

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma

Sanna Iskanius

TALOUSOHJAUKSEN HAASTEET
ASiantuntijaorganisaatioissa

Opinnäytetyö
Maaliskuu 2016



OPINNÄYTETYÖ
Maaliskuu 2016
Liiketalouden koulutusohjelma

Tikkarinne 9
80220 JOENSUU
puh. (013) 260 6800

Tekijä
Sanna Iskanius

Nimeke
Talousohjauksen haasteet asiantuntijaorganisaatiossa

Toimeksiantaja

Tiivistelmä

Opinnäytetyön aiheena on julkishallinnollisen asiantuntijaorganisaation talousohjaus. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää Case-organisaation talousohjauksen tilaa ja tunnistaa sen kehittämistarpeita. Tutkimuksessa selvitettiin myös taloudellisia menestystekijöitä sekä koottiin niiden mittaamiseen sopivia tunnuslukuja.

Tutkimuksen teorettisessa viitekehyksessä esitellään näkökulmia talousohjaukseen ja suorituskyvyn mittaamiseen. Talousohjausta tarkastellaan osana organisaation strategista johtamista. Suorituskyvyn mittaamisen menetelmistä keskitytään erityisesti Balanced scorecardiin. Tutkimus toteutettiin laadullisena toimintatutkimuksena. Tutkimusaineisto koostuu kyselyaineistosta ja sitä tukevasta haastattelu- ja havainnointiaineistosta. Työn empiirinen osuus perustuu Case-organisaation talousohjauksen, sen kehittämistarpeiden, menestystekijöiden ja niiden pohjalta koottujen tunnuslukujen analysointiin.

Tutkimustulokset osoittavat, että Case-organisaation talousohjausta pitäisi kehittää kokonaisuudessaan niin, että se tukisi paremmin liiketoimintaa, ennustamista ja toimintaympäristön muutosten analysointia. Talousprosessi koettiin monimutkaiseksi ja jäykäksi. Talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin liittyviä työvälineitä ja järjestelmiä tulisi kehittää ja kiinnittää erityistä huomiota niiden yhteensopivuuteen. Tutkimuksessa tunnistettiin tyypillisiä asiantuntijaorganisaation kannattavuuteen ja tuottavuuteen liittyviä menestystekijöitä. Niiden pohjalta koottiin talouteen liittyviä tunnuslukuja, joita voidaan jatkossa käyttää tasapainotetun tuloskortin laadinnan apuna. Case-organisaatio hyötyisi Balanced Scorecardin käyttöönotosta.

Kieli
suomi

Sivuja 67
Liitteet 1
Liitesivumäärä 11

Asiasanat
talousohjaus, asiantuntijaorganisaatio, suorituskyvyn mittaaminen



THESIS
March 2016
Degree Programme in Business
Economics
Tikkariinne 9
80220 JOENSUU
FINLAND
Tel. +358 13 260 6800

Author(s)
Sanna Iskanius

Title
Challenges of Financial Management in a Specialist Organization

Commissioned by

Abstract

The theme of this thesis is the financial management of a public sector specialist organization. The purpose of this study was to examine the state of the financial management in the case organization and to identify its development needs. The study also examined the financial success factors as well as searched for suitable indicators for measuring them.

The theoretical section of the study presents different viewpoints on financial management and performance measurement. The study was conducted as a qualitative action research. The data of the study consists of survey data as well as of interview and observation data supporting it. The empirical part of the study is based on the analysis of the financial management of the case organization, on its development needs, success factors as well as the indicators gathered on the basis of them.

The results indicate that the financial management of the case organization should be developed as a whole to improve its support for business, forecasting and the analysis of the changes in the operational environment. The financial process was considered to be complicated and inflexible. The tools and systems for the planning, monitoring and assessment of the finances should be developed further and special attention should be paid to their compatibility with each other. The typical success factors related to the profitability and productivity of a specialist organization were identified in the study. On the basis of them some indicators related to finances were chosen to be used in compiling a balanced scorecard in future. The case organization would benefit from the introduction of Balanced Scorecard.

Language
Finnish

Pages 67
Appendices 1
Pages of Appendices 11

Keywords

financial management, specialist organization, performance measurement

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Tausta.....	5
1.2	Tutkimuksen tavoite ja tehtävä	7
2	Talousohjaus ja suorituskyvyn johtaminen.....	8
2.1	Talousohjaus	8
2.1.1	Talousohjaus osana organisaation johtamista	8
2.1.2	Talousjohdon tehtävät ja johdon laskentatoimi	12
2.1.3	Operationaalinen ja strateginen tulosraportointi.....	16
2.2	Suorituskyvyn mittaaminen	19
2.2.1	Strateginen ohjaus ja suorituskykymittarit.....	19
2.2.2	Menestystekijät	21
2.2.3	Suoritusmittaristoja	25
2.3	Balanced Scorecard – tasapainotettu tuloskortti.....	27
2.3.1	Balanced Scorecard ohjausvälineenä.....	29
2.3.2	Tuloskortin mittarit	31
2.3.3	Balanced Scorecard asiantuntijaorganisaatiossa	33
3	Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen toteutus	35
3.1	Tutkimusmenetelmä	35
3.2	Tutkimuksen toteutus.....	36
3.3	Case-organisaatio.....	38
4	Case-organisaation talousohjaus.....	40
4.1	Talousohjaus ja sen kehittämistarpeet.....	40
4.1.1	Talousprosessi.....	41
4.1.2	Talouden työvälineet.....	46
4.1.3	Talousjärjestelmät.....	54
4.2	Kriittiset menestystekijät	58
4.2.1	Menestystekijöiden määrittely.....	58
4.2.2	Balanced scorecardin mittarit.....	60
5	Johtopäätökset ja kehitysehdotukset	61
	Lähteet.....	66

Liite

Liite 1 Kyselylomake

1 Johdanto

1.1 Tausta

Organisaatioiden menestystekijöinä korostuvat aiempia vuosikymmeniä enemmän asiakaslähtöisyys, laatu, kyky verkostoitua, ketteryys, osaaminen, innovaatiot ja henkilöstön motivaatio sekä kyky kehittää ainutlaatuisia liiketoimintamalleja ja strategisia arvoyhdistelmiä. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 12). Samat menestystekijät koskevat nykyisin myös julkishallinnollisia organisaatioita. Erityisesti ulkopuolisella rahoituksella toimivien organisaatioiden on toimittava entistä enemmän liiketoiminnallisten pelisääntöjen mukaan. Muutos on aiheuttanut myös talousohjaukselle haasteita. Julkishallinnolliset organisaatiot ovat perinteisesti olleet jäykkiä hallinnoltaan ja esimerkiksi taloushallinnon rooli on ollut niin sanottu vahtikoiran rooli, jossa tärkeintä on ollut valvoa rahojen riittävyyttä (Åkerberg 2006, 33–34). Tämä ei enää riitä, vaan taloushallinnon ammattilaisilla tulee olla myös bisnesosaamista.

Edellä kuvatuista muutoksista johtuen myös talousviestinnän rooli on vahvistunut organisaatioiden päätöksenteossa ja arvon tuottamisessa. Perinteinen taloudellinen raportointi ei enää tue alati muuttuvan toimintaympäristön muutosilmioiden tunnistamista etukäteen ja niihin valmistautumista, vaan taloushallinnolta tarvitaan tilannekohtaista analyysiä ja onnistunutta viestintää koko organisaation tasolla. Talusjohtamiselta edellytetään kykyä tasapainottaa riskinotto ja luovuus sekä ohjeiden ja sääntöjen noudattaminen. Talusjohton tulisi entistä enemmän pystyä tukemaan ennakoivaa kehittämistä, heikkojen signaalien esiin nostamista ja olennaisen tiedon suodattamista tietomassasta ymmärrettävään muotoon. (Partanen 2007, 20, 49.)

Liiketoiminnan analysointia ja toiminnan ohjausta on perinteisesti lähestytty suorituskyvyn mittaamisen ja johtamisen, liiketoimintatiedonhallinnan sekä tietämyksen hallinnan näkökulmasta. Liiketoimintatiedonhallinta tuottaa raportteja ja analyyskejä liiketoimintaympäristön ja organisaation sisäisistä prosesseista yleensä sekä numeerisena että tekstimuotoisena informaationa. Suorituskyvyn

johtamisessa keskiössä on tärkeiksi tunnistettujen tavoitetekijöiden mittaaminen sekä strategisella että operationaalisella tasolla. Nykypäivänä tarve on muuttunut entistä voimakkaammin ennakoivan liiketoiminnan suuntaan, mistä syystä taloushallinnonkin on oltava entistä bisnesorientoituneempi. (Jalonen & Lönnqvist 2008; Jokinen 2015). Ennakoivan liiketoiminnan tavoitteena on lyhyellä aikavälillä tuottaa analyyttistä informaatiota operatiivisen päätöksenteon tueksi ja kilpailuedun saavuttamiseksi paremmalla informaation ja tiedon hallinnalla. Toimintatavan muuttamiseksi tähän suuntaan organisaatioissa tarvitaan avuksi uudenlaisia analyysimenetelmiä ja työkaluja. (Jalonen & Lönnqvist 2008; ks. myös Raudasoja & Johansson 2009; Partanen 2007.)

Johdon laskentatoimen ongelmat voidaan tiivistää kahteen: taloutta johdetaan edelleen liikaa menneisyyden tiedoilla ja laskenta pyörii suurimmaksi osaksi budjettijohtamisen ympärillä. Fokus on edelleen budjettilaskennassa ja sen seurannassa. Strateginen taso on heikommin hallussa ja pidemmän aikavälin tarkastelu voi olla hyvinkin ohutta. (Jokinen 2015.)

Edellä kuvatut haasteet talousohjauksessa, talousviestinnässä ja yleensä johdon laskentatoimessa ovat tämän tutkimuksen taustalla. Omassa työssäni julkishallinnollisessa asiantuntijaorganisaatiossa toimintaympäristön muutoksen tuomat haasteet ovat hyvin tunnistettavissa. Tutkimusaiheeksi muotoutui oman kiinnostuksen pohjalta Case-organisaation talousohjauksen kehittäminen niin, että se tukisi jatkossa paremmin asiantuntijaorganisaation liiketoiminnan ketteryyttä strategisella, taktisella ja operatiivisella tasolla ja veisi toimintaa ennakoivan liiketoiminnan suuntaan (ks. esim. Jalonen & Lönnqvist 2008; Neillimo & Uusi-Rauva 2007, 11).

Case-organisaation haasteena on toimiminen julkishallinnon ja liiketoiminnan rajamaastossa. Toimintaympäristö on muutoksessa ja kilpailu kovenee, jolloin toiminnassa pitäisi pystyä ennakoimaan tulevia muutoksia ja sopeutumaan muuttuvan toimintaympäristön mukaan. Organisaation olisi kyettävä tunnistamaan ne kriittiset menestystekijät, joilla se tuo arvoa pääorganisaatiolle ja asiakkaille. Haasteet eivät liity pelkästään talousjohtamiseen, vaan johtamiseen yleensä, sekä henkilöstön sitouttamiseen ja motivoimiseen tavoitteiden saavut-

tamiseksi. Haasteet ovat hyvin samanlaisia kuin monella muullakin asiantuntija-organisaatiolla (ks. esim. Buharist, Haramo, Kallio, Kostamo & Talja 2010; Raudasoja & Johansson 2009; Vanhamäki 2011).

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tehtävä

Tutkimuksen tarkoituksena oli selkeyttää ja terävöittää Case-organisaation talousohjausta tuomalla uusia näkökulmia talouden ja toiminnan suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää Case-organisaation talousohjauksen tilaa ja tunnistaa kehittämistarpeita analysoimalla käytössä olevien työvälineiden, järjestelmien ja talousprosessin toimivuutta. Tutkimuksessa selvitettiin myös taloudellisia menestystekijöitä sekä koottiin niiden mittaamiseen sopivia tunnuslukuja, joiden avulla toiminnan ja talouden suunnittelua, toteutusta sekä seuranta ja arviointia voidaan jatkossa tehdä ja sitä kautta tukea strategista päätöksentekoa.

Tiivistäen tutkimuksen tehtävät ovat:

- 1) tarkastella Case-organisaation talousohjauksen tilaa ja sen kehittämistarpeita
- 2) tunnistaa Case-organisaation taloudelliset menestystekijät
- 3) määritellä menestystekijöille taloudelliset tunnusluvut, joita voidaan käyttää tuloskortin laadinnassa

Työn rakenne on seuraava: johdannossa kuvataan tutkimuksen lähtökohdat, tavoite ja tehtävät. Teoreettisessa viitekehyksessä keskitytään strategiseen talousjohtamiseen, talousohjaukseen, suorituskyvyn mittaamiseen ja Balanced Scorecardiin strategisena toiminnan ohjaus- ja suorituskyvyn mittausjärjestelmänä. Luvussa kolme esitellään käytetyt tutkimusmenetelmät, tutkimuksen toteuttaminen ja Case-organisaatio tiivistetysti. Tulososiossa analysoidaan Case-organisaation talousohjauksen tilaa, kehittämistarpeita, kuvataan kriittisiä menestystekijöitä talouden näkökulmasta ja laaditaan pohja taloudellisille mittareil-

le Balanced Scorecardia varten. Viimeisessä luvussa pohditaan tavoitteiden saavuttamista, tehdään johtopäätökset ja esitetään niiden pohjalta ehdotuksia jatkokehittämiselle.

2 Talousohjaus ja suorituskyvyn johtaminen

2.1 Talousohjaus

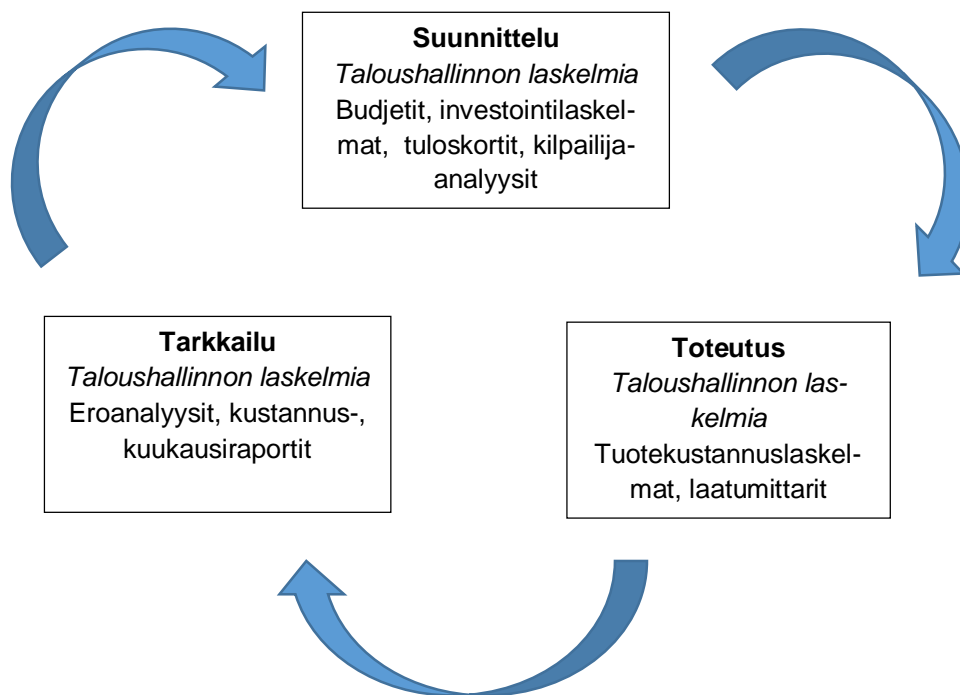
Johtamisen avulla organisaatioita ohjataan kohti asetettuja tavoitteita. Talousjohtamisen tärkein tehtävä on varmistaa, että taloudelliset tavoitteet saavutetaan. Organisaation talousohjauksen perustana on siis ymmärtää, mitkä ovat talousjohtamisen perustehtävät ja taloudelliset tavoitteet, jotta talousohjauksella organisaation toimintaa ohjattaisiin onnistuneesti ja tehokkaasti kohti asetettuja tavoitteita (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 10; Järvenpää ym. 2015,13.)

2.1.1 Talousohjaus osana organisaation johtamista

Organisaation menestyminen lähtee onnistuneesta johtamisesta. Organisaation arvojen, mission, vision ja strategian on oltava selkeästi määriteltyjä, jotta jokainen työntekijä voisi sitoutua yhteisiin tavoitteisiin ja tuntisi oman työnsä merkitykselliseksi. Pellisen (2005, 21–22) mukaan tehokkaassa organisaatiossa strategian pitää hyödyntää yhtäältä toimintaympäristön tarjoamia mahdollisuuksia ja toisaalta organisaatorakenteesta, johdon tieto-, suoritusmittaus- ja palkitsemisjärjestelmästä muodostuvan organisaatioarkkitehtuurin tulee muodostaa kokonaisuus, jotka yhdessä edistävät strategian toteutumista. Strategiassa pitäisi kietyä myös sen, mihin organisaation pitkäaikaisia voimavaroja sidotaan ja mitkä valinnat tukevat erottautumista kilpailijoista tai tuovat kilpailuetua. Strategia määrittää myös talousjohtamisen organisointia. (Pellinen 2005, 78–79.)

Perinteisesti johtamiseen liittyvät tehtävät on jaoteltu suunnittelu-, toteuttamis- ja valvontatehtävään (Järvenpää ym. 2015, 13). Suunnittelu merkitsee organi-

saation tavoitteiden ja niiden saavuttamiseen tarvittavien toimenpiteiden ja resurssien määrittämistä. Toteuttamistehtävällä tarkoitetaan suunnitelmien konkretisointia ja toimeenpanoa, loppuun saattamista ja toiminnan johtamista kohti tavoitteita. Valvonnalla puolestaan seurataan suunnitelmien ja tavoitteiden toteutumista ja analysoidaan tarvittaessa eroja suunnitellun ja toteutuneen välillä ja tehdään tarvittavia korjaustoimenpiteitä. (Järvenpää ym. 2015, 13–14; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 10–11.) Myös talousjohtamista voidaan tarkastella samojen tehtävien näkökulmasta (kuvio 1):



Kuvio 1. Johtamisprosessin osa-alueet (Järvenpää ym. 2015, 13).

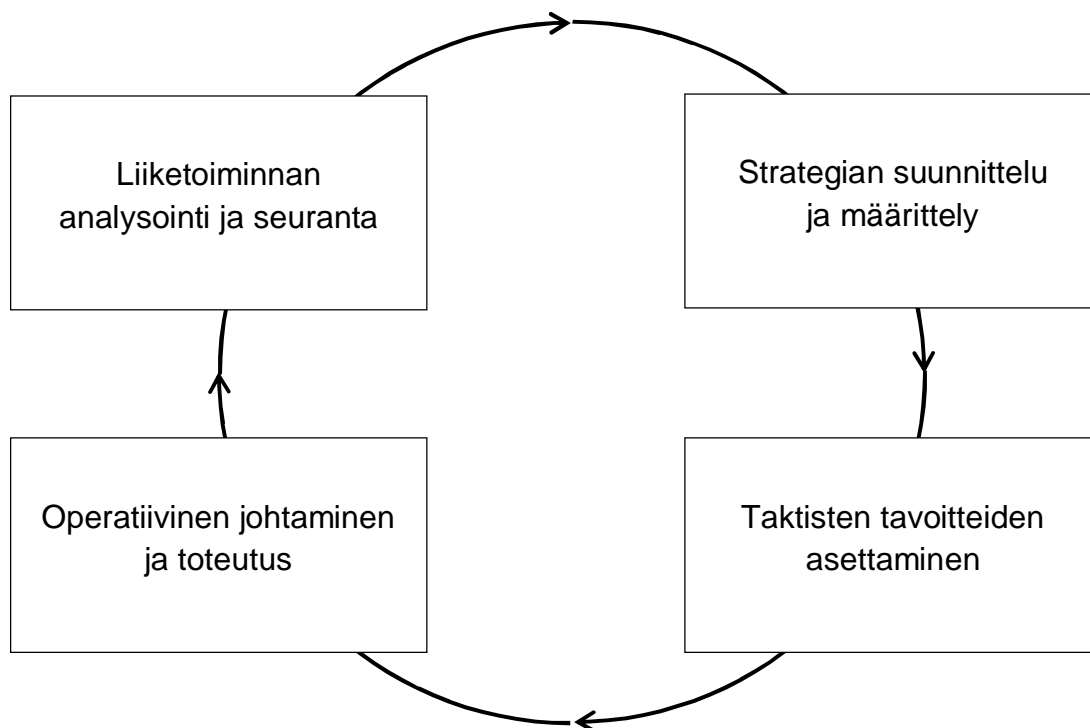
Talousjohtamisessa *suunnittelutehtävällä* tarkoitetaan toiminnan tavoitteiden asettamista tyypillisimmin esimerkiksi budjettisuunnittelun, investointilaskelmien ja tuloskorttien avulla. *Toteuttamistehtävää* talousjohto toteuttaa kehittämällä tarkoituksenmukaisia raportointi- ja tietojärjestelmiä, esimerkiksi tuottamalla tuotekustannuslaskelmia tai laatumittareita. *Valvontatehtävällä* puolestaan tarkoitetaan talousjohtamisen yhteydessä suunnitelmien ja tavoitteiden toteutumisen seurantaa ja tarkkailua. (Järvenpää ym. 2015, 13–14.)

Johtamista voidaan tarkastella myös kolmitasoisena toimintana strategisella, taktisella ja operatiivisella tasolla. *Strateginen* johtaminen on laaja prosessi sisältäen strategista suunnittelua, päätöksentekoa, analysointia sekä strategian toteuttamista toiminnan tasolla. Perinteisesti laskentatoimi on tukenut strategista johtamista tuottamalla pitkän aikavälin tuloslaskelmia, kassavirtalaskelmia ja taseita. *Taktinen* johtaminen on vuositasolla tapahtuvaa johtamista tavoitteellisen vuosisuunnitelman, eli käytännössä budjetin avulla. Strategiset tavoitteet muutetaan vuositason tavoitteiksi ja konkreettisiksi toimiksi. Johdon ohjaus on usein mielletty juuri vuositason taktiseksi ohjaukseksi. Johdon laskentatoimi tuottaa johdolle raportteja kuukausi-, vuosineljännes- ja vuositasolla. *Operatiivinen* johtaminen on taas jokapäiväistä johtamista ja ohjausta kohti vuositason taktisten tavoitteiden saavuttamista. (Järvenpää ym. 2015, 14–15.)

Talousjohtaminen on organisaation yhden toiminnon johtamista painottaen organisaation merkitystä talousyksikkönä. Tarkastelunäkökulma voi keskittyä myös tuotantoon, henkilöstöön, markkinointiin tai asiakkaisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 12.) Tässä tutkimuksessa keskitytään talouden näkökulmaan johtamisessa ja tarkastellaan erityisesti taloushallinnon roolia organisaation liiketoimintojen ohjausta avustavana tukitoimintona. Viime vuosikymmeninä taloushallinnon ammattilaisten rooli on muuttunut tiedon tuottajasta organisaation strategisen johtamisen avustamiseen ja erityisesti onnistuneen talousviestinnän roolin merkitys korostuu koko ajan entistä enemmän (esim. Pellinen 2005, 15–22; Partanen 2007).

Tässä tutkimuksessa talousjohtamista ja talousohjausta tarkastellaan osana strategiaprosessia, jonka ympärille strategisen ohjauksen viitekehys rakentuu (Puolamäki 2007, 23). Strateginen johtaminen on Puolamäen (2007, 31) mukaan luonteeltaan prosessinomaista ja lähes jokapäiväistä. Tyypillisesti strategiaprosessi tapahtuu sykleissä (kuvio 2), jossa on erotettavissa neljä tasoa. Ensimmäinen prosessin vaihe on *liiketoiminnan analysointi* sisältäen sekä toimintaympäristön että sisäisen toiminnan analyysin. Seuraavassa vaiheessa *määritellään strategia* konkretisoituna pitkän aikavälin toiminnan kuvauksella. Kolmannessa vaiheessa asetetaan taktiset tavoitteet, jotka ovat pohjana vuositason suunnitelmalle ja budjetoinnille. Viimeisessä vaiheessa *suoritukset toteu-*

tetaan ja mitataan. Viimeinen vaihe toimii perustana seuraavan kierroksen analyysivaiheelle.



Kuvio 2. Syklinen strategiasuunnittelu (Puolamäki 2007, 32).

Strategiaprosessin toteuttamisessa voi olla kaksi ääripäätä, joista toisessa suunnittelun tekee johto, ja toteutus jätetään henkilöstön vastuulle. Toisessa ääripäässä on laajapohjainen ja vahvasti vuorovaikutteinen prosessi, jossa lopputulos ei ole ennalta määrätty vaan muodostuu orgaanisesti. Nykypäivän muuttuvassa toimintaympäristössä päätöksenteon on oltava nopeaa, jotta tulevaisuuden kilpailussa on mahdollista menestyä. (Puolamäki 2007, 31–33.)

Strateginen johdon laskentatoimi on viime vuosina laajentunut niin, että siihen kuuluu tiedon tuottamisen lisäksi muun muassa strateginen kustannusjohtaminen, toimintolaskenta, strategiset ohjausmittarit, tavoitekustannusjohtaminen, elinkaarilaskenta sekä erilaiset asiakkaita, markkinoita ja kilpailijoita koskevat työkalut. (Järvenpää ym. 2015, 14–15.) Strateginen johdon laskentatoimi on käsitteenä vielä suhteellisen uusi ja vähän ymmärretty, vaikkakin se koetaan hyödylliseksi. Tutkimuksissa on osoitettu, että ne laskentatoimen piirteet, jotka

yleensä liitetään strategiseen johdon laskentatoimeen, ovat viimeaikaisten toimintaympäristön muutosten vuoksi koko ajan lisääntyneet. (Puolamäki 2007, 22.) Järvenpää ym. (2015, 15) ovat todenneet, että talousjohdon strateginen rooli on nykyisin tunnustettu tosiasia. Kyse ei ole erillisten laskentatekniikoiden hyödyntämisestä, vaan talousjohdon strategiseen johtamiseen ja ohjaukseen suuntautuvasta toiminnasta, jossa voidaan hyödyntää monenlaisia laskentatekniikoita. Johdon laskentatoimessa näkökulma on ensisijaisesti yrityksen tai organisaation avustaminen päätöksenteossa ja johtamisessa (Järvenpää ym. 2015, 20).

2.1.2 Talousjohdon tehtävät ja johdon laskentatoimi

Raudasojan ja Johanssonin (2009, 14–15) mukaan talouden johtaminen on osa johtamisosaamista. Myös julkishallinnon johtajien on hallittava ainakin tietyt perustaidot, joita ovat toiminnan ja talouden yhteydet, talouden kokonaisuus, taloushallinnon käsitteistö, toimenkuvaan liittyvät taloushallinnon perustehtävät sekä taloudenohjaus. Apunaan johto käyttää taloushallinnon palveluja, mutta pelkästään sen varaan talouden johtamista ei voi jättää. Neilimo ja Uusi-Rauva (2007, 14–15, ks. myös Järvenpää ym. 2015, 19–22) ovat määritelleet talousjohdon keskeisiksi tehtäviksi seuraavat:

- taloustavoitteiden asettamiseen osallistuminen, mm.
 - osallistuminen yrityksen kannattavuus-, tuottavuus- ja rahoitustavoitteiden valmisteluun
 - osallistuminen kasvutavoitteen määrittelyyn
- toimintojen taloudellisten vaikutusten selvittäminen ja arviointi
 - tuotantoinvestointien ja rahoitusvaikutusten selvittäminen
- talousohjaus
 - taloushallinnon raporttien tuottaminen ja analysointi
 - kustannuslaskenta
 - maksatuksen, perinnän ja rahoituksen hoitaminen
 - verosuunnittelu
 - budjettiohjaus
- talouden tarkkailu

- taloustavoitteiden toteutumisen seuranta suhteessa budjettitavoitteisiin: kannattavuus- ja rahoitustarkkailu sekä vuositasolla että lyhemmällä tasolla
- johdon taloudellinen konsultointi
 - osallistuminen päätöksentekoelementtien, johtoryhmien ja työryhmien kokouksiin
 - yksikköjen toimintojen taloudellisen menestymisen arviointi
 - investointiprojektien talousvaikutusten arviointi
 - muun johdon avustaminen tuottamalla tietoa päätöksenteon tueksi sekä analysoimalla organisaation toimintojen taloudellisia vaikutuksia.

Talousjohdon tehtävänä on avustaa omalla alueellaan organisaation johtoa. Taloushallinto tuottaa tätä tehtävää varten johtamisessa tarvittavia raportteja, osallistuu johtamiseen ja valvontaan ja toimii johdon neuvonantajana talouden näkökulmasta. (Järvenpää ym. 2015, 19; ks. myös Raudasoja & Johansson 2009.) Hyvän liiketoiminnan ohjauksen edellytyksenä on onnistunut talousviestintä, johon organisaation talousjohdon on kiinnitettävä huomiota (Partanen 2007).

Johdon laskentatoimi (käytetään myös nimitystä operatiivinen tai sisäinen laskentatoimi) on yrityksen laskentatoimen toinen pääalue rahoituksen laskentatoimen lisäksi (myös yleinen laskentatoimi tai ulkoinen laskentatoimi) (Järvenpää ym. 2015, 20). Asiakokonaisuuksia, joihin johdon laskentatoimessa keskitytään, ovat muun muassa kustannuslaskenta ja talousohjaus (budjetointi, seuranta, tulosityksikkölaskenta), investointilaskenta ja erilaisiin mittareihin perustuva suoritusmittaus. Järvenpää ym. (2015, 21) kuvaavat rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen erityispiirteitä seuraavasti (taulukko 1):

Taulukko 1. Rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen erityispiirteet (Järvenpää ym. 2015, 21).

	Rahoituksen laskentatoimi	Johdon laskentatoimi
Normisidonnaisuus	Noudattaa lakeja, asetuksia, muita normeja ja hyvää kirjanpitoa	Toteutetaan vapaammin yrityksen tietotarpeiden pohjalta
Laskentakohde	Juridinen yritysenteetti kokonaisuutena	Yritys, toiminnallinen yksikkö (esim. tulosityksikkö), tuote, palvelu, asiakas, prosessi
Aikahorisontti	Menneisyys ja nykyisyys	Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuus
Tiedon tyyppi	Rahamääräinen	Rahamääräinen ja eirahamääräinen (esim. laatu)
Tiedon luonne	Luotettavaa ja todennettavaa	Relevanttia johtamisen kannalta

Johdon laskentatoimen laskelmien tavoitteena on tukea päätöksentekoa ja johtamista. Laskelmat voidaan jakaa *suunnittelulaskelmiin* (vaihtoehtolaskelmat ja tavoitelaskelmat) sekä *valvontaa avustaviin* laskelmiin (tarkkailulaskelmat). Vaihtoehtolaskelmat ovat tukena valintoja tehtäessä, kun taas tavoite- ja tarkkailulaskelmat liittyvät toiminnan ohjaamiseen. Suunnittelua avustavat laskelmat voivat olla päätöksentekoa ja valintoja avustavia laskelmia, kuten investointilaskelmia ja erilaisten strategisten vaihtoehtojen arviointeja. Myös erilaiset ennusteet, kuten rullaavan ennusteen uusi päivitys, voivat olla johdon suunnittelua avustavia laskelmia. Myös tavoitelaskelmat eli budjetit tai tasapainotetun mittariston tavoitearvot sisältyvät suunnittelulaskelmiin. Suunnittelulaskemilla konkretisoidaan numeerisesti esimerkiksi myynnille, tulokselle tai uusille asiakkaille asetetut tavoitteet. Tarkkailulaskelmien avulla tarkkaillaan ja analysoidaan budjetissa ja tasapainotetussa mittaristossa esitettyjen tavoitteiden saavuttamista ja tehdään tarvittaessa eroanalyyskejä ja korjaustoimia. (Järvenpää ym. 2015, 21–22.)

Yksi keskeisimmistä yritysten ja julkishallinnollisten organisaatioiden toiminnan ohjauksen ja suunnittelun työvälineistä on budjetointi (Partanen 2007, 157). Vastaavasti budjettiseurannalla saadaan tietoa tavoitteiden saavuttamisesta. Julkishallinnossa budjetoinnin rooli on perinteisesti ollut kontrollipainotteista. Taloushallinnon rooli on yleensä vahtikoiran tehtävä ja ydinsaaminen on keskittynyt kustannusten hallintaan (Åkerberg 2006, 33–34). Viime vuosina perinteinen

vuosisuunnitteluun perustuva budjetointi on saanut osakseen kritiikkiä muun muassa siitä syystä, että toimintaympäristö muuttuu nopeasti, kilpailijoiden toiminta on arvaamatonta, tulevaisuuden ennakointi on muuttunut haasteellