymysten esittämiseen antaen enemmän oikeutta haastateltavan puheelle verrattuna strukturoituun haastatteluun. Tutkimushaastatteluissa oli kuitenkin myös teemahaastattelulle tyypillisiä piirteitä: tutkimuksessa haastattelukysymykset olivat määritetty valmiiksi mutta niiden esittämisjärjestys vaihteli sen mukaan, miten haastattelu käytännössä eteni. (Hyvärinen, Suoninen & Vuori 2021) Saaranen-Kauppisen ja Puusniekan (2006, kappale 6.3.3) mukaan täysin yhtenäistä määritelmää osittain strukturoiduille haastatteluille ei ole olemassa ja ne voidaankin ymmärtää yleisesti tilanteiksi, joissa ”haastattelulle on mietitty teemat, mutta niiden lisäksi on valmisteltu myös tarkkoja kysymyksiä, jotka kaikki esitetään haastateltaville”. Näin myös tässä tutkimuksessa on edetty. Haastatteluita on näin helppo lähteä analysoimaan teemoittain. (Hirsjärvi et al. 2007, s. 203)

Tutkimushaastattelut muodostuivat 14 haastattelusta, joista 13:ssa haastateltavina toimivat kohdeorganisaation tulosyksiköiden johto ja yhdessä koko organisaation ylin johto. Haastattelut olivat luonteeltaan ryhmähaastatteluita niin, että tutkimuksen tekijä toimi haastattelijana vetämällä haastattelua ja esittämällä kysymykset. Haastatteluihin osallistui

haastateltavien toiveen mukaisesti myös muita kollegoita tulosyksiköistä. Tulosyksiköitä valittiin mahdollisimman monipuolisesti kaupungin eri toiminnoista huomioiden samalla liikevaihdoltaan merkittävimmät yksiköt. Hirsjärvi (2007, s. 206) toteaa ryhmähaastatteluiden eduksi sen, että osallistujat voivat tukea toisiaan erityisesti muistinvaraisissa asioissa sekä korjaamaan väärinymmärryksiä. Lisäksi työn toimeksiantajataholta oli tutkimuksen tekijän lisäksi muita henkilöitä seuraamassa haastatteluita. Tulosyksiköiden johtajat olivat haastatteluiden kohde, koska he johtavat tulosyksiköiden operatiivisista toimintaa, ovat siitä vastuussa ja edustavat sitä ylimpään johtoon päin. Näin heitä haastattelemalla oletettiin olevan mahdollista muodostaa kokonaiskuva tulosyksiköstä ilman, että haastateltavien määrä kasvaa liian suureksi (Mäki-Lohiluoma & Hartikainen 1993, s. 15–16). Hirsjärvi (2007, s. 206) suosittelee ryhmähaastatteluissa haastateltavien määrän olevan maksimissaan kaksi tai kolme henkilöä, jotta nauhoitettuja haastatteluita analysoitaessa olisi helpompi saada selville, kuka puhui ja mitäkin.

Laadullisessa tutkimuksessa kohdejoukko haastatteluille tulisi valita tarkoituksenmukaisesti, ei satunnaisotantaa käyttäen (Hirsjärvi et al. 2007, s. 160). Holsteinin ja Gubriumin (1995, s. 27) mukaan haastateltavat tulisi valita niin, että he muodostavat monipuolisen kokonaisuuden tutkittavasta asiasta. Tämän voidaan nähdä tutkimuksessa täyttyneen, koska haastateltavat valittiin monipuolisesti eri tulosyksiköistä samalla keskittyen johdonmukaisesti ensi sijassa tulosyksikköjen johtajiin. Haastattelut toteutettiin palvelutuotekokonaisuuden käyttäjänäkökulmasta, mikä oli merkittävin syy kohdistaa ne tulosyksiköihin. 13:sta valitusta tulosyksiköstä yhdellä ei ollut palvelutuotteita toistaiseksi käytössä. Kyseinen tulosyksikkö otettiin tutkimukseen mukaan tuomaan laajaa näkökulmaa ilman nykyisten palvelutuotteiden tuomia mahdollisia ennakkoasenteita. Ylimmän johdon haastattelu valittiin kuvaamaan kaupungin ylimmän johdon näkemyksiä palvelutuotekokonaisuuden nykytilannetta ja kehittämistä kohtaan. Kaupungin ylin johto määrittelee suuntaviivat kaupungin toiminnalle, joten tutkimuksessa nähtiin tarpeelliseksi verrata myös heidän näkemyksiänsä tulosyksikköjen vastaaviin ja pohtia mahdollisia eroja tai yhdenmukaisuuksia.

Haastatteluita oli seuraamassa tähän tutkimukseen liittyvän kehittämisprojektin kannalta olennaisia talouden ammattilaisia, jotka pysyivät samana läpi haastatteluiden. Lisäksi seuraamassa oli myös muita talouden ammattilaisia, jotka olivat erikoistuneet haastateltavan tulosyksikön toimintaan. Kyseiset henkilöt vaihtelivat haastateltavan tulosyksikön mukaisesti. Seuraajiksi valitut henkilöt määritettiin tutkimuksen toimeksiantajan taholta.

Motiiveina tällaiseksi tutkimusasetelmaksi oli keino korostaa tutkimuksen merkittävyyttä kohdeorganisaatiossa ja pitää olennaiset henkilöt ajan tasalla haastatteluvastauksista. Haastattelut toteutettiin pääasiassa Teamsin kautta etänä, lukuun ottamatta kahta haastattelua, jotka toteutettiin paikan päällä toimistolla. Teams -haastatteluissa kamerat oli päällä. Motiivi haastatteluiden järjestämiseksi Teamsissa oli joustavampi aikataulu, kun haastatteluita varten ei tarvinnut matkustaa mihinkään. Tämä antoi myös mahdollisuuden käyttää Teamsin automaattista litterointiominaisuutta mikä helpotti ryhmähaastatteluiden vastausten erottamista toisistaan. Haastattelukysymykset lähetettiin haastateltaville ennakkoon, minkä yhteydessä kerrottiin myös tutkimuksen taustoista sekä pyydettiin lupa haastatteluiden nauhoittamiseen. Taulukossa 6 on kuvattu haastatteluiden kestot, toteutustavat, niihin osallistuneet henkilöt sekä heidän roolinsa haastatteluissa. Haastattelut on nimetty lyhenteillä sen mukaisesti, kohdistuiko haastattelu tulosyksikköön vai organisaation ylimpään johtoon.

Taulukko 6. Tutkimushaastatteluiden toteutus

Haastattelu	Haastattelua seuranneet henkilöt	Haastateltavat	Kesto	Toteutustapa
Tulosyksikkö 1 (TY 1)	4	2	43 min	Lähihaastattelu
Tulosyksikkö 2 (TY 2)	4	2	46 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 3 (TY 3)	4	1	45 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 4 (TY 4)	4	1	46 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 5 (TY 5)	3	1	40 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 6 (TY 6)	3	1	45 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 7 (TY 7)	5	1	45 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 8 (TY 8)	2	3	46 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 9 (TY 9)	3	3	42 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 10 (TY 10)	3	1	47 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 11 (TY 11)	3	2	41 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 12 (TY 12)	1	1	40 min	Etähaastattelu
Tulosyksikkö 13 (TY 13)	3	1	42 min	Etähaastattelu
Ylin johto (YJ)	2	1	40 min	Lähihaastattelu

Haastattelurungon rakenne poikkesi hieman riippuen siitä, oliko kyseessä ylimmän johdon vai tulosyksikön haastattelu. Tulosyksikköhaastatteluiden kysymykset jaettiin taustoitukseen, nykytilanteeseen ja tavoitteisiin. Taustoituskysymykset avasivat palveluiden tuottamisen johtamista yleisesti sekä muita yleisiä asioita tulosyksiköiden toimintaan liittyen. Nykytilanteeseen liittyvät kysymykset antoivat informaatiota nykyisen palvelutuotekokonaisuuden rakenteesta, käytöstä yleisesti sekä operatiivisen johtamisen tukena. Tämän lisäksi niillä selvitettiin, mihin tulosyksikköjen näkökulmasta palvelutuotteita tulisi käyttää. Tavoitteisiin

liittyvät kysymykset puolestaan avasivat tulosyksikköjen näkökulmaa palvelutuotekokonaisuuden kehittämiseen. Ylimmän johdon haastattelulla tuotiin esiin heidän näkemystänsä palvelutuotteiden tarkoituksesta johtamisen kannalta organisaatiossa ja kuinka nykyinen kokonaisuus vastaa tähän. Tulosyksikköjen haastattelurunko on kuvattu liitteessä 1 ja ylimmän johdon haastattelurunko liitteessä 2. Hyvärisen et al. (2021) mukaan haastattelukysymyksiä ei saa olla liian paljon, ne eivät saa olla liian yksityiskohtaisia, eikä niihin pitäisi pystyä vastaamaan vain kyllä tai ei, jotta haastattelu keskittyisi mahdollisimman hyvin haastateltavan näkemyksiin eikä vastausmahdollisuuksia rajattaisi liikaa. On myös tärkeää välttää kaksoismerkityksiä kysymyksissä, koska kahteen eri kysymykseen on vaikea antaa yhtä vastausta (Hyvärinen et al. 2021). Haastatteluja ei myöskään kannata aloittaa liian yksityiskohtaisilla kysymyksillä vaan tulisi lähteä liikkeelle yleisen tason kysymyksistä, joihin on helpompi vastata (Hirsjärvi et al. 2007, s. 198).

Hirsjärven et al. (2007, s. 216) mukaan tutkimuksen ytimessä ovat analyysi, tulkinta ja johtopäätösten teko. Analyysin kautta tutkija tietää, minkälaisia vastauksia hän ongelmiin saa. Günther, Hasanen ja Juhila (2021) määrittelevät laadullisen tutkimuksen analyysivaiheen tutkimusaineiston tiivistämiseksi ja jalostamiseksi käsitteelliseen tai teoreettiseen muotoon. Mitään yleispäteviä malleja tai sääntöjä analyysin tekemiseen ei ole (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, kappale 7.1). Aineistoa tulisi kuitenkin tarkastella analyyttisesti ja tulkita tehtyjä havaintoja sekä löydöksiä niin oman ajattelun kuin teorian avulla (Günther et al. 2021). Yksi tapa haastatteluaineiston analysoimisessa on teemoittelu, jossa haastattelun vastauksia jäsennetään tutkimusongelman kannalta oleellisten aiheiden mukaisesti (Eskola & Suoranta 1998, kappale 4.4.2). Saaranen-Kauppisen ja Puusniekan (2006, kappale 7.3.4) mukaan on tärkeää ymmärtää, että tutkijan ennakkoon määrittämät teemat eivät välttämättä ole samoja, jotka paljastuvat olennaisiksi haastatteluaineiston sisältöä jäsennettäessä. Teemoittelu voidaan tehdä aineistolähtöisesti mutta myös teorialähtöisesti, jossa se perustuu johonkin viitekehykseen tai teoriaan (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, kappale 7.3.4). Tämän tutkimuksen aineistoa analysoitiin jakamalla se seuraaviin teemoihin ja niiden alateemoihin:

1. Lähtökohdat tuotteistukselle
2. Tuotteistetut palvelut
    - Tuotteistettavaksi valitut palvelut
    - Palvelutuotteiden rakenne

- Suoritekohtainen kustannuslaskenta

3. Palvelutuotteiden käyttö
   - Käyttö yleisesti
   - Käyttö operatiivisessa johtamisessa

Edellä mainitut teemat on johdettu työn teoreettisesta viitekehyksestä valitsemalla siitä olennaisimmat komponentit, joihin kerätty tutkimusaineisto antaa informaatiota. Lähtökohdat liittyvät oman strategian ja muiden organisaation tuomien sisäisten sekä ulkoisten vaatimusten huomioon ottamiseen palveluiden tuotteistusta suunniteltaessa. Tuotteistetut palvelut viittaavat tuotteistettujen palveluiden valintaan, rakenteeseen ja niiden kustannuslaskentaan. Palvelutuotteiden käyttö teoreettisessa viitekehyksessä oli sidottu operatiiviseen päätöksentekoon, mutta haastatteluvastausten ryhmittelyyn on otettu alateemoiksi niiden käyttö yleisesti sekä osana operatiivista johtamista, jotta kaikki vastaukset saadaan ryhmiteltyä niitä parhaiten kuvaavan teeman alle. Tutkimuksessa operatiivinen päätöksenteko ymmärretään osaksi operatiivista johtamista. Työssä onkin tehty tietoinen päätös analysoida tutkimusaineistoa aluksi yleisemmin koko operatiivisen johtamisen näkökulmasta ja vasta johtopäätöksissä keskittyä operatiiviseen päätöksentekoon. Vastausten analysointia tehdessä ne jaoteltiin edellä mainittujen teemojen lisäksi vielä sen mukaan, kuvasivatko ne nykytilaa vai kehittämiskohteita.

Ylimmän johdon ja tulosyksikköjen haastatteluvastauksia verrattiin sekä keskenään että teoreettisen viitekehyksen antamaan informaatioon palvelutuotteiden vaatimuksista, rakenteesta ja käytöstä. Haastattelusta on tietoisesti rajattu pois tarkemmat kysymykset kustannuslaskentamallin yksityiskohtiin liittyen huomioiden käytännön realiteetit haastateltavien tuomasta lisäarvosta laskennan kehittämiseen. Laskentamallin osalta on kysytty vain olennaisimmista kustannuksista taustoituskysymyksissä sekä suoritteiden keräämisprosessista nykytilaan ja tavoitteisiin liittyvissä kysymyksissä. Muuten laskentamalliin liittyvä aineisto on kerätty organisaation dokumenttiarkistoista. Vastausten vertailun avulla edetään nykytilanteen arviointiin ja kehittämiskohteiden tunnistamiseen pitämällä työn teoria ja empiirinen aineisto vuoropuhelussa keskenään. Haastatteluaineistosta on koottu sitaatteja, joiden tarkoituksena on nostaa havainnollistavia esimerkkejä ja todistaa työn lukijalle, että tutkija on perustanut analyysinsä todelliseen aineistoon (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, kappale 7.4.3). Vastaajien anonymiteetin varmistamiseksi, joistain sitaateista on jätetty pois tiettyjä haastateltavien käyttämiä sanoja. Nämä on merkitty * -merkillä.

4 Palvelutuotekokonaisuus kohdeorganisaatiossa

Luvussa käydään läpi empiirisen tutkimuksen tulokset. Tutkimus on valmis, kun tulokset on analysoitu, selitetty ja tulkittu. Tulkinnalla tarkoitetaan tutkijan pohtimia analyysin tuloksia ja johtopäätöksiä. (Hirsjärvi et al. 2007, s. 224) Tulosten läpikäynti alkaa palvelutuotekokonaisuuden nykytilan kartoittamisella, jossa keskeisinä teemoina ovat tuotteistuksen lähtökohdat sekä palvelutuotekokonaisuuden käyttö kohdeorganisaatiossa. Tämän lisäksi esitellään kohdeorganisaation nykyisin käytössä olevien palvelutuotteiden rakenne ja niiden laskenta. Tästä edetään kehityskohteiden tunnistamiseen.

4.1 Lähtökohdat palveluiden tuotteistukselle

Isossa kuvassa lähtökohdat palveluiden tuotteistukselle ymmärrettiin haastateltavien kesken samankaltaisesti: niiden ensisijainen tarkoitus on tukea tulosyksikköjen operatiivista johtamista. Tarkemmassa analysoinnissa oli kuitenkin havaittavissa eroja sekä tulosyksikköjen kesken että tulosyksikköjen ja ylimmän johdon välillä. Torkkeli et al. (2005, s. 28) mukaan organisaation päämäärät tuotteistukselle sekä päätökset tuotteistettavien palvelujen valinnasta, niiden laajuudesta sekä kohderyhmästä ovat tärkeitä strategisia päätöksiä, jotka vaativat ylimmän johdon huomion. Ylin johto korosti palvelutuotteiden lähtökohdissa tarkasti suunniteltua kokonaisuutta, jossa päämääränä on parantaa oman toiminnan läpinäkyvyyttä saamalla tietoa palveluiden kustannusrakenteesta. Tuotteistettavien palveluiden valinnan tulee olla huolellista sekä perustua niiden kykyyn auttaa päätöksenteossa, erityisesti kustannusvertailujen kautta.

”Täytyy tietää, mihin raha menee eikä pelkästään riitä, että palvelutuote on määritelty, vaan tulee olla kokonaisuus, joka on mietitty kunnolla eli mitkä kustannukset, minnekin ja mitkä palvelut tulee tuotteistaa, jotta toimisivat johtamisen välineinä kunnolla. Niiden avulla tulee saada läpinäkyvyyttä omaan toimintaan ja voidaan vertailla omien palveluiden hintaa suhteessa muihin kaupunkeihin ja yksityiseen, missä mennään ja käyttää tätä tietoa tukemaan päätöksentekoa.” (YJ)

Ylimmän johdon mukaan palvelutuotteita tulisi kyetä analysoimaan mahdollisimman tarkasti pilkkomalla ne pienempiin osiin, joka helpottaisi vertailua eri toimijoiden välillä sekä toisaalta kiinnittää huomio niihin kustannuksiin, joihin on mahdollista itse vaikuttaa. Tämä on linjassa Wirtzin et al. (2021, s. 415) ja Harkosen et al. (2017, s. 7–8) tutkimusten kanssa, jotka korostavat modularisoinnin merkitystä palveluiden tuotteistuksessa, koska se helpottaa ymmärtämään palveluiden rakennetta ja niihin kuluvia resursseja. Kustannusten osalta ylin johto korosti tärkeyttä huomioida kaikki kustannukset mahdollisimman hyvin. Helin et al. (2015, s. 3) mukaan modulaarisuus parantaa kustannusvertailtavuutta erityisesti keskeisten kustannusten osalta kuntien välillä, koska näin on helpompi löytää samanlaisia elementtejä, joiden kustannukset ovat vertailukelpoisia.

”Niiden avulla voisi katsoa myös, miten joku toinen tulosyksikkö on pärjännyt ja sen takia haluaisin, että tässä mentäisiin tarpeeksi syvälle ja olisi mahdollisuus pilkkoa palvelutuote mahdollisimman pieniin osiin, jolloin on mahdollista nähdä, mikä poikkeaa toisesta toimintatavasta.” (YJ)

Tulokset ovat yhteneväisiä Tyni et al. (2012, s.160–163) näkemykseen, jossa palveluiden tuotteistus kuntaorganisaatioissa liittyy ensisijaisesti tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja tuotteistettavien palveluiden kustannusrakenteen ymmärtämiseen. Näiden mainitaan tukevan kustannusvertailujen tekemistä sisäisesti sekä muihin toimijoihin verrattuna, toiminnan tehokkuuden parantamista sekä mietittäessä päätöksiä oman tuotannon ja ulkoistamisen välillä (Tyni et al. 2012, s. 163). Tähän liittyy olennaisesti tilaaja-tuottaja-toimintatapa (Melin 2007, s. 23). Tulosyksikköhaastatteluissa palvelutuotteiden tarkoitus ymmärrettiin eri tavalla: iso kuva vastasi ylimmän johdon näkemystä palvelutuotteiden tarkoituksesta toimia johtamisen tukena palveluiden kustannusseurannan työkaluina. Sen sijaan laajuuden osalta vastauksissa korostui ymmärrys, että palvelutuotteiden tulisi antaa kokonaiskuva kaikista tulosyksikköjen tuottamista palveluista. Niiden avulla tulisi saada kokonaisymmärrys tulosyksikköjen tuottamien palvelujen kustannustehokkuudesta ja sen kehityksestä.

”Työkalu talouden kokonaiskuvan kirkastamiseen. Strategisen johtamisen näkökulmasta sillä on pyritty yhtenäistämään kaupungin raportointia ja taloussuunnittelua ja tarkan tason talouslaskentaa.” (TY 9)

Kohderyhmän osalta ylin johto korosti erityisesti palveluiden tuottamisesta vastuussa olevien esihenkilöiden velvollisuutta määritellä palvelutuotteet. Ylimmäksi omistajaksi

määritettiin kaupungin ylin johto, josta asetetaan reunaehdot vaatimusten määrittelylle. Tulosyksikköjen tulisi kuitenkin palveluiden tuottajina olla vastuussa palvelutuotteiden rakentamisesta ja käytöstä, jota kaupungin talousasiantuntijat tukevat ammattitaidollaan. Tämän lisäksi palvelutuotteiden tulisi olla jollain tavalla osana kaikkia kaupungin hierarkiatasoja, jotta kaikki kaupungin työntekijät ymmärtäisivät, miten oma toiminta vaikuttaa tuotettavien palveluiden kustannuksiin. Seurannan osalta palveluiden tuottamisesta vastaavien henkilöiden tulisi olla jatkuvassa ymmärryksessä palvelutuotteiden kehityksestä. Hallintorakenteessa ylemmäs mentäessä seurantaa voisi tehdä harvemmin samassa suhteessa kuin rooli operatiivisen toiminnan toteuttamisessakin vähenee. Vastaukset ovat linjassa Wirtzin et al. (2021, s. 418) ja Jaakkolan (2011, s. 227) tutkimusten kanssa, joiden mukaan tuotteistetut palvelut auttavat palveluorganisaatioissa työskenteleviä ymmärtämään tuottamiansa palveluita ja parantamaan näin niiden tehokasta tuottamista.

”Pitäisi päästä pois siiloajattelusta ja vanhoista käytännöistä. Pitäisi kannustaa käyttöön ja ymmärtää että meillä ei ole ylimääräistä rahaa jaettavissa. He, jotka ovat keskeisessä roolissa palvelun tuottamisen kannalta niin siellä pitää olla se into ja heillä on velvollisuus määritellä palvelutuotteet. Mutta konsernihallinto tukee näiden määrittelyssä vahvasti.” (YJ)

Suurimmassa osassa tulosyksikköjen haastatteluja palvelutuotteiden kohderyhmä ymmärrettiin ylimmän johdon kanssa samalla tavalla, mutta yhdessä haastattelussa tuli vaikutelma, että palvelutuotteet olisi tarkoitettu ensisijaisesti kaupungin ylimmälle johdolle tulosyksikköjen toiminnan arviointia varten. Tämä näkyi haastattelussa erityisesti erilaisina perusteluina siitä, miksi palvelutuotteet eivät kerro tulosyksikköjen toiminnan kokonaiskuvasta tarpeeksi.

”Muutosten ymmärtäminen vaatii paljon tietämystä mitä siellä lukujen taustalla on, joten jos joku ulkopuolinen analysoi meidän toimintaamme palvelutuotteiden perusteella niin ei se toimi.” (TY 12)

Monissa tutkimuksissa, kuten Wirtz et al. (2021, s. 415–416) sekä Valminen ja Toivonen (2012, s. 287), mainittua ulkoisten asiakkaiden tarpeiden ensisijaista huomiointia ei haastatteluissa suoraan tuotu esiin lähtökohdiksi tuotteistukselle, vaan organisaation sisäiset tarpeet olivat keskiössä. Tämän työn rajauksen näkökulmasta kohdeorganisaation tulosyksiköt

voidaan kuitenkin käsittää sisäisiksi asiakkaiksi, jotka toimivat palvelutuotekokonaisuuden käyttäjinä ja joiden näkökulmaa on tuotu haastatteluissa ensisijaisesti esiin.

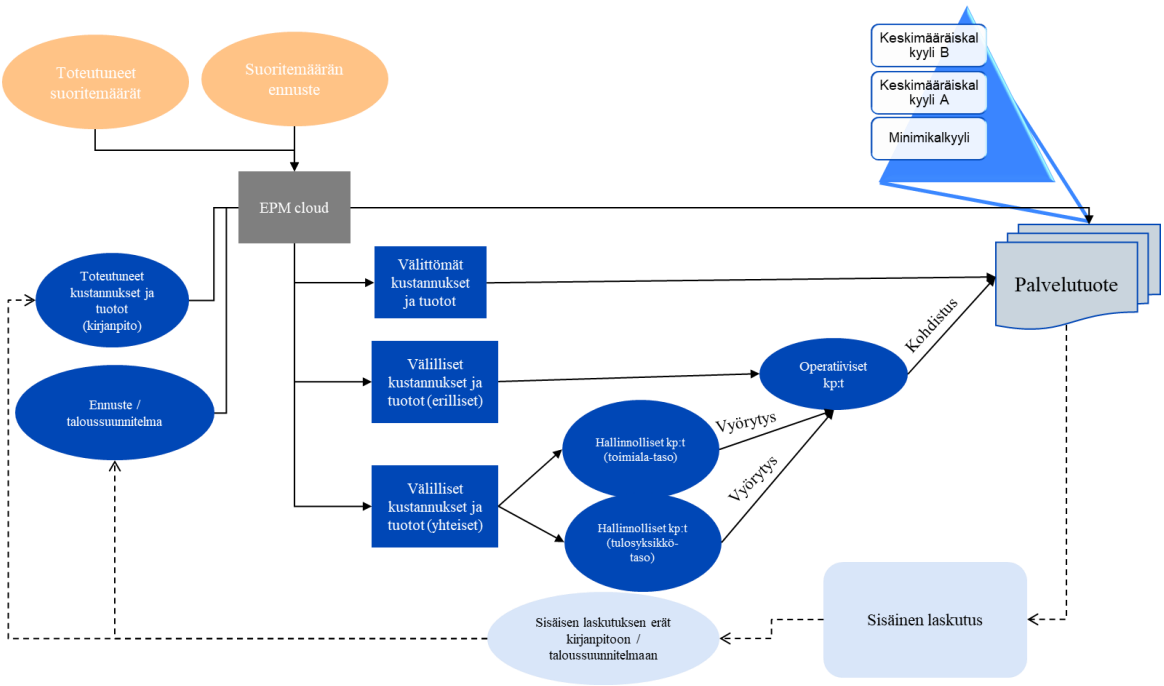
4.2 Nykyinen palvelutuotekokonaisuus

Tutkimuksen tekoaikaan käytössä ollut palvelutuotekokonaisuus muodostuu tuotteistetuista palveluista ja niiden laskennasta. Nykyisen palvelutuotekokonaisuuden kehittäminen kohdeorganisaatiossa lähti liikkeelle projektista osana talouden tasapainotusta ja tuottavuuden parantamista. Projektin tavoitteeksi asetettiin, että kaikki kaupungin ydinpalvelut tuli olla tuotteistettu ja kaikki kustannukset kohdistettu niille. (D2) Harkosen et al. (2017, s. 7) mukaan tuotteistuksessa tulisi keskittyä ydinpalveluiden lisäksi myös tukipalveluihin, jos ne ovat oleellisia tuotteistuksesta haettavien hyötyjen kannalta. Osana projektia järjestettiin työpajoja, joissa tuotteistettavia palveluita ideoitiin (D1). Työpajojen käytöstä palveluiden tuotteistamisessa on mainittu useissa tutkimuksissa (Valminen & Toivonen 2012, s. 280; Jaakkola 2011, s. 227; Harkonen et al. 2017, s. 33). Palvelutuotteita tarkasteltiin organisaatiossa myöhemmin uudelleen. Uudelleentarkastelun tavoitteena oli muodostaa ylläpidettävä ja hallittava laskentasäännöstö palvelutuotteille, jotta niiden laskenta voitaisiin automatisoida paremmin, kustannusten muodostuminen olisi läpinäkyvämpää ja yksikkökustannukset luotettavampia. Myös suoritetietojen saatavuutta selvitettiin. Tällä pyrittiin varmistamaan, että olemassa oleville palvelutuotteille olisi määritelty suorite, joka on saatavilla yksikkökustannusten laskentaa varten. (D1) Tarkastelun seurauksena palvelutuotteiden kokonaismäärä väheni, sillä joidenkin palvelutuotteiden laskenta ei ollut mahdollista tarvittavalla tasolla suoritetietojen puuttumisen vuoksi (D1).

Haastatteluiden perusteella tuli ilmi, että palvelutuotteiden nykyinen määrä vaihteli tulosyksikköjen välillä melko paljon. Kuudessa haastattelussa palvelutuotteita mainittiin olevan 10 ja 20 välillä, kolmessa tätä enemmän ja neljässä vähemmän. Kahdessa tulosyksikössä palvelutuotteet oli jaettu ryhmiin niiden samankaltaisuuden perusteella. Esimerkiksi Suomenkielinen perusopetus -tulosyksikössä palvelutuotteina on erikseen ala- ja yläkoulujen perusopetukset sekä erityisopetus. Liikunta ja urheilu -tulosyksikössä puolestaan on tuotteistettu muun muassa uiminen sekä omana tuotantona että ostopalveluina ja ensilumenladut. (D6)

Palvelutuotteiden laskenta koostuu vaiheistetusta mallista, jolla tulosyksikköjen kaikki tuotot ja kulut kohdistetaan palvelutuotteille ja lasketaan niiden yksikkökustannus jakamalla

kohdistetut kustannukset suoritemäärällä. Suoritteita ovat esimerkiksi kappale, oppilas tai neliömetri. (D1) Tällä hetkellä organisaatiossa on 28 tulosyksikköä ja palvelutuotteita noin 650 (D6). Kuvassa 11 on esitetty palvelutuotteiden laskennan nykyistä muotoa kohdeorganisaatiossa prosessikaavion avulla. Laskentamalli on sovellus muun muassa Järvenpään et al. (2017, s. 127) esittelemästä perinteiseen suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan kuuluvasta lisäyslaskennasta, jossa kaikki kustannukset huomioidaan laskentaprosessissa kustannuspaikkojen avulla.



Kuva 11. Palvelutuotteiden laskennan nykyinen ratkaisu kohdeorganisaatiossa (D1; D4).

Palvelutuotelaskennassa voidaan käyttää pohjatietona niin toteutunutta dataa kirjanpidosta kuin ennustetietoakin. Laskenta tapahtuu EPM cloud -taloussuunnittelujärjestelmässä. Toteutunut kirjanpitodata ajetaan EPM:ään automaattisesti. Suoritetiedot ladataan, joko integraatiolla tai manuaalisten syöttöpohjien avulla. Erien, eli kustannusten ja tuottojen, kohdistamiseksi palvelutuotteille on monta eri tapaa. Yksinkertaisimpia ovat välittömät kustannukset ja tuotot, jotka kohdistuvat suoraan palvelutuotteelle laskentatunnisteeseen kirjatun palvelutuotesegmentin perusteella. Laskentatunnistetta käytetään sekä ulkoisessa kirjanpidossa että sisäisessä laskennassa, ja se muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumerosta sekä sisäisen laskennan tunnisteista. Välittömiä kustannuksia on kaikista eristä kuitenkin nykyisellään vain murto-osa. (D1) Esimerkiksi Suomenkielisen perusopetuksen *yleisopetus luokat 1–6* -

palvelutuotteelle ei kohdistu suoraan mitään eriä. Ne erät, jotka eivät kohdistu suoraan, kohdistetaan varsinaisen palvelutuotelaskennan avulla. (D7)

Palvelutuotelaskennassa kohdistus tapahtuu kustannuspaikkojen kautta, jossa kaikki laskennassa mukana olevat erät kohdistetaan ensin operatiivisille kustannuspaikoille ja sieltä palvelutuotteille. Myös välittömiin kustannuksiin kirjataan, mille operatiiviselle kustannuspaikalle ne kuuluvat palvelutuotteiden tarkemman vertailun mahdollistamiseksi. Niin sanottuihin välillisiin erilliskustannuksiin on kirjanpidossa kirjattu operatiivinen kustannuspaikka, jolloin ne kohdistetaan niille suoraan. Esimerkiksi Suomenkielisessä perusopetuksessa operatiivinen kustannuspaikka voi olla tietty koulu, jolle suoraan kohdistettavia kustannuksia ovat esimerkiksi koulun henkilöstökustannukset, elintarvikkeet ja koulutarvikkeet. (D1; D3)

Välilliset yhteiskustannukset kohdistuvat ensin kirjanpidosta hallinnollisille kustannuspaikoille, josta ne vyörytetään laskennallisesti operatiivisille kustannuspaikoille. Hallinnollisia kustannuspaikkoja on kahta tasoa: koko toimialan yhteiset hallinnon kustannuspaikat sekä tulosyksiköiden sisäiset. Kasvun ja oppimisen -toimialan hallinnon kustannukset voivat liittyä esimerkiksi opiskeluhuollon koordinointiin, digikehitykseen ja toimialan omaan talousyksikköön. Suomenkielinen perusopetus -tulosyksikön hallinnon kulut voivat puolestaan liittyä esimerkiksi perusopetuksen suunnitteluun, tukeen ja hallintoon. Hallinnollisten erien jakoperusteet vaihtelevat toimialojen välillä, mutta yleisin jakoperuste ovat toimintamenot. Myös henkilöstömenoja sekä oppilas- tai lapsimääriä käytetään. Esimerkiksi Kasvun ja oppimisen -toimialan hallinnon kustannuspaikkojen erät jaetaan kaikille toimialan tulosyksiköjen operatiivisille kustannuspaikoille niiden toimintamenojen suhteessa. (D1; D3; D5)

Suomenkielinen perusopetus -tulosyksikön hallinnon erät kohdistetaan operatiivisille kustannuspaikoille puolestaan oppilasmäärien suhteessa. Osa tulosyksikkötason hallinnon eristä jaetaan kaikille tulosyksikön operatiivisille kustannuspaikoille mutta osa vain tietyille, esimerkiksi Espoonlahden yhteiset -hallinnollisen kustannuspaikan erät jaetaan vain Espoonlahden alueen peruskoulujen operatiivisille kustannuspaikoille. Vyörytysten lisäksi operatiivisille kustannuspaikoille kohdistetaan kustannuksia sisäisen siirtohinnoittelun avulla. Esimerkiksi konsernihallinnossa toimivat talouspalvelut sekä kaupunkiympäristön tilapalvelut laskuttavat eri operatiivisia kustannuspaikkoja sen mukaan, miten ne laskuttajan palveluita käyttävät. (D3; D5)

Kohdeorganisaation tapa kohdistaa hallinnon kustannuspaikkojen kustannukset pääkustannuspaikoille ei vastaa Järvenpää et al. (2017, s. 93–94) esittämää vasemmalta oikealle vyörytystä tai ristiin vyörytystä. Malli on lähempänä Atrillin ja McLaneyn (2009, s. 113) mainitsemaa suoraa kohdistusmenetelmää. Tässä apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan suoraan pääkustannuspaikoille ilman apukustannuspaikkojen välistä vyörytystä (Atrill & MacLaney 2009, s. 113).

Kun välilliset kustannukset ja tuotot ovat operatiivisilla kustannuspaikoilla, kohdistetaan ne sieltä palvelutuotteille. Laskentasääntöjä on useita ja ne voidaan jakaa karkeasti kahteen ryhmään: suoriin ja ajuriperusteisiin laskentasääntöihin. Suorien laskentasääntöjen perusteella tietyt erät kohdistuvat suoraan tietylle palvelutuotteelle niiden laskentatunnisteen perusteella: esimerkiksi, jos erälle on kirjattu laskentatunnisteeseen tietty kustannuspaikka, tili, toiminto tai näiden yhdistelmä, kohdistetaan tämä suoraan tietylle palvelutuotteelle. Ajuriperusteiset laskentasäännöt perustuvat erien kohdistamiseen usealle palvelutuotteelle tietyn lisätiedon perusteella laskettavan prosenttiosuuden mukaan. Lisätietoina voi toimia esimerkiksi oppilasmäärät, toimintamenot tai henkilötyövuodet. Joissain tapauksissa näiden väliset suhteet voivat olla painotettuina, jos joitakin palvelutuotteita on haluttu korostaa tiettyjen erien kohdistamisessa. (D1)

Suomenkielisen perusopetuksen operatiivisilta kustannuspaikoilta *yleisopetus luokat 1–6*-palvelutuotteelle kustannukset jaetaan pääsääntöisesti oppilasmäärien suhteessa, muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta: henkilöstökustannukset ja työvoimanvuokraus opetukseen ja oppilashuoltoon liittyen kohdistetaan painotetun oppilasmäärän perusteella. Tällä on tavoiteltu esimerkiksi erityisopetuksen suuremman resurssitarpeen huomiointia yleisopetukseen verrattuna, jolloin erityisopetuksen palvelutuotteille kohdistuu suhteessa enemmän henkilöstökustannuksia oppilasta kohden yleisopetukseen verrattuna. (D3) Kun kaikki erät on kohdistettu palvelutuotteille, voidaan laskennasta erottaa pelkät kustannukset ja laskea yksikkökustannus suoritteen avulla (D1).

Yksikkökustannus on mahdollista laskea palvelutuotteille erikseen erityyppiset kustannukset huomioiden. Minimikalkyyli sisältää tulosyksikön välittömät kustannukset, jotka on kohdistettu palvelutuotteille suoraan kirjanpidossa sekä välilliset erilliskustannukset, jotka liittyvät suoraan palvelutuotteeseen mutta, jotka on täytynyt kohdistaa operatiivisten kustannuspaikkojen kautta. Keskimääräiskalkyyli A sisältää minimikalkyylin kustannusten lisäksi tulosyksikkötason hallinnon kustannuspaikkojen kustannukset. Keskimääräiskalkyyli B

sisältää edellisten lisäksi vielä toimialatason hallinnon kustannuspaikkojen kustannukset. (D1; D4) Kalkyylimalli poikkeaa Järvenpään et al. (2017, s. 114) ja Ikäheimon et al. (2019, s. 138) esittämistä kalkyylimalleista, joissa kalkyylien väliset erot perustuvat siihen, ovatko kustannukset kiinteitä vain muuttuvia. Yksikkökustannusten laskennan tarkkuustaso riippuu siitä, millä tasolla suoritetietoja kerätään (D1). Esimerkiksi *yleisopetus luokat 1–6* -palvelutuotteen kustannukset on mahdollista laskea koulukohtaisesti, eli operatiivisen kustannuspaikan tarkkuudella, koska niiden laskentaan tarvittavat oppilasmäärätkin saadaan jokaiselle koululle erikseen (D7). Joillakin toimialoilla tällainen vertailu ei ole toiminnan luonteen vuoksi loogista, jolloin suoritteet syötetään vain palvelutuotetasolla (D1).

Haastatteluissa kysyttiin suoritteiden keräämisestä palvelutuotteiden yksikkökustannusten laskentaan. Vastauksien perusteella tämä tapahtui monella eri tavalla, mutta palvelutuotelaskentaan tiedot siirtyivät pääasiassa manuaalisesti Excel -pohjien kautta. Seitsemässä haastattelussa tuli esiin, että jonkinlaista automaatiota oli jo suoritteiden keräämisessä käytössä. Keräysprosessissa ei nähty olevan yleisesti suurempia ongelmia lukuun ottamatta suoritteiden siirtämisestä palvelutuotelaskentaan aiheutuva manuaalisen työn kasvu. Seitsemässä tulosyksikössä tähän oli olemassa kirjattu ohjeistus. Lopuissa sitä ei koettu tarpeelliseksi, koska suoritteiden kerääminen tapahtui normaalin toiminnan ohessa ilman palvelutuotteiden laskentaakin.

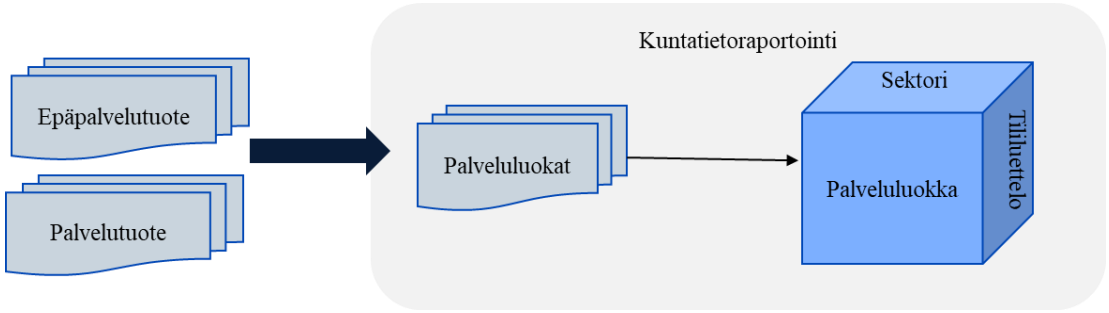
”Seurataan ja raportoidaan joka tapauksessa palvelutuotteissakin tarvittavia suoritetietoja luontaisesti, joten erityisiä palvelutuotteiden suoriteohjeita ei tarvita erikseen.” (TY 3)

”Laadussa on sillä tavalla ollut ongelmia, koska suoritemäärät on vähän aina laskijasta kiinni, että mikä luku saadaan ja se on tietysti ollut meidän huonoutta ettemme ole osanneet siihen tarttua.” (TY 13)

Kahdessa tapauksessa ohjeistuksen puuttuminen tunnistettiin ongelmaksi. Näissä korostui suoritetietojen keräämisen haasteellisuus, joka vaati erillistä laskentaa. Tällöin ilman yhteneväistä ohjeistusta, laskennan tulos oli usein kiinni laskijasta itsestään. Tämä vastaa Prowlen (2021, s. 94) ja Tóthin (2022, s. 37) esiin tuomia ongelmia tarpeeksi tarkan informaation ja tietotaidon saatavuudesta julkisen sektorin organisaatioiden kustannuslaskennan onnistumiseksi.

4.3 Kokonaisuuden käyttö

Palvelutuotteiden yksikkökustannusten kehityksestä raportoidaan tulosyksikkötasoisesti kohdeorganisaation talousraporteissa, kuten tilinpäätöksessä, talousarviossa ja osavuosikatsauksissa. Valittu kustannuskalkyyli raportointia varten vaihtelee mutta yleisin on minimikalkyyli. Tämän lisäksi, jotkin yksiköt, kuten talouspalvelut konsernihallinnossa, käyttävät palvelutuotteille kohdistettuja kustannuksia kaupungin sisäiseen laskutukseen. Palvelutuotteiden käyttö sisäisessä laskutuksessa ei muuta laskentateknisiä vaatimuksia mutta vaatii yksikköhinnan laskemista tarkemmalla tasolla ja useammin kuin talousraporteille tehtävässä palvelutuoteraportoinnissa. (D1) Palvelutuotelaskentaa hyödynnetään kohdeorganisaatiossa tällä hetkellä myös kuntatietoraportointiin. Kuntien ja kuntayhtymien tulee raportoida taloustietonsa Valtionkonttorin kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietojärjestelmään. Kuntatietoraportointia ohjaa niin sanottu kuutiomalli, jonka perusteella jokaiseen raportointiin tulevaan kirjaukseen annetaan tieto palveluluokasta, tilistä ja sektorista. Sektori tarkoittaa tahoa, joka on tehdyn transaktion vastapuoli. Valinnat tehdään valtion määrittämien palveluluokituksen, tililuettelon ja sektoriluokituksen avulla. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori 2023, s. 4–5) Kuvassa 12 on havainnollistettu palvelutuotekokonaisuuden ja kuntatietoraportoinnin välistä suhdetta.



Kuva 12. Kuntatietoraportoinnin rooli kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuudessa.

Kohdeorganisaatiossa palvelutuotelaskenta on sidottu kiinteästi osaksi kuntatietoraportointia, sillä erien kohdistus palveluluokille tapahtuu palvelutuotteiden kautta. Kuntatietoraportointi on omalta osaltaan vaikuttanut palvelutuotelaskentaan, sillä varsinaisten palvelutuotteiden rinnalle on tuotu myös niin kutsuttuja epäpalvelutuotteita. Ne ovat kustannuseriä, jotka eivät ole oikeita palveluita eikä niille voi laskea yksikkökustannusta. Niiden kustannuksia on haluttu kuitenkin seurata, jotta kaikki kustannukset ja tuotot voidaan kohdistaa

palveluluokille kuntatietoraportointia varten. (D1) Esimerkiksi henkilöstöpalveluissa tällainen epäpalvelutuote on *muut henkilöstöpalvelut* (D6).

Prowle (2021, s. 95) kuvailee kustannusinformaation olevan avainroolissa julkisten palveluiden kustannustehokkuuden parantamisen kannalta. Haastatteluiden taustoituskysymyksissä kysyttiin aluksi yleisellä tasolla, miten palveluiden kustannustehokasta tuottamista johdetaan tällä hetkellä. Vastausten perusteella merkittävimmässä roolissa tässä oli kohdeorganisaation budjetti ja sen määrittämissä rajoissa pysyminen. Tämä vastaa Gosselinin ja Journeaultin (2022, s. 22) tutkimusta, jonka mukaan budjetti on paikallishallinnoissa perinteisin keino kustannusten hallintaan ja kustannustehokkuuden parantamiseen.

”Toiminta mitoitetaan saadun rahamärän perusteella eli pyritään täyttämään kaikki vastuut, sillä budjetilla, joka meillä on. Kuukausittaisen talousraportoinnin yhteydessä katsotaan palvelualueittain tilanne ja missä mennään ja pitääkö reagoida ja voidaanko. Tehdään omaa tilastointia, miten vertaudutaan muihin kaupunkeihin.” (TY 10)

Vain yhdessä haastattelussa palvelutuotteet nousivat ensisijaiseksi keinoksi palveluiden kustannustehokkuuden johtamisessa. Tässä tapauksessa palvelutuotteet olivat työkalu tulosyksikön tuottamien palveluiden kustannusten ja menekin seurantaan, josta saatua informaatioita voitiin käyttää arvioimaan, mitä palveluita tuottaa ja kuinka paljon.

”Ollaan varmaan ainut, joka tekee aiheuttamisperiaatteen mukaan palvelutuotteita. Ihmiset merkitsevät tunnit järjestelmään ja sitä kautta ohjataan tekeminen palvelutuotteille. Ja sitä kautta seurataan, miten toiminta kehittyy ja sitten nähdään siitä mihin suuntaan pitäisi mennä, mistä pitäisi luopua. Näiden perusteella johdetaan toimintaa aika pitkälle.” (TY 1)

Muissa tulosyksiköissä palvelutuotteiden ensisijainen rooli oli haastatteluiden perusteella toimia ainoastaan irrallisena osana kaupungin yhteistä talousraportointia. Tämä tuli esille kysyttäessä, mihin palvelutuotteista saatavaa informaatiota tulosyksikössä käytetään. Vastaukset kysyttäessä seurattavien palvelutuotteiden määrästä ja seurannan syklistä noudattivat myös tätä päätelmää: palvelutuotteista seurattiin ainoastaan niitä, jotka oli pakko raportoida ja seurantasykli noudatti kaupungin virallisen talousraportoinnin aikataulua. Myös seuranta jäi tässä tapauksessa hyvin ylätasolle eli lähinnä tulosyksikköjen johtoryhmään eikä operatiivista toimintaa suorittava henkilöstö ollut palvelutuotteiden kanssa missään tekemisissä. Joissain tapauksissa vaikutti myös siltä, että tulosyksikköjen johdolla ei ollut selkeää käsitystä, miten tulosyksikön alemmilla hierarkiatasoilla taloutta ylipäätänsä seurattiin.

Prowle (2021, s. 127) huomauttaa, että jos kustannuslaskentajärjestelmää ei hyödynnetä täysin organisaation johdon ja muiden ammattilaisten toimesta, on siihen panostaminen ollut turhaa. On tärkeää varmistaa riittävä koulutus henkilöstölle, jotta kustannusinformaation merkitys päätöksenteon kannalta ymmärretään. Rogosic (2021, s. 216) toteaa organisaation johdon olevan kustannustiedon merkittävin hyödyntäjä päätöksenteossa, koska heillä on auktoriteetti tehdä päätöksiä. Kuitenkin myös muiden organisaation toiminnan kannalta merkittävien sidosryhmien tulisi olla perehtynyt siihen Rogosic (2021, s. 216). Palvelutuotteiden kehitystä kyllä seurattiin kohdeorganisaatiossa ja niissä tapahtuneita muutoksia tutkittiin mutta lähinnä siksi, koska raportointi sitä edellytti. Operatiiviseen johtamiseen ei palvelutuotteista saatavalla informaatiolla nähty haastatteluiden perusteella olevan juurikaan vaikutusta.

”Yritetään selvittää, että löytyykö tekijöitä, miksi jonkun palvelutuotteen hinta on muuttunut johonkin suuntaan. Palvelutuotteet vain koko tulosyksikön tasolla. Seurataan vain, koska on pakko ja perustellaan, miksi ne kehittynyt johonkin suuntaan, mutta niistä saatavaa informaatiota ei oikein voi käyttää suoraa mihinkään muuhun.” (TY 7)

Neljässä haastattelussa palvelutuotteita kerrottiin käytettävän jollain tasolla tulosyksikön palveluiden kustannusrakenteen kehityksen seurantaan. Näissä tapauksissa palvelutuotteita voitiin hyödyntää resurssien kohdistamisessa eri palveluiden välillä laadittaessa resurssienkäyttösuunnitelmaa. Palvelutuotteiden yksikkökustannusten laskenta tarjosi myös tukea arvioitaessa tarpeita hintojen muutoksille. Näissä tapauksissa myös seurattavien palvelutuotteiden määrä ja seurantasykli oli yleisesti korkeampi verrattuna pakollisen talousraportoinnin vaatimuksiin. Seurantatiheys kuitenkin vaihteli riippuen esimerkiksi siitä, miten usein suoritetietoja oli mahdollista saada tiettyyn palvelutuotteeseen liittyen. Kuitenkin näissäkin tapauksissa nähtiin useita ongelmia, jotka heikensivät palvelutuotteiden käytettävyyttä.

*”Virallisesti kvartaaleittain mutta kyllä useammin oikeasti, ainakin kuukausittain. Meillä on joka viikko talousosio, jossa tarvittaessa palvelutuotteet ovat mukana mutta ei aina. Kuukausittaisesta seurannasta on jo enemmän hyötyä esimerkiksi * liittyen. On toki myös sellaisia palveluita, joita ei voi seurata kuin kerran vuodessa. Tämä johtuu siitä, että meidän seurantamekanismimme ei ole silloin ajan tasalla, kuten *, jonka käyttöä ei voi seurata ajantasaisesti vaan ne tiedot saadaan 3 kuukauden välein.”* (TY 6)

Haastatteluissa syyt palvelutuotteiden soveltumattomuudesta operatiiviseen johtamiseen olivat moninaisia. Haastatteluissa todettiin, että suureen osaan tuotettujen palveluiden kustannuksista oli jo lähtökohtaisesti hankala vaikuttaa. Kustannusten seuranta nähtiin tärkeäksi, mutta niihin vaikuttaminen koettiin vaikeaksi erityisesti euromääräisesti suurimpien erien osalta. Syiksi tähän nähtiin muun muassa lainsäädännön asettamat velvoitteet palveluiden tuottamisesta sekä muiden tulosyksikköjen vaikutus omien palveluiden kustannuksiin, jotka heikensivät mahdollisuutta vaikuttaa tuotettavien palveluiden valintaan ja määriin sekä resurssien kohdistamiseen. Nämä ovat linjassa Tóthin (2022, s. 36) tutkimuksen kanssa, joka toteaa julkisen sektorin tehottomuuden syiksi yksityiseen nähden lainsäädännön asettamat velvoitteet, jonka vuoksi palveluita voidaan joutua tuottamaan jopa tappiolla.

”Henkilöstökulut suurimmat mutta kiinteät, joten niihin ei voida hirveästi vaikuttaa. Ostopalvelukuluja kannattaa seurata enemmän, koska niihin meillä paremmin vaikutusvaltaa ja pientä joustovaraa. Näistä ostopalveluista 95 % on konsulttipalkkioita niin niissä on se joustovara. Kuitenkin pieni osuus verrattuna henkilöstökuluihin, joten kokonaisuuden kannalta vaikutus ei meillä niin suuri ole.” (TY 11)

*”Ei sovellu hyvin. Kuten sanottu hankala vaikuttaa siihen tuleeko joku * vai ei. Myös tilojen vuokrien rooli hyvä huomata. Esim. kun menee yksi * kiinni ensi kesällä niin se vaikuttaa heti satojen tuhansien menetyksillä euromääräisesti. Esim. * oli kiinni viime vuoden marras- ja joulukuun ja siksi suoritehinta heilahti mutta seuraavana vuonna voi olla jotain ihan muuta ja jos tästä vetää johtopäätöksiä niin voi mennä ihan metsään. Eli analyysin painoarvo on suuri, kun analysoi lukuja.”* (TY 6)

Ulkoisten tekijöiden lisäksi kolmessa haastattelussa epäiltiin palvelutuotteiden yksikkökustannusten laskennan luotettavuutta. Tämän vuoksi vastaavaa laskentaa oli päätetty toteuttaa manuaalisesti erikseen, eikä palvelutuotteiden antamien lukujen uskottu pitävän paikkansa. Yhden haastattelun mukaan tulosyksikössä oli havaittu, että osa välittömistä kustannuksista ei palvelutuotelaskennassa kohdistunut suoraan palvelutuotteille, vaan ne menivät virheellisesti välillisten kustannusten kohdistuslaskennan kautta. Tämän lisäksi kolmessa haastattelussa ongelmiksi nähtiin palvelutuotteiden antama liian yksinkertainen kustannustieto sekä vaatimus kaikkien kustannusten huomioimisesta laskennassa, jotka vähensivät haastateltavien mukaan palvelutuotteiden käytettävyyttä.

Vaatimus kaikkien kustannusten kohdistamisesta oli haastateltavien mukaan osaltaan vaikuttanut siihen, että osat palvelutuotteista mittasivat vääriä asioita, jolloin palvelutuotteiden kehityksen ei nähty kuvaavan palveluiden tuottamisen kustannusten todellista kehitystä tarpeeksi realistisesti. Yhdessä haastattelussa mainittiin myös, että palvelutuotteiden roolia ei ymmärretty, ja ne tuntuivat päällekkäiseltä verrattuna muuhun raportointiin. Tämä oli aiheuttanut sen, että palvelutuotteiden seuranta ei sinänsä ohjannut mitään vaan sen kuvattiin olevan ennemminkin harjoittelun tasolla. Alqudah et al. (2022, s. 4–5) ja Jovanović et al. (2019, s. 3765) toteavat tiedon ja teknisen ymmärrykseen puutteen olevan yleisiä syitä kustannustiedon hyödyntämisen ongelmille julkisella sektorilla.

*”Enemmänkin voisi saada, että tällä hetkellä ne ei meitä kauheasti palvele. * määrää seurataan palvelutuotteista huolimatta ja raportoidaan eteenpäin, koska niitä tulee seurata laajemmalla tasolla. * liittyvää toimintaa myös olisi ihan järkevä seurata. Loput palvelutuotteet mitä meillä on ollut ovat olleet teennäisiä ja emme ole osanneet muodostaa semmoisia palvelutuotteita, jotka kuvaisivat hyvin meidän toimintaa ja ehkä myös ei olla koettu että niistä olisi ollut hyötyä meidän toiminnan ohjaamiseen.”* (TY 11)

*”Perinteisesti tuotannollisessa tehtaassa on niin, että mitä enemmän tuotetaan, niin sitä halvempaa yhden yksikön tuottaminen on mutta meillä voi olla se tilanne, että tavoitellaan vähempää suoritteita, koska me olemme epäonnistuneet siinä tapauksessa, jos suoritteet nousevat. Niin voi silloin sanoa, että palvelutuotteet ei meillä toimi. Ei ainakaan * tavoitteita. Ymmärrän kyllä sen, että tulisi toimia mahdollisimman kustannustehokkaasti eikä tuhlata resursseja.”* (TY 2)

Yhdessä haastattelussa ongelmaksi nähtiin myös, että osan nyt tuotteistettujen palveluiden kohdalla yksikkökustannusten seuranta ei lähtökohtaisestikaan soveltunut kustannusseurannan työkaluksi: palvelut olivat niin räätälöityjä ja uniikkeja, että pelkästään niiden keskimääräinen yksikkökustannus ei kertonut tarpeeksi kustannusten kehityksestä. Tämä aiheutti sen, että palvelutuotteet eivät tukeneet eri palveluiden tuotantovaihtoehtojen välillä päätettäessä. Kahdessa haastattelussa ongelmaksi nähtiin myös nykyisen laskennan jälkijättöisyys, joka heikensi mahdollisuuksia käyttää kustannustietoa operatiivisen johtamisen tukena. Haastateltavat toivat myös esiin laadullisen mittaamisen tärkeyden arvioitaessa palveluiden kustannusvaikuttavuutta.

”Kuten aikaisemmin sanoin jo niin palvelutuotteilla on hyvä paikka numeerisen arvon mittaamisessa mutta tämä laadullinen puoli kuuluu myös julkisen johtamisen vaikuttavuuteen ja merkityksellisyyteen eli toivottavasti siinä päästään eteenpäin.” (TY 5)

Harkonen et al. (2017, s. 14–15) toteavat laadun mittaamisen olevan kriittistä, sillä sen avulla varmistetaan, että tuotteistetut palvelut vastaavat niille asetettuja odotuksia. Tavoiteltaessa laadun parantamista, tuotteistaminen nähdään erinomaiseksi keinoksi. Tóth (2022, s. 36) toteaa julkisen sektorin palveluilla olevan usein erityinen sosiaalisen vaikuttavuuden rooli, jota on hankala muuttaa rahalliseen muotoon. Tämä tekee pelkkien kustannusten arvioimisen riittämättömäksi arvioitaessa palveluiden todellista kustannusvaikuttavuutta.

4.4 Kehittämiskohteet

Haastatteluista nousi esiin kehittämiskohteita, jotka voisivat parantaa palvelutuotekokonaisuuden mahdollisuuksia tukea operatiivista johtamista. Haastatteluissa esiin noussut yleinen näkemys palvelutuotteiden lähtökohtaisesti huonosta ohjausvaikutuksesta operatiiviseen johtamiseen heijastui tulosten perusteella myös kehitysideoiden määrään. Vastauksissa todettiinkin useasti, että kehittäminen on tästä syystä jo lähtökohtaisesti hankalaa. Jonkin verran ideoita oli silti löydettävissä. Osa kehittämiskohteista mainittiin suoraan haastatteluissa ja osa oli johdettavissa haastatteluiden perusteella. Kehitysideat on jaettu viestintään, tuotteistettavien palveluiden valintaan ja rakenteeseen sekä selkeään ja vertailukelpoiseen laskentaan. Jaottelu perustuu esiin nousseisiin merkittävimpiin kehityskohteisiin ja on linjassa empiirisen aineiston analyysissä käytettyjen teemojen kanssa.

4.4.1 Viestintä

Kuten nykytilanteen analyysissä todettiin tuotteistuksen lähtökohdista, tulosyksikköjen ja ylimmän johdon ymmärryksessä oli havaittavissa eroavaisuuksia palvelutuotteiden käyttöön ja kohderyhmään liittyen. Tämän parantamiseksi olisi tärkeää viestiä selkeästi, mitkä lähtökohdat organisaatiossa ovat tällä hetkellä olennaisia, jotta näkemys tästä olisi yhtenäinen ja palvelutuotteita voitaisiin lähteä kehittämään haluttuun suuntaan. Torkkeli et al. (2005, s. 30) korostavat markkinointisuunnitelman tärkeyttä palveluiden tuotteistamisessa. Markkinoinnin tulisi lähteä tuotteistamisen tuomista hyödyistä asiakkaalle ja sen viestiminen tulisi

olla selkeää sekä havainnollista. Torkkeli et al. (2005) tutkimuksessa tällä viitattiin lähinnä ulkoisille asiakkaille viestimiseen, mutta tutkimuksen kontekstissa viestintä voidaan nähdä tarpeelliseksi myös sisäisille asiakkaille eli tulosyksiköille, joiden on tarkoitus hyödyntää palvelutuotekokonaisuutta omassa toiminnassaan.

Tehtyjen haastatteluiden perusteella palvelutuotteiden kehittämisestä viestittäessä on tärkeää korostaa niiden roolia kustannusseurantatyökaluina. Niiden ei ole tarkoitus olla ainoa työkalu operatiiviseen johtamiseen, vaan niiden tulisi tuottaa tietoa palveluiden kustannuksista operatiivisen päätöksenteon tueksi. Ei ole myöskään tarkoitus, että ylin johto arvioisi tulosyksikköjen toimintaa pelkkien palvelutuotteiden perusteella tai että niiden rooli rajoittuisi pelkästään ulospäinsuuntautuvaan talousraportointiin. Tämä on yhdenmukainen Udehin, Ezen ja Enujiokenin (2024, s. 47) tutkimuksen kanssa, jonka mukaan selkeä viestintä kustannuslaskentajärjestelmän uudistamisen tavoitteista, hyödyistä ja implementaatiostrategiasta ovat kriittisiä, jotta kokonaisuus sisäistetään organisaation sisällä ja muutosvastaisuus olisi mahdollisimman vähäistä. Myös ylimmän johdon haastatteluissa korostui tärkeys saada koko organisaatio sisäistämään palvelutuotteiden tarkoitus ennen kehittämisen aloittamista.

”Lähdetään siitä liikkeelle, että kaikki pitää saada sitoutettua palvelutuotteisiin ja ymmärtämään miksi niitä on tärkeä käyttää ja miten siinä oman toiminnan johtamisen tukena. Sitten yhdessä tulosyksikköjen kanssa lähdetään määrittämään palvelutuotteet ja mitä kustannuksia millekin kuuluu. Ja näin tätä tulisi sitten käyttää johtamisessa.” (YJ)

Nyt haastatteluiden perusteella oli havaittavissa, että erilaiset ennakkokäsitykset, aikaisemmat kokemukset palvelutuotteista sekä mahdollinen tietämättömyys kustannuslaskennan mahdollisuuksista vaikuttivat palvelutuotteisiin suhtautumiseen ja sitä kautta myös konkreettisten kehitysideoiden antamiseen. Tähän liittyen tulisi varmistaa, että kaikki projektiin osallistuvat ymmärtävät aiheesta tarpeeksi. Angonese ja Lavarda (2014, s. 217) kuvaavat tiedon puutteen yhdeksi suurimmista haasteista johdon laskentatoimen järjestelmien muutoshankkeille. Uusin käytäntöjen omaksujat tulee kouluttaa ja tarjota riittävä määrä tietoa, jotta muutos saadaan aikaiseksi.

On tärkeää olla tarkkana myös viestinnän sanoittamisessa. Joidenkin haastatteluiden perusteella tämä tutkimus koettiin vihjaukseksi siitä, että oman toiminnan kustannustehokkuutta ei olisi kehitetty ollenkaan tähän mennessä. Tämä voi pahimmillaan johtaa sisäiseen muutosvastaisuuteen, jos tehtävä kehitys koetaan negatiiviseksi. Angonesen ja Lavardan (2014,

s. 221) tutkimuksessa havaittiin muutosvastaisuutta henkilöstön epätietoisuuden vuoksi. Osa tutkimuksen case -yrityksen henkilöstöstä luuli, että uusi järjestelmä korvaisi heidät kokonaan, vaikka näin ei todellisuudessa käynyt (Angonese ja Lavarda 2014, s. 221). Haastatteluissa nousi esiin myös tärkeys helpottaa palvelutuotteiden löytämistä, joka nyt koettiin hankalaksi. Jotta kustannustehokkuutta voisi parantaa, on varmistettava, että kustannusinformaatio on saatavilla helposti eri tasoisille johtajille. Näin he pystyvät hyödyntämään kustannustietoa paremmin omassa johtamisessaan. (Bhimani et al. 2015, s. 712)

4.4.2 Tuotteistettavien palveluiden valinta ja rakenne

Tuotteistettavaksi valittaviin palveluihin ja niiden rakenteeseen liittyen nousi tarve tarkastella palvelutuotteiden optimaalista määrää. Kolmessa haastattelussa mainittiin, että palvelutuotteita nähtiin olevan liikaa. Kahdessa tapauksessa nykyinen määrä koettiin sopivaksi antamalla riittävän kuvan tulosyksikön palveluista. Yhdessä tapauksessa mainittiin, että pienempi määrä palvelutuotteita helpottaisi niiden laskentaa erityisesti tilanteissa, joissa ei ollut täysin selvää, mille palvelutuotteelle kustannuksia tulisi kohdistaa. Toisaalta kahdessa haastattelussa nostettiin tarve jopa lisätä palvelutuotteita, koska haastateltavien mukaan kaikkien kiinnostavien palveluiden kustannuksia ei tällä hetkellä seurattu. Kahdessa tulosyksikköhaastattelussa korostettiin kaupungin tavoitteiden roolin tärkeyttä palvelutuotteiden kehittämisessä mutta samalla huomautettiin tärkeys varmistaa, että kaikki ymmärtävät halutun suunnan. Tässä korostuu aikaisemmin mainitun viestinnän rooli. Tämä on yhdenmukainen Vaattovaaran (1999, s. 46–47) tutkimuksessa muodostettuun tuotteistusprosessiin, jossa tuotteistettavien palveluiden valinta perustui siihen, miten hyvin palvelu vastasi kohdeyrityksen ylimmän johdon määrittelemiin kriteereihin.

”Niitä tulisi kehittää kaupungin tavoitteiden mukaan. Esimerkiksi meidän palvelutuotteet on tehty ottamalla kaupungin tavoitteista tavoite pohjaksi ja meillä se oli digitalisaation edelläkävijyys. On kuitenkin haastavaa, että ymmärretään kaikki tavoitteet ja saadaan ne läpi organisaatiossa.” (TY 1)

Palvelutuotteet tulisi olla määritelty tarkasti, jotta ne antaisivat operatiivisen johtamisen kannalta hyödyllistä kustannustietoa. Tavoitteena ei tulisi olla vain yrittää tuotteistaa kaikkea mahdollista, jos siitä saatava informaatio ei tue asetettuja lähtökohtia. Haastatteluissa esiin nousseet ongelmat palvelutuotteiden heikosta kyvystä kuvata tulosyksikköjen toimintaa

indikoivat, että nykyiset palvelutuotteet eivät vastaa ainakaan kaikilta osin näihin lähtökohtiin. Yhdessä haastattelussa ehdotettiin mahdollisuutta jakaa palvelutuote useampaan osaan, jotta informatiivisuus kasvaisi. Näin palvelutuotteet kuvaisivat yksityiskohtaisemmin tulosyksiköiden toimintaa, joka mahdollistaisi paremman vertailun eri ajanjaksojen välillä. Tämä on yhdenmukainen ylimmän johdon haastattelun kanssa, jossa tämän kuvattiin mahdollistavan tarkemman kustannusvertailun eri toimijoiden kesken. Myös Prowlen (2021, s. 94–95) aineisto tukee tätä. Ei riitä, että tiedetään palvelun yksikkökustannus kokonaisuudessaan, vaan tulisi päästä tarkemmalle tasolle kustannusanalyyseissä (Prowle 2021, s. 94) Toisaalta Helin et al. (2015, s. 29) huomauttavat, että kustannusvertailuissa tarkoituksenmukainen tarkkuustaso on mietittävä huolellisesti, sillä palvelun pilkkominen liian pieniin osiin voi heikentää lukujen luotettavuutta.

*”Jos pitäisi jotenkin kehittää niin ehkä niin, että jakaisin sen * ketjun kolmeen osaan: aloitusvaihe eli osallistumis- ja arviointisuunnitelma hyväksytään nähtäville, toinen vaihe on * hyväksyminen nähtäville ja kolmas * tuodaan hyväksyttäväksi lautakuntaan ja edelleen kaupunginhallitukselle. * hyväksyntään emme pysty vaikuttamaan eli kannattaisi keskittyä näihin kolmeen vaiheeseen.”* (TY 11)

Yhdessä haastattelussa ehdotettiin, että tuotteistus kohdistettaisiin vain niihin palveluihin, joissa yksikkökustannusten seuraaminen nähdään luontaisesti järkeväksi. Vastauksissa tuli esiin tärkeys toteuttaa tämä jokaiselle tulosyksikölle erikseen, koska tulosyksiköiden toiminta on hyvin erilaista keskenään. Tämä nähtiin voivan lisätä lukujen käyttökelpoisuutta. Tätä tukee myös Tóthin (2022, s. 37) artikkelin johtopäätös, jonka mukaan johdon laskentatoimen tekniikoita tulisi hyödyntää julkisella sektorilla vain tietyissä kohdennetuissa toiminnoissa, joissa havaittu hyöty on todellinen huomioituna julkisen sektorin asettamat luontaiset haasteet kustannuslaskennalle.

”Yleisesti ehdotetaan harkittavan, että kaupungin yksikköhintapohjaista palvelutuote-mallia kehitetään siten, että keskimääräinen yksikköhinta -palvelutuotteita hyödynnetään vain sellaisissa palveluissa ja toiminnoissa, joissa tuotekustannuslaskenta ja keskimääräisten yksikköhintojen kehitysseuranta toimivat aidosti ja luontaisesti.” (TY 3)

Toisessa haastattelussa puolestaan korostettiin tärkeyttä keskittyä keskeisimpiin palveluihin, joissa suurimmat rahat liikkuvat kokonaisuuden pitämiseksi tarpeeksi yksinkertaisena ja käyttökelpoisena. Tämä on yhdenmukainen Vaattovaaran (1999, s. 47) ja Sipilän (1996, s.

59) kanssa, joiden mukaan tuotteistettaviksi valittujen palveluiden kokonaisuus tulisi pitää yksinkertaisena ja tuotteistettavien palveluiden tulisi ensisijaisesti olla organisaation toiminnan kannalta merkittävimpiä palveluita. Lisäksi esiin nousi tärkeys rakentaa palvelutuotteet niin, että eri kustannuserät olisi mahdollista nähdä niiltä erikseen. Näin voisi erotella toisistaan kustannukset, joihin tulosyksikkö voi ja ei voi vaikuttaa. Tämä on yhdenmukainen ylimmän johdon asettamien lähtökohtien kanssa. Johdon laskentatoimen teoria liittää tämän osaksi vastuullisuuskirjanpitoa (*responsibility accounting*), jossa tulisi seurata erityisesti niitä kustannuksia, joihin on mahdollista itse vaikuttaa (Bhimani et al. 2015, s. 445).

Samassa haastattelussa ehdotettiin palvelutuotteiden laskennan liittämistä paremmin osaksi budjetointia. Tämä vaatisi palvelutuotteiden seuraamista nykyistä tarkemmalla tasolla, jolla myös budjetti tulosyksikössä tehdään. Lisäksi palvelutuotteet tulisi haastateltavan mukaan rakentaa niin, että sama suorite ei voisi olla kahdella palvelutuotteella samaan aikaan. Tämä mahdollistaisi yksikkökustannusten täsmäyttämisen budjettiin. Tätä tukee Szolnon (2024) sekä Gosselinin ja Journeaultin (2022) tutkimukset, joissa kustannuslaskennan hyödyntäminen budjetoinnissa edisti resurssitehokkuuden huomioimista sekä kustannuslaskennan käyttöä toiminnan ohjaamisessa.

”Jotta tällä olisi vaikutusta/pystyisi integroida osaksi johtamista niin patumallin tulisi olla paremmin sopiva tähän eli jokainen suorite vain yhdessä palvelutuotteessa ja niistä pitäisi pystyä erottamaan merkittävät kustannukset, joihin voi vaikuttaa. Koska patujen laskennan avulla pitäisi pystyä saamaan kustannukset sitten täsmäämään budjetin kanssa, jos niitä laskisi kustannuspaikkakohtaisesti ja käyttäisi kustannuspaikkakohtaisen budjetoinnin kanssa kiinteästi hyödyksi. Jos patut olisi lisäksi vielä tarkemmalla tasolla niin olisi varmasti mahdollista seurata paremmin kustannuspaikkakohtaisesti ja mahdollisesti hyödyntää paremmin operatiivisessa johtamisessa.” (TY 7)

Haastatteluissa todettiin palvelutuotteiden rakenteen kehittämiseen liittyen, että myös laadun huomioiminen on tärkeää kustannusten ohella. Tähän esitettiin ratkaisuiksi arvokertoimien määrittämistä kustannuksille sekä erillisen tekstikentän lisäämistä, jossa voisi huomioida laadun vaikutusta kustannusmuutosten takana. Tyni et al. (2012, s. 167) mukaan palvelutuotteiden laatu on määritettävä erikseen, jotta kustannukset voidaan kohdistaa oikein eri laatuisille tuotteille.

”Kaipaisimme ehkä enemmän laadullisia mittareita talousmittareiden lisäksi ja jos olisi vaikka tekstikenttä, johon voisi avata niitä syitä taustalla miksi joku luku on muuttunut johonkin suuntaan.” (TY 12)

Wirtz et al. (2021, s. 414) korostavat palvelutuotteen brändäyksen roolia laadun ymmärtämisessä. Io Storton (2016, s. 60) tutkimuksen mukaan kustannustehokkuuden ja laadun välillä on kunnallisissa palveluissa havaittavissa ristiriita, jossa laadun kasvaessa kustannustehokkuus yleensä laskee. Tämä voi aiheuttaa haitallisen kehän, joka edelleen heikentää palveluiden laatua. Oikein johdetussa kunnassa pitäisi huomioida sekä tehokkuus että laatu ja vasta, kun riittävä palveluiden laatu on turvattu, tulisi keskittyä kustannustehokkuuteen. (Io Storto 2016, s. 61)

4.4.3 Selkeä ja vertailukelpoinen laskenta

Palvelutuotteiden laskentaan liittyen vastauksissa korostui tarve selkeämmälle ja luotettavammalle laskennalle. Joissain haastatteluissa tuli vaikutelma, että tulosyksiköiden johto ei ymmärtänyt palvelutuotteiden kustannuslaskennan logiikkaa, joka vaikutti negatiivisesti niiden käyttöön. Myös aiheuttamisperiaatteen huomioiminen mainittiin, eli kaikki välittömät kustannukset tulisi kohdistaa suoraan palvelutuotteille. Yhdessä haastatteluissa tuotiin esille, että palvelutuotteiden pienempi määrä voisi helpottaa kustannusten kohdistumista oikein. Tällöin olisi helpompi löytää oikea palvelutuote, jolle kustannus kuuluu. Ikäheimo et al. (2019, s. 136) mainitsevat, että mikäli aiheuttamisperiaatetta kyetään noudattamaan hyvin, laskenta antaa todennäköisemmin realistisen kuvan laskentakohteiden kustannuksista ja näin myös luotettavan pohjan kannattavuusanalyyseille ja päätöksenteolle.

*”Tulisi yksinkertaistaa, jotta laskenta olisi selkeämpää ja luotettavampaa. Laskennassa pitäisi olla paremmin aiheuttamisperuste huomioitu, eli esim. * ostopalveluihin liittyvä laskutus suoraan * ostopalvelu -palvelutuotteelle eikä kierrätetä allokoinnin kautta.”* (TY 13)

Jos kustannuslaskennan periaatteet ymmärrettäisiin paremmin, voisi tämä lisätä luottoa palvelutuotteiden tuottamaan kustannusinformaatioon. Tämä tuli myös esiin palvelutuotteiden kehittämisestä kysyttäessä. Ymmärrettävämmän laskennan nähtiin auttavan myös kustannusrakenteen paremmassa ymmärtämisessä, jolloin palvelutuotteita voisi hyödyntää nykyistä enemmän esimerkiksi päätettäessä rahojen kohdentamisesta eri palveluiden välillä.

Myös palvelutuotteiden roolin selkeyttäminen organisaation toiminnan kannalta voisi lisätä motivaatiota laskentaa kohtaan, mikä voisi auttaa sen omaksumisessa osana operatiivista johtamista. Tähän liittyen ehdotettiin olemassa olevien muiden sisäisten seurantamittareiden läpikäyntiä ja palvelutuotteiden laskennan integroimista osaksi niitä. Myös toisessa haastattelussa tuotiin samaa teemaa esille ja pohdittiin, voisiko palvelutuotteiden rinnalle tuoda myös muita tunnuslukuja ja mittareita, jotka eroavat perinteisestä yksikkökustannusten laskennasta. Palveluiden kustannusinformaatio voisi tuoda paremmin lisäarvoa, jos se olisi nykyistä kiinteämmin osana organisaation suorituskykymittaristoa.

”Pitäisi lähteä olemassa olevista mittareista ja niiden läpikäymisestä, että onko siellä jotain sellaista, jota tulisi mitata ja raportoida eteenpäin tai puuttuuko sieltä jotain sellaista tietoa mitä emme tällä hetkellä saa ja lähteä sitä edistämään.” (TY 2)

Myös lukujen vertailukelpoisuuden parantaminen nousi esiin laskennan kehittämisessä. Atrillin ja McLaneyn (2009, s. 18) mukaan vertailukelpoisuus on yksi keskeinen tekijä, joka määrittää johdon laskentatoimen informaation käyttökelpoisuuden. Vertailukelpoisuuden avulla johdon on mahdollista tunnistaa muutoksia liiketoiminnassa eri ajanhetkinä sekä arvioida liiketoiminnan tehokkuutta verrattuna muihin samankaltaista liiketoimintaa harjoittaviin organisaatioihin. Vertailukelpoisuus voidaan saavuttaa ylläpitämällä yhdenmukaisia toimintatapoja tiedon mittaamisessa. (Atrill & McLaney 2009, s. 18) Haastatteluissa vertailukelpoisuuden nähtiin parantuvan, jos brutto- ja nettokustannukset eivät olisi sekaisin palvelutuotteilla kuten nyt oli kahdella tulosyksiköllä. Myös palvelutuotteiden kustannuslaskennan tiheä muutosrytmi koettiin ongelmalliseksi vertailukelpoisuuden kannalta.

”Myös semmoinen ongelma on, kun näitä palvelutuotteiden laskentalogiikoita on muutettu ja alun perin on joku kustannus kohdistunut palvelutuotteelle, mutta sitten on sitä muutettu sitä laskentatapaa, kuten sisäisten kustannusten kohdistuminen, niin sitten eurot tulee sieltä missä ne ei alun perin ole ollut ja siksi vertailu ei ole enää järkevää edes palvelutuotteiden vuosittaisen sisäisen vertailun kannalta.” (TY 10)

”Toki kaikkea pitää kehittää mutta samalla on hyvä muistaa, että samalla kun lähdetään muuttamaan erilaisia mittareita niin niiden jatkumo kärsii eli on hyvä kuitenkin pitää aika pitkiä aikasarjoja käytössä ennen kuin ruvetaan tekemään muutoksia, koska muuten se jatkuvuus kärsii.” (TY 5)

Suoritteiden keräämiseen liittyen kehityskohteita ei suuremmin tuotu esiin eikä niiden kehitystarvetta tunnistettu merkittäväksi. Kuten aikaisemmin mainittiin, suurin osa suoritteista kerättiin normaalin toiminnan ohella, jolloin niitä kerättäisiin myös ilman palvelutuotteiden laskentaakin. Kahdessa tulosyksikössä tunnistettiin tarve määritellä ja dokumentoida suoritteiden keräämisprosessi nykyistä paremmin, jotta se tapahtuisi mahdollisimman yhdenmukaisesti. Tämä voisi parantaa myös vertailukelpoisuutta. Yhdessä haastattelussa nousi esiin tarve pohtia automaation lisäämistä suoritetietojen siirtämiseksi laskentaan, jotta sen työllistävä vaikutus olisi nykyistä pienempi. Alqudah et al. (2022, s. 24) toteavat tutkimuksessaan automatisoidun ja integroidun järjestelmän lisäävän myös kustannuslaskennan ajantasaisuutta, tarkkuutta ja tehokkuutta. Yhdellä haastateltavalla tulosyksiköllä oli tähän liittyvää kehitystä jo aloitettu, mutta projekti oli toistaiseksi epäonnistunut.

”Suoritteiden kerääminen enemmän automaattisesti eli ne tulisi järjestelmistä niiden välisen integraation kautta eikä tarvitsisi syöttää käsin, joka vähentäisi riskiä inhimillisille virheille. Meillä on ollut käynnissä digihanke, jonka tavoitteena on ollut se, että ihmisten ei tarvitsisi näitä syöttää käsin Excelin kautta, koska virhemarginaali käsisyötössä on tietysti merkittävä. Mutta nämä hankkeet on pysähtyneet parikin kertaa ICT:n erilaisiin järjestelmätoimittajien vaihdoksiin, rahojen loppumiseen tai johonkin muuhun.” (TY 5)

*”On tärkeää seurata ja verrata *-kustannuksia suhteessa markkinahintoihin sekä muiden julkis- ja yksityissektorin toimijoiden sopimushintoihin. Kun palvelutuotteisiin on jyvitetty mukaan sekä poistot että yleiskustannukset, palvelutuotteet eivät käytännön tasolla sovellu kovin hyvin edellä mainittuihin vertailuihin.”* (TY 3)

Kaikkien kustannusten huomioiminen palvelutuotteiden nykyisessä laskennassa nähtiin yhdessä haastattelussa haittaavan erityisesti palvelutuotteiden vertailukelpoisuutta. Tähän liittyen tunnistettiin ongelmaksi yleiskustannusten huomioiminen laskennassa, jonka ratkaisuksi ehdotettiin näiden eliminoimista kokonaan. Helinin et al. (2015, s. 28) raportissa yleiskustannukset oli jätetty kokonaan pois tuotteistettavien palveluiden kustannuslaskennasta kustannusseurannan helpottamiseksi ja vertailukelpoisuuden parantamiseksi.

4.5 Empiirisen osion yhteenveto

Empiirisessä osiossa tarkastellaan haastatteluiden ja kohdeorganisaation dokumenttien avulla palvelutuotekokonaisuuden nykytilaa ja kehittämiskohteita operatiivisen johtamisen näkökulmasta. Nykytilaa tarkastellaan tuotteistamisen lähtökohtien ja nykyisen kokonaisuuden käytön kautta luvuissa 4.1–4.3, josta edetään kehittämiskohteiden tunnistamiseen luvussa 4.4.

Haastatteluiden perusteella palveluiden tuotteistuksen tavoitteena on tukea tulosyksiköiden johtamista ja parantaa toiminnan läpinäkyvyyttä. Ylin johto korostaa kustannusrakenteen ymmärtämisen ja vertailujen merkitystä johtamisessa. Tulosyksiköt näkevät tuotteistuksen työkaluna, joka auttaa ymmärtämään palveluiden kustannustehokkuuden. Tulosyksiköiden ja ylimmän johdon näkemykset olivat pääosin yhteneväisiä mutta joitain eroja oli havaittavissa erityisesti laajuuden osalta. Joidenkin tulosyksiköiden mukaan tuotteistuksen tulisi kattaa kaikki palvelut, kun taas ylin johto korosti tärkeyttä tuotteistaa ne palvelut, joista on päätöksenteon kannalta hyötyä erityisesti kustannusvertailujen kautta. Kohderyhmänä ovat esihenkilöt, jotka vastaavat tuotteiden määrittelystä.

Kohdeorganisaation nykyinen palvelutuotekokonaisuus koostuu tuotteistetuista palveluista ja niiden laskennasta, joka on kehitetty osana talouden tasapainotusta ja tuottavuuden parantamista. Tuotteistuksen tavoitteena on kattaa kaikki ydinpalvelut ja kohdistaa niille kaikki kustannukset. Laskentamalli perustuu perinteiseen suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan, jossa välilliset kustannukset kohdistetaan palvelutuotteille suoritteiden avulla kustannuspaikkojen kautta. Nykyinen järjestelmä mahdollistaa kustannusten seurannan ja yksikkökustannusten laskennan mutta manuaalisen työn suuri määrä koettiin liian suureksi saataviin hyötyihin peilaten.

Palvelutuotteita käytetään pääasiassa pakollisessa talousraportoinnissa ja kuntatietoraportoinnissa, mutta niiden hyödyntäminen operatiivisessa johtamisessa on rajallista. Haastatteluissa korostui, että palvelutuotteiden yksikkökustannukset eivät aina heijasta todellista kustannuskehitystä, ja niiden käyttöön liittyy ongelmia, kuten liian yksinkertainen kustannustieto ja saatavan informaation jälkijättöisyys. Lisäksi ulkoiset tekijät, kuten lainsäädännön asettamat rajoitteet, haittaavat kustannusten hallintaa. Laadullisen mittaamisen merkitystä korostettiin, sillä pelkkä kustannustieto ei riitä arvioimaan palveluiden todellista vaikuttavuutta. Haastatteluiden perusteella palvelutuotekokonaisuuden kehittämiseen liittyy useita

kehittämiskohteita, jotka voisivat parantaa sen kykyä tukea operatiivista johtamista. Nämä on kuvattu taulukossa 7.

Taulukko 7. Yhteenveto haastatteluissa nousseista kehittämiskohteista.

Merkittävimmät kehittämiskohteet	
Viestintä	• Palvelutuotteiden tarkoituksesta on tärkeä viestiä selkeästi organisaation sisällä, jotta koko organisaatio ymmärtää niiden roolin • Tämä edistää niiden käyttöönottoa ja vähentää muutosvastaisuutta
Tuotteistettavien palveluiden valinta ja rakenne	• Tuotteistuksen tulisi keskittyä keskeisimpiin palveluihin • Määrän tulisi olla sellainen, että johtamisen kannalta tärkeät palvelut on huomioitu mutta kaikkia palveluita ei tule tuotteistaa, jos ne eivät anna operatiivisen johtamisen kannalta hyödyllistä kustannustietoa • Palvelutuotteiden rakenteen tulisi olla selkeä ja modulaarinen, jotta kustannukset voidaan kohdistaa tarkasti ja saatava informaatio olisi hyödyllistä
Selkeä ja vertailukelpoinen laskenta	• Laskennan tulisi noudattaa aiheuttamisperiaatetta ja olla nykyistä selkeämpää ja luotettavampaa • Vertailtavuutta voisi parantaa laskentatapojen yhdenmukaistaminen ja niiden pitäminen samanlaisena nykyistä pitempää • Nykyistä automatisoidumpi laskenta voisi vähentää manuaalista työtä ja riskiä virheille
Laadun huomioiminen	• Kustannusten lisäksi tulisi kehittää menetelmiä laadullisten tekijöiden mittaamiseksi, jotta palveluiden vaikuttavuutta voidaan arvioida kokonaisvaltaisemmin.

5 Johtopäätökset

Luvussa tuodaan esille työn johtopäätökset vertailemalla haastatteluiden tuloksia ja kohdeorganisaation dokumenttien antamaa informaatiota työn teoreettiseen viitekehykseen. Johtopäätöksillä tulisi pystyä antamaan vastaukset olennaisiin tutkimuksen ongelmiin (Hirsjärvi et al. 2007, s. 225). Ensimmäinen ja toinen kappale keskittyvät palveluiden tuotteistukseen ja sen haasteisiin tukemassa kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta teoreettisen viitekehyksen avainelementtien avulla. Tätä verrataan kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuteen empiirisen aineiston avulla tehdyn nykytilan analyysin perusteella. Kolmannessa kappaleessa pohditaan jatkotoimenpiteitä nykytilan ja kehityskohteiden tunnistamisen kautta. Toimenpiteet on jaettu teoreettisesta viitekehyksestä johdettuihin osiin eli lähtökohtiin, tuotteistettavien palveluiden valintaan ja rakenteeseen sekä suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan. Lisäksi luvussa pohditaan tutkimuksen luotettavuutta ja jatkotutkimustarpeita.

5.1 Palveluiden tuotteistus tukemassa operatiivista päätöksentekoa

Työn teoreettisen viitekehyksen perusteella palveluiden tuotteistus liittyy palveluiden muuntamiseen konkreettisiksi ja standardoiduiksi palvelutuotteiksi, joille voidaan määrittää sisältö, käyttötarkoitus ja kustannukset. Palveluiden tuotteistuksen motiivit keskittyivät alan kirjallisuudessa erityisesti liiketoiminnallisiin hyötyihin myynnin parantumisen kautta asiakkaan ymmärtäessä selkeämmin, mitä ollaan ostamassa sekä myyjän ymmärtäessä, mitä ollaan myymässä. Myös tuotannon tehokkuudella kuvataan olevan potentiaalia kasvaa. (Wirtz et al. 2021, s. 412, 418–419; Harkonen et al. 2015, s. 70–71, 74) Kuntaorganisaatioiden näkökulmasta tuotteistus keskittyy ensisijaisesti suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan, joka liittää sen kiinteästi osaksi johdon laskentatoimea (Tyni et al. 2012, s. 160–163; Kolehmainen 2007, s. 38, 40). Kuntien toiminta verrattuna yksityisiin yrityksiin on erilaista, sillä niillä on velvoite tuottaa tiettyjä palveluita kuntalaisille. Yksityiset yritykset pyrkivät tuottamaan voittoa omistajilleen usein myymällä jotain valitsemaansa tuotetta tai palvelua mahdollisimman kannattavasti. (Tienari & Harviainen 2020 s. 8–9)

Palveluiden tuotteistusprosessi voi avustaa käytännön tasolla muodostamaan kunnan tarjoamista palveluista konkreettisesti mitattavia palvelutuotteita, joille kustannukset voidaan kohdistaa ja yksikkökustannus laskea. Se tarjoaa formaalin prosessin tuotteistamiselle alkaen organisaation asettamista lähtökohdista ja edeten tuotteistettavien palveluiden valintaan ja sisällön rakentamiseen (Valminen & Toivonen 2012; Vaattovaara 1999; Torkkeli et al. 2005; Sipilä 1996). Kunnat tuottavat lähinnä palveluita, joka tekee jo lähtökohtaisesti tuotteistamisesta relevanttia niiden toiminnan kannalta. Kunnille asetetut velvoitteet ja erityinen johtamisjärjestelmä, tekevät niiden organisaatiorakenteesta monimutkaisia ja palvelutarjonnasta laajan (Tienari & Harviainen 2020, s. 8–9). Tämä lisää tarvetta formaalille prosessille avustamaan palveluiden määrittämistä konkreettisiksi mitattaviksi asioiksi, jonka vuoksi palveluiden tuotteistuksen voidaan nähdä olevan relevanttia kuntasektorilla.

Kuntaorganisaation operatiivisiksi päätöksentekotilanteiksi kuuluvat työn kontekstissa päätökset siitä, mitä palveluita tarjotaan, paljonko niitä tarjotaan ja mitä resursseja niille varataan, tuotetaanko itse vai ulkoistetaanko sekä hinnoittelu. Operatiivisesta toiminnasta vastaa organisaation keskijohto, jolla on yhteys sekä ylimpään johtoon, että operatiivista toimintaa suorittavaan henkilöstöön (Mäki-Lohiluoma & Hartikainen 1993, s. 15–16). Palveluiden tuotteistuksen voidaan teoreettisen viitekehyksen perusteella nähdä auttavan suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta kaikissa edellä mainituissa päätöksentekotilanteissa jollain tasolla. Palveluiden tuotteistus voi auttaa valitsemaan oikeat palvelut ja rakentamaan niistä sellaisia palvelutuotteita, joille on järkevä laskea yksikkökustannukset operatiivisten päätöksentekotilanteiden tukemisen kannalta.

Kun tiedetään, mikä on palvelun tuottamisen yksikkökustannus ja mistä eristä se koostuu, voidaan tehdä vertailua yksityisten toimijoiden kesken ja arvioida, onko palvelun tuottaminen itse kannattavaa vai tulisiko se ulkoistaa. Vastaavaa vertailua voidaan tehdä myös muihin kuntiin ja organisaation sisäisesti. Tämä voi auttaa tunnistamaan ne palvelut, joiden kustannustehokkuuden parantamiseen tulisi keskittyä. Yksikkökustannusten avulla voidaan myös arvioida eri palveluiden tuottamisen kannattavuutta huomioiden samalla budjetin asettamat rajat käytössä oleville varoille. Tunnistamalla kaikista resurssi-intensiivisimmät palvelut, voidaan miettiä, olisiko mahdollista siirtää resursseja niiden tuottamisesta joihinkin muihin palveluihin, joita olisi mahdollista saada samalla rahamäärällä enemmän kysyntä samalla huomioiden. Yksikkökustannusinformaatio on myös olennaista mietittäessä palveluiden hinnoittelua. Nämä päätelmät ovat linjassa aihetta käsitelleiden tieteellisten lähteiden

kanssa (Szolno 2024; Kissa et al. 2023; Prowle 2021, s. 131–144; Rogosic 2021; Mohr 2015; Verbeeten 2011).

Tutkimuksen tulosten perusteella kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden ensisijainen rooli on toimia osana ulospäin suuntautuvaa talousraportointia. Palvelutuotteiden avulla tulosyksikköjen tiettyjen palveluiden yksikkökustannuksia raportoidaan sekä tuetaan pakollisen kuntatietoraportoinnin toteutumista. Lisäksi palvelutuotteilla on oma roolinsa organisaation tulosyksiköiden välisen sisäisen laskutuksen toteutumisessa. Tutkimuksessa määritettyjen operatiivisten päätöksentekotilanteiden tukena palvelutuotteet toimivat vahvimmin yhdessä tulosyksikössä, jossa niiden avulla seurataan omien palveluiden kysynnän kehitystä ja näin arvioidaan resurssien kohdentamista eri palveluiden välillä, jotta tuotetut palvelut vastaisivat kysyntää. Palvelutuotteiden yksikkökustannuksien kehitystä verrataan myös muihin operatiivisen toiminnan mittareihin ja arvioidaan niiden välistä korrelaatiota. Muutamissa tapauksissa palvelutuotteet toimivat myös jollain tasolla tulosyksikön kustannusrakenteen kehityksen seurannassa ja arvioitaessa tuotettujen palveluiden yksikkökustannusten kehitystä. Tätä voidaan hyödyntää toimintasuunnitelman tekemisessä päätettäessä, mihin palveluihin resursseja kohdennetaan. Joissain tapauksissa yksikkökustannusten kehitystä voidaan käyttää myös arvioimaan tarpeita hinnanmuutoksille. Muuten palvelutuotteet koetaan enimmäkseen vain lisätyöksi, jolla ei nähdä olevan suurempaa vaikutusta operatiiviseen päätöksentekoon.

5.2 Haasteet

Tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen kautta on mahdollista nostaa rajoitteita, jotka hankaloittavat lähtökohtaisesti palveluiden tuotteistuksen mahdollisuuksia tukea operatiivisia päätöksentekotilanteita suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta. Kuntien tuottamat palvelut ovat usein hyvin työvoimaintensiivisiä sekä käyttävät paljon välillisiä kustannuksia, joka tekee niiden kustannuslaskennasta lähtökohtaisesti monimutkaista. Myös palveluiden määrittäminen laskentakohteiksi on niiden aineettomuuden vuoksi hankalampaa kuin konkreettisten tuotteiden. Lisäksi palveluiden luontaisesti merkittävät laatuvaihtelut vaikeuttavat niiden vertailtavuutta. Lainsäädäntö myös pakottaa kunnat tuottamaan tiettyjä palveluita, vaikka kustannuslaskennan perusteella se ei olisi välttämättä kannattavaa. Kustannusrakenne ei kunnilla ole yksityisiin yrityksiin verrattuna myöskään yhtä joustava. Esimerkiksi

henkilöstömäärän osalta vaikutusmahdollisuudet kustannuksiin ovat rajallisemmat. On lisäksi huomioitava kuntien laajempi yhteiskunnallinen rooli edistämässä kuntalaisten hyvinvointia, yhteisöllisyyttä ja alueellista elinvoimaa, joka tuo kuntien tuottamille palveluille hankalasti rahassa mitattavia hyötyjä. (Alqudah et al. 2022, s. 4; Tóth 2022, s. 37; Budding et al. 2015, s. 110; Mihaiu et al. 2010, s. 133) Iso osa kunnan palveluista rahoitetaan verotuksen ja muiden rahoituslähteiden kautta ja ne ovatkin ilmaisia niiden käyttäjille. Tämä vähentää hinnoittelun merkitystä. (Prowle 2021, s. 132)

Teoreettisessa viitekehyksessä nousseet haasteet havaittiin myös haastatteluissa. Niihin viitattiin ulkoisinä tekijöinä, jotka hankaloittivat palvelutuotekokonaisuuden käyttöä operatiivisten päätöksentekotilanteiden tukemisessa. Tutkimuksen tulosten perusteella voidaan nostaa myös muita ongelmia, jotka ovat edesauttaneet mallin toimimattomuutta. Nämä on koottu taulukkoon 8. Ongelmat on jaettu teoreettisesta viitekehyksestä johdettuihin teemoihin, joita on hyödynnetty myös työn empiirisen aineiston analysoinnissa.

Taulukko 8. Tutkimuksen tulosten perusteella havaitut haasteet nykyisessä palvelutuotekokonaisuudessa.

Palvelutuotekokonaisuuden haasteet operatiivisten päätöksentekotilanteiden tukemisen näkökulmasta				
Lähtökohdat	Tuotteistettavien palveluiden valinta	Tuotteistettavien palveluiden rakenne	Suoritekohtainen Kustannuslaskenta	Käyttö operatiivisessa päätöksenteossa
• Kuntatietoraportointi osana palvelutuotekokonaisuutta • Organisaation palvelut pyritty tuotteistamaan mahdollisimman laajasti	• Osalle palvelutuotteista ei mahdollista laskea yksikkökustannusta	• Rakenne ei mahdollista tarkempaa sisällön analyysiä helposti	• Perinteisen suoritekohtaisen kustannuslaskennan rajoitteet palveluiden kustannuslaskennassa • Kaikki välittömät kustannukset eivät kohdistu suoraan palvelutuotteille • Suoritetietojen epäjohdonmukaisuus yksikkökustannusten laskennassa	• Kustannuslaskennan irrallisuus budjetoinnista • Ulkoiset tekijät

Valmisen ja Toivosen (2011), Vaattovaaran (1999), Torkkelin et al. (2005) sekä Sipilän (1996) tutkimusten perusteella muodostetussa tuotteistusprosessissa tuotteistukselle asetetut lähtökohdat määrittävät tuotteistusprosessin alkaen tuotteistettavien palveluiden valinnasta ja edeten niiden sisällön rakentamiseen. Nykyiset palvelutuotteet on sidottu vahvasti osaksi pakollista kuntatietoraportointia, jossa kaikki kaupungin kustannukset ja tuotot on kohdistettava erilaisille palveluluokille. Lisäksi nykyistä kokonaisuutta rakennettaessa,

pyrkimyksenä on ollut tuotteistaa kohdeorganisaation palvelut mahdollisimman laajasti kokonaiskuvan muodostamisen saamiseksi. Nämä lähtökohdat ovat heijastuneet tuotteistettavien palveluiden valintaan, jossa osa palvelutuotteista on sellaisia, joille ei edes ole mahdollista laskea yksikkökustannusta tai se ei ole kustannusseurannan kannalta järkevää.

Nykyisten palvelutuotteiden rakenne on varsin ylätasoinen: palvelutuotteet kertovat kyllä tuotteistetun palvelun kustannukset, suoritemäärän ja näiden perusteella lasketun yksikkökustannuksen mutta sen tarkempaa analysointia niiden sisällöstä ei ole mahdollista tehdä helposti. Tämä nostettiin myös haastatteluissa ongelmaksi palvelutuotteiden käyttöön liittyen. Prowlen (2021, s. 96) mukaan, esimerkiksi tarkempi toimintokohtainen kustannustieto voisi mahdollistaa paremman kustannusvertailun, kun erot kustannusrakenteessa eri organisaatioiden välillä olisi helpompi saada selville. Nykyisen kokonaisuuden kustannuslaskenta noudattaa perusperiaatteiltaan perinteistä suoritekohtaista kustannuslaskentaa, jossa välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikkalaskennan kautta palvelutuotteille, jonkin yksinkertaisen mittarin, kuten palvelun volyymin tai tietyn kustannuserän perusteella. Kohdeorganisaation rakenne tekee sen palveluista monipuolisia ja kustannusrakenteeltaan sellaisia, joissa välillisten kustannusten osuus on lähtökohtaisesti suuri. Tämä korostaa perinteisen laskennan heikkouksia, jossa välillisten kustannusten kohdistaminen ei noudata aiheuttamisperiaatetta (Prowle 2021, s. 111).

Osassa haastatteluista nousi esiin, että joissain tapauksissa kaikki välittömät kustannukset eivät kohdistuneet suoraa palvelutuotteille vaan menivät virheellisesti kustannuspaikkalaskennan kautta. Tämä oli aiheuttanut sen, että tulosyksikkö toteutti yksikkökustannuslaskentaa palvelutuotteista erillään manuaalisesti. Jos saatava yksikkökustannustieto ei kuvaa palveluiden tuottamisen todellisia kustannuksia riittävällä tasolla, heikentää tämä operatiivisen päätöksenteon tukemista mietittäessä omien palveluiden tuottamisen volyymia ja palveluvalikoimaa (Rogosic 2021, s. 215). Myös asetettu vaatimus kaikkien kustannusten kohdistamisesta palvelutuotteille heikentää niiden käyttökelpoisuutta operatiivisessa päätöksenteossa, koska tämä lisää lähtökohtaisesti välillisten kustannusten osuutta laskennassa. Myös haastatteluissa esiin noussut suoritetietojen epäjohdonmukainen keräystapa voi heikentää laskennan vertailtavuutta.

Monissa haastatteluissa budjetin seuranta ja sen asettamissa rajoissa pysyminen koettiin tärkeimmäksi tavaksi johtaa omaa operatiivista toimintaa. Budjetin muodostamisessa palvelutuotteita ei haastatteluiden perusteella juurikaan hyödynnetty. Kysyttäessä, miten

palvelutuotteita tulisi kehittää, keskityttiin ensisijaisesti luettelemaan toiminnan luonteesta johtuvia syitä, jotka heikensivät palvelutuotteiden hyödyntämistä lähtökohtaisesti, ja varsinaiset kehitysideat jäivät vähiin. Tulokset kertovat julkisella sektorin perinteisestä budjettikeskeisyydestä johdon laskentatoimessa: julkisella sektorilla budjettiohjaus on ollut ensisijainen työkalu, eikä kustannuslaskenta ole ollut perinteisesti osana tätä (Szolno 2024 s. 304). Tämä on osaltaan hankaloittanut kustannuslaskennan käyttöönottoa julkisella sektorilla vaikuttamalla ennakkoasenteisiin sekä kustannuslaskennan roolin ymmärtämiseen. Tulokset ovat linjassa Gosselinin ja Journeaultin (2022, s. 22), Mihaiun et al. (2010, s. 145–146) ja Alqudahin et al. (2022, s. 4) tutkimusten kanssa. Tästä huolimatta kustannuslaskennalla on olemassa potentiaalia operatiivisen päätöksenteon tukemisen kannalta julkisissa organisaatioissa, jota tutkimuksessa käytetty kirjallisuus myös tukee (Prowle 2021; Tóth 2022; Rogosic 2021; Dražić Lutilsky et al. 2012).

5.3 Jatkotoimenpiteet

Tutkimuksessa on koottu nykytilan analyysin perusteella jatkosuosituksia kohdeorganisaatiolle, jotta palvelutuotekokonaisuus tukisi paremmin operatiivista päätöksentekoa.

Lähtökohdat

Ensimmäiseksi tulisi varmistaa, että lähtökohdat palveluiden tuotteistukselle ovat tarkasti määritelty ja ymmärretään koko organisaatiossa samalla tavalla. Haastatteluiden perusteella oli havaittavissa joitain eroja ylimmän johdon ja tulosyksikköjen käsityksessä palveluiden tuotteistuksen lähtökohdista. Jotta malli tukisi operatiivisia päätöksentekotilanteita parhaalla mahdollisella tavalla, tulisi ne olla asetettu ensisijaiseksi tavoitteeksi palveluiden tuotteistusprosessille ja tämän tulisi heijastua koko tuotteistusprosessiin sekä sen perusteella rakennettuihin palvelutuotteisiin. Ylin johto määrittelee kohdeorganisaation toiminnan suunnan, joten heidän tulisi määrittää myös lähtökohdat palveluiden tuotteistukselle. Tästä tulisi viestiä koko organisaation sisällä johdonmukaisesti. Rogosic (2021, s. 213) korostaa, että jos kustannuslaskentajärjestelmän halutaan tukevan päätöksentekoa, tulisi se olla ensisijaisesti rakennettu tätä tarkoitusta varten.

On tärkeää, että tulosyksiköt osallistuisivat kiinteästi palvelutuotteiden kehittämiseen, koska he ymmärtävät parhaiten oman toimintansa periaatteet. Samalla tulisi varmistaa, että

kehitystä tuettaisiin talouden ammattilaisten toimesta, jotka ymmärtävät suoritekohtaisen kustannuslaskennan periaatteet ja mahdolliset käyttökohteet. Haastatteluiden perusteella tässä ymmärryksessä oli puutteita ja tulosyksiköissä keskityttiin enimmäkseen vain perinteiseen budjetointiin. Olisi syytä pohtia, voisiko palvelutuotekokonaisuutta hyödyntää osana budjetin suunnittelua. Tämä voisi mahdollistaa sen paremman hyödyntämisen operatiivisissa päätöksentekotilanteissa ja parantaa kustannustehokkuusajattelua budjettia muodostettaessa (Szolno 2024; Gosselin & Journeault 2021). Kehittämisessä voisi käyttää työpajoja, joiden avulla lähdettäisiin miettimään palveluiden tuotteistusta uudelleen. Työpajojen käyttöä palveluiden tuotteistuksessa tukevat muun muassa Valmisen ja Toivosen (2011, s. 280), Jaakkolan (2011, s. 227) sekä Harkosen et al. (2017, s. 33) tutkimukset.

Tuotteistettavien palveluiden valinta

Yksi Valmisen ja Toivosen (2011), Vaattovaaran (1999), Torkkelin et al. (2005) sekä Sipilän (1996) tutkimusten perusteella muodostetun tuotteistusprosessin avainkohdista oli tuotteistettavien palveluiden valinta. Tutkimuksen tulosten perusteella vain ne palvelut tulisi tuotteistaa, jotka tuottavat operatiiviseen päätöksentekoon tarpeellista informaatiota. Haastatteluissa tuli esiin tilanteita, joissa jonkin nykyisen palvelutuotteen yksikkökustannuksen lasku oli negatiivinen asia ja tätä tulisikin pyrkiä välttämään. Yksi vaihtoehto voisi olla keskittyä ainoastaan niihin palveluihin, joita kaikki kaupungit tuottavat tai, jotka on määritetty lakisääteisiksi peruspalveluiksi. Näistä voisi tuotteistaa ne palvelut, joiden yksikkökustannusten seuraaminen nähdään loogiseksi. Tämä voisi auttaa pitämään kokonaisuuden selkeänä mutta samalla relevanttina operatiivisessa päätöksenteossa. Useat lähteet korostavat, että laskentajärjestelmän tulisi aina olla mahdollisimman yksinkertainen mutta riittävän tarkka haluttujen tavoitteiden saavuttamiseksi (Ikäheimo et al. 2019, s. 141; Prowle 2021, s. 108). Haastatteluissa tulosyksiköillä ei havaittu olevan yhteneväistä linjaa palvelutuotteiden optimaalisesta määrästä. Keskittymällä vain peruspalveluihin, rajoittaisi tämä jo itsessään palvelutuotteiden määrän kasvamista liian suureksi asettamatta kuitenkaan ehdottomia rajoja niiden määrälle. Tämä tukisi myös tulosyksiköiden haastatteluissa esittämiä tarpeita.

Tuotteistettavien palveluiden rakenne

Toinen olennainen osa tuotteistusprosessia oli palvelutuotteiden sisällön rakentaminen. Tulosten perusteella sisältöä tulisi tarkentaa, sillä nyt palvelutuotteet nähtiin tulosyksiköissä liian ylätasoiksi operatiivisen päätöksenteon tukemisen kannalta. Tätä tukee myös ylimmän

johdon haastattelu, jossa korostettiin tarvetta kyetä pilkkomaan palvelutuotteet mahdollisimman pieniin osiin, jotta yksikkökustannusten vertailussa erojen syyt voidaan tunnistaa. Yksi vaihtoehto tähän voisi olla palvelutuotteiden jakaminen yksityiskohtaisiksi toiminnoiksi, jotka kuvaavat palvelutuotteen sisältöä modulaarisesti tarkemmalla tasolla. Palvelutuotetta voisi tarkastella huomioimalla kaikki tai vain osa toiminnoista. Tämä voisi helpottaa myös palvelutuotteen sisällön ymmärtämistä, joka nousi esiin haastatteluissa palvelutuotteiden kehittämiseen liittyen. Useissa tutkimuksissa on ehdotettu modulaarisuuden hyödyntämistä palvelutuotteiden sisällön rakentamisessa, koska se voi auttaa ymmärtämään paremmin niiden rakennetta ja sisältämiä resursseja (Wirtz et al. 2021, s. 415; Harkonen et al. 2017, s. 7–8).

Haastatteluissa nousi esiin myös laatunäkökulman huomioimisen tärkeys, jota myös palveluiden tuotteistusta kuntaorganisaatioiden näkökulmasta käsittelevät teokset pitävät tärkeänä palveluiden laatuvaihteluiden vuoksi (Tyni et al. 2012, s. 167; Melin 2007, s. 23). Nykyisessä kokonaisuudessa tätä ei ole huomioitu. Tutkimuksen tulosten perusteella laadun huomioiminen on tärkeää operatiivisen päätöksenteon kannalta, koska se voi vaikuttaa laskentakohteiden vertailtavuuteen erityisesti, jos laatu vaihtelee paljon (Tóth 2022, s. 36). Yksi keino laadun huomioimiseen, voisi olla sen mittaaminen erikseen laadullisilla mittareilla. Laadun sekoittaminen palvelutuotteiden kustannuslaskentaan, voisi monimutkaistaa laskentaa tarpeettomasti. Tätä tukee Io Storton (2016, s. 61) tutkimus, jossa mainitaan laadun ja kustannustehokkuuden välillä vallitsevasta ristiriidasta.

Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Operatiivisen päätöksenteon kannalta Ikäheimo et al. (2019, s. 136) mainitsevat aiheuttamisperiaatteen noudattamisen antavan luotettavampaa pohjaa päätöksille. Haastatteluiden perusteella nykyisessä mallissa kaikki välittömät kustannukset eivät kohdistu suoraan palvelutuotteille, vaan osa niistä menee välillisten kustannusten kohdistuslaskennan kautta. Laskennan kehittämisessä ensimmäisenä tavoitteena tulisikin olla, että välittömät kustannukset saadaan kohdistettua suoraan palvelutuotteille niin hyvin kuin mahdollista. Tämä vaatii sen, että kirjanpidossa kustannuserän laskentatunnisteelle on merkitty oikea palvelutuote. Jos esimerkiksi keskityttäisiin tuotteistamaan vain peruspalvelut, voisi jo tämä itsessään helpottaa välittömien kustannusten kohdistamista suoraan palvelutuotteiden määrän vähetessä. Tämä voisi myös vähentää erilaisten laskentasääntöjen määrää kustannuspaikkalaskennassa ja näin selkeyttää laskentaa. Gosselinin ja Journeaultin (2022) tutkimus huomauttaa liian

monimutkaisen laskennan heikentävän kustannusinformaation ajantasaisuutta, joka voi pahimmassa tapauksessa tehdä kustannuslaskennasta merkityksetöntä, jos tietoja ei saada ajallaan päätöksentekotilanteita varten.

Laskentaa kehitettäessä tulisi pohtia, mitä kustannuksia laskennassa halutaan huomioida. Eri kunnat järjestävät oman organisaatiorakenteensa eri tavoin, mikä vaikuttaa myös niiden kustannuslaskentaan erityisesti välillisten hallinnon kustannusten osalta (Varhaiskasvatuksen Kuusikko-työryhmä 2024, s. 53). Esimerkiksi Helinin et al. (2015, s. 28) hankeraportissa välilliset kustannukset oli jätetty kokonaan pois kustannusvertailujen helpottamiseksi. Osassa haastatteluista välillisten kustannusten pois jättäminen nähtiin auttavan operatiivisen päätöksenteon tukemista juuri kustannusvertailujen helpottamisen kautta. Tätä tukee myös Gosselinin ja Journeaultin (2022, s. 36) tutkimuksen havainto.

Toisaalta teoreettisesti välilliset kustannukset suositellaan huomioitavan julkisten organisaatioiden kustannuslaskennassa erityisesti niiltä osin, joihin tuettava päätöksentekotilanne voi mahdollisesti vaikuttaa (Szolno 2024, s. 310; Dražić Lutilsky et al. 2012, s. 43; Verbeeten 2011, s. 501). Cooperin ja Kaplanin (1988) mukaan yksi tärkeimmistä säännöistä, jonka tulisi ohjata uuden suoritekustannuslaskentajärjestelmän kehittämistä on keskittyminen suurimpiin kustannuseriin, ja järjestelmän tulisikin painottaa näiden kohdentamista tuotteille mahdollisimman tarkasti. Ylin johto korosti haastatteluissa tärkeyttä kaikkien kustannusten huomioimisesta. Kustannuslaskentaa suunniteltaessa organisaation tulisikin määrittää tavoitteisiinsa perustuen, miltä osin välilliset kustannukset olisi järkevää huomioida kustannuslaskennassa. Tähän vaikuttaa olennaisesti se, mitä operatiivisia päätöksentekotilanteita palvelutuotekokonaisuudella halutaan ensisijaisesti tukea.

Yksi vaihtoehto laskennan kehittämiseksi voisi olla toimintolaskennan hyödyntäminen aiheuttamisperiaatteen paremmaksi toteutumiseksi (Bertoni et al. 2017; Dražić Lutilsky et al. 2012; Dražić Lutilsky & Dragija, 2012; Järvinen 2009). Toimintolaskennan täysmääräinen implementointi olisi kuitenkin verrattain suuri muutos nykyiseen laskentaan nähden. Toimintolaskennan määrityksen vaatima työmäärä ja hinta ovatkin usein mainittu pääsyiksi sen käyttöönoton epäonnistumiselle (Rogosic 2021, s. 222; Prowle 2021, s. 115; Becker et al. 2010, s. 7). Yksi keino toimintolaskennan haasteiden huomioimiseksi voisi olla sen osittainen hyödyntäminen nykyisten laskentaperusteiden rinnalla. Nykyinen kustannuspaikkalaskenta säilytettäisiin jatkossakin ja hallinnon välilliset kustannukset vyörytettäisiin operatiivisille kustannuspaikoille sen avulla.

Välillisten kustannusten kohdistus operatiivisilta kustannuspaikoilta palvelutuotteille voisi tapahtua toimintojen ja niille määritettyjen kustannusajurien avulla. Toiminnot voisivat kuvata esimerkiksi erityyppisiä välillisiä kustannuksia. Haastatteluissa nostettiin esille tilavuokrien merkittävyys, joten se voisi olla yksi toiminto. Toimintojen määrän pitämiseksi maltillisena, olisi suositeltavaa keskittyä ydintekemiseen, joka voisi tässä sovelluksessa tarkoittaa niitä kustannuseriä, joita operatiivisen päätöksenteon kannalta on tarkoituksenmukaista analysoida erikseen. Tätä tukee muun muassa Järvenpää et al. (2017, s. 157). Tämä voisi samalla mahdollistaa aikaisemmin mainitun palvelutuotteiden sisällön tarkemman analysoinnin.

Kun tuotteistettavat palvelut on valittu sekä niiden sisältö ja laskenta rakennettu, tulisi ne olla tuotu koko organisaation tietoisuuteen mahdollisimman konkreettisesti. Laskentasäännöt, suoritteiden kerääminen sekä palvelutuotteiden sisältö tulisi dokumentoida selkeästi ja palvelutuotteet tulisi olla helposti löydettävissä niiden käyttäjille eli tulosyksiköille. Tämä nousi esiin myös haastatteluissa ja voisi auttaa palvelutuotteiden ymmärtämisessä sekä edesauttaa niiden käyttöä osana operatiivista päätöksentekoa. Palvelutuotteiden sisällön kuvaamiseen voisi hyödyntää esimerkiksi palveluketjuanalyysi -prosessikaaviota. Tätä tukee myös Wirtz et al. (2021) tutkimus ja siinä kuvatut tuotteistuksen avainelementit.

5.4 Tutkimuksen luotettavuus

Guban (1981, s. 75–91) mukaan laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa tulisi pohtia tutkimuksen uskottavuutta (*credibility*), siirrettävyyttä (*transferability*), riippuvuutta (*dependability*) ja vahvistettavuutta (*confirmability*). Uskottavuus liittyy siihen, että tutkimus mittaa sitä, mitä sen on tarkoituskin mitata. Tutkimustuloksiin on päästy käyttämällä laadullisessa tutkimuksessa yleisesti tunnustettua tapaustutkimusta, jossa empiirisen aineiston keräys on toteutettu puolistrukturoitujen haastatteluiden avulla sekä hyödyntämällä organisaatiosta löytyneitä dokumentteja. Tapaustutkimuksen tukena on käytetty kirjallisuuskatsausta teoreettisen viitekehyksen luonnissa, jonka avulla tutkimus on saanut tietyn tarkastelunäkökulman. Kirjallisuuskatsauksessa on hyödynnetty monipuolisesti teoriakirjallisuutta, tieteellisiä artikkeleita, väitöskirjaa sekä kohdeorganisaation toimintaympäristöön liittyvää asiantuntija-aineistoa. Lähteitä on haettu ensisijaisesti LUT Primo ja Google Scholar -hakupalveluista sekä Kuntaliiton aineistoarkistosta. Shentonin (2004, s. 73) mukaan

tunnettujen tutkimusmenetelmien käyttö, aineiston monipuoliset keräystavat sekä aikaisempien tutkimusten hyödyntäminen tukevat tutkimuksen uskottavuutta. Tutkimuksen uskottavuutta lisää myös tutkimuksen tekijän ymmärrys kohdeorganisaatiosta (Shenton 2004, s. 65). Tutkija oli työsuhteessa kohdeorganisaatioon tutkimuksen ajan. Ennen varsinaisen tutkimuksen aloittamista hän myös tutustui organisaatioon ja sen tavoitteisiin, jotta tutkimuksen suunnittelussa huomioitaisiin organisaation tarpeet mahdollisimman hyvin. Tässä onnistuttiin tutkimuksen puitteissa.

Siirrettävyys tarkoittaa, että tutkimus on kuvattu niin hyvin, että lukija voi arvioida sen soveltuvuutta muihin ympäristöihin. Riippuvuus liittyy siihen, että tutkimuksen kuvaus mahdollistaa tutkimuksen toistettavuuden. (Shenton 2004, s. 69–71) Nämä on pyritty huomioimaan tutkimuksessa mahdollisimman hyvin kuvaamalla koko tutkimusprosessi kokonaisvaltaisesti ja selkeästi. Tähän kuuluu tutkimusmenetelmien ja aineiston keräämisen kuvaus, perustelut niiden valinnalle, teoreettisen viitekehyksen muodostamisen, kohdeorganisaation ja sen nykyisen palvelutuotekokonaisuuden kuvaus sekä tutkimustulosten esittely perustellusti ja niistä tehdyt johtopäätökset. Vahvistettavuus liittyy siihen, että tulokset perustuvat tutkimuksessa käytettyyn aineistoon eikä tutkijan omiin preferensseihin (Shenton 2004, s. 72). Vaikka tutkija oli työsuhteessa kohdeorganisaatioon, on hän pyrkinyt lähestymään tutkimusasetelmaa mahdollisimman objektiivisesti ja muodostamaan johtopäätökset perustuen tutkimuksessa käytettyyn aineistoon. Tutkija on kuitenkin tiedostanut, että hänen tuloksiinsa voi vaikuttaa hänen omat mielipiteensä sekä kohdeorganisaatiossa työskentelevien tahojen ennakkokäsitykset palvelutuotekokonaisuutta kohtaan.

Merkittäviä luotettavuusongelmia ei tutkimusprosessin edetessä ole ilmennyt. Haastatteluiden osalta valittu haastateltavien määrä nähtiin sopivaksi ja haastatteluiden tulokset alkoivat toistaa peruspiirteiltään toisiaan haastatteluiden edetessä. Haastattelut pidettiin tiiviisti 3 viikon jaksolla, jolloin organisaation sisäinen tilanne oli hyvin samankaltainen kaikissa haastatteluissa. Tutkimuksessa aiemmin esitelty haastatteluiden kulku tuki niistä saatavan informaation käyttöä tutkimuksessa. Haastatteluissa oli kuitenkin havaittavissa haastateltavien rajallinen tietämys käsiteltävästä asiasta, joka tuotiin tulosten läpikäynnissä esiin. Tämän nähtiin vaikuttavan joissain haastatteluissa saatujen vastausten informatiivisuuteen tutkimusta ajatellen. Esimerkiksi palvelutuotteiden kehitysideoista kysyttäessä, konkreettisten kehitysideoiden määrä jäi rajalliseksi. Myös haastatteluissa havaitut negatiiviset ennakkoasenteet palvelutuotekokonaisuutta kohtaan ovat voineet vaikuttaa konkreettisten

kehitysehdotusten saamiseen. Yhtä haastattelua lukuun ottamatta mukana oli myös henkilöitä, jotka eivät osallistuneet itse haastatteluun. Tämän on mahdollisesti vaikuttanut jossain määrin haastatteluvastauksiin verrattuna tilanteeseen, jossa haastatteluun olisi osallistunut vain haastattelija ja haastateltavat.

5.5 Jatkotutkimustarpeet

Tutkimus antoi kuvan kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilasta tukemassa operatiivista päätöksentekoa kustannuslaskennan kautta ja tähän liittyviä kehitysehdotuksia. Työstä rajattiin pois teknisten järjestelmien tarkempi tarkastelu palvelutuotekokonaisuuteen liittyen. Tutkimuksessa nousi kuitenkin esiin ongelmia, jotka liittyivät eri tietojärjestelmien välisten integraatioiden puutteeseen sekä laskennan manuaalisuuteen. Näiden nähtiin kasvattavan palvelutuotekokonaisuuden käyttöön kuluvaa aikaa tarpeettomasti sekä heikentävän saatavan datan laatua ja luotettavuutta. Jotta palvelutuotekokonaisuus tukisi operatiivista päätöksentekoa käytännön tasolla mahdollisimman hyvin, olisi mielekästä tutkia jatkossa myös informaation kulun sekä hallinnan nykytilaa ja kehittämistarpeita kohdeorganisaation tietojärjestelmissä.

Kohdeorganisaation rakenne on hyvin laaja ja tehtävät monipuolisia, joka pakotti tutkimuksen pysymään melko ylätasolla. Tällä varmistettiin sen relevanttius koko kohdeorganisaation näkökulmasta. Käytännönläheisempää tarkastelua varten olisikin tutkimuksen suuntauduttava tarkemmin kohdeorganisaation tiettyyn yksikköön, jossa palvelutuotekokonaisuutta tarkasteltaisiin pienemmissä osissa. Uuden palvelutuotekokonaisuuden rakentamista varten voisi olla tarpeellista tehdä erillinen jatkotutkimus, jossa kehitettäisiin tietylle kohdeorganisaation tulosyksikölle uusi palvelutuoterakenne sekä laskentamalli. Näin työn rajaus voitaisiin pitää tarpeeksi kapeana, jotta tutkimuksessa voitaisiin perehtyä laskennan tarkkoihin yksityiskohtiin. Tutkimuksessa nousi esille, että kohdeorganisaatio on kuntana varsin omalaatuinen ja sen toiminnassa on paljon huomioonotettavia tekijöitä, kuten sen luoma hyvinvointi kunnan asukkaille, pelkän kustannustehokkuuden lisäksi. Voisikin olla mielekästä tutkia tarkemmin, miten kustannustietoa olisi mahdollista yhdistää kuntalaisten hyvinvointia seuraaviin mittareihin ja käyttää tätä tutkimusta tasapainoisen suorituskyvynmittariston luomisessa. Lisäksi tutkimuksessa määritetyistä operatiivista päätöksentekotilanteista voisi olla tarkemman analysoinnin saamiseksi järkevää keskittyä vain yhteen.

6 Yhteenveto

Työn tavoitteena oli selvittää, miten palveluiden tuotteistus voi tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan kautta tutkimalla kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytilaa sekä antaa kehitysehdotuksia kokonaisuuden kehittämiseksi teoreettisen viitekehyksen ja empiirisen aineiston perusteella tehty nykytilan analyysi huomioiden. Tutkimuksessa vastattiin kolmeen tutkimuskysymykseen, joista ensimmäinen oli:

1. *Miten palveluiden tuotteistus voi työn teoreettisen viitekehyksen perusteella tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla?*

Palveluiden tuotteistus voi teoreettisen viitekehyksen perusteella tukea kuntaorganisaatioiden operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla monin tavoin. Tuotteistus voi auttaa muuntamaan palvelut konkreettisiksi ja standardoiduiksi tuotteiksi, joille voidaan määrittää sisältö, käyttötarkoitus ja kustannukset. Tämä prosessi tukee päätöksentekoa esimerkiksi palveluiden valinnassa, resurssoinnissa ja hinnoittelussa. Yksikkökustannusten tarkastelu mahdollistaa kannattavuuden arvioinnin, kuten sen, kannattaako palvelu tuottaa itse vai ulkoistaa. Lisäksi sisäiset ja organisaatioiden väliset vertailut auttavat tunnistamaan tehottomuuksia ja suuntaamaan resursseja paremmin kysynnän sekä budjettirajoitteiden mukaisesti. Palveluiden aineettomuus, työvoimaintensiivisyys ja välillisten kustannusten merkittävä osuus tekevät kuitenkin laskennasta monimutkaista. Kuntien velvoitteet ja niiden yhteiskunnallinen rooli tuovat myös rajoitteita, sillä palveluiden arvoa ei voida mitata vain taloudellisin kriteerein. Haasteista huolimatta tuotteistus tuo kuntaorganisaatioille formaalin lähestymistavan palveluiden kustannusten ja suoritteiden hallintaan, mikä tukee päätöksentekoa operatiivisella tasolla.

Toisena tutkimuskysymyksenä oli:

2. *Miten kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuus tukee operatiivista päätöksentekoa suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla?*

Tutkimuksen perusteella kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuuden nykytila palvelee ensisijaisesti ulkoista talousraportointia ja pakollista kuntatietoraportointia. Palvelutuotteilla

on myös roolinsa organisaation sisäisessä laskutuksessa tulosyksiköiden välillä. Operatiivisen päätöksenteon tukemisessa palvelutuotteita hyödynnetään erityisesti yhdessä tulosyksikössä, jossa niitä käytetään resurssien kohdentamiseen palveluiden kysynnän perusteella ja yksikkökustannusten kehityksen seuraamiseen. Muutoin palvelutuotekokonaisuutta pidetään yleisesti enemmän hallinnollisena lisätyönä kuin operatiivista päätöksentekoa tukevana työkaluna.

Nykyinen palvelutuotekokonaisuus on rakenteeltaan ylätasoinen, eikä se tarjoa riittävää tarkkuutta esimerkiksi toimintokohtaisen kustannustiedon analysoimiseksi, mikä vaikeuttaa kustannusten vertailua organisaation sisällä ja ulkopuolella. Lisäksi yksikkökustannuslaskenta ei kaikissa tapauksissa vastaa todellisia kustannuksia, koska kustannusten kohdistaminen perustuu perinteiseen suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan, ja välillisten kustannusten kohdistamisessa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti on kehitettävää. Tämä vähentää laskennan käyttökelpoisuutta erityisesti palveluvalikoiman ja tuotantotapojen arvioinnissa. Palvelutuotekokonaisuuden rajoitteet heijastuvat myös siihen, että budjetin seuranta on kohdeorganisaation ensisijainen operatiivisen toiminnan ohjausväline, eikä palvelutuotteita hyödynnetä merkittävästi budjetoinnin tukena. Tämä ilmentää julkisella sektorilla vallitsevaa budjettikeskeisyyttä, joka perinteisesti ohittaa kustannuslaskennan roolin operatiivisen toiminnan suunnittelussa ja ohjauksessa.

Viimeinen eli kolmas tutkimuskysymys oli:

3. *Mitä pitäisi tehdä, jotta kohdeorganisaation palvelutuotekokonaisuus tukisi operatiivista päätöksentekoa kustannuslaskennan avulla entistä paremmin?*

Kohdeorganisaation olisi ensisijaisesti selkeytettävä palveluiden tuotteistuksen lähtökohdat ja tavoitteet. Ylimmän johdon on määriteltävä tarkasti tuotteistuksen periaatteet ja varmistettava, että ne ymmärretään yhtenäisesti koko organisaatiossa, mutta samalla tulosyksikköjen tulisi palvelutuotteiden ensisijaisina käyttäjäryhminä ja oman alueensa ammattilaisina osallistua kehittämiseen. Tämä edellyttää johdonmukaista viestintää ja tukea talouden ammattilaisilta. Kehitysprosessissa voisi hyödyntää työpajoja, joissa tuotteistusta tarkastellaan kokonaisvaltaisesti ja eri näkökulmat yhdistetään. Tuotteistuksen päätavoitteena tulisi olla operatiivisen päätöksenteon tukeminen, minkä tulisi heijastua tuotteistusprosessiin sekä lopullisiin palvelutuotteisiin. Tuotteistettavien palveluiden valinnassa tulisi keskittyä vain niihin, jotka tuottavat operatiiviseen päätöksentekoon olennaista tietoa. Näin palvelutuotteiden

määrä voidaan rajata riittävän hallittavaksi, keskittymällä esimerkiksi lakisääteisiin perus-palveluihin. Palvelutuotteiden rakenteen osalta sisältöä tulisi tarkentaa ja pilkkoa modulaarisesti pienempiin osiin, jotta yksikkökustannuksia voidaan analysoida tarkemmin. Tämä voisi helpottaa palvelutuotteiden ymmärtämistä ja mahdollistaa kustannuserojen syiden tunnistamisen.

Kustannuslaskennan kehittämisessä tulisi panostaa aiheuttamisperiaatteen toteutumiseen mahdollisimman hyvin ja suoraviivaisempaan kustannusten kohdistamiseen palvelutuotteille. Välittömät kustannukset tulisi pyrkiä kirjaamaan mahdollisimman suoraan palvelutuotteille. Vaikka toimintolaskennan laajamittaista implementointia voisi teorian perusteella suositella sen ollessa tarkin keino kustannusten laskennalle, on se tarpeellista arvioida käytännön realiteettien asettamat haasteet huomioiden. Yksi vaihtoehto laskennan kehittämiseksi voisikin olla toimintolaskennan osittainen hyödyntäminen, sillä voisi parantaa kustannustietojen tarkkuutta vaatimatta kuitenkaan liian monimutkaista ja kallista uudistamista laskentamalliin. Välillisten kustannusten käsittelyssä on tärkeä pohtia sitä, miten tarkasti ne tulisi huomioida, jotta saatu kustannustieto tukisi haluttuja operatiivisia päätöksentekotilanteita. Samalla järjestelmä tulisi pitää mahdollisimman yksinkertaisena. Lopullinen ratkaisu saattaa edellyttää priorisointia sen suhteen, mitkä operatiiviset päätöksentekotilanteet ovat tärkeimpiä tuettavaksi, sillä eri päätöksentekotilanteet eroavat toisistaan kustannusvaikuttavuuden osalta. Lopuksi kaikki laskentasäännöt, palvelutuotteiden sisältö ja kerättävät suoritetiedot tulee dokumentoida ja saattaa selkeästi organisaation käyttöön. Tämä parantaa palvelutuotekokonaisuuden käytettävyyttä ja vahvistaa sen roolia osana operatiivista päätöksentekoa.

Lähteet

Alasuutari, P. (2011) Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere, Vastapaino. [E-kirja]. [Viitattu 23.11.2024].

Alqudah, O. M., Mansor, N. & Salleh, S. I. M. (2022) Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. Cogent business & management. Vol. 9 (1). s. 1–29.

Angonese, R. & Lavarda, C. E. F. (2014) Analysis of the Factors Affecting Resistance to Changes in Management Accounting Systems. Revista contabilidade & finanças. Vol. 25 (66). s. 214–227.

Atrill, P. & McLaney, E. (2009) Management Accounting for Decision Makers. 6. p. Harlow, Pearson. 559 s.

Bertoni, M., De Rosa, B. & Dražić Lutilsky, I. (2017) OPPORTUNITIES FOR THE IMPROVEMENT OF COST ACCOUNTING SYSTEMS IN PUBLIC HOSPITALS IN ITALY AND CROATIA: A CASE STUDY. Journal of Contemporary Management Issues. Vol. 22. s. 109–128.

Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2015) Management and Cost Accounting. 6. p. Harlow, Pearson. 888 s.

Bitner, M. J., Ostrom, A. L. & Morgan, F. N. (2008) Service Blueprinting: A Practical Technique for Service Innovation. California management review. Vol. 50 (3). s. 66–94.

Chew, B. & D. Eggers, W. (2018) Transforming the cost structure of government. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 22.3.2025]. Saatavilla: https://www2.deloitte.com/us/en/insights/industry/public-sector/transforming-cost-management-for-government-agencies.html

Brogaard, L. & Helby Petersen, O. (2022) Privatization of Public Services: A Systematic Review of Quality Differences between Public and Private Daycare Providers. International journal of public administration. Vol. 45 (10). s. 794–806.

Budding, T. & Schoute, M. (2015) Public sector management accounting. Teoksessa: Budding, T., Grossi, G. & Tagesson, T. (toim.) Public Sector Accounting. Abdingdon, Routledge. 194 s. [E-kirja]. [Viitattu 25.11.2024].

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988) Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Vol. 66 (5). Harvard Business Review. s. 96-103.

Dražić Lutilsky, I. & Dragija, M. (2012) Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. Journal of Contemporary Management Issues. Vol. 17 (1). s. 33-57.

Dražić Lutilsky, I., Vašiček, V. & Vašiček, D. (2012) Cost Planning and Control in Croatian Public Sector. Ekonomska istraživanja. Vol. 25 (2). s. 413–434.

Elia, V., Gnoni, M. G. & Tornese, F. (2019) Exploring the Benefits of Productization in the Utilities Sector. Sustainability. Vol. 11 (20). s. 1–11.

Elinkeinoelämän keskusliitto. (2024) Julkinen talous. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 22.11.2024]. Saatavilla: https://ek.fi/tutkittua-tietoa/tietoa-suomen-taloudesta/julkinen-talous/

Eskola, J. & Suoranta, J. (1998) Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere, Vastapaino. [E-kirja]. [Viitattu 23.11.2024].

Espoon kaupunki. (2024a) Organisaatio. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 27.11.2024]. Saatavilla: https://www.espoo.fi/fi/kaupunki-ja-paatoksenteko/organisaatio

Espoon kaupunki. (2024b) Päätöksenteko. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 27.11.2024]. Saatavilla: https://www.espoo.fi/fi/kaupunki-ja-paatoksenteko/paatoksenteko

Espoon kaupunki. (2024c) Tilinpäätös 2023. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 22.11.2024]. Saatavilla: https://admin.espoo.fi/sites/default/files/2024-05/Tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s%202023_0.pdf

Espoon kaupunki. (2022) Taloudellisesti kestävä Espoo - tuottavuus ja sopeutusohjelma 2020–2025. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 22.11.2024]. Saatavilla: https://admin.espoo.fi/sites/default/files/2022-09/Taloudellisesti%20kest%C3%A4v%C3%A4%20Espoo%20-tuottavuus-%20ja%20sopeutusohjelma_p%C3%A4ivitetty%2013.6.2022.pdf

Flury, R. & Schedler, K. (2006) Political Versus Managerial Use of Cost and Performance Accounting. Public money & management. Vol. 26 (4). s. 229–234.

Gosselin, M. & Journeault, M. (2022) The implementation of activity-based costing by a local government: an actor-network theory and trial of strength perspective. Qualitative research in accounting and management. Vol. 19 (1). s. 18–44.

Günther, K., Hasanen, K. & Juhila, K. (2021) Johdanto: Analyysi ja Tulkinta. Teoksessa: Vuori, J. (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere, Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [E-kirja]. [Viitattu 28.11.2024].

Harkonen, J., Haapasalo, H. & Hanninen, K. (2015) Productisation: A review and research agenda. International journal of production economics. Vol. 164. s. 65–82.

Harkonen, J., Tolonen, A. & Haapasalo, H. (2017) Service productisation: systematising and defining an offering. International journal of service industry management. Vol. 28 (5). s. 936–971.

Helin, M., Surakka, T., Niukko, V. & Seppä, I. M. (2015) Kaupunki-infran ylläpidon palveluiden tuotteistus. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 24.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2015/1714-kaupunki-infran-yllapidon-palveluiden-tuotteistus

Heuru, K., Mennola, E. & Ryynänen, Aimo. (2011) Kunta: kunnallisen itsehallinnon perusteet. 2. p. Tampere, Tampere University Press. 400 s.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2007) Tutki ja kirjoita. 15. p. Helsinki, Tammi. 448 s.

Holma, T. & Lahtinen, Y. (1995) Tuotteistuksen perusteet. Teoksessa: Lahtinen, Y. (toim.) Tuotteistus ja kustannuslaskenta. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. 151 s. Perusterveydenhuollon Tuote-projektin raportti 1.

Holstein, J. A. & Gubrium, J. F. (1995) Assigned Competence and Respondent Selection. Teoksessa: The Active Interview, Qualitative Research Methods. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications. 85 s. [E-kirja]. [Viitattu 28.11.2024].

Hood, C. (1995) The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. Accounting, organizations and society. Vol. 20 (2). s. 93–109.

Hood, C. & Dixon, R. (2016) Not What It Said on the Tin? Reflections on Three Decades of UK Public Management Reform. Financial accountability & management. Vol. 32 (4). s. 409–428.

Hyndman, N. & Lapsley, I. (2016) New Public Management: The Story Continues. Financial accountability & management. Vol. 32 (4). s. 385–408.

Hyvärinen, M., Suoninen, E. & Vuori, J. (2021) Haastattelut. Teoksessa: Vuori, J. (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere, Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [E-kirja]. [Viitattu 28.11.2024].

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. (2019) Yrityksen laskentatoimi. 8. p. Helsinki, Alma Talent. 276 s. [E-kirja]. [Viitattu 22.11.2024].

Jaakkola, E. (2011) Unraveling the Practices of "Productization" in Professional Service Firms. Scandinavian journal of management. Vol. 27 (2). s. 221–230.

Jaakkola, E., Orava, M. & Varjonen, V. (2009) Palvelujen tuotteistamisesta kilpailuetua: opas yrityksille. 4. p. Helsinki, Tekes. 43 s.

Joannidès de Lautour, V. (2018) Strategic Management Accounting, Volume II Beyond the Numbers. Cham, Springer. 278 s. [E-kirja]. [Viitattu 25.11.2024].

Jovanović, T., Dražić-Lutilsky, I. & Vašiček, D. (2019) Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals - the case of Slovenia and Croatia. Economic research - Ekonomska istraživanja. Vol. 32 (1). s. 3754–3772.

Juhila, K. (2021) Laadullinen tutkimuksen ominaispiirteet. Teoksessa: Vuori, J. (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere, Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [E-kirja]. [Viitattu 23.11.2024].

Junnila, M. & Fredriksson, S. (2012) Tilaaja-tuottaja-toimintatapa. Tampere, Juvenes Print – Tampereen Yliopistopaino Oy. Kide-sarja no 18. 26 s. [E-kirja]. [Viitattu 25.11.2024].

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. (2017) Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 4. p. Helsinki, Sanoma Pro. 496 s. [E-kirja]. [Viitattu 24.11.2024].

Järvinen, J. (2009) Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. Accounting, auditing & accountability journal. Vol. 22 (8). s. 1187–1210.

Kissa, B., Gounopoulos, E., Kamariotou, M. & Kitsios, F. (2023) Business Process Management Analysis with Cost Information in Public Organizations: A Case Study at an Academic Library. Modelling. Vol. 4 (2). s. 251–263.

Kolehmainen, S. (2007) Tuotteistus ja kustannuslaskenta tilaaja-tuottajamallissa. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. 92 s. Acta sarja no 190. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 24.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2007/1477-tuotteistus-ja-kustannuslaskenta-tilaaja-tuottajamallissa-tuotekohtaisten

Laroche, M., McDougall, G.H.G., Bergeron, J. & Yang, Z. (2004) Exploring How Intangibility Affects Perceived Risk. Journal of service research. Vol. 6 (4). s. 373-389.

Lehtonen, M. L., Järvi, K. & Tuominen, T. (2015) Reflexivity in the 'productisation' of services. International Journal of Work Innovation. Vol. 1 (2). s. 161-184.

Lovelock, C. & Wirtz, J. (2016) Services marketing: people, technology, strategy. 8. p. Hackensack, World Scientific Publishing. 800 s.

Mehtonen, M. (2024) Kuntatalouden kehitys vuoteen 2028. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 22.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Kuntatalouden%20kehitys%20vuoteen%202028_1.pdf

Melin, T. (2007) Innovaatiot ja hyvät käytännöt kunnallisessa palvelutuotannossa. Helsinki, Sitra. 70 s. [E-kirja]. [Viitattu 25.11.2024]

Mihaiu, D. M., Opreana, A. & Cristescu, M. P. (2010) Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector. Journal for Economic Forecasting, Institute for Economic Forecasting. Vol. 13 (4). s. 132-147.

Mintzberg, H. (1979) The structuring of organizations: a synthesis of the research. Englewood Cliffs, Prentice Hall. 512 s.

Mohr, Z. T. (2015) An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. Public budgeting & finance. Vol. 35 (1). s. 95–115.

Mäki-Lohiluoma K. P. & Hartikainen, J. (1993) Vallanvaihto: Tutkimus päätösvallasta 11 vapaakunnassa vuosina 1988–1993. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. 75 s. Acta sarja no 25.

Nagy, S. (2013) Service Pyramid Concept of Knowledge Intensive Business Services in the Small and Medium Sized Enterprises Sector. International journal of advanced computer science & applications. Vol. 4 (11). s. 103-108.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2005) Johdon laskentatoimi. 6. p. Helsinki, Edita. 366 s.

Osborne, S. P. (2010) Delivering Public Services: Time for a new theory? Public management review. Vol. 12 (1). s. 1-10.

Prowle, M. (2021) Management accounting in public service decision making. 1. p. Lontoo, Routledge, Taylor & Francis Group. 262 s. [E-kirja]. [Viitattu 23.11.2024].

Rannisto, P. (2005) Kunnan strateginen johtaminen - tutkimus Seinänaapurikuntien strategiaprosessien ominaispiirteistä ja kunnanjohtajista strategisina johtajina. Väitöskirja. Tampereen yliopisto, Yhdyskuntatieteiden laitos. Tampere. 218 s.

Reider, R. (2011) Cost management in tough times. The Journal of Corporate Accounting & Finance. Vol. 22 (3). s. 9-15.

Rogosic, A. (2021) Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. Public Sector Economics. Vol. 45 (2). s. 209–227.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka A. (2006) KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere, Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [E-kirja]. [Viitattu 27.11.2024].

Salminen, A. (2011) Mikä kirjallisuuskatsaus?: johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasa, Vaasan yliopisto. 50 s.

Shenton, A. K. (2004) Strategies for Ensuring Trustworthiness in Qualitative Research Projects. Education for information. Vol. 22 (2). s. 63–75.

Shirley, R. C. (1982) Limiting the Scope of Strategy: A Decision Based Approach. The Academy of Management review. Vol. 7 (2). s. 262–268.

Sipilä, J. (1996) Asiantuntijapalveluiden tuotteistaminen. Porvoo, WSOY. 151 s.

Spicker, P. (2009) The Nature of a Public Service. International journal of public administration. Vol. 32 (11). s. 970–991.

Suomen Kuntaliitto. (2024) Kaupunkien ja kuntien lukumäärät ja väestötiedot. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 25.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/kuntaliitto/tietotuotteet-ja-palvelut/kaupunkien-ja-kuntien-lukumaarat-ja-vaestotiedot

Suomen Kuntaliitto. (2023) Sote-uudistuksen vaikutukset tarkentuivat: kuntien valtionosuudet supistuvat, kuntakohtaiset erot suuria. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 22.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2023/sote-uudistuksen-vaikutukset-tarkentuivat-kuntien-valtionosuudet-supistuvat

Suomen Kuntaliitto. (2017) Tuotteistus on määrittelyä, tarkentamista ja kehittämistä. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 25.11.2024]. Saatavilla: https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Tuotteistus-on-m%C3%A4%C3%A4rittely%C3%A4-tarkentamista-ja-kehitt%C3%A4mist%C3%A4.pdf

Szolno, O. (2024) Cost Accounting as a Set of Instruments for Performance Budgeting in Local Government Units. European research studies. Vol. 27 (1). s. 302–331.

Tienari, J. & Harviainen, J. T. (2020) Strategiaopas kuntien päättäjille: osallista ja hallitse. Helsinki, Alma Talent. 264 s. [E-kirja]. [Viitattu 25.11.2024].

Tieteen termipankki. (2024) Oikeustiede: julkiset palvelut. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 25.11.2024]. Saatavilla: https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:julkiset_palvelut

Tilastokeskus. (2024) Kuntien avainluvut. [Verkkoartikkeli]. [Viitattu 27.11.2024]. Saatavilla: https://stat.fi/tup/alue/kuntienavainluvut.html#?year=2023&active1=SSS&active2=KU049

Torkkeli, M., Salmi, P., Ojanen, V., Länkinen, H., Laaksolahti, A., Hänninen, S. & Hallikas, J. (2005) Asiantuntijapalvelujen johtamisen haasteet: opas suunnittelu- ja konsultointiyritysten liiketoimintaosaamisen kehittämiseen. Lappeenranta, Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT. 68 s.

Tyni, T., Myllyntaus, O. & Suorto, A. (2012) Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. 2. p. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. 230 s.

Tóth, B. (2022) Why and How Can Managerial Accounting Be Relevant in the Public Sector? Public Goods & Governance. Vol. 7 (1). s. 24–39.

Udeh, P. N., Eze, R. C. & Enujioke, I. E. (2024) Activity-Based Costing (ABC) Implementation: Challenges and Success Factors. European Journal of Finance and Management Sciences. Vol. 8 (1). s. 45-52.

Vaattovaara, M. (1999) Transforming services into products in a systems engineering company. Väitöskirja. Aalto-yliopisto. Espoo. 116 s.

Valkeinen, T. & Vuorento, R. (toim.) (2017) Kuntatalous - monen muuttujan summa. 4. p. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. 80 s.

Valminen, K. & Toivonen, M. (2012) Seeking efficiency through productisation: a case study of small KIBS participating in a productisation project. The Service industries journal. Vol. 32 (2). s. 273–289.

Varhaiskasvatuksen Kuusikko-työryhmä. (2024) Kuuden suurimman kaupungin varhaiskasvatuksen palvelut ja kustannukset vuonna 2023. Helsinki. 45 s. Kuusikko-työryhmän julkaisusarja. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 27.11.2024]. Saatavilla: https://kuutoskaupunkivertailu.fi/varhaiskasvatus/varhaiskasvatuspalvelut/

Verbeeten, F. H. M. (2011) Public sector cost management practices in The Netherlands. The International journal of public sector management. Vol. 24 (6). s. 492–506.

Vuori, J. (2021) Tapaustutkimus. Teoksessa: Vuori, J. (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere, Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [E-kirja]. [Viitattu 23.11.2024].

Wirtz, J., Fritze, M. P., Jaakkola, E., Gelbrich, K. & Hartley, N. (2021) Service Products and Productization. Journal of business research. Vol. 137. s. 411-421.

Liite 1. Tulosyksikköhaastatteluiden runko

	Haastattelukysymys
	Tausta
1.	Mikä on nimenne, entä roolinne organisaatiossa? Millä toimialalla ja tulosyksikössä työskentelette? Kauanko olette ollut osa organisaatiota ja mistä vastaatte tehtävässänne?
2.	Mitkä ovat mielestänne toimintanne kannalta keskeisimmät palvelut, joita tuotatte?
3.	Millä tavalla johdatte tällä hetkellä kustannustehokasta palveluiden tuottamista?
4.	Mitä kustannuksia tulisi mielestänne seurata, jotta keskeisten palveluidenne kustannustehokkuus ymmärrettäisiin mahdollisimman hyvin?
	Nykyinen tilannekuva
5.	Mihin mielestänne palvelutuotteita käytetään koko Espoon kaupungin strategisessa johtamisessa?
6.	Kuinka monta palvelutuotetta teillä on tällä hetkellä?
7.	Kuinka montaa palvelutuotteistanne seuraatte tällä hetkellä?
8.	Kuinka säännöllisesti seurantaa tehdään?
9.	Kuka seurantaa tekee tulosyksikössänne?
10.	Mitä informaatiota saatte palvelutuotteiden seurannasta tällä hetkellä?
11.	Mihin palvelutuotteiden seurannasta saatua informaatiota käytätte?
12.	Minkälainen vaikutus palvelutuotteilla on tulosyksikkönne operatiiviseen johtamiseen tällä hetkellä?
13.	Miten nykyinen palvelutuotemalli soveltuu mielestänne operatiivisen johtamisenne apuvälineeksi?

14.	Miten suoritteiden kerääminen on toteutettu tällä hetkellä?
15.	Mitä ohjetta noudatatte palvelutuotteiden suoritteiden keräämisessä?
16	Miten laadukasta data palvelutuotteiden suoritteiden keräämisprosessista on mielestänne tällä hetkellä?
	Kehittämiskohteet
17.	Miten palvelutuotteita tulisi kehittää, jotta ne tukisivat Espoon kaupungin strategisen johtamisen taloudellisia tavoitteita parhaalla mahdollisella tavalla?
18.	Mitä informaatiota palvelutuotteiden tulisi antaa, jotta siitä olisi hyötyä operatiivisen johtamisenne kannalta?
19.	Kun palvelutuotteet antavat haluttua informaatiota, niin miten tämä vaikuttaisi operatiiviseen johtamiseenne?
20.	Miten kehittäisitte palvelutuotteiden suoritteiden seurantaa, jotta kerätty data olisi laadukasta?

Liite 2. Ylimmän johdon haastatteluiden runko

	Haastattelukysymys
1.	Mitä varten palvelutuotteet on kehitetty?
2.	Keiden tulisi käytännössä hyödyntää palvelutuotteita johtamisessaan?
3.	Millä tavalla palvelutuotteiden tulee tukea johtamista?
4.	Miten palvelutuotteista saatavaa dataa tulisi hyödyntää johtamisen tukena?
5.	Kuinka usein palvelutuotteita tulisi seurata johtamisen tukena?
6.	Miten palvelutuotekokonaisuus mielestänne vastaa tällä hetkellä Espoon kaupungin strategisen johtamisen taloudellisia tavoitteita?
7.	Miten kehittäisitte palvelutuotteiden kokonaisuutta vastaamaan Espoon kaupungin strategisen johtamisen taloudellisia tavoitteita?
8.	Mitä hyvää nykyisissä palvelutuotteissa on?
9.	Mitä huonoa näkisitte palvelutuotteissa olevan?
10.	Muita kommentteja palvelutuotteiden kehittämiseen liittyen?