



**LAUREA**  
AMMATTIKORKEAKOULU  
*Yhdessä enemmän*

# Ulkoistetun kirjanpidon tietojen hyödyntäminen johdon päätöksenteossa

Holm, Sari

2015 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Ulkoistetun kirjanpidon tietojen hyödyntäminen johdon päätöksenteossa

Sari Holm  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Opinnäytetyö  
Joulukuu, 2015

Holm

### Ulkoistetun kirjanpidon tietojen hyödyntäminen johdon päätöksenteossa

Vuosi	2015	Sivumäärä	49
-------	------	-----------	----

---

Kirjanpidon sähköistäminen tuo kirjanpito tietojen hyödyntämiseen uusia mahdollisuuksia. Kuitenkin johdon raportointi on muuttunut päätöksenteon tukitoiminnoksi ja strategisen johtamisen myötä seurannankohteita on myös kirjanpito tietojen ulkopuolella. Organisaatioiden haasteena on, miten johdon tietotarve hoidetaan kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen. Tarkoituksena oli kartoittaa kirjanpidon ulkoistamisen seurauksia johdon käytössä olevaan taloustiedon määrään, laatuun ja toimitustiheyteen. Tavoitteena oli luoda malli, joka toimii apuvälineenä tehtäessä päätöksiä johdon tiedonsaannin hoitamisesta kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen.

Työn ensimmäisessä osassa tutustutaan kirjallisuuden kautta taloustietoon liiketoiminnan päätöksenteon apuvälineenä. Toisessa osassa esitetään teoretiseen pohjautuvan teemahaastattelun käyttö ja aineiston analysointi sekä johtopäätökset. Aineiston perusteella organisaation toimiala, koko ja johtamisoppi vaikuttavat johdon tiedon tarpeisiin. Useat pienten organisaatioiden johtajat hyödyntävät kirjanpidon perustietoja ilman analysointia, joten he saavat ongelmitta tarvitsemansa tiedot myös kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen. Luonnos johdon raportoinnin suunnittelumallista tehtiin yleisellä tasolla sopimaan erilaisissa organisaatioissa. Mallin toimivuus tulisi testata ja sen perusteella kehittää edelleen. Ennen kvantitatiivista tutkimusta olisi hyvä tehdä lisäselvitys tulosten pätevydestä tuotantoyrityksissä ja suurissa organisaatioissa toistamalla kvalitatiivinen kartoitus niissä. Haastattelujen rajallisen määrän vuoksi työ on suuntaa antava.

Asiasanat: johdon raportointi, johdon laskentatoimi, kirjanpidon ulkoistaminen, sähköinen kirjanpito.

Holm

**The use of outsourced accounting data for management decision-making**

Year	2015	Pages	49
------	------	-------	----

---

The digitization of bookkeeping offers new possibilities to exploit the accounting data. However management reporting has become a tool for decision-making and reporting targets have extended out of bookkeeping due to the Strategic Management thinking. The question is how to organize the right information for the management from the outsourced bookkeeping. The purpose of this thesis was to study how the outsourced bookkeeping affects the information quantity, quality and delivery frequencies for management reporting. The target was to develop a model which helps to plan how to arrange the access to the economic information for the management in the outsourced bookkeeping.

In the first part the theory of business information is described as a tool of management decision-making. The semi-structured interviews and analysis of the answers and the conclusions are presented in the following section. According to the answers it seems that the need for business information depends on the organizations' size, business activity and management theory. Most of the small organization managers have easy access to the economic information from the outsourced bookkeeping because they use only basic data without any analysis. The planning model has been made on universal level to be applicable for various organizations. The model should be tested and developed according to the results. Before quantitative research the semi-structured interviews should be repeated in large organizations and production companies. The conclusions are indicative due to the limited number of the interviews.

Keywords: management reporting, management accounting, accounting outsourcing, digitization accounting

## Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Taustaa.....	6
1.2	Tavoitteet ja rajaukset .....	7
1.3	Rakenne.....	8
2	Johdon raportointi - apuväline liiketoiminnan päätöksentekoon.....	9
2.1	Laskentatoimen rakenne.....	9
2.1.1	Laskentatoimen termejä.....	9
2.1.2	Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi sekä muita ryhmittelytapoja.....	10
2.2	Näkökulmia johdon raportointiin.....	12
2.2.1	Raportoinnista analysointiin.....	13
2.2.2	Operatiivinen, taktinen ja strateginen johtaminen .....	14
2.2.3	Johtamalla kohti menestystä.....	17
2.3	Seurannan kohteet .....	19
2.3.1	Kannattavuus.....	21
2.3.2	Likviditeetti eli maksuvalmius .....	22
2.3.3	Vakavaraisuus .....	22
2.4	Raportointiprosessi .....	23
2.5	Johdon raportointi kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen .....	24
3	Opinnäytetyön toteutus.....	27
3.1	Tiedon hankintamenetelmä .....	27
3.2	Haastatteluissa mukana olleet organisaatiot.....	30
4	Tulokset ja johtopäätökset.....	32
4.1	Tiedon analysointi johdon raportointiin .....	32
4.2	Seurannan kohteet käytännössä .....	34
4.3	Liiketoiminnan vaikutus johdon raportointiin.....	36
4.4	Yhteenveto .....	38
4.5	Suunnittelumalli raportoinnin hoitamiseen ulkoistamisen jälkeen.....	40
5	Pohdinta .....	42
5.1	Validius, reliiabilisuus, eettisyys ja jatkotutkimukset .....	42
5.2	Muita huomioita .....	43
	Lähteet .....	44
	Kuviot.. .....	46
	Taulukot .....	47
	Liitteet.....	48

## 1 Johdanto

Valmistuessani 25 vuotta sitten laskentatoimen merkonomiksi kuvittelin oppineeni jotain pysyvää. Työtehtäväni ovat sen jälkeen liittyneet jollain tavalla sisäiseen tai ulkoiseen laskentaan. Tänä aikana tietojen käsittelytekniikan kehittyminen on vaikuttanut sekä kirjanpidon tekemiseen että etenkin sisäisen laskennan monipuolistumiseen. Tiedon saannin helpottumisen myötä tiedon käyttöarvoa on kyseenalaistettu ja etsitty uusia ratkaisuja. On syntynyt koulukuntia, jotka ovat kyseenalaistaneet kustannuslaskennan toimintolaskennalla ja toimintolaskennan heikkouksia on puolestaan vältetty strategisilla tavoitteilla. Samalla sisäisen laskennan kohteet ovat laajentuneet kirjanpidon tietojen ulkopuolelle.

Tämän päivän trendi on kirjanpidon sähköistäminen, joka muuttaa tietojen rekisteröintiä. Sen myötä sisäiselle laskennalle tarjoutuu taas uusia mahdollisuuksia. Valitsin opinnäytetyön aiheen laajentaakseni ja päivittääkseni omaa tietämystäni laskentatoimesta.

### 1.1 Taustaa

Taloushallinnon sähköistymisen kehittyminen on muuttanut perinteistä kirjanpitoa. Sen myötä kirjanpidon ulkoistaminen on tuonut pk-yrityksille uusia mahdollisuuksia hoitaa raportointia tehokkaasti. (Helanto, Kaisaniemi, Koskinen, Kuntola & Siivola 2013, 20.) Toisaalta laskentatoimen rooli on muuttunut raporttien tuottajasta liikkeenjohdon päätöksenteon tukitoiminnoksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16).

Helannon ym. (2013, 4-12) mukaan toimintansa sähköistäneissä tilitoimistoissa on tiedon rekisteröinti tehostunut. Sen myötä raportit valmistuvat huomattavasti nopeammin kuin perinteisellä tavalla hoidetussa kirjanpidossa, ja kapasiteettia vapautuu asiantuntijapalveluihin. Taloushallintoliiton (Taloushallintoliitto 2015a) mielestä tilitoimistojen palveluissa johdon laskentatoimen kysyntä tulee kasvamaan.

Johdon raportoinnin ulkoistaminen ei ole täysin ongelmatonta. Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen (2011, 11) määrittävät johdon laskentatoimen tehtäväksi auttaa päätöksentekijöitä ja organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa. Heidän mielestään johdon laskentatoimi koostuu tekniikoista ja resursoinnista sekä läsnäolosta päätöksiä tehdessä. Lahti ja Salminen (2008, 173) toteavatkin liiketoiminnan analysoinnin jäävän usein ulkoistamissopimuksen ulkopuolelle, koska työ vaatii kiinteää yhteistyötä liiketoiminnan johdon kanssa. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 265-268) tuovat puolestaan esille kirjanpilotietojen riittävyyden johdon raportointiin. Heidän mukaansa kirjanpidon tietoja voidaan hyödyntää analysoitaessa menneisyyden kehitystä koko yrityksen osalta. Yleensä tulosityksikkökohtaiseen informaatioon sekä tulevaisuuteen liittyvään strategiseen suunnitteluun käytetään apuna muita tietolähteitä.

Kirjanpidon ulkoistamisesta sinänsä löytyy tutkimuksia, mutta kirjanpidon vaikutuksesta johdon raportointiin ei löytynyt aineistoa. Lahti ja Salminen (2008, 147-153) ovat maininneet raportoinnin teoksessaan ”Kohti digitaalista taloushallintoa - sähköiset talouden prosessit käytännössä”, mutta eivät sen syvemmin käsitelleet sitä. Viimeaikaisista opinnäytetöistä ei löydy näkökulmaa, miten kirjanpidon ulkoistaminen vaikuttaisi johdon raportointiin. Esimerkiksi opinnäytetyössään ”Taloushallinnon palveluiden kehittäminen - Case Tili-Bella Oy” Vaitonen (2012) suosittelee Tili-Bellalle toimintansa sähköistämistä ja palveluvalikoimansa laajentamista tilinpäätöksen analysointiin ja veroneuvontaan, mutta johdon raportointia tai muita viittauksia sisäiseen laskentaan ei ole. Topp (2010) käsitteli johdon raportointia maisterin tutkinnon tutkielmassaan ”Controller-palvelun kehittäminen pk-yrityksille ulkoistetussa taloushallinnossa”. Näkökulmana oli ulkoistetun sähköisen controller-palvelun kehittäminen, eikä tutkia kirjanpidon ulkoistamisen vaikutusta johdon raportointiin. Vastaavaa tutkimusta ei löytynyt, joten aiheen valinta vaikutti perustellulta.

## 1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Työn tarkoituksena oli kartoittaa, miten kirjanpidon ulkoistaminen vaikuttaisi ylimmän johdon käytössä olevaan taloustiedon määrään, laatuun ja toimitustiheyteen. Tavoitteena oli tarjota tietoa ulkoistamisen vaikutuksesta johdon raportointiin ja esittää malli raportoinnin hoitamisesta kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen.

Kirjanpidon ulkoistamisen vaikutusta johdon raportointiin tarkasteltiin selvittämällä:

- Mitä asioita johto seuraa?
- Mitkä ovat raportoinnin toimitusajat ja -tavat?
- Millaisia muutoksia johto toivoo raportointiin?

Sisäinen laskentatoimi on vapaamuotoista yrityksen omaan käyttöön tarkoitettua informaatiota. Sitä ei ole säädelty lailla, eikä sitä ole pakko tehdä. Sen tehtävänä on tuottaa tietoa päätöksenteon avuksi. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2012, 10-11.) Johdon eli sisäistä laskentaa hyödyntävät nykyisin johtajien lisäksi muu organisaatio. Mahdollisesti tietoa jaetaan myös ulkoisille sidosryhmille. (Alhola & Lauslahti 2005, 175.) Koko sisäisen laskennan käsittely olisi levinnyt liian laajaksi aiheeksi opinnäytetyöhön. Johdon raportoinnilla tarkoitetaan tässä työssä ylimmän johdon käytössä olevia raportteja ja analyyseja yrityksen talouden tunnusluvuihin. Painopistealueena on kirjanpidosta saatavien tietojen osuus johdon raportoinnissa.

Lehikoinen ja Töyrylä (2013, 17) määrittelevät ulkoistamisen siten, että yritys siirtää osan tai kaiken toiminnoistaan ulkoistamispalvelujen tarjoajalle. Mikäli toiminto on alun alkaen hankittu ostopalveluna, kyse ei ole ulkoistamisesta. Kirjanpidon ulkoistamisella tarkoitetaan siis kirjanpito toiminnon siirtämistä toiselle yritykselle, yleensä tilitoimistolle. Tämän opinnäytetyön kannalta ei ole olennaista, ovatko tutkittavat yritykset ulkoistaneet palvelunsa vai onko kyseessä ollut alun perin hankittu ostopalvelu. Työssä verrataan johdon seuranta yrityksissä, jotka hoitavat kirjanpitonsa itse, yrityksiin, jotka ostavat palvelun tilitoimistolta. Tulosten perusteella tehdään yhteenveto, miten ulkoistaminen vaikuttaisi johdon seurantaan. Tässä opinnäytetyössä ei selvitetä ulkoistamisen vaikutusta yrityksen kustannuksiin, eikä käsitellä syvemmin syitä ulkoistamiselle, elleivät ne liity johdon raportointiin.

Opinnäytetyön kohderyhmänä olivat Suomessa toimivat organisaatiot. Koska aikaisempaa tietoa ei ollut käytössä, kartoitettiin teorian perusteella tehdyllä teemahaastattelulla keskeisimpiä kysymyksiä kirjanpidon tietojen käytöstä johdon päätöksenteossa. Haastateltavina oli kuusi johtajaa seitsemästä Suomessa toimivasta organisaatiosta. Organisaatiot olivat pääosin pieniä yrityksiä, mukana oli myös keskisuuri yritys ja suuren konsernin itsenäinen osasto sekä yhdistys.

### 1.3 Rakenne

Johdannon jälkeen toinen luku sisältää teoriaosuuden. Laskentatoimen rakenne sisältää myös käsitteitä. Näkökulmia johdon raportointiin tuo esille johdon raportointiin vaikuttavia tekijöitä, kuten tekniikan kehittymisen, johtamisopit ja liiketoimintaan liittyviä seikkoja. Seuranan kohteet käsittelee yritystoiminnan kannalta keskeisimpiä johdon päätöksentekoon liittyviä taloudellisia arvoja. Raportointiprosessissa kartoitetaan johdon raportoinnin toteuttamiseen liittyviä asioita. Yhteenveto teoriasta on esitetty kohdassa Johdon raportointi kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen. Lähteenä on käytetty pääasiassa suomalaisten asiantuntijoiden taloushallintoa käsitteleviä teoksi.

Työn kolmannessa luvussa on kerrottu tutkimusmenetelmä sekä taustatietoja haastateltavista organisaatioista. Neljäs luku sisältää analyysin aineistosta ja johtopäätöksiä sekä suunnittelu mallin johdon raportoinnin hoitamisesta kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen. Lopuksi viides luku sisältää pohdinnan työn toteuttamisesta.



## 2 Johdon raportointi - apuväline liiketoiminnan päätöksentekoon

### 2.1 Laskentatoimen rakenne

Laskentatoimessa käytetään samasta asiasta useita eri termejä ja niiden määritelmät eroavat hieman toisistaan. Perustarkoituksesta ollaan samaa mieltä. Se on tietojen keräämistä organisaation liiketoiminnan tapahtumista, tarkoituksena rekisteröidä ne luotettavasti ja tavoitteena jalostaa sellaiseen muotoon, että niitä voidaan hyödyntää organisaation toiminnan tueksi.

#### 2.1.1 Laskentatoimen termit

Ulkoisen laskentatoimen (financial accounting) synonyymeja ovat rahoittajan laskentatoimi ja yleinen laskentatoimi. Tässä työssä käytetään termiä ulkoinen laskentatoimi. Sisäisestä laskentatoimesta (management accounting) on niin ikään useita nimityksiä kuten operatiivinen laskentatoimi ja johdon laskentatoimi. Ikäheimo, Malmi ja Walden (2012, 140) määrittävät johdon laskentatoimen tehtäväksi auttaa johtamista päätöksenteossa, ihmisten ohjaamisessa ja resurssien varmistamisessa. Niskavaaran (2010, 25) mielestä johdon laskentaa pitäisi kutsua johtamisen laskennaksi, koska johdon lisäksi tietoa tarvitsevat kaikki päätöksentekijät ja esimiehet. Myös Alhola ja Lauslahti (2005, 175) kertovat, että sisäisen laskennan tietoja hyödyntävät johdon lisäksi koko muu organisaatio, sekä mahdollisesti tietoa jaetaan myös ulkoisille sidosryhmille. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 265-268) mukaan yleensä tulosyksikkökohtaiseen informaatioon sekä tulevaisuuteen liittyvään strategiseen suunnitteluun käytetään nykyisin kirjanpidon lisäksi myös muita tietolähteitä. Sisäisellä laskentatoimella kuvataan tässä työssä yleisesti koko organisaatiota koskevia vapaaehtoisia laskelmia.



Kuvio 1: Laskentatoimen tietojärjestelmät johdon raportoinnin tietolähteenä (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 268)

Johdon raportointi on tässä opinnäytetyössä rajattu tarkoittamaan ylimmän johdon käytössä olevia raportteja ja analyysseja päätöksenteon tueksi sisältäen sekä strategisen että operatiivisen seurannan. Painopistealueena on kirjapidosta saatavien lukujen hyödyntäminen (Kuvio 1). Sen takia muun muassa kustannuslaskenta ja investointilaskelmat jätetään käsittelemättä.

Ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen muodostama kokonaisuutta kutsutaan sekä laskentatoimeksi että taloushallinnoksi. Laskentatoimen kehittymisen myötä on alettu puhua digitaalisesta ja sähköisestä taloushallinnosta. Ne sisältävät samat perusfunktiot kuin perinteinen laskentatoimi, mutta tieto on sähköisessä muodossa. Lahti ja Salminen (2008, 19-22; 2014, 23-25) kuvaavat digitaalisen ja sähköisen taloushallinnon eroa vähäiseksi. Täydellisessä digitaalisuudessa kaikki aineisto on valmiiksi sähköistä, ja se käsitellään sähköisesti. Täysin digitalisoidua taloushallintoa voisi kutsua myös automaattiseksi taloushallinnoksi. Sähköinen taloushallinto on esiaste digitaalisuudelle, koska osa aineistoa joudutaan muuttamaan sähköiseen muotoon: esimerkiksi vastaanottaja skannaa paperilaskun järjestelmäänsä. Toistaiseksi suomalaisista yrityksistä harva ylittää digitaaliselle asteelle taloushallinnossa, joten termiä sähköinen taloushallinto käytetään kuvaamaan eriasteista sähköistä taloushallintoa. Perinteisellä kirjapidolla tarkoitetaan tositteiden manuaalista syöttöä kirjanpito-ohjelmaan.

Hovi, Ylinen ja Koistinen (2001, 31) korostavat informaation ja perustiedon eroa. Informaatiota voidaan käyttää yrityksen liiketoiminnan ohjaamiseen, koska se on tietoa, joka esitetään oikeassa asiayhteydessä, joka hyödyttää käyttäjän sen hetkistä tarvetta ja on merkityksellistä. Käytän tässä työssä kuitenkin informaatiota ja tietoa synonyymeina.

### 2.1.2 Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi sekä muita ryhmittelytapoja

Jormakka ym. (2012,9) kiteyttävät laskentatoimen tarkoitukseksi kerätä tietoa organisaation liiketapahtumista, rekisteröidä tiedot luotettavasti ja laatia niiden pohjalta erilaisia raportteja. Puolamäen (2006, 57) mukaan laskentatoimeksi voidaan tulkita kaikki yrityksen päätöksenteon tueksi järjestelmällisesti kerätty informaatio sekä määrällisen ja laadullisen tiedon tuottaminen. Laitinen (2003, 68) puolestaan määrittää kokonaisvaltaisen laskentatoimen tehtäväksi tuottaa informaatiota yrityksen suorituskyvystä. Se kattaa rahavirran eli talousprosessin ja hyödykevirran eli reaaliprosessin sekä tietoa näiden vuorovaikutusten ymmärtämiseksi että tehostamiseksi. Yhteistä näkemyksille on, että laskentatoimella tarkoitetaan yrityksen informaatiojärjestelmää. Kyseessä on siis laaja kokonaisuus, joka käsittelyn helpottamiseksi jaetaan pienemmiksi tarkastelun kohteiksi. Perinteisesti laskentatoimi jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen, mikä on edelleen yleisin tarkastelutapa. (Jormakka ym. 2012, 9; Niskavaara 2010, 23-24; Ikäheimo ym. 2012, 13; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 267.)



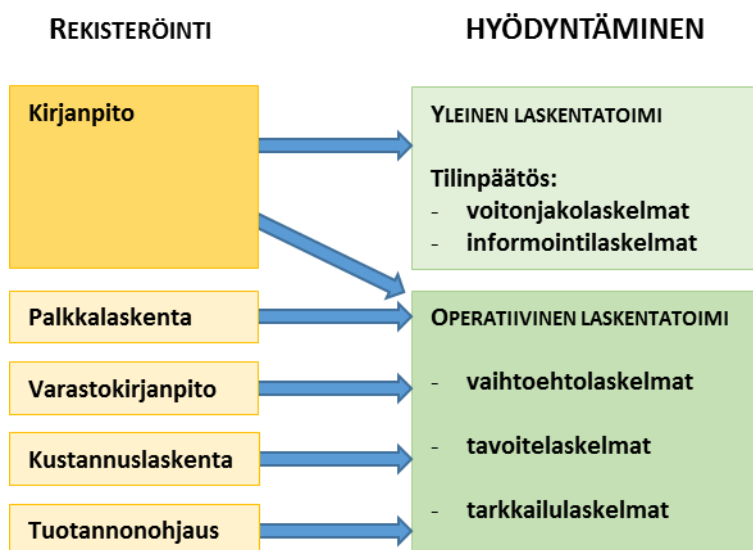
Kuvio 2: Laskentatoimen rakenne (Jormakka ym. 2012,9)

Laskentatoimi on taloudellisen tiedon informaatiojärjestelmä, jonka tehtävänä on tuottaa liiketoiminnasta tietoa kaikkien sidosryhmien käyttöön sekä auttaa yritystä kehittymään ja menestymään. Kuvio 2:n mukaisesti ulkoisen laskentatoimen tehtävänä on antaa todenmukaista informaatiota yrityksen taloudellisesta tilasta ulkoisille sidosryhmille. Tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja veroilmoitus luokitellaan kuuluviksi ulkoiseen laskentatoimeen, vaikka niitä voidaan hyödyntää myös sisäisessä laskentatoimessa. Budjetit eli talousarviot, ennusteet, kustannus-, hinnoittelu- ja investointilaskelmat puolestaan ovat sisäisen laskentatoimen laskelmia. (Jormakka ym. 2012,9-11.)

Sisäisen laskentatoimen laskelmat ovat vapaamuotoista yrityksen omaan käyttöön tarkoitettua informaatiota. Ulkoinen laskentatoimi muodostuu kirjanpitolain ja -asetusten mukaisesti tehdystä yrityksen kirjanpidosta, jonka pohjalta laaditaan tilinpäätös. Ulkoista laskentatoimea säätelevät myös muut lait, kuten verolaki, koska näin pyritään varmistamaan informaation todenmukaisuus. Ulkoisia sidosryhmiä ovat omistajat eli sijoittajat, lainanantajat eli velkojat, asiakkaat, tavarantoimittajat ja verottaja. (Jormakka ym. 2012, 9-11.)

Ryhmittelystä on muitakin versioita. Puolamäen (2006, 57-60) jaottelussa ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen lisäksi on esitetty strateginen johdon laskentatoimi omana kokonaisuutena. Yleensä strategisen johdon laskentatoimen katsotaan kuuluvaksi sisäiseen laskentatoimeen. Puolamäki perustelee strategisen johdon laskentatoimen luokittelua omaksi ryhmäkseen muun muassa koska se hyödyntää sekä sisäisiä että ulkoisia tietolähteitä ja tieto voi perustua intuition ja subjektiiviseen näkemykseen. Lisäksi tarkastelun ajanjakso on pitempi kuin tilivuosi.

Laskentatoimea voidaan kuvata myös sen tehtävien kautta. Tehtävät voidaan jakaa kahteen perusluokkaan: rekisteröinti ja hyväksikäyttö. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 24; Alhola & Lauslahti 2000, 27; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.)



Kuvio 3: Laskentatoimi kuvattuna perustehtävien kautta (mukaillen Jyrkkiö & Riistama 2000, 24)

Kuviossa 3 laskentatoimen perustehtävät on jaettu rekisteröintiin ja hyväksikäyttöön. Rekisteröinti on toimintaa kuvaavien määrä- ja arvolukujen keräämistä, hyväksikäyttö on rekisteröintitietojen muokkaamista laskelmiksi ja raporteiksi. Yleisen eli ulkoisen laskentatoimen tieto perustuu kirjanpitoon. Se tuottaa ulkoisille sidosryhmille tietoa virallisen tilinpäätöksen kautta mm. veroilmoitukseen. Tilinpäätökseen perustuvat laskelmat kuvaavat mennyttä aikaa. Myös sisäisen laskentatoimen laskelmat muodostuvat toteutuneista tapahtumista siltä osin kuin tieto kerätään kirjanpidosta, palkkalaskennasta ja varastokirjanpidosta. Sisäisen laskentatoimen tavoitteena on tulevaisuuden suunnittelun avustaminen. Siihen liittyvien laskelmien on tarkoitus antaa tietoa operatiiviselle johdolle eli yrityksen johtamisesta ja toiminnasta vastuullisille henkilöille. Vaihtoehtolaskelmilla vertaillaan eri mahdollisuuksia, tavoitelaskelmista yleisin on budjetointi ja tarkkailulaskelmat liittyvät tavoitelaskelmien toteutumisen seurantaan. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 23-27.)

## 2.2 Näkökulmia johdon raportointiin

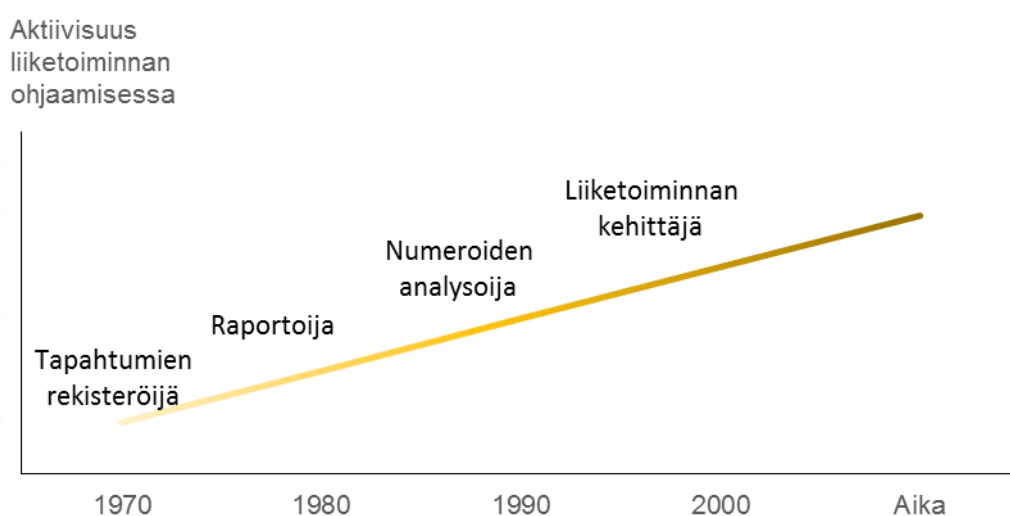
1900-luvulla tiedon hankkiminen oli vaikeampaa kuin nykyisin, silloin tieto oli valtaa. Tietoa pantattiin, ja tieto yrityksen liiketoiminnan kehityksestä kuului vain ylimmälle johdolle. (Hovi, Ylinen & Koistinen 2001, 19.) Yritysmailman ja tekniikan kehittyminen ovat muuttaneet perinteisiä menetelmiä ja tapoja toteuttaa sisäistä laskentaa. Perustehtävä on edelleen

yrittäjien suorituskyvyn mittaaminen, mutta laskentatoimea hyödynnetään laajemmin. Johto haluaa tietoa yrityksen strategisen päätöksenteon tueksi ja johtamista varten. Lisäksi yrityksen muut työntekijät käyttävät laskentatoimesta saatuja tietoja suunnitteluun, päätöksentekoon, seurantaan ja ohjaukseen. (Laitinen 2003, 39-68.) Myös Puolamäen (2006,22) mielestä toimintaympäristön muutokset, teknologian ja johtamisoppien kehittymiset ovat vaikuttaneet monipuolisempien seurantajärjestelmien käyttöönottamiseen.

### 2.2.1 Raportoinnista analysointiin

Syvänperä ja Lindfors (2014, 9) kiteyttävät raportoinnin tehtäväksi valvoa taloudellisten tulosten saavuttamista. Alhola ja Lauslahti (2005, 173) mielestä raportointi kuvaa: ”miten on mennyt, miksi on mennyt näin ja mihin olemme menossa sekä miten eri sisäiset ja ulkoiset tekijät ovat vaikuttaneet nykyiseen tilanteeseen ja miten ne tulevat vaikuttamaan tulevaisuudessa”. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 271) toteavat, että tietotekniikan kehittymisen myötä taloushallinnon raportointi on nykyisin joustavaa ja nopeaa, raportit ovat visuaalisesti korkeatasoisia, integraatio muihin tietokantoihin on monipuolista ja henkilökohtainen yhteydenpito on lisääntynyt.

Nykyään laskentatoimesta saatavaa tietoa käytetään apuna esimerkiksi yrityksen strategisen kilpailuedun määrittämisessä ja arvioitaessa yrityksen omistajien saamaa hyötyä liiketoiminnasta. Nykytrendi raportoinnissa on käyttäjälähtöinen raportointi, johon sisältyvät mitä-jos-analyysit. Kehityksen taustalla ovat: johtamisjärjestelmien muuttuminen, yritysten toiminnallis-teknologinen kehitys, yritys ympäristöstä kohdistuneet muutospaineet, tietotekniikan kehitys ja kirjanpitolainsäädännön uudistukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 270-271.)



Kuvio 4: Taloushallinnon rooli (Alhola & Lauslahti 2000, 11)

Kuvio 4 esittää taloushallinnon roolin asteittaista muutosta tapahtumien rekisteröijästä liiketoiminnan kehittäjäksi. 1970-luvulla palkattiin talouspääliköitä tekemään raporteja ja tuottamaan tietoa päätösten tueksi. Tietokoneiden yleistymisen myötä 1980-luvulla talouspääliköiden työt laajenivat numeroiden analysointiin. 1990-luvulla alkoivat yritykset palkata business controllereita liiketoiminnan johtamis- ja kehittämistehtäviin. Taloushallinnon tuottamalla aineistolta odotetaan tukea myös liiketoiminnan päätöksiin. Lukujen hyödyntäminen eri käyttötarkoituksiin vaatii syvempää ymmärrystä liiketoiminnasta. (Alhola ja Lauslahti 2000, 10-11.)

Hood (2015) kertoo perinteisen kirjanpitoalan olevan muutosten edessä. Asiakkaille ei riitä enää tietojen rekisteröinti, vaan he haluavat talousammattilaisen neuvoja liiketoimintansa tueksi. Tämä edellyttää kirjanpitoalan ammattilaisilta uuden teknologian hyödyntämistä, vuorovaikutustaitoja ja liiketoimintaosaamisen kehittämistä erityisesti tulevaisuuden trendien tunnistamiseksi. Uudet alan ammattilaiset eivät markkinoi itseään kirjanpito palveluiden kautta, vaan he ovat talousalan neuvonantajia, valmentajia, ohjaajia ja kehittäjiä. Kirjanpityöt ovat vain yksi osa palvelua.

Taloushallintoliiton kotisivut (Taloushallintoliitto 2015a) vahvistavat, että myös Suomessa taloushallintoalan työt ovat muuttumassa digitaalisten työvälineiden ja prosessien myötä perinteisestä kirjanpidosta asiantuntijapalveluihin ja yrittäjän talouden neuvonantajaksi. Tilitoimistoille on tarjolla aiheeseen liittyvää koulutusta otsikolla ”Opi tuntemaan asiakkaasi syvällisesti” sekä vuonna 2016 ensimmäistä kertaa Business advisor -koulutus. Siihen sisältyy muun muassa osiot Asiakasymmärryksen lisääminen ja Asiakkaan konsultoivaksi kumppaniksi - asiantuntijapalveluiden konseptointi (Taloushallintoliiton 2015b). KLT-tutkinnon tentti sisältää sisäisen laskennan tehtäviä, koska KLT-kirjanpitäjän ammattitaitoon kuuluu johdon raportointi (Taloushallintoliitto 2015c).

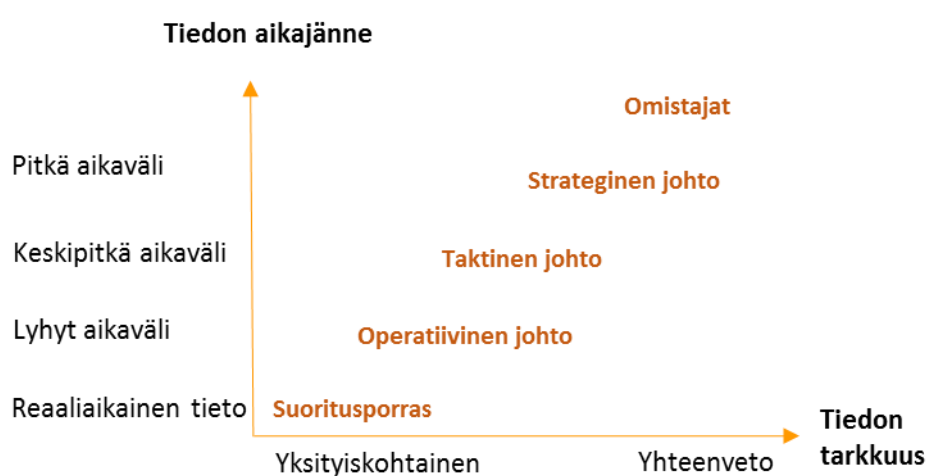
Taloushallintoliitto (Taloushallintoliitto 2015d) vertaa koko talousohjauksen ulkoistamista lakisääteisen peruskirjanpidon ulkoistamiseen. Keskeisimmät erot ovat, että talousohjauspalvelussa yrittäjää neuvotaan enemmän yritystoiminnan kehittämisessä, hänet ohjataan asettamaan tavoitteita, kannattamattomista liiketoiminnan osa-alueista varoitetaan ja yrittäjä saa valmiiksi analysoituja raporteja. Yhtenä haasteena talousohjauspalvelun ulkoistamisessa Taloushallintoliitto näkee yrittäjän liiketoimintaa ymmärtävän kirjanpitäjän löytämisen.

## 2.2.2 Operatiivinen, taktinen ja strateginen johtaminen

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 11) jakavat johtamisen ja talousjohtamisen kolmeen osaan: operatiiviseen, taktiseen ja strategiseen. Strateginen johtaminen koskee koko yritystä ja pitkää

aikaväliä. Taktinen johtaminen perustuu yleensä budjetointiin. Budjetoinnissa asetetaan tarkat talousennusteet, joihin pyritään vuositasolla. Myös operatiivinen johtaminen on vuositason johtamista, mutta sen keskiössä ovat jokapäiväiset rutiinit.

Alhola ja Lauslahti (2005, 66-67) mainitsevat, että käytännössä ei yleensä puhuta taktisesta vaan ainoastaan operatiivisesta ja strategisesta suunnittelusta. Myös he rajaavat operatiivisen ja taktisen suunnittelun lähiaikaan sijoittuvaksi ja strategisen 3-5 vuoden ajanjaksolle. Suunnittelutyötä voidaan tarkastella siihen osallistuvien näkökulmasta. Ylin johto vastaa ylimmän tason eli strategisista suunnitelmista, ja yksilötason suunnitelmat ovat operatiivista suunnittelua.



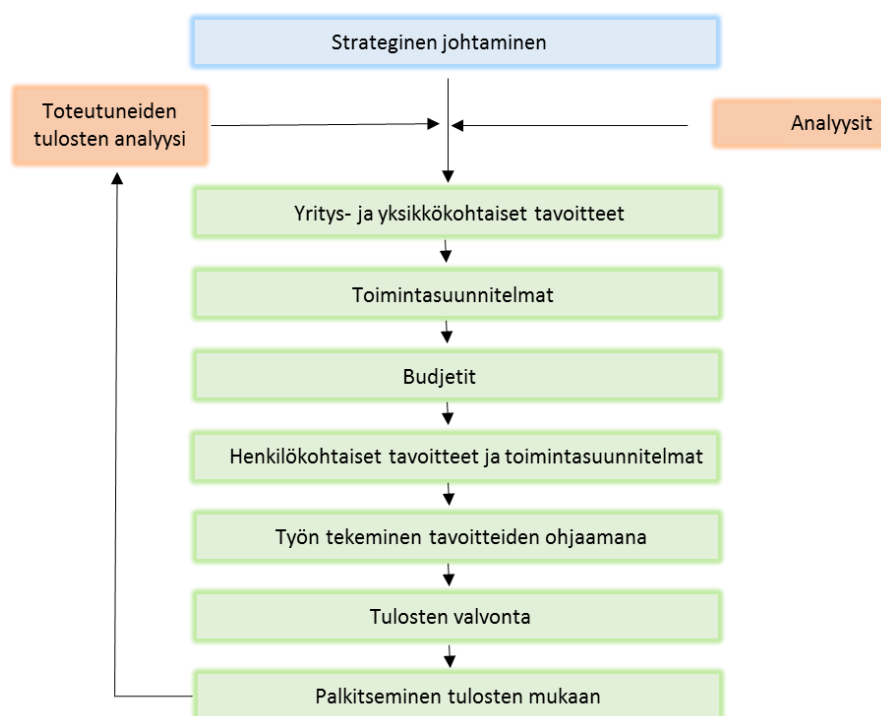
Kuvio 5: Päätöksenteon tasot ja informaatio (mukaillen Laitinen 2003, 181)

Kuviossa 5 näkyy tarvittavan tiedon tarkkuus ja aikajänne suhteessa työasemaan. Mitä alemmalla hierarkian tasolla työskennellään, sitä yksityiskohtaisempaa lyhyen aikavälin tietoa tarvitaan. Kun hierarkiassa nousee ylemmäksi, tutkitaan pidemmälle tulevaisuuteen ulottuvaa tietoa. Samanaikaisesti tiedon taso muuttuu yhteenvetotason tietoon. Organisaation rakenne vaikuttaa hierarkiatasojen määrään, mutta pienessäkin kahden tason organisaatiossa perusideat toimivat hierarkkisyyden mukaisesti. Suoritusportaan rooli on käytännössä suunnitella ja toteuttaa tehtävät. He tarvitsevat pikkutarkkaa tietoa lyhyeltä aikaväliltä. (Laitinen 2003, 176-180.)

Alemman eli operatiivisen johdon tehtävänä on vastata, että päivittäiset toiminnot tehdään mahdollisimman tehokkaasti annetuilla resursseilla, joten suurissa yrityksissä tämä on päällikötason työtä. Tarvittava tieto on suhteellisen tarkkaa lyhyeltä aikaväliltä. Organisaation hierarkkisyydestä riippuu, hoitaako keskijohto taktisen johtamisen vai osallistuuko ylin johto siihen. Taktinen johtaminen sisältää resurssien kohdistamista toiminnoille. Suunnittelu tapahtuu

karkeahkolla tietotasolla ja keskipitkällä aikavälillä, mutta seurantaan käytetään lyhyen aikavälin laskelmia. Omistajat luovat puitteet visiolle ja siihen perustuvalla toiminta-ajatuksella. Pohjana suunnittelulle ovat tulevaisuuden trendit, ja seuranta toiminta-ajatuksen toteutumisesta yrityksessä tapahtuu vähintään kerran vuodessa. Ylimmän eli strategisen johdon tehtävänä on suunnitella suoritekohtaiset strategiat toiminta-ajatuksen toteuttamiseksi. Suunnitelman laatimiseen käytetään globaalia tulevaisuuteen ulottuvaa tietoa, ja seuranta tapahtuu muutaman kerran vuodessa karkealla tasolla. (Laitinen 2003, 175-180.)

Kamensky (2004, 208-219; 2014, 215-231) sekä Lönnqvist ja Mettänen (2003, 11-15) puhuvat raportoinnin sijaan strategiseen johtamiseen liittyvästä suorituskyvyn mittaamisesta. Suorituskyvyllä he tarkoittavat kohteen kykyä saavuttaa asetettuja tavoitteita. Tarkastelu voi tapahtua eri näkökulmista, mutta se muodostaa prosessin. Tunnistetaan sekä kriittiset menestystekijät eli liiketoiminnan alueet, joissa yrityksen on saavutettava korkea suoritustaso menestyäkseen, että keskeiset menestystekijät, jotka ovat olennaisia asioita liiketoiminnallisen menestymisen ja strategian kannalta. Mittaamisen toteuttamiseksi määritellään mittarit eli tunnusluvut, joista muodostuu mittaristo. Mittaristoon sisältyy taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, joista puhutaan myös kovina ja pehmeinä mittareina.



Kuvio 6: Operatiivisen johtamisen suhde strategiseen johtamiseen (Kamensky 2014, 347)

Strategiset tavoitteet ovat pitkän aikavälin eli 3-5 vuoden suuntaa antavia tavoitteita. Niistä johdetaan lyhyen aikavälin käytännön työtä ohjaavat operatiiviset tavoitteet. Tavoitteiden



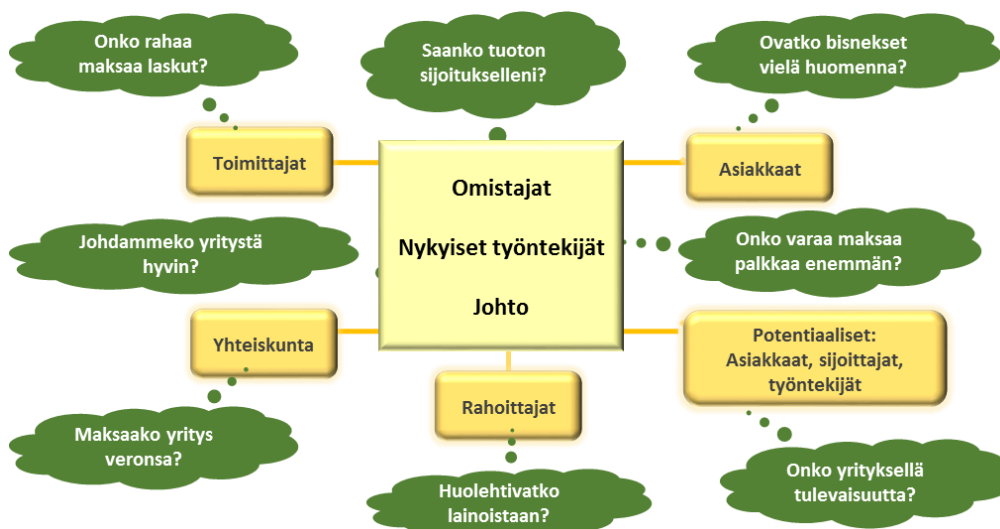
asettaminen aloitetaan yritystasolta, mistä edetään taso kerrallaan pienempiin yksiköihin, mahdollisesti henkilökohtaisiin tavoitteisiin asti (Kuvio 6). Samalla tavoitteista tulee tarkempia. Tarkoituksena on, että operatiivisten tavoitteiden kautta saavutetaan strategiset tavoitteet. (Kamensky 2014, 346-347; 2004, 310-311)

Perinteisten talousanalyysien tarkoituksena on ollut antaa tietoa ulkoisille sidosryhmille sekä operatiiviseen johtamiseen. Ne suuntautuvat menneisyyteen paljastamatta syytä tilanteeseen, joten ne tukevat strategista johtamista heikosti. Jotta talousanalyyseista olisi apua strategiseen johtamiseen, ne olisi tehtävä monella tasolla ja useasta näkökulmasta. Esimerkiksi koko yrityksen sijaan tulisi voida tarkastella yksiköitä sekä millä tavalla liiketoiminta-alueet, tuotteet ja asiakkaat muodostavat volyymin ja kannattavuuden. (Kamensky 2014, 191-194).

Ikäheimo ym. (2012, 19-21) kuvaavat yrityskoon vaikutusta laskentatoimeen. Aloittava yrittäjä pärjää usein taulukkolaskentaohjelmalla, seuraavassa vaiheessa tarvitaan ulkoinen laskentatoimi. Suurimmissa yrityksissä laskentajärjestelmät ovat vain osa kokonaisvaltaista tietojärjestelmää ja isoissa, hajautetuissa organisaatioissa toimivat taloushallinnon ammattilaiset business controllereina tehtävänäan auttaa yksiköiden johtajia taloudellisissa asioissa. Jyrkkiö ja Riistama (2000, 265) toteavat, että mitä hajautetumpi päätösvalta on, sitä suurempi on raporttien tarve.

### 2.2.3 Johtamalla kohti menestystä

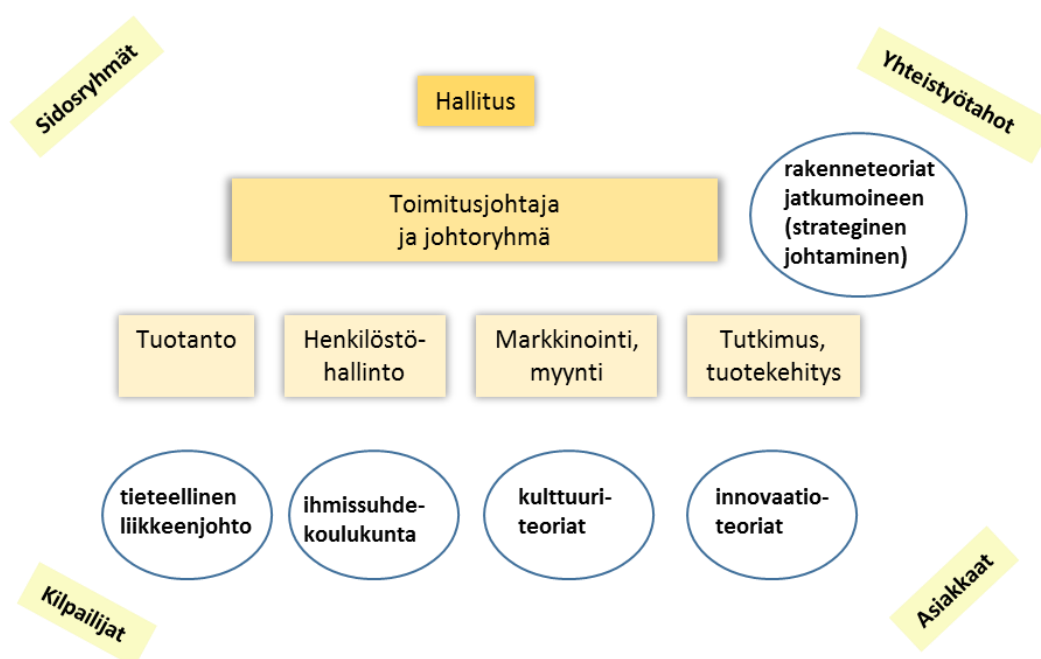
Strategiassa ja liiketoiminnassa määritellään, miten sidosryhmien erilaiset tarpeet huomioidaan. Kaikkien tarpeita ei voida toteuttaa, joten johto joutuu päättämään, mikä on yrityksen kehityksen kannalta paras toimintamalli. (Niskavaara 2010, 13.)



Kuvio 7: Yrityksen sidosryhmät ja heidän odotuksensa (Niskavaara 2010, 13)

Sidosryhmien odotusarvojen täyttäminen on hankalaa, koska odotukset ovat keskenään ristiriitaisia (Kuvio 7). Asiakkaat haluavat hyvälaatuisia tuotteita mahdollisimman halvalla, kun taas tavaran ja raaka-aineiden toimittajien tavoitteena on saada tuotteistaan korkea hinta. Lisäksi henkilökunta haluaa turvatuksen työpaikan lisäksi korkeaa korvausta työpanoksesta, omistajat tavoittelevat hyvää tuottoa sijoitukselleen ja rahoittajat ovat huolissaan velkojen takaisin maksusta. Yritysjohdon tehtävänä on siis löytää oman yrityksen kannalta optimaalisin liiketoimintatiede eli priorisoitava odotuksia. (Niskavaara 2010, 12-13)

Alhola ja Lauslahti (2000, 15) mainitsevat, että johtamisopin on huomioitava sisäisessä laskennassa, koska jokaisella suuntauksella on omat vaatimuksensa siihen, mitä mitataan ja miten. Seeck (2008, 19-34) jaottelee eri johtamisoppeja paradigmojen perusteella. Paradigmalla tarkoitetaan teoriaa tai viitekehystä, joka on kestänyt vuosikymmeniä ja saavuttanut merkittävän aseman. Liikkeenjohdon paradigmoilla on sama päämäärä, tuottavuuden ja kilpailukyvyyn parantaminen, mutta näkökulma ongelmasta on eri, mikä heijastuu ratkaisumalleihin ja seurannan kohteisiin.



Kuvio 8: Paradigmojen suhde organisaation eri funktioihin (Seeck 2008, 31)

Tieteellisen liikkeenjohdon ratkaisumallissa keskeistä on tuotannon tehokkuuden parantaminen (Kuvio 8). Ihmissuhdekoulukunnan painopistealue on henkilökunnan motivoimisessa. Kulttuuriteorioissa tärkeitä ovat yhteisön arvojen määrittely ja ilmaisu, henkilökohtainen sitoutuminen tavoitteisiin, harmonisuus arvoissa ja käytännössä. Innovaatioteoria näkee kilpailukyvyyn vaativan aktiivista toiminnan ja tuotteiden sekä palveluiden kehittämistä. Strateginen

johtaminen pohjautuu rakenneteoriaan. Sen lähtökohtana on rakenteiden sopeuttaminen optimaalisella tavalla teknologian ja toimintaympäristön kehitykseen. Yleensä paradigmoista ovat voimakkaina eri aikoina vain muutama kerrallaan, ja trendeissä on maakohtaisia eroja. (Seeck 2008, 30-37)

Jyrkkiö ja Riistama (2000, 64-174) jakavat yritysmuodot markkinointi-, palvelu- ja valmistusyrityksiin. Jokaisella yritysmuodolla on omat seurannan painopistealueensa liittyen toimintatapaan. Markkinointiyritykset myyvät toisten tuottamia tavaroita. Niiden taloudellisen seurannan pääkohde on tuotteisiin liittyvä kannattavuus, joka muodostuu menekistä ja katteesta. Palveluyritykset tuottavat ja myyvät palveluita. Kannattavuutta tarkastellaan sekä asiakaslähteisesti että suoriteperusteisesti, koska olennaista on palvelun laatuun ja hintaan tyytyväinen asiakaskunta. Valmistusyritykset nimensä mukaisesti valmistavat tuotteita. Kannattavuuden kannalta olennaisia ovat valmistuskustannukset ja myyntihinta.

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 276) kuvaavat toimialojen lukujen eroja. Päivittäistavarakaupan tavarastot ovat liikevaihdosta noin 80 prosenttia ja myyntikateprosentit 18-20. Pääomavaltaisella teollisuusalalla voi myyntikate puolestaan nousta 70-80 prosenttiin, koska kustannukset muodostuvat lähinnä kiinteistä toimintakustannuksista tai pääomakustannuksista, jotka kirjataan myyntikatetason jälkeen. Pääomavaltaiten teollisuusyritysten käyttökateet ovat usein 20-30 prosentin luokkaa, kun työvaltaisilla teollisuusyrityksillä käyttökate yleensä jää tasoltaan 8-15 prosenttiin, ja kauppaliikkeissä puolestaan kate on jäänyt 3-6 prosenttiin.

### 2.3 Seurannan kohteet

Johdon seurannan tavoitteena on kuvata yrityksen tulevaa tilaa sen sisäisistä lähtökohdista (Puolamäki 2006, 58). Laskentatoimen mittareiden tulee olla: relevantteja eli olennaisia, valideja eli oikeellisia, reliaabeleita eli tarkkoja, uskottavia ja hyöty-kustannusanalyttisin perustein edullisia, sekä yhdessä niiden tulee muodostaa tehokas ja kokonaisvaltainen mittaristo. Mittariston tehtävänä on antaa signaali, miten suorituskykyä voidaan parantaa. (Laitinen 2003, 373-374). Kamensky (2014, 192) varoittaa, että mikään tunnusluku ei yksinään kerro koko totuutta. Jos tunnusluku on kattava, se sisältää useita eri tekijöitä, joten sen selitysvaiva vähenee. Kamensky suosittelee jokaisen yrityksen itse muodostavan tunnuslukupatteristonsa yrityksen eri tasoille.

Laitisen (2002,466) tutkimuksen mukaan yritysten tärkeimmät mittauskohteet olivat: asiakkaiden tyytyväisyys erikoistuotteisiin, kannattavuus, työntekijöiden motivaatio, toimintojen laadukkuus ja maksuvalmius. Näistä kannattavuus ja maksuvalmius ovat taloudellisia kohteita,

joihin voidaan käyttää kirjanpidon tietoja. Aikaisemmassa teoksessaan Laitinen (1989,189) jakoi tilinpäätösanalyysin tunnusluvut kolmeen kategoriaan: kannattavuus, vakavaraisuus ja maksuvalmius.



Kuvio 9: Yrityksen ”terveyskolmio” (Laitinen 1989, 190)

Kuvio 9 esittää kannattavuuden, vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden suhdetta toisiinsa siten, että yrityksen taloudellinen menestyminen perustuu kannattavuuteen. Jos vakavaraisuus ja maksuvalmius eivät ole tasapainossa, voi kannattavakin yritys joutua lopettamaan toimintansa rahoitusvaikeuksien takia. Toisaalta hyvä maksuvalmius tai vakavaraisuus ei riitä elämisen ehdoksi tavallisessa markkinatilanteessa toimivalle kannattamattomalle yritykselle. Tämän takia ns. yrityksen terveyskolmio kuvataan kannattavuuden varaan (Alhola & Lauslahti 2005, 155).

Samaa jakoa käyttää myös Kamensky (2004, 212-214; 2014, 220) ryhmitellessään taloudellisia tavoitteita. Toisaalta Kamensky (2014,192) kertoo, että yrityksen kokonaiskuvan muodostamiseen tarvitaan analyysit viideltä osa-alueelta: toiminnan laajuus ja kasvu, kannattavuus, pääoman käytön tehokkuus, vakavaraisuus ja tuottavuus.

Niskavaara (2010, 10) on luokitellut yrityksen toimintaedellytykset kolmeksi kovaksi k:ksi: kannattavuus, kasvu ja kassavirta. Kannattavuus luo pohjan sekä kasvulle että positiiviselle kassavirralle. Liikevaihdon kasvun ansiosta voidaan toimintaa kehittää sekä kattaa nousevat kustannukset. Näin yritystoiminta säilyy kilpailukykyisenä. Kassavirta vaikuttaa sekä jokapäiväiseen maksuvalmiuteen että pitkällä aikavälillä vakavaraisuuteen. Tehokkuus sisältyy Niskavaaran kannattavuuden kansanomaiseen kiteytykseen ”tuotot mahdollisimman ylös, kustannukset mahdollisimman alas ja pääomat mahdollisimman tuottavaan käyttöön”.

Pohtiessaan ”Mikä tekee yrittäjistä menestyvän?” Lehti, Rope ja Pyykkö (2007, 8-9) päätyivät määrittämään menestyvän yrityksen mittareiksi yrityksen taloudellisen tuloksen eli kannattavuuden, velattomuuden ja pääoman tuottoasteen sekä riittävän pitkän aikajänteen. Tästäkin

näkökulmasta löytyvät kannattavuus ja vakavaraisuus, sekä tehokkuutta tarkastellaan pääoman tuottoasteen kautta. Maksuvalmiutta ei ole erikseen mainittu. Sen sijaan yrityksen kasvua ei käsitellä menestystekijänä vaan yrityksen strategisena valintana.

Eri lähteiden mukaan yrityksen keskeisinä menestymisen edellytyksinä ovat kannattavuus, vakavaraisuus ja maksuvalmius.

### 2.3.1 Kannattavuus

Laitisen (1988, 189-191) mukaan yritystoiminnan perusedellytyksenä on kannattavuus, jonka hän määrittelee yrityksen kyvyksi tuottaa tuloja satsaamalla menoilla. Kannattavuuden mittaamisen ongelmana hän näkee menojen ja tulojen eriaikaisuuden. Esimerkiksi investoinneista lasketaan tulevan hyötyä pitkällä aikavälillä. Myös Leppiniemi (2003, 245) pitää kannattavuutta yritystoiminnan jatkuvan ja turvallisen toiminnan perustana. Hän yksinkertaistaa kannattavuuden: tilikauden tulot ylittävät tilikauden kulut. Alholan ja Lauslahden (2000, 51) mielestä kannattavuutta ei voida määritellä yksiselitteisesti, mutta yleensä se kuvaa yrityksen tulontuottamiskykyä määrättynä ajanjaksona.

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 272-276) määrittävät kannattavuuden: ”yrityksen on pitkällä aikajaksolla myyntituloillaan selviydyttävä kaikkien sidosryhmien yritystoimintaan kohdistamien sopimusperäisten velvoitteiden hoitamisesta, minkä lisäksi liikeyrityksen on kyettävä tuottamaan omistajilleen riittävä korvaus heidän yritykseen sijoittamalleen riskipääomalle”. Kannattavuuden tunnusluvut Neilimo ja Uusi-Rauva ovat jakaneet absoluuttisiksi ja suhteellisiksi sekä lyhyen että pitkän aikavälin luvuiksi. Lyhyt ajanjakso on maksimissaan yksi vuosi ja siinä ovat merkittävässä roolissa yleensä absoluuttiset tunnusluvut eli tuottojen ja kustannusten erotukset. Vaikka virallinen tuloslaskelma ei enää sisällä myynti- ja käyttökateita, on tiedot edelleen laskettavissa kirjanpitoliedoista. Pitkä aikaväli kattaa 2-5 vuotta. Sen tunnusluvuissa ovat mukana suhteelliset luvut, joilla kuvataan absoluuttisen kannattavuuden suhdetta sijoitettuun pääomaan, kyseessä on siis pääoman tuottoaste.

Kamensky (2004, 226-229; 2014, 192-220) listaa kannattavuuden mittarit: EVA (Economic Value Added) eli taloudellinen lisäarvo, erilaiset tulokset, erilaiset katteet, sijoitetun pääoman ja oman pääoman tuottoasteet. Näistä EVA ja pääoman tuotto ovat kattavia tunnuslukuja, jotka muodostuvat useasta tekijästä. Pääoman tuottoasteet ilmaistaan prosentteina ja ne sisältävät kaikki tuotot, kustannukset ja pääoman sitoutumisen. EVA ilmaisee sekä pääoman antaman tuoton euromääräisenä että taloudellisen kasvun. Perinteisen katelaskelman sijaan toimintolaskenta ja asiakaskohtainen kannattavuuslaskenta saattavat ohjata toimintaa kannattavampaan suuntaan.

### 2.3.2 Likviditeetti eli maksuvalmius

Kun rahan riittävyyttä tutkitaan lyhyellä aikavälillä, puhutaan maksuvalmiudesta eli likviditeetistä. Hyvä maksuvalmius tarkoittaa, että lyhyellä aikavälillä nopeasti likvidoitavat varat kattavat erääntyvät velat. Maksuvalmiuden mittareista quick ratio vertaa rahoitusomaisuuden suuruutta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Current ratiossa verrataan rahoitusomaisuuden ja vaihto-omaisuuden summaa lyhytaikaiseen pääomaan. Vaihto-omaisuuden mukaan ottaminen maksuvalmiuteen perustuu ajatukselle, että se olisi nopeasti rahaksi muutettavissa. Käytännössä nopeuteen vaikuttaa yrityksen toimiala. (Alhola & Lauslahti 2005, 155-158.)

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 282-283) mielestä likviditeettiä on vaikea määritellä ja mitata tarkasti, koska käsitteet kassasta maksu ja kassaan maksu ovat tulkinnanvaraisia. Mikä lasketaan likviditeettiseksi rahaksi? Lasketaanko mukaan tulossa olevat myyntisaamiset ja vapaasti nostettavissa olevat limiitit? Millainen on likviditeetin aikaväli? Onko tavoite olla maksukykyinen joka päivä, viikoittain vai kuukauden kuluessa? Miten huomioidaan riski? Lisätäänkö arvioitu myynti kassatuloihin?

Maksuvalmius ja vakavaraisuus heijastuvat toisiinsa. Kamenskyn (2014, 221) mukaan maksuvalmius ei ole strategisen johtamisen kannalta keskeinen tavoite, koska se on kunnossa, mikäli kannattavuus ja vakavaraisuus ovat hyvällä tasolla. Näin ollen maksuvalmiudelle ei tarvitse asettaa omaa mittaria. Alholan ja Lauslahden (2005, 155-158) mukaan huono maksuvalmius heikentää vakavaraisuutta, koska kassavajetta joudutaan kompensoimaan lainarahalla.

### 2.3.3 Vakavaraisuus

Vakavaraisuus ilmaisee oman tai vieraan pääoman osuutta koko pääomasta eli yrityksen rahoitusrakennetta. Oman pääoman suhdetta koko pääomaan kutsutaan omavaraisuusasteeksi. Ohjearvot omavaraisuusasteelle vaihtelevat toimialoittain, mutta yleisesti yli 40 % arvoa pidetään hyvänä ja alle 20 %:a heikkona. Vakavaraisuuden lisäksi puhutaan velkaantumisasteesta. Silloin näkökulmana on korollisen vieraan pääoman suhde joko koko pääomaan tai omaan pääomaan. (Alhola & Lauslahti 2005, 160-161.)

Kamensky (2004, 220-229) kertoo vakavaraisuuden kuvaavan myös yritystoiminnan rahoitusriskin tasoa. Hän suosittelee asettamaan vakavaraisuuden tavoitetason niin alas kuin liiketoiminnan riskitaso ja yrittäjän riskinottohalu sallivat, koska näin saadaan paras tuotto omalle pääomalle. Korkean rahoitusriskin vastapainoksi liiketoimintariskin pitäisi olla matala ja päinvastoin. Hitaasti kasvavien ja vakaassa toimintaympäristössä toimivien yritysten omavaraisuusasteen tavoitearvo voidaan siis asettaa alhaisemmaksi kuin kasvuyritysten ja syklisten yritysten.

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 287) puhuvat pääomarakennetavoitteista, joista yksi osa-alue on vakavaraisuus. Suomalaisten pienyritysten vakavaraisuusaste on usein 10-15 prosentin tasolla, joten yritysten rahoitusriski kasvaa voimakkaasti kannattavuuden heiketessä. Tämä vaikuttaa vieraan pääoman saantiin sekä sen hintaan.

## 2.4 Raportointiprosessi

Jyrkkiön ja Riistaman (2000, 262-264) mukaan raporttien lähtökohtana on käyttäjän tarve ja vastaanottokyky. Raporttien tehokkuus muodostuu luettavuudesta sekä olennaisten seikkojen näkyvyydestä. Ikäheimo ym. (2012, 11-21) kertovat tiedon hyödyntämisen olevan laskentatoimen prosessin tavoite. Se näkyy prosessin eri vaiheissa: tietoa kerätään tiettyä käyttötarkoitusta varten, tiedon tallentaminen tähtää raportointiin ja raportoinnissa huomioidaan, miten tietoa käytetään, ja että se saadaan mahdollisimman nopeasti käyttöön. Kirjanpidon ulkoistaminen perinteisellä tavalla hoidettavaksi hidastaa erityisesti tiedonkulkua, mutta vaikuttaa myös tiedontarkkuuden tasoon. Yleensä yritys toimittaa tositteet kuukauden päätyttyä, jolloin ne päästään kirjaamaan kirjanpito-ohjelmaan seuraavan kuukauden aikana. Jos tiedot valmistuvat alv-laskelmaa varten, ne ovat toissakuukauden lukuja. Usein seurannan tasona käytetään koko yritystä ja raportit ovat vakiomuotoisia pdf-tiedostoja. (Helanto ym. 2013, 50-51.)

Kirjanpidon sähköistämisen myötä tositteiden tiedot voidaan ohjata siirtymään automaattisesti myös sisäisen laskennan raportteihin, joten sisäinen laskenta on lähes reaaliaikaista. Sähköiset palvelut tekevät mahdolliseksi raporttien lukemisen tarvittaessa. Raporttien jakelu voidaan hoitaa monella eri tavalla. Käyttöoikeuden antaminen taloushallinnon ohjelmaan tai raporttiportaaliin antavat mahdollisuuden muodostaa erilaisia raportteja tarpeen mukaan. Vakiomuotoiset raportit ohjelmoidaan muodostumaan ohjelmistosta säännöllisin väliajoin ja ne lähtevät määrätyille henkilöille suoraan järjestelmästä sähköpostiin. Suurissa yrityksissä tiedot voidaan siirtää suoraan data warehouse -tietokantaan, mistä ne yhdistetään muihin tietoihin. (Helanto ym. 2013, 50-51; Lahti ja Salminen 2008, 148-152.) Kirjanpidosta saatavien tietojen hyödyntämisen rajoitteena Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 265-268) mainitsevat analysoinnin koskevan lähinnä menneisyyden kehitystä ja tietojen koskevan koko yrityksen tasoa. Yleensä tulosityksikkökohtaiseen informaatioon sekä tulevaisuuteen liittyvään strategiseen suunnitteluun etsitään tietoa kirjanpito-tietojen lisäksi muista tietolähteistä.

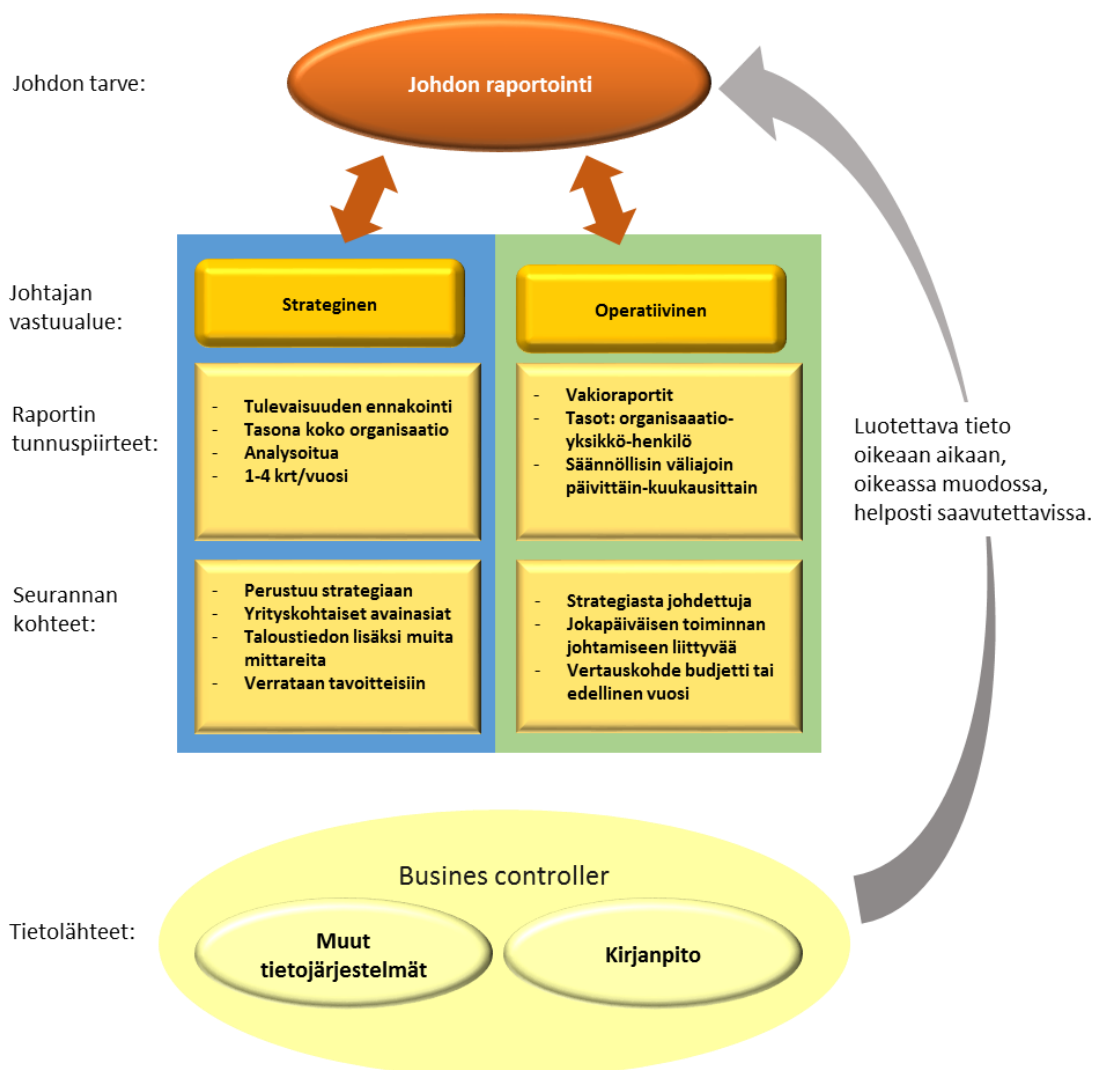
Viime vuosina on virinnyt halu hyödyntää big dataa tehokkaammin. Big datalla tarkoitetaan määrältään suurta tietomassaa, jota syntyy kiihtyvällä vauhdilla lisää. Datan käsittelyn ongelmana on tiedon monimuotoisuus ja sen arvon muodostuminen vasta jalostusvaiheen jälkeen. Toistaiseksi osajista on pulaa. Yritystasolla big datan hyödyntämiseen tarvitaan tietojenkäsittelyosaamisen lisäksi liiketoimintaosaamista. (Liikenne- ja viestintäministeriö 25/2013).

Hagel (2013) ehdottaa, että taloushallinnon ammattilaisten tulisi aktiivisemmin laajentaa rooliaan liiketoimintatiedon hallintaan. Perusteluina hän esittää, että tietoa on kaikkialla, mutta olennaista tietoa ei eroteta epäolennaisesta. Laskentahenkilöiltä saatua tietoa arvostetaan ja siihen luotetaan. Samalla taloushallinnon ammattilaisilla on mahdollisuus nostaa profiiliaan liiketoiminnan yhteistyökumppanina. Hathawayn (2014) mielestä uuteen teknologiaan liittyy paradoksi. Samalla kun se korvaa perinteisen laskentatyön, se tarjoaa uusi mahdollisuuksia. Laskenta-alan ammattilaiset ovat koulutettuja keräämään, analysoimaan ja vertailemaan tietoja, joten heillä on jo perusvalmius tiedon käsittelemiseen. Osalla olisi potentiaalia kehittyä big datan asiantuntijaksi.

## 2.5 Johdon raportointi kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen

Johdon raportoinnin tavoitteena on tuottaa tietoa johdon päätöksenteon tueksi. Tämä vaatii raporttien tekijältä liiketoimintojen rakenteiden ja toimintojen tuntemusta, jotta tietoa voidaan tuottaa ja analysoida johdon tarpeiden mukaisesti. Yhtä ainoa oikeaa mallia ei johdon raportointiin ole, koska tiedon tarpeeseen vaikuttavat monet eri asiat. Yrityksen toimialalla on merkitystä johdon raportointiin. Markkinointiyritysten liiketoiminnalle tärkeitä menestystekijöitä ovat menekki ja kate. Palveluyrityksissä olennaista on palvelun laatuun ja hintaan tyytyväiset asiakkaat. Valmistusyrityksissä kannattavuuteen vaikuttavat valmistuskustannukset ja myyntihinta. Johtamisopit vaikuttavat siihen, että saman alan yrityksillä raportoinnin kohteet voivat olla erilaisia. Keskeisiä asioita voivat olla esimerkiksi tuotannon tehokkuuden parantaminen, innovointi tai henkilökunnan motivoiminen.



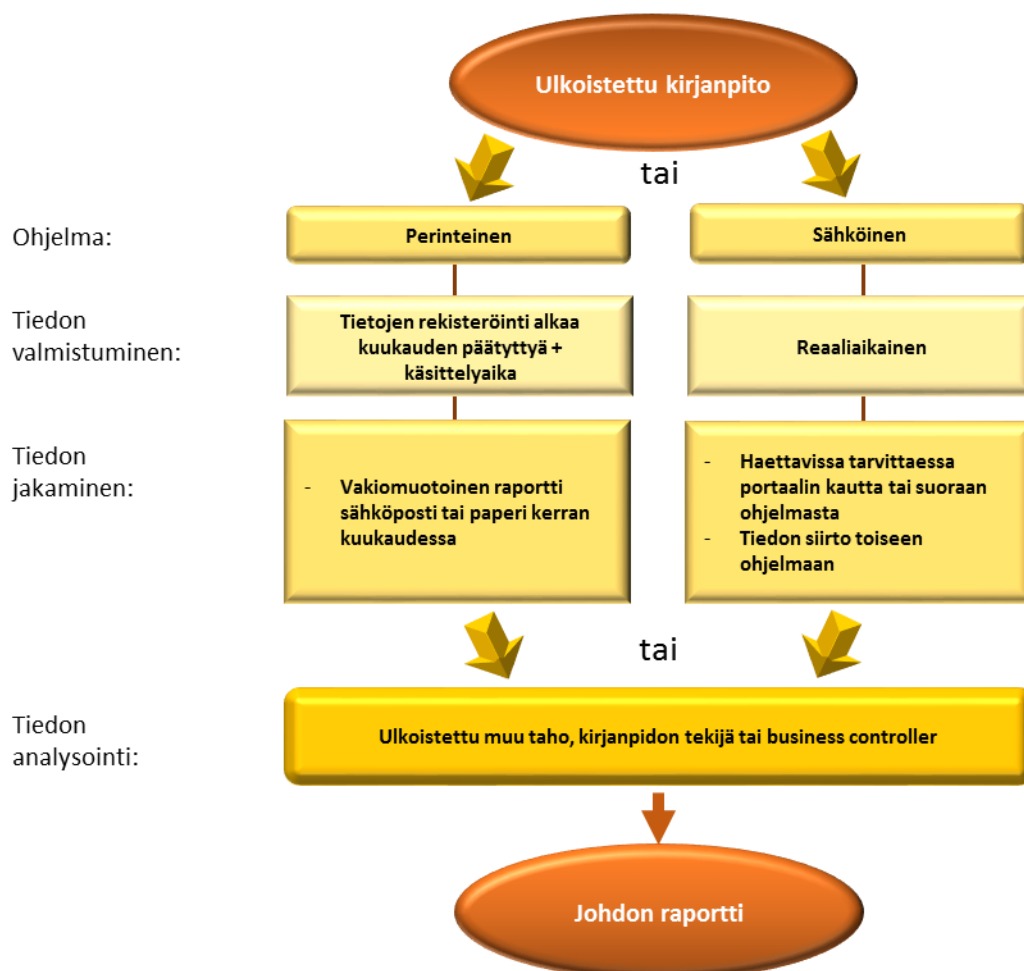


Kuvio 10: Strategisen ja operatiivisen johtamisen vaikutus johdon raportointiin

Pienissä yrityksissä johtajalla on usein operatiivinen ja strateginen vastuu (Kuvio 10). Hierarkisuuden kasvaessa jakaantuvat johtamisvastuut. Ylemmällä johdolla on strateginen ja esimiestasolla operatiivinen vastuu. Raporttien yksityiskohtaisuus sekä tarkasteltava aikaväli vaihtelevat käyttötarkoitusten mukaan. Operatiiviseen johtamiseen tarvitaan yksityiskohtaista tietoa lyhyeltä aikaväliltä. Strateginen johtaminen suuntautuu tulevaisuuteen 3-5 vuoden päähän, joten tiedon taso on suuntaa antavaa. Strategisissa raporteissa käytetään summatasoja ja taloustietojen lisäksi seurannan kohteena on muitakin liiketoiminnan kannalta tärkeitä arvoja. Monissa suurissa ja hajautetuissa organisaatioissa business controllerin tehtävänä on auttaa yksiköiden johtajia taloustietojen analysoinnissa.

Keskeisimpiä kirjanpitojen seurannan kohteita ovat yleensä kannattavuus, maksuvalmius ja vakavaraisuus. Kannattavuus kertoo yrityksen kyvystä tuottaa tuloja satsaamallaan menoilla. Kun rahan riittävyyttä tutkitaan lyhyellä aikavälillä, puhutaan maksuvalmiudesta. Vakavaraisuudella tarkoitetaan pitkän aikavälin rahanriittävyyttä sekä pääomarakennetta. Seurannan

kohteet vaihtelevat yrityksen strategian, toimialan ja koon myötä. Välttämättä kaikki johdon raportointiin tarvittava tieto ei löydy kirjanpitoliedoista, vaan lisäksi käytetään yrityksen muita tietojärjestelmiä sekä yrityksen ulkopuolisia tietolähteitä.



Kuvio 11: Raportointiprosessin vaihtoehdot tiedon rekisteröinnistä johdon raporttiin

Kirjanpito voidaan hoitaa joko perinteisesti tai sähköisesti (Kuvio 11). Sähköisessä kirjanpidossa tieto on lähes reaaliaikaista. Yleensä raportit voi muodostaa kirjanpitojärjestelmästä itse joko portaalin kautta tai ohjelman käyttöoikeuksilla. Vakimuotoisia raportteja on mahdollista saada säännöllisin väliajoin sähköpostiin tai tiedot voidaan siirtää yrityksen muihin tietojärjestelmiin. Kirjanpidon hoitaminen perinteisellä tavalla on tiedon hyödyntämisen kannalta hitaampaa kuin sähköisesti hoidetussa kirjanpidossa. Perinteisessä kirjanpidossa tietojen kirjaaminen ohjelmistoon tapahtuu tositteiden hyväksymisen jälkeen. Jos kyseessä on ulkoistettu kirjanpitopalvelu, tavallisin tapa on toimittaa tositteet kerran kuukaudessa kirjanpitäjälle, joten reaaliaikaisuuteen on mahdotonta päästä. Yleensä raportit ovat vakimuotoisia ja ne saadaan luettaviksi kerran kuukaudessa. (Helanto ym. 2013, 48-51.) Tiedonsiirto on tänä

päivänä helppoa ja tiedonsaantia hallinnoidaan käyttöoikeuksien avulla, joten seurannan tekijä voi sijaita kohdeyrityksessä, kirjanpidosta vastaavassa organisaatiossa tai hän voi olla kokonaan ulkopuolinen.

Ratkaisevinta johdon raportoinnin joustavuuden kannalta on tapa, jolla kirjanpito hoidetaan. Sähköinen kirjanpito on lähes reaaliaikainen ja se mahdollistaa tietojen tarkastelun kesken kuukauden. Johdon raportointi voidaan ulkoistaa kirjanpidon ulkoistamisen myötä, jos löytyy liiketoimintaosaamiseltaan pätevä henkilö hoitamaan analysointia. Toisaalta kirjanpidon ulkoistamisesta huolimatta johdon raportointi voidaan hoitaa yrityksessä, koska tietotekniikka mahdollistaa nopean tiedonsiirron.

### 3 Opinnäytetyön toteutus

#### 3.1 Tiedon hankintamenetelmä

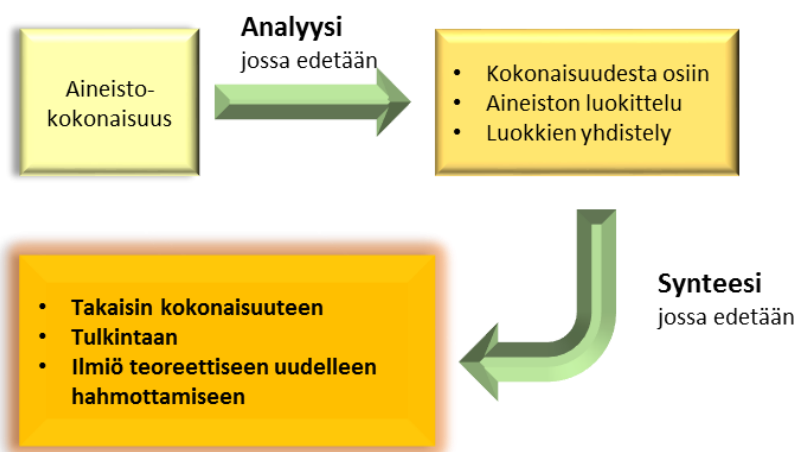
Vastausta etsittiin kysymyksiin, miten johdon tietotarve hoidetaan kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen ja millainen on kirjanpidosta saatavien tietojen rooli johdon raportoinnissa. Tavoitteena oli kerättyjen tietojen perusteella muodostaa malli, jonka avulla suunnitellaan etukäteen, miten johdon raportointi hoidetaan ulkoistetussa kirjanpidossa. Koska aiheesta ei löytynyt aikaisempia tutkimuksia, kvantitatiivisen lomakkeen kysymyksiin ei ollut taustatietoja saatavilla. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009, 136) suosittelevat mitattavien asioiden mielekkyyden testaamista kvalitatiivisella esikokeella. Kartoitus tehtiin teemahaastattelulla, jonka rakenne perustui työn teoriaosuuteen.

Tuomen ja Sarajärven (2011, 73-74) mielestä haastattelun etu kyselyyn verrattuna on joustavuus, koska vuorovaikutuksen ansiosta kysymyksiä ja vastauksia voidaan tarvittaessa selvittää. Haastatteluihin kuluu enemmän aikaa, mutta haastatteluun lupautuneet eivät yleensä peru haastattelua, joten vastausmäärä on kontrolloitavissa paremmin kuin kyselyissä. Hirsjärvi ja Hurme (2008, 44-47) toteavat lomakehaastattelun huonoksi puoleksi joustamattomuuden. Mikäli haastateltavan tilanne ei vastaa lomakkeen suunnittelussa kuviteltua tilannetta, ei haastattelijalla ole mahdollisuutta sitä huomioida haastattelutilanteessa, joten tiedonkeruusta saattaa jäädä olennaisia asioita pois. Strukturoimatonta haastattelua eli avoin- tai syvähaastattelua käytetään lähinnä kokemusten keräämiseen. Puolistrukturoidulle eli teemahaastattelulle on ominaista, että haastattelun keskeiset teemat on päätetty, mutta kysymysten esittämisessä on liikkumavaraa. Tuomen ja Sarajärven (2011, 76-77) mielestä teemahaastattelun kysymykset esitetään samoin ammattitermein kuin teoriaosuudessa on valittu käytettäväksi. Eskola ja Suoranta (1998, 86) ovat Hirsjärven ja Hurmeen kanssa samaa mieltä, että

teema-alueet käydään jokaisen kanssa läpi, mutta kysymysten järjestys ja laajuus vaihtelevat, samoin kysymykset. Teemahaastattelun tuloksia voidaan analysoida sekä kvalitatiivisesti että kvantitatiivisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 208).

Koska käyttämäni termin ”johdon raportointi” saattoi sekoittaa johdon laskentaan eli sisäiseen laskentaan tai rajata vain strategiseen johtamiseen kuuluvana seurantana, teemahaastattelun ehdottomana etuna lomakekyselyihin verrattuna oli mahdollisuus selvittää termejä. Teemahaastattelun aineistoa analysoitiin kvalitatiivisesti. Tiedot luokiteltiin excel-taulukoon, jossa tiedon vertailu oli helppoa. Vertailun perusteella tehtiin johtopäätökset. Tiedon määrän maksimoimiseksi Tuomi ja Sarajärvi (2009, 73) suosittelevat kertomaan haastateltaville etukäteen aiheen ja teeman sekä mahdollisuuksien mukaan kysymykset. Noudatin tätä neuvoa siltä osin, että kerroin haastattelupyynnön yhteydessä opinnäytetyön aiheen ja tarkoituksen. Haastattelussa teema-alueet käytiin haastateltavien kanssa läpi vapaamuotoisessa järjestyksessä ja laajuudessa. Teemoina olivat seurannan kohteet, mistä lähteistä tiedot muodostettiin, miten johto sai ne ja kuinka usein, mihin ratkaisu perustui ja oliko johto tyytyväinen saamaansa tietoon. Teemoittelu on liitteenä. (LIITE1, Teemahaastattelun runko)

Tavoitteena oli saavuttaa mahdollisimman rehellinen kuva käytännöstä, joten haastattelut suoritettiin yksilöhaastatteluina ja anonyymeina. Ratkaisu oli myös eettinen haastateltavien luottamuksellisuuden, seurauksien ja yksityisyyden suhteen (Hirsjärvi & Hurme 2008, 20). Johdotason henkilöiden kiireellisuuden vuoksi varattiin haastatteluihin aikaa 45 minuuttia, mitä myös haastatteluissa noudatettiin. Haastattelut nauhoitettiin tietojen tarkistamista varten ja pääasioista kirjoitettiin lyhyt 2-3 sivuinen muistio heti haastattelun jälkeen sekä tutkimustulokset kirjattiin taulukkoon. Koska haastattelijalle käsitteet ja erilaisten liiketoimintojen malliesimerkit olivat ennestään tuttuja, oli haastatteluvaiheessa mahdollisuus esittää lisäkysymyksiä poikkeavista toimintamalleista. Vastaukset poikkesivat mallisuorituksista, joten tutkimustulosten voidaan olettaa olevan luotettavia. Haastattelussa esiin tulleita taloustietoja tai kilpailustrategisia asioita ei ole tarpeen julkaista, koska ne eivät kuulu tutkimuksen piiriin.



Kuvio 12: Haastatteluaineiston käsittely analyysistä synteisiin (Hirsjärvi & Hurme 2008, 144)

Hirsjärvi ja Hurme (2011, 144) kertovat kvalitatiivisen tutkimusaineiston usein jäävän analyysivaiheeseen. Aineistoa luokitellaan ja kuvaillaan, mutta ymmärrys on pinnallista eli synteesi jää puutteelliseksi. Synteesi on vaihe, jossa kerrotaan ilmiöstä jotain olennaista tai se esitetään uudessa perspektiivissä. (Kuvio 12.) Aineistosta etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroavuuksia, jotka esitettiin yhteenvetotaulukoina. Taulukoiden avulla tutkittiin johdon raportointia ja luotiin ratkaisumalli raportoinnin hoitamiseksi ulkoistamisen jälkeen.

Aineistokoon riittävyys ei perustu mihinkään tarkkaan lukuun, vaan se on riittävä, jos sen pohjalta voi rakentaa teoreettisesti kestävä näkökulman (Eskola & Suoranta 1998, 62). Haastattaviksi valittiin kuusi johtotason henkilöä, jotka edustivat seitsemää organisaatiota. Teema-haastattelussa se on riittävä määrä, kun se kattaa tutkittavana olevan ilmiön. Haastateltavista puuttui sekä tuotantoyrityksen edustaja että suuren yrityksen toimitusjohtaja. Johtaja A on ammatiltaan johdon raportoinnin asiantuntija. Hänen haastattelussaan tuli jonkin verran esille tuotantoyrityksen ja suuren yrityksen näkökulmia, mutta ei tarpeeksi kattaakseen nämä tahot. Aineiston koko on riittävä pienten palvelu- ja markkinointiyritysten osalta, mutta muilta osin tulokset ovat suuntaa antavia.

Maaliskuussa alkaneen suunnitelmavaiheen aikana tutkittiin aiheeseen liittyvää teoriaosuutta ja pohdittiin haastatteluissa selvitettäviä asioita. Alustava versio teoriaosuudesta valmistui toukokuun lopussa. Ensimmäinen haastattelu oli huhtikuussa ja viimeinen lokakuussa. Kahden ensimmäisen haastattelun jälkeen on teoriaa täydennetty. Paranneltu versio teoriasta valmistui syyskuussa.

### 3.2 Haastatteluissa mukana olleet organisaatiot

Haastateltavaksi valittiin kuusi johtajaa seitsemästä erilaisesta organisaatiota. Yksi yrityksistä oli keskikokoinen, toinen suuren konsernin itsenäinen osasto ja yksi yleishyödyllinen yhdistys, jolla on palkattuja kokoaikaisia työntekijöitä. Neljä oli pieniä alle 50 henkeä työllistäviä yrityksiä. Periaatteessa otos edustaa 98,9 prosenttia Suomen yrityksistä, koska pienten yritysten määrä Suomessa 98,9 prosenttia. (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 55/2015).

Yrityksen koon luokittelu on tehty Tilastokeskuksen (2015) määritelmän mukaisesti:

- Pieni: 1-49 työntekijään ja liikevaihto alle 10 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 10 miljoonaa euroa.
- Keskikokoinen: 50-249 työntekijää ja vuosiliikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa.
- Suuri: vähintään 250 työntekijää, vuosiliikevaihto vähintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on vähintään 43 miljoonaa euroa.

Pienen ja keskisuuren yrityksen omistuksesta yli 24 prosenttia ei saa olla suuren yrityksen hallussa.

#### Organisaatio taustatietoa

Organisaatio	A	B	C	D	E	F	G
Koko Työntekijämäärä	Keski- kokoinen 70	Pieni 8 + (400)	Pieni 3	Pieni 3	Suuri, konsernin osasto 5/8000	Pieni 5	Pieni 3
Kehityksen suunta	Kasvava	Vakaa	Vakaa	Vakaa	Vakaa	Myyty/loppu	Lopettava
<b>Organisaation toimiala</b>							
Palvelu	Kyllä	Kyllä					Kyllä
Markkinointi			Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	
<b>Johtajan vastuu</b>							
operatiivinen	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	osittain	Kyllä	Kyllä
strateginen	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
<b>Kirjanpito</b>							
yrityksessä ulkoistettu	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä

Taulukko 1: Organisaation taustatietoa

Kaikki johtajat osallistuivat periaatteessa strategiseen johtamiseen ja lisäksi heillä oli operatiivista vastuuta (Taulukko 1). Yksi organisaatioista oli voimakkaan kasvun vaiheessa, toisen toimintaa oltiin lopettamassa yrittäjän ikääntymisen takia ja yhden liiketoiminta oli loppunut yritysmyyntin yhteydessä. Muissa tilanne oli vakaa, vaikka lama oli hieman supistanut organi-

saatioiden C ja D toimintaa. Aineistossa on sekä kirjanpidon ulkoistaneita että sen itse hoitavia yrityksiä. Otoksessa on kaiken kokoisia yrityksiä. Toimialoista palvelu ja markkinointi ovat edustettuina.

Organisaatio A on keskisuuri voimakkaasti kasvava yritys, joka toimii taloushallinnon alalla. Johtaja A on ollut perustamassa yritystä ja omistaa yrityksen osakkeita. Koska yrityksen tuotteenä on myös kirjanpito- ja muiden taloushallinnon palveluiden tuottaminen ja myyminen, kirjanpito hoidetaan itse. Lisäksi haastateltava vastaa yrityksen sisäisen laskennan palveluiden tuottamisesta ja myymisestä asiakkaille, joten häntä haastateltiin myös alan asiantuntijan roolissa. Haastattelu tehtiin organisaatio A:n kokoustiloissa.

Yritys B on yleishyödyllinen yhdistys, jonka kirjanpito on ulkoistettu. Johtaja B:n aikana yhdistyksellä on ollut positiivinen tulos. Yhdistyksessä työskentelee 8 koko-aikaista työntekijää ja noin 400 vapaaehtoista osa-aikaisesti. Jäsenmäärä on kasvanut hieman, mutta tavoitteena on ensisijaisesti tuottaa tasokasta palvelua yhdistyksen jäsenille. Yhdistyksen toimintaa johdetaan yrityksenomaisesti. Tilitoimistolla on käytössä sähköinen kirjanpitojärjestelmä, mutta toistaiseksi aineisto toimitetaan yhdistyksestä perinteisellä tavalla eli paperitositteet viedään kuukauden päätyttyä kirjattavaksi. Haastattelu tehtiin organisaatio B:n toimitiloissa.

Yritykset C ja D ovat kooltaan pieniä, muutaman hengen markkinointiyrityksiä. Kummankin yrityksen asiakkaat ovat pääasiassa muita yrityksiä ja kumpikin johtaja on perustaja, osaomistaja ja toimitusjohtaja. C-yrityksessä kirjanpito on ulkoistettu. Johtaja D hoitaa kirjanpidon itse. C:n haastattelu tapahtui Laurean kokoushuoneessa. Haastateltava D kutsui työpäivän jälkeen kotiinsa, mikä oli sekä ajallisesti että paikan suhteen rauhallinen ympäristö keskittyä haastatteluun.

Yritys F oli pieni jälleenmyyjä, jonka osti saman alan kansainvälinen suuryritys. Nyt yritys F jatkaa toimintaansa yritys E:nä suuren konsernin itsenäisesti toimivana yksikkönä. Johtaja E kuvaili haastattelussa johdon seurannan muuttumista yrityskaupan myötä. Liiketoiminta ja hänen tapansa toimia olivat pääosin samanlaiset kummassakin yritysmuodossa. Haastattelu antoi hyvän kuvan muutoksen vaikutuksesta johdon seurantaan. Johtaja E on yritys F:n perustaja ja omistaja. Yritys E:ssä kirjanpito oli ulkoistettu, mutta yritys F:ssä kirjanpidon hoitaa konsernin talousyksikkö. Haastattelu tapahtui haastattelijan työpaikalla työajan jälkeen.

Yritys G on kolmen hengen palveluyritys, jonka asiakkaat ovat muita yrityksiä. Johtaja G on perustaja ja osaomistaja. Hän vastaa taloudesta ja hoitaa kirjanpidon itse. Yrityksen toimiala on tiukasti lain säätelemä. Oikeudet toimia alalla ovat henkilökohtaiset. Toimitusjohtajan jäädessä eläkkeelle yrityksellä on vaihtoehtoina palkata tilalle vastaavat valtuudet omaava

henkilö, muuttaa liiketoiminta-alaa tai lopettaa yritystoiminta. Yritystoiminta päätettiin lopettaa ja pääosin liiketoiminta on jo myyty alalla toimivalla kansainväliselle suuryritykselle. Yritys sijaitsee Uudenmaan ulkopuolella, joten haastattelu tehtiin puhelimitse työajan jälkeen.

#### 4 Tulokset ja johtopäätökset

##### 4.1 Tiedon analysointi johdon raportointiin

Tiedon tulisi olla helposti hyödynnettävissä käyttötarkoitusta varten. Tässä työssä johdon raportointi sisältää sekä strategisen että operatiivisen seurannan, joten johdon raportoinnin tavoitteena on tukea johdon päätöksen tekoa kummallakin osa-alueella. Haastateltava A:n mukaan strategiaraportointi ennakoii tulevaa ja vaatii analysointia, operatiivisen toiminnan seuraamiseen riittää vakioraportit. Kaikissa haastatelluissa organisaatioissa ei strategisia tavoitteita ollut määritelty, joten johdon raportointi perustui niissä operatiivisen vastuuseen. Pienissä organisaatioissa ei tehty analyyskejä kirjanpidon tiedoista, vaan niissä hyödynnettiin perustietoja. Poikkeuksena oli yksi pienyritys, jossa kirjanpidon tietoja hyödynnettiin vain lakisääteisiin raportointiin. Ulkoistetun ja yrityksessä hoidetun kirjanpidon välillä ei ollut eroa raporttien tekemiseen eikä niiden valmiusasteeseen.

##### Taustatietoa raportoinnista

Organisaatio	A	B	C	D	E	F	G
Johtajalla laskenta-toimen tausta	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä
<b>Kirjanpito</b>							
Kuka hoitaa kp:n?	Yrityksessä	Ulkoistettu	Ulkoistettu	Yrityksessä	Yrityksessä	Ulkoistettu	Yrityksessä
Järjestelmä	Sähköinen	Perinteinen	Sähköinen	Perinteinen	Perinteinen	Perinteinen	Perinteinen
<b>Strateginen tavoite</b>							
Määritelty	Kyllä	Suunnitteilla	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei
Näkyy seurannassa	Kyllä	Osittain	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
<b>Raportit</b>							
Hakee tietoa itse	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Tieto saatavissa	Ohjelmasta	Esitelty	Ohjelmasta	Ohjelmasta	Ohjelmasta	Sähköposti	Ohjelmasta
Raportin valmiusaste	Analyysi	Valmis	Itse	Itse	Muokattava	Valmis	Itse
Toiveita		Jaksotus	Aikaa	Toimiva	Oikeellisuus	Toimiva	Toimiva

Taulukko 2: Taustatietoa raportoinnista

Kolme johtajaa muodosti itse raportit. Sellaisenaan käyttövalmiita raportteja oli käytössä kolmessa organisaatiossa (Taulukko 2). Yksi haastateltava muokkasi raporttien tietoja itse, koska tiliöinnissä tapahtuneet virheet vaikuttivat raporttien oikeellisuuteen. Kolmessa organisaatiossa johtajat tekivät raportit ja analyysit kokonaan itse. Näistä yhdessä kirjanpito oli ulkois-



tettu. Vaikka kaikilla johtajilla ei ollut laskentatoimen taustaa, he yhtä lukuun ottamatta ha-  
kivat tarvittaessa taloushallinnon lukuja itse. Laskentataustaiset johtajat työskentelivät orga-  
nisaatioissa, joissa kirjanpito hoidettiin talon sisällä, ja heillä oli työtehtäviä, jotka liittyivät  
jollakin tavalla laskentatoimeen. Sähköinen kirjanpito oli käytössä kahdessa organisaatiossa,  
joista toisessa haastateltava sai johdon raportoinnin valmiiksi analysoituna ja pienyrityksen  
johtaja muodosti raportit itse. Pienissä organisaatioissa johtajien painopistealue oli operatii-  
visessa johtamisessa. Strategisia tavoitteita oli määritetty vain yhdessä pienessä organisaatiossa,  
joka oli yhdistys. Prosessi oli vielä kesken.

Valmiit raportit olivat käytössä kolmella haastateltavalla. Organisaatio A:n kirjanpito ja ra-  
portit tulivat organisaation sisältä. Organisaatio F:n johtaja oli löytänyt hyvän kirjanpitäjän,  
joka tietojen rekisteröinnin lisäksi osasi hoitaa raportoinnin johtajan toivomalla tavalla. Orga-  
nisaatio B:llä oli käytössä seurantapohja, johon tiedot saatiin tilitoimistolta tili- ja kustannus-  
paikkatarkkuudella. Organisaatiossa seurantatietoihin vielä lisättiin budjetti ja edellisen vuo-  
den toteuma ennen kuin se esitettiin haastateltavalle. Organisaatio E sai periaatteessa valmiit  
analyysit, mutta kirjanpitotiedot eivät olleet kaikilta osin oikein, joten raportteja ei voitu  
hyödyntää sellaisenaan. Tilinpäätöstietoihin lisättiin lisäksi erilaisia konsernin sisäisiä siirtoja,  
joten toteutuma ei vastannut osastokohtaisissa luvuissa todellisuutta.

Kolmessa organisaatiossa oli määritelty strategia. Organisaatio B:llä strategiasuunnitelma ei  
vielä ollut edennyt kaikkien mittareiden asettamiseen asti. Organisaatio E oli tuottanut hyvin  
tulosta nykyisellä toimintamallillaan, joten se oli saanut toimia itsenäisesti konsernin sisällä,  
eikä konsernitasoisen strategian noudattamista vaadittu. Neljässä pienessä organisaatiossa  
strategia oli kirjoittamatta, mutta johtajilla oli visioita tulevaisuuden suunnasta ja he seurasi-  
vat aktiivisesti kilpailijoitaan ja toimialansa kehitystä.

Haastateltavista kolme oli täysin tyytyväisiä saamiinsa tietoihin ja kolmella oli toiveita. Yh-  
deltä haastateltavalta ei ole kyseistä tietoa. Kahteen toiveen toteutumiseen voidaan auttaa  
kehittämällä raportointia, mutta haastateltava E:n laatuongelmaan auttaisi tiliöintiapu. Haas-  
tateltava B toivoi saavansa vertailuluvut vastaavasta ajankohdasta kuin toteutuneet luvut oli-  
vat. Nyt vertailu tapahtui sekä budjetin että edellisen vuoden osalta koko vuoden lukuihin  
nähdessä. Tiliöinnin muuttumisen takia vertailu edelliseen vuoteen oli kadonnut, mutta uuden  
tilikauden alkaessa jaksotusongelma mahdollisesti poistuu. Tiliöinnin muuttuminen on sekä  
ulkoistetulle että talon sisällä hoidetulle kirjanpidolle samanlainen haaste. Budjetointi tapah-  
tui organisaation työntekijän toimesta. Budjetoinnin jaksottaminen olisi mahdollista lasken-  
nallisesti suorittaa toteutuneiden lukuihin perustuen. Periaatteessa jaksottaminen voitaisiin  
ulkoistaa tilitoimistolle. Haastateltava C:llä olisi ollut halua tutkia tietoja tarkemmin kuin mi-  
hin hänen aikansa riitti. Hän haki tarvitsemansa tiedot itse ohjelmasta. On mahdollista, että

muodostamalla kattavampi valikoima valmisraportteja tiedon haku nopeutuisi. B- ja C-haastateltavien toiveiden toteuttaminen raportoinnin suhteen on yhtä helposti hoidettavissa sekä organisaation sisällä että ulkoistamisella.

#### 4.2 Seurannan kohteet käytännössä

Kohdassa 2.3 taloudellisen seurannan teoriassa keskeisimmiksi kohteiksi nousivat kannattavuus, maksuvalmius ja vakavaraisuus. Käytännössä osoittautui, että vakavaraisuus ei kuulunut tämän otannan seurannan kohteeksi ollenkaan. Tärkein seurattava asia oli yleensä maksuvalmius, joka tarkistettiin suoraan pankkitilin saldosta vähintään joka toinen viikko, joissain organisaatioissa päivittäin. Kirjanpidon tietoja hyödynnettiin erittäin vaihtelevasti. Kaksi yritystä käytti kuukausittain hyväkseen kirjanpidon tietoja. Toisessa ääripäässä oli yritys, jossa kirjanpidon tietoja ei käytetty seurantaan ollenkaan. Budjetointi oli tehty samoissa yrityksissä, joissa oli käytössä strategiset tavoitteet.

#### Seurannan tärkeimmät kohteet ja tarkastelun ajankohta

Organisaatio	B	C	D	E	F	G
<b>Kirjanpidon tiedoista</b>						
Liikevaihto tai myynti		Kuukausittain		Kuukausittain	Kuukausittain	
Kateseuranta		Kuukausittain	Kuukausittain			
Kustannuseuranta	6 krt/vuosi	Kuukausittain	Kuukausittain			
Markkinointikulut				3-4 krt/vuosi	3-4 krt/vuosi	
Tulos kirjanpidosta	6 krt/vuosi		Kuukausittain			
Varaston seuranta				1krt/2-4 kk	1krt/2-4 kk	
<b>Maksuvalmius</b>						
Pankkitilinsaldo	2 krt/kk	Tarvittaessa	Päivittäin		Tarvittaessa	2-4 krt/kk
Kassavirtalaskelma	2 krt/kk				Tarvittaessa	Tarvittaessa
<b>Kannattavuus</b>						
Tuotteen kate	Tarjous	Tarjous	Tarjous	Tarjous	Tarjous	Tarjous
Tuoteryhmän kate				Suunnittelu	Suunnittelu	
<b>Vakavaraisuus</b>						
<b>Muu seuranta</b>						
Vertailu kilpailijoihin/toimialaan	Aktiivisesti	Aktiivisesti	Aktiivisesti	Aktiivisesti	Aktiivisesti	Aktiivisesti
<b>Vertailun kohde</b>						
Edellinen vuosi	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Ei
Budjetti	Kyllä	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei

Taulukko 3: Seurannan tärkeimmät kohteet ja tarkastelun ajankohta

Organisaatio A on jätetty taulukosta 3 pois. Muut ovat nimenneet useita tärkeitä kohteita, mutta A:n haastattelussa keskityttiin pääasiassa tärkeimpään seurannan kohteeseen. Organisaatio A:lla tärkein seurattava asia oli maksuvalmius, jonka haastateltava A kertoi tarkistavansa pankkitilin saldosta päivittäin. Se osoittautui yleisimmäksi tavaksi tarkistaa yrityksen maksuvalmius. Haastateltava E oli ainoa, jolle maksuvalmius ei ollut tärkein seurannan kohde. Suuren konsernin yksikön johtajana hänen vastuualueeseensa ei kuulunut huolehtia maksuvalmiudesta. Kassavirtalaskelmaa tehtiin organisaatioissa B, F ja G pankkitilin saldon pohjalta arvioiden tulot ja menot.

Kannattavuuteen kiinnitettiin huomiota aina tuotteen hinnoittelun yhteydessä. Kolmessa organisaatiossa ei seurattu katelukuja kirjanpidosta. Organisaatioissa E ja F kustannusten määrä oli markkinointikuluja lukuun ottamatta vakio, joten kate oli tiedossa ilman kirjanpidon tietoja. Markkinointikulut tarkistettiin muutaman kerran vuodessa ja tarvittaessa niiden määrään vaikutettiin. Haastateltava C:llä oli käytössä sähköinen kirjanpito. Hän oli toinen haastateltavista, joka katsoi kuukausittain kirjanpidon tietoja. C oli alkanut seurata tarkemmin kustannuksia, kun laman myötä yrityksen katteet olivat hiljalleen pienentyneet. Muutos oli tapahtunut niin vaivihkaa, että alkuun haastateltava ei ollut kiinnittänyt siihen huomiota. Myyjien provisiopalkka oli maksettu myynnin eikä katteiden mukaan, joten se lisäsi kannattavuuden heikkenemistä. Haastateltava B esitti muutaman kerran vuodessa johtokunnalle talousseurannan, joka oli tilikarttatasolla. Erityinen kiinnostuksen kohde johtokunnalle oli, onko tulos positiivinen vai negatiivinen. Haastateltava G sanoi, ettei varsinaisesti käyttänyt kirjanpidon tietoja yrityksen toiminnan seurantaan, vaikka teki itse kirjanpidon. Pankkitilin saldo kertoi reaaliaikaisemmin, mikä oli liiketoiminnan tilanne. Toinen haastateltava, johtaja D, puolestaan seurasi aktiivisesti kirjanpidon tiedoista toiminnan kehittymistä.

Vertailukohtana käytettiin yleensä edellisen vuoden lukuja. Organisaatio B:llä ja E:llä oli lisäksi vertailun kohteena budjetti. Haastateltava A käytti vain budjettia vertailussa. Organisaatio A on voimakkaasti kasvava yritys, joten edellisen vuoden luvut eivät toimi vertailun kohteena. Organisaatio G:n liiketoiminnassa tehdään yhden ison kaupan parissa töitä useita kuukausia. Isojen kauppojen ajoittuminen on ollut vuosittain erilaista, joten edellisen vuoden luvut eivät olleet vertailukelpoisia.

Organisaatioiden E ja F tuotteet olivat trendituotteita. Haastateltava E seurasi trendien kehittymistä tuoteryhmien kautta. Lisäksi hän seurasi tuotekohtaisia varastosaldoja, jotta tuotteet saatiin myytyä ennen niiden vanhenemista. Alan kehitykseen hän paneutui vuosittain vertaamalla oman yrityksen toimintaa kilpailijoihin. Käytettävänä hänellä oli toimialaliiton julkaisema myyntitilasto.

#### 4.3 Liiketoiminnan vaikutus johdon raportointiin

Teoriaosuuden kohdissa 2.2.2 ja 2.2.3 käytiin läpi, miten yrityksen liiketoiminta vaikuttaa johdon raportointiin. Esillä olivat operatiivinen ja strateginen johtaminen, johtamisoppien näkökulmia sekä organisaation kokoon ja toimialaan liittyviä seikkoja. Haastattelujen analysoinneissa ilmeni, että toimiala ja koko vaikuttivat johtajan vastualueen kautta tiedon tarpeeseen, ja johtamisoppi vaikutti johtajan toimintatapaan raportoinnin suhteen.

##### Liiketoiminnan vaikutus johdon raportointiin

Organisaatio	A	B	C	D	E	F	G
<b>Organisaatio</b>							
Koko	Keski-kokoinen	Pieni	Pieni	Pieni	Suuri, konsernin osasto	Pieni	Pieni
Kehityksen suunta	Kasvava	Vakaa	Vakaa	Vakaa	Vakaa	Vakaa	Lopettava
Toimiala	Palvelu	Palvelu	Markkinointi	Markkinointi	Markkinointi	Markkinointi	Palvelu
Johtamisopit (arvio)	Strategia/ihmissuhde	Strategia	Kulttuuri	Kulttuuri	Strategia/innovaatio	Innovaatio	Kulttuuri
<b>Johtajalla on:</b>							
Operatiivinen vastuu	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Osittain	Kyllä	Kyllä
Strateginen vastuu	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Yrityksen osakkeita	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä
<b>Johdon raportointi</b>							
Tärkein kohde	Maksuvalmius	Maksuvalmius	Maksuvalmius	Maksuvalmius	Kannattavuus	Maksuvalmius	Maksuvalmius
Vertailuun käytettiin	Budjetti	Budjetti	Ed. vuosi	Ed. vuosi	Budjetti	Ed. vuosi	Ei vertailua
Strateginen tavoite on määriteltä	Kyllä	Suunnitteilla	Ei	Ei	Kyllä	Ei	Ei
Strateginen tavoite näkyy seurannassa	Kyllä	Osittain	Ei	Ei	Ei	Ei	Ei
Raportin valmiusaste	Valmis	Valmis	Itse	Itse	Muokattava	Valmis	Itse

Taulukko 4: Liiketoiminnan vaikutus raportointiin

Kaikilla haastateltavilla oli sekä strateginen että operatiivinen vastuu (Taulukko 4). Tämä näkyi seurattavissa asioissa. Kamenskyn (2014, 221) mukaan maksuvalmius ei ole strategisen johtamisen kannalta keskeinen tavoite. Mikäli kannattavuus ja vakavaraisuus ovat hyvällä tasolla, myös maksuvalmius on kunnossa. Käytännössä johtajat toimivat juuri päinvastoin. Operatiivinen vastuu näkyi siinä, että he seurasivat yhtä lukuun ottamatta nimenomaan maksuvalmiutta. Haastateltavista E oli ainoa, jonka operatiiviseen vastualueeseen ei kuulunut maksuvalmiudesta huolehtiminen. Organisaatioilla ei ollut maksurästejä, koska maksuvalmiudesta huolehdittiin. Haastateltavat tiedostivat hyvin, mitkä asiat olivat vaikuttaneet maksuvalmiuteen. Lama oli vaikuttanut yritysten C ja D asiakkaiden maksukykyyn. Asiakkaiden ongelmat näkyivät maksuviiveinä ja myynnin pienentymisenä. Haastateltava C kertoi, että useat asiakkaat olivat siirtyneet edullisempiin tuotteisiin, joista jäi organisaatio C:lle vähemmän katetta.

Organisaatio A on lamasta huolimatta voimakkaasti kasvava. Toiminnan laajeneminen saattaa vaikuttaa lyhyellä aikavälillä negatiivisesti maksuvalmiuteen. Organisaatioiden B, F ja G maksuvalmiuden seurantaan heijastuivat tulojen epätasaisuus. Maksuvalmiuden seurantaan saattoi myös vaikuttaa, että johtajat kahta lukuun ottamatta omistivat yrityksen osakkeita.

Organisaation koko vaikutti johtajien vastuualueisiin. Pienissä organisaatioissa johtajilla oli paljon operatiivista vastuuta ja sen varjoon tuntui jäävän muu johtaminen. Strategian suunnittelua oli vain yhdessä pienessä yrityksessä, mutta se ei ollut vielä edennyt seurannan asteelle. Pieni koko heijastui myös kannattavuuden seurantaan. Organisaatioiden tapahtumat olivat niin hyvin haastateltavien tiedossa, että vain kahdessa yrityksessä siihen käytettiin kuukausittain kirjanpidon tietoja. Budjetti oli laadittu vain yhdessä pienessä organisaatiossa. Kolmessa pienyrityksessä verrattiin toteutunutta edelliseen vuoteen, yhdessä organisaatiossa ei tehty vertailua ollenkaan. Taulukon 3 mukaan pienet markkinointialan organisaatiot olivat aktiivisempia seurannan suhteen kuin saman kokoluokan palvelualan organisaatiot B ja G. Tietoja katsottiin useammin ja seurattavia kohteita oli enemmän.

Johtamisopit on arvioitu haastateltavien kertomusten perusteella. F:n johtamisoppi on luokiteltu innovaatioteorioihin, koska yrityksessä seurattiin aktiivisesti trendejä ja kehitettiin trendeihin sopivia tuotteita. Liiketoiminnan kasvaessa taloushallinto ulkoistettiin kokonaan. Päätöksen perusteluna oli, että työntekijöille jäi aikaa keskittyä liiketoiminnan keskeisiin asioihin eli kilpailukyvyyn ylläpitämiseen ja tuotekehitykseen. Ulkoistamispäätökseen oltiin erittäin tyytyväisiä. Kolme pientä organisaatiota on luokiteltu johtamisopeiltaan kulttuuriteoriaan, koska kaikissa oli keskeistä henkilökohtainen sitoutuminen tavoitteisiin sekä harmonisuus arvoissa ja käytännössä. Haastateltavat olivat itse erittäin sitoutuneita ja tekivät parhaansa taatakseen työntekijöille jatkuvuuden yrityksen palveluksessa sekä mahdollisimman hyvät edut. Johtajien oma sitoutuneisuus ilmeni myös siinä, että he tekivät itse tarvitsemansa talousseurannan.

Strategiseen johtamiseen on luokiteltu yritykset, joissa strategian tavoitteet oli määritelty tai niitä oltiin määrittämässä. Vaikka strategisia avainlukuja seurattiin aktiivisesti vain yhdessä organisaatiossa, niin kaikissa kolmessa organisaatioissa oli laadittu budjetti. Johtaja E:n haastattelussa ilmeni, että organisaatio E:ssä tehtiin myös kolmen vuoden ennuste. B-organisaatiossa ei käytetty ennustetta, A:sta tieto puuttuu. A- ja E-organisaatiot olisi ilman strategisia tavoitteita voitu sijoittaa toisiin johtamisopin luokkiin. A:ssa motivoitiin henkilökuntaa, joten se olisi sopinut myös ihmissuhdekategoriaan. E:ssä toiminta on jatkunut yrityskaupan jälkeen samalla tavalla kuin aiemmin eli innovatiivisesti. B:n johtamisideologia jäi epäselväksi. Strategiasuunnittelu oli käynnissä, mutta se ei vielä näkynyt toiminnassa. Haastattelussa ei tullut esille mitään sellaista seikkaa, jonka perusteella johtamisoppia olisi voinut määritellä.

Haastateltava A kertoi, että heidän asiakkaillaan kirjanpidon ja raportoinnin ulkoistamispäätöksiin vaikuttivat erityisesti laskentatoimen työmäärä, kirjanpito-ohjelmien sähköistäminen ja ulkopuolisten pääomasijoittajien vaatimukset. Laskentatehtävien työmäärä oli tärkeä ulkoistamispäätökseen vaikuttava tekijä: riittääkö töitä kokopäiväiselle työntekijälle tai voidaan antaa muita tehtäviä lisäksi? Yleensä laskentapuolen työntekijöitä on vaikea sijoittaa osa-aikaisesti tekemään muita töitä. Toisaalta kirjanpidon sähköistäminen on muuttanut laskentatoimen työnkuvaa vaativammaksi, ja sijaisia on vaikeampi palkata. Johdon raportointiin tarvitaan henkilö, joka tuntee yrityksen liiketoiminnan tarpeeksi hyvin voidakseen ennakoida tulevaa. Johdon raportoinnin ulkoistaminen on vaikeampaa yrityksissä, jotka valmistavat tuotteita, koska laskettavaa on enemmän. Sen sijaan isotkin IT-palveluita myyvät yritykset ovat ulkoistaneet johdon raportoinnin. Myös yrityksen pääomarakenne vaikuttaa ratkaisuihin. Kun sijoittajan osuus yrityksestä on huomattava, hän haluaa luotettavaa tietoa yrityksestä. Ulkopuolisen ammattilaisen hoitama kirjanpito ja raportointi koetaan turvalliseksi vaihtoehdoksi.

Taulukon 4 mukaan organisaatiot C ja D ovat samanlaisia. Ne olivat pieniä, johtamisopiltaan luokiteltavissa kulttuuriteoriaan ja toimii markkinointialalla. Samankaltaisuus näkyi raportoinnin hyödyntämisessä. Kumpikin tarkkaili kirjanpitotietoja kuukausittain, seurannan kohteet olivat jokseenkin samanlaiset ja vertailun kohteena käytettiin edellistä vuotta (Taulukko 3). Muiden organisaatioiden välillä jokin kolmesta tekijästä oli erilainen, eikä niissä tullut johdon raportoinnin suhteen samanlaista yhteneväisyyttä esille. Näiden haastattelujen perusteella johdon raportointiin näyttäisi vaikuttavan organisaatioiden koko, johtamisoppi ja toimiala.

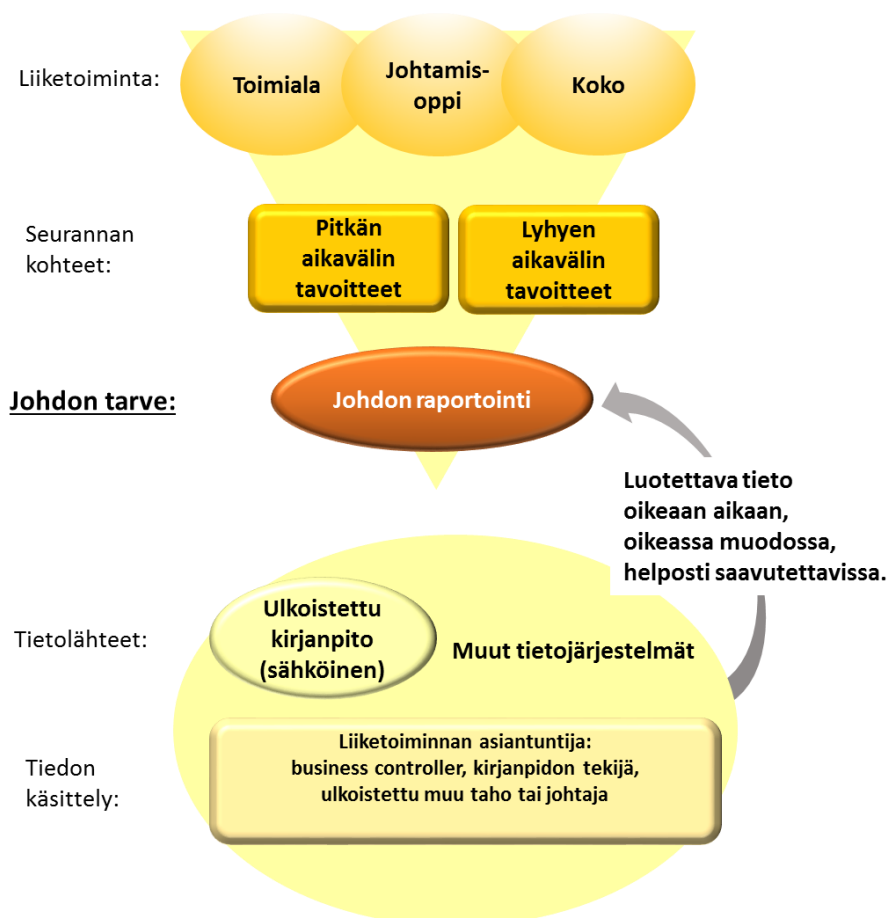
#### 4.4 Yhteenveto

Johdon raportointi on tässä opinnäytetyössä rajattu tarkoittamaan ylimmän johdon käytössä olevia kirjanpitotietoihin liittyviä raportteja ja analyyseja päätöksenteon tueksi sisältäen sekä strategisen että operatiivisen seurannan. Työn tarkoituksena oli kartoittaa kirjanpidon ulkoistamisen vaikutusta johdon käytössä olevaan taloustiedon määrään, laatuun ja toimitustiheyteen vertaamalla ulkoistettua vaihtoehtoa yrityksen hoitamaan kirjanpitoon. Haastattelujen perusteella kirjanpitotietojen hyödyntämiseen johdon päätöksenteossa ei vaikuttanut se, oliko kirjanpito ulkoistettu vai hoidettiin se organisaatiossa. Myös parannustoiveet ovat yhtä helposti toteutettavissa ulkoistetussa kuin organisaatiossa hoidetussa kirjanpidossa.

Tutkimustuloksissa korostui pienten organisaatioiden operatiiviseen johtamiseen liittyvä tiedon käyttö. Siltä osin kuin kirjanpidon tietoja hyödynnettiin, kohteena olivat perustiedot. Eri-tyyppisen tärkeä seurannan kohde oli maksuvalmius, jonka seuranta tapahtui katsomalla pankkitilin saldoa. Se osoitti, että tärkeintä ei ole, mistä tiedon saa, vaan että tieto on luotettavaa,

helposti luettavaa ja sen saa vaivattomasti oikeaan aikaan. Kirjanpidon laadun kanssa oli ongelmia vain yhdessä organisaatiossa. Ongelmat johtuivat vääristä rekisteröinneistä ja ne alkoivat ulkoistamisen päätyttyä, kun haastateltava joutui itse tiliöimään.

Kirjanpidon ulkoistamispäätöstä tehtäessä on huomioitava tiedon hyödyntäminen rekisteröinnin jälkeen. Tänä päivänä sähköinen kirjanpito tarjoaa monipuolisemmat mahdollisuudet tiedon käyttöön kuin perinteinen kirjanpito. Sähköisestä kirjanpitojärjestelmästä tietoa voidaan siirtää toisiin ohjelmiin jatkokäsittelyä varten, siitä voidaan tehdä vakioraportteja joustavasti myös alle kuukauden ajalta ja kesken kuukautta, ohjelmasta ja portaalista käsin voidaan tarkistaa summalukujen muodostumisen takana olevia yksityiskohtaisempia tietoja, ja tieto on lähes reaaliaikaista. Tiedon monipuolisen käsittelymahdollisuuksien ansiosta tiedon voi jalostaa haluttuun muotoon kirjanpitäjä, organisaation sisällä controller tai vastaava, kolmas osapuoli tai johtaja itse. Kahdella haastateltavista oli käytössä kirjanpilotiedot heti kuukauden päätyttyä. He myös hyödynsivät tietoja kuukausittain. Hitaammin tiedon saavat haastateltavat tarkastelivat tietoja harvemmin. Haastateltavat eivät esittäneet toiveita nopeammasta tai monipuolisemmasta tiedon saamisesta, joten heillä ei näyttäisi olevan tarvetta sähköisen kirjanpidon tarjoamille uusille ominaisuuksille.



Kuvio 13: Yhteenveto johdon raportointiin vaikuttavista seikoista

Raportoinnin lähtökohtana on tarvittava tieto, joka on aina johtajakohtainen. Teorian ja haastattelujen perusteella johdon tietotarpeeseen vaikuttivat organisaation koko, toimiala, johtamisopit sekä oliko asetettu pitkän tähtäimen strategisia tavoitteita vai toimittiinko lyhyen aikavälin operatiivisten tavoitteiden mukaan (Kuvio 13). Johtamisopit vaikuttivat erityisesti tapaan toimia. Innovatiivisuuteen pyrkivässä toiminnassa koko taloushallinto oli ulkoistettu, kun kulttuuriteoriaan pohjautuvassa tekemisessä raportit muodostettiin itse. Toimialan vaikutus näkyi seurannan aktiivisuudessa sekä kohteiden että tarkasteluajavälin suhteen. Koolla oli myös merkittävä vaikutus tiedon tarpeeseen. Joissain pienissä organisaatioissa tiedettiin suurin piirtein taloudellinen tilanne ilman seurantaa. Koko vaikuttaa myös johtajan vastuualueeseen. Pienissä organisaatioissa johtajalla on suhteessa enemmän operatiivista vastuuta kuin suurissa yrityksissä.

Kamenskyn (2014, 347) mukaan lyhyen aikavälin tavoitteet perustuvat pitkän aikavälin tavoitteisiin, mutta tavoitteet eivät ole samoja. Puolamäki (2006, 59-60) esitti, että strategisen johdon laskentatoimi ryhmiteltäisiin kokonaan omaksi pääalueekseen ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen lisäksi, koska se poikkeaa merkittävästi kummastakin. Haastatteluiden perusteella strategisten tavoitteiden määrittäminen ei sulkenut pois muita johtamisoppeja. Näkyvimvät erot strategisen ajattelumallin ja muiden johtamisoppien välillä oli pitkän aikavälin tavoitteiden asettaminen ja talousarvion tekeminen. Koska pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteet ovat erilaiset, ne ovat esitetty kuviossa 13 erikseen.

Otannassa oli kaksi organisaatiota, joilla oli sama koko, toimiala ja johtamisoppi. Vaikka toisen kirjanpito oli ulkoistettu, kumpikin toimi samalla tavoin raportoinnin suhteen ja seurasi lähes samoja asioita. Muiden organisaatioiden kohdalla hajonta oli suurempaa. Haastattelujen perusteella kirjanpitotietojen hyödyntämiseen johdon päätöksenteossa ei vaikuttanut oliko kirjanpito ulkoistettu vai hoidettiin se organisaatiossa.

#### 4.5 Suunnittelumalli raportoinnin hoitamiseen ulkoistamisen jälkeen

Raportoinnin suunnittelun lähtökohtana on Jyrkkiön ja Riistaman (2000, 262-264) mukaisesti käyttäjän tarve ja vastaanottokyky. Tässä ei syvällisesti paneuduta siihen, mitä tietoa johtajat tarvitsevat, koska tietojen tarve on johtajakohtaista ja siihen vaikuttavat muun muassa toimiala, organisaation koko ja johtamisoppi. Frisendal (2012, 45) kertoo, että useimpiin tilanteisiin avainkysymykset ovat: mitä, missä, milloin, kuka, miten, miksi ja kuinka paljon. Raportointiin ne voidaan hänen mielestään liittää seuraavasti: mitä kertoo seurannan kohteen. Missä ja kuka tarkentaa seurannan kohdetta, esimerkiksi osasto tai myyntialue. Miten voi tarkoittaa toimintatapaa raportoinnin suhteen tai tuotettavan tiedon laskentakaavaa. Milloin



määrittää tiedon tarpeen ajankohdan, ja kuinka paljon kuvaa mitattavaa yksikköä. Miksi on linkki tiedon ja toteutuman välillä.

Jos kirjanpidon ulkoistamisen yhteydessä ei ole tarvetta suuresti muuttaa johdon raportointia, voi tehdä yhteenvedon, mitä asioita on seurattu, mitä käyttötarkoitusta varten, kuinka usein ja mistä tieto on saatu. Yhteenvedoa voi täydentää toivelistalla. Mikäli toiveita on paljon, kohteet ryhmitellään ja valitaan olennaisimmat asiat, joille määritellään tavoitearvot ja ajankohta tiedonsaannille. Tavoitteiden asettaminen on hyvä keino selvittää tiedon informatiivisuus. Mikäli seurannakohteille ei osata asettaa tavoitteita, toteutuneiden lukujen merkitystä ei välttämättä ymmärretä. Frisendalin (2012, 1) mukaan pätevällä liiketoiminnan analysoijalla on hyvä liiketoiminnan ymmärrys tämän päivän tilanteesta sekä tulevaisuuden suunnasta. Suunnittelumallin esimerkkiin (Taulukko 5) on laitettu lyhyen ja pitkän tähtäimen tavoitteet. Usealta haastatellulta organisaatiolta oli kirjaamatta etenkin pitkän aikavälin tavoitteet, vaikka niitä oli mietitty.

Yksi tapa selvittää, miten johdon tiedonsaanti voidaan hoitaa kirjanpitoa ulkoistettaessa, on tehdä taulukon 5 kaltainen kartoitus raportoinnista. Siihen kerätään seurannan kohteet ja niille asetetaan tavoitteet. Tavoitteista näkyy, millä tasolla seurantaa on tarkoitus toteuttaa. Milloin tieto tarvitaan? asettaa rajoitteita, mistä tieto on mahdollista saada kyseisellä aika-  
taululla. Maksuvalmiuden tarkistaminen pankkitilin saldosta on hyvä esimerkki tiedon nopeasta ja helposta saatavuudesta luotettavasta lähteestä.

### Esimerkki suunnittelutaulukosta

	Pitkän aikavälin tavoitteet (3-5 v.)	Lyhyen aikavälin tavoitteet (max. 1 v.)	Milloin tieto tarvitaan	Tiedon lähde
<b>Seurannakohteet esim.</b> <b>Organisaatioon liittyvät</b> henkilömäärä liikevaihto kate voitto maksuvalmius sloganin lupaus jne.  <b>Toimialalle tyypilliset seurannan kohteet</b> varaston seuranta myynti/myyntiedustaja ostot/asiakas jne.				Saadaanko kirjanpidosta suoraan?  Lasketaanko kirjapidosta?  Tuleeko tieto muualta?  Kuka pystyy tuottamaan tiedon järkevimmin?

Taulukko 5: Esimerkki suunnittelutaulukosta

Taulukko 5:n tärkein osio raportoinnin rakentamisen kannalta on viimeisessä sarakkeessa, tiedon lähde. Kun tiedetään tarvittava tieto ja milloin se tarvitaan, selvitetään, mistä se on saatavissa. Jotkut tiedoista löytyvät ehkä kirjanpidosta suoraan, osa voi olla laskettavissa kirjanpilotiedoista, mutta kaikkea tietoa ei välttämättä saada kirjanpidosta vaan niihin käytetään muita lähteitä. Kun tietolähteet on kartoitettu, selvitetään, miten ja kuka toimittaa tiedon johdolle. Kirjanpidon ulkoistamisen yhteydessä voidaan taulukon tietojen saatavuutta kysyä tarjouskeskusteluissa.

## 5 Pohdinta

### 5.1 Validius, reliabelius, eettisyys ja jatkotutkimukset

Opinnäytetyön tarkoituksena oli kartoittaa kirjanpidon ulkoistamisen vaikutusta johdon käytössä olevaan taloustiedon määrään, laatuun ja toimitustiheyteen. Tavoitteena oli luoda suunnittelumalli, joka toimii apuvälineenä tehtäessä päätöstä johdon tiedonsaannin hoitamisesta kirjanpidon ulkoistamisen jälkeen. Kartoittaminen tehtiin kvalitatiivisena esikokeena, koska aikaisempaa tietoa ei ollut kvantitatiivisen tutkimuksen lähtökohdaksi.

Aineiston validiuteen eli luotettavuuteen vaikuttavat Kuulan (2011, 24) mukaan tutkijan käyttämät menetelmät aineiston keräämiseen, käyttämiseen ja arkistointiin. Opinnäytetyössä toimitettiin tutkimuskäytäntöön kuuluvien tapojen mukaisesti. Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteleamalla vapaaehtoisia johtajia. Haastattelun tarkoituksena kerrottiin olevan opinnäytetyön tekeminen aiheesta kirjanpidon ulkoistamisen vaikutus johdon seurantaan. Se sanottiin sekä haastattelupyynnön yhteydessä että haastattelun alussa. Teemahaastattelun runko on liitteenä (Liite 1). Haastattelujen vastaukset poikkesivat teoriasta, joten niiden voidaan olettaa vastaavan todellisuutta. Haastateltaville oli luvattu heidän esiintyvän opinnäytetyössä anonyymeina, ja näin toimittiin. Heidän edustamiaan organisaatioita ei ole paljastettu, eikä organisaatioiden liiketoiminnan kilpailukykyyn vaikuttavista asioista ole kirjoitettu. Haastattelut äänitettiin vain litterointia varten, joten äänitteitä ei säilytetä työn valmistumisen jälkeen. Henkilötietolain piiriin kuuluvia tietoja ei ole kerätty.

Tutkimusetiikan normit Kuula (2011, 24) on ryhmitellyt kolmeen pääryhmään: totuuden etsiminen ja tiedon luotettavuus, tutkittavien ihmisarvo ja tutkijoiden keskinäisiin suhteisiin. Totuuden etsimisen ja tiedon luotettavuuden suhteen on toimittu tieteellisen tutkimusmenetelmän mukaisesti. Haastateltavat olivat vapaaehtoisia ja esiintyvät työssä anonyymeina, joten heille ei koidu vahinkoa esitetyistä asioista. Kun myös muiden tutkijoiden työtä on kunnioitettu, on kaikkien pääryhmien mukaisesti toimittu eettisesti.

Reliaabelius eli toistettavuus kertoo myös tutkimuksen luotettavuudesta (Hirsjärvi ym. 2009, 231). Saturaatiota ei saavutettu, joten tutkimustulokset eivät alkaneet säännönmukaisesti muistuttaa toisiaan. Koska saturaatiota ei saavutettu, on mahdollista, että toisenlaisella otannalla päädyttäisiin erilaiseen tulokseen. Organisaatioiden C ja D yhteneväisyys viittaisi samankaltaisuuden lisääntymiseen, jos haastatteluita olisi jatkettu samoihin luokitteluihin kuuluvissa yrityksissä. Sen perusteella myös vaikuttaisi, että toistamalla kartoitus samankaltaisissa organisaatioissa saattaisivat tulokset olla samansuuntaiset. Koska vertailtavaa tietoa ei ole, varmuus toistettavuudesta voidaan saada vain toistamalla kartoitus satunnaisotoksella.

Kuuden johtajan otos on pieni. Työtä voidaan pitää suuntaa antava. Siitä puuttuivat kokonaan suuren yrityksen pääjohtajan näkemys sekä tuotantoyrityksen näkökulma. Koska tämä oli vasta kartoitus, voisi ennen kvantitatiivista tutkimusta tehdä lisäselvityksen tulosten pätevydestä tuotantoyrityksiin ja suuriin organisaatioihin toistamalla kvalitatiivinen kartoitus niissä. Aiheesta voisi tehdä case-tutkimuksen, jossa tutkittaisiin ulkoistamisen vaikutusta johdon seurantaan ennen ja jälkeen kirjanpidon ulkoistamisen. Suunnittelumallia ei ole testattu, joten se on luonnosvaiheessa. Olisi myös mielenkiintoista tutkia suunnittelumallin toimivuutta käytännössä ja kehittää sitä edelleen.

## 5.2 Muita huomioita

Haastateltaviin oli valittu yleishyödyllinen yhdistys, koska laman aikana niiden merkitys työllistäjinä on lisääntynyt. Organisaatio B:ssä toimittiin samantapaisesti kuin yrityksissä. Yllättävää oli, että siellä oli päätetty lähteä ohjaamaan toimintaa strategiaprosessin kautta. Siinä mielessä toiminta oli jopa uudenaikaisempaa kuin saman kokoluokan yrityksissä.

Siirtyminen sähköiseen kirjanpitoon ei tule olemaan helppoa ja nopeaa. Yrityksissä vallitsevia toimintatapoja on vaikea muuttaa. Se vaikuttaa sähköisen kirjanpidon yleistymiseen. Osa tilitoimistojen asiakkaista haluaa edullista peruspalvelua. He eivät innostu uusista systeemeistä ja mahdollisuuksista, joita eivät koe tarvitsevänsä. Pitkään alalla olleista kirjanpitäjistä vain jotkut ovat valmiita muuttamaan työnkuvaansa tiedon analyysoijiksi. Uuden tilitoimiston on helpompi ottaa käyttöön sähköinen kirjanpitojärjestelmä kuin alalla jo olleen tilitoimiston siirtyä siihen.

Opinnäytetyön myötä teorianäytteen määrää johdon raportoinnista ja sähköisestä kirjanpitojärjestelmästä kasvoi, samoin ymmärryksen tutkimustyöstä. Eräs mielenkiintoinen seikka oli, miten hyvässä hengessä haastattelut sujuivat ja kuinka avoimesti johtajat kertoivat talousseurannasta ja siihen liittyvistä asioista. Johtajia oli myös helppo saada haastateltaviksi. Itselleni jäi erittäin positiivinen olo teemahaastatteluiden tekemisestä.

## Lähteet

### Kirjat ja artikkelit

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: Werner Söderström osakeyhtiö.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten: esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Frisendal, T. 2012. Design thinking business analysis. Business concept mapping applied. Heidelberg: Springer.
- Hagel, J. 2013. Why Accountants Should Own Big Data. *Journal of Accountancy* 216 (5), 20-21.
- Hathaway, S. 2014. Why big data matters for accountants. *City A.M.*, 25.
- Helanto, L., Kaisaniemi, T., Koskinen, K., Kuntola, K. & Siivola, M. 2013. Taloushallinto. Nyt: tilitoimistoammattilaisen opas sähköiseen taloushallintoon. Espoo: ProCountor.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Hood, D. 2015. Losing sleep. *Accounting Today* 29 (10), 1-46.
- Hovi, A., Ylinen, J. & Koistinen, H. 2001. Tietovarastot liiketoiminnan tukena. Helsinki: Satku.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2012. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2012. Laskentatoimi. Helsinki: Edita.
- Jyrkkiö, E & Riistama, V. 2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo: Werner Söderström osakeyhtiö.
- Kamensky, M. 2004. Strateginen johtaminen. Helsinki: Talentum.
- Kamensky, M. 2014. Strateginen johtaminen: menestyksen timantti. Helsinki: Talentum.
- Kuula, A. 2011. Tutkimusetiikka: Aineistojen hankinta, käyttö ja säilytys. Tampere: Vastapaino.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa: sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki: WSOYpro.
- Laitinen, E. 1989. Yrityksen talouden mittarit. Espoo: Weilin + Göös.
- Laitinen, E. 2003. Yritystoiminnan uudet mittarit. Helsinki: Talentum.
- Lehikoinen, R. ja Töyrylä, I. 2013. Ulkoistamisen käsikirja. Helsinki: Talentum.

Lehti, E., Rope, T. & Pyykkö, M. 2007. Mikä tekee yrittäjästä menestyvän: perusyrittäjästä superyrittäjäksi. Helsinki: WSOYpro.

Leppiniemi, J. 2003. Kirjanpidon ja verotuksen ongelmat: ratkaisuja keskeisiin kysymyksiin. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Lönnqvist, A. & Mettänen, P. 2003. Suorituskyvyn mittaaminen: tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. Helsinki: Edita.

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

Niskavaara, E. 2010. Yritystaloutta esimiehille. Helsinki: WSOYpro.

Puolamäki, E. 2006. Strateginen johdon laskentatoimi - kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanoma.

Seeck, H. 2008. Johtamisopit Suomessa - taylorismista innovaatioteorioihin. Helsinki: Gaudeamus.

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

Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännölläheisesti. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

#### Sähköiset lähteet

Liikenne- ja viestintäministeriö 25/2013, Big data Suomessa. Viitattu 13.10.2015. [www.lvm.fi/docs/fi/2497123\\_DLFE-21601.pdf](http://www.lvm.fi/docs/fi/2497123_DLFE-21601.pdf).

Taloushallintoliitto 2015a. Alan muutokset. Viitattu 23.9.2015. [taloushallintoliitto.fi/tietoa-meista/ajankohtaiset-teemat/alan-muutos-uusi-taloushallinto](http://taloushallintoliitto.fi/tietoa-meista/ajankohtaiset-teemat/alan-muutos-uusi-taloushallinto).

Taloushallintoliitto 2015b. Taloushallintoliiton Business advisor-koulutus. Viitattu 23.9.2015. [koulutus.taloushallintoliitto.fi/koulutus/yrityksen-tulosohjaus-ja-konsultointi/business-advisor-ennakoilmoittautuminen-2016](http://koulutus.taloushallintoliitto.fi/koulutus/yrityksen-tulosohjaus-ja-konsultointi/business-advisor-ennakoilmoittautuminen-2016).

Taloushallintoliitto 2015d. Palveluvaihtoehdot. Viitattu 23.9.2015. [tili-toimistoasiointi/mita-palvelut-maksavat-ja-asiointi-vaatii-minulta](http://tili-toimistoasiointi/mita-palvelut-maksavat-ja-asiointi-vaatii-minulta).

Taloushallintoliitto 2015c. Taloushallintoliiton Usein kysyttyä -palsta. Viitattu 23.9.2015. [taloushallintoliitto.fi/usein-kysyttya](http://taloushallintoliitto.fi/usein-kysyttya).

Tilastokeskus 2015. Pienet ja keskisuuret yritykset. Viitattu 16.10.2015. [www.stat.fi/meta/kas/pienet\\_ja\\_keski.html](http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html).

Topp, J. 2010. Controller-palvelun kehittäminen pk-yrityksille ulkoistetussa taloushallinnossa. Viitattu 25.10.2015. [pub.lib.aalto.fi/fi/ethesis/pdf/12405/hse\\_ethesis\\_12405.pdf](http://pub.lib.aalto.fi/fi/ethesis/pdf/12405/hse_ethesis_12405.pdf)

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 55/2015, Yrityskatsaus 2015 - Haasteena uudistuminen. Viitattu 17.10.2015. [www.tem.fi/files/43806/TEMjul\\_55\\_2015\\_web\\_01102015.pdf](http://www.tem.fi/files/43806/TEMjul_55_2015_web_01102015.pdf).

Vaitonainen, N. 2012. Taloushallinnon palveluiden kehittäminen - Case Tili-Bella Oy. Viitattu 25.10.2015. [www.urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201205249789](http://www.urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201205249789).

## Kuviot

Kuvio 1: Laskentatoimen tietojärjestelmät johdon raportoinnin tietolähteenä (mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 268) .....	9
Kuvio 2: Laskentatoimen rakenne (Jormakka ym. 2012,9) .....	11
Kuvio 3: Laskentatoimi kuvattuna perustehtävien kautta (mukaillen Jyrkkiö & Riistama 2000, 24) .....	12
Kuvio 4: Taloushallinnon rooli (Alhola & Lauslahti 2000, 11) .....	13
Kuvio 5: Päätöksenteon tasot ja informaatio (mukaillen Laitinen 2003, 181) .....	15
Kuvio 6: Operatiivisen johtamisen suhde strategiseen johtamiseen (Kamensky 2014, 347) .....	16
Kuvio 7: Yrityksen sidosryhmät ja heidän odotuksensa (Niskavaara 2010, 13).....	17
Kuvio 8: Paradigmojen suhde organisaation eri funktioihin (Seeck 2008, 31) .....	18
Kuvio 9: Yrityksen ”terveyskolmio” (Laitinen 1989, 190).....	20
Kuvio 10: Strategisen ja operatiivisen johtamisen vaikutus johdon raportointiin.....	25
Kuvio 11: Raportointiprosessin vaihtoehdot tiedon rekisteröinnistä johdon raporttiin .....	26
Kuvio 12: Haastatteluaineiston käsittely analyysistä synteesiin (Hirsjärvi & Hurme 2008, 144) .....	29
Kuvio 13: Yhteenveto johdon raportointiin vaikuttavista seikoista .....	39

## Taulukot

Taulukko 1: Organisaation taustatietoa.....	30
Taulukko 2: Taustatietoa raportoinnista.....	32
Taulukko 3: Seurannan tärkeimmät kohteet ja tarkastelun ajankohta .....	34
Taulukko 4: Liiketoiminnan vaikutus raportointiin.....	36
Taulukko 5: Esimerkki suunnittelutaulukosta .....	41

## Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelun runko .....	49
--	----



## Liite 1. Teemahaastattelun runko

### **Yrityksen ja johtajan taustatiedot**

Koko yms.

Toiminta-ajatus

Johtajan asema yrityksessä

Vastuu operatiivinen/strateginen?

### **Tehdäänkö kirjanpito yrityksessä vai onko ulkoistettu?**

Perinteinen/sähköinen

### **Raportointi**

Kuka hoitaa raportoinnin (yrityksessä /ulkoistettu)?

Olenkaisin seuranta?

Mistä tieto on peräisin?

Vertaillaanko toteutuneita lukuja johonkin?

Analysointi?

Raportointitiheys ja jakelutapa?

### **Millaisia toiveita olisi talousseurantaan liittyen?**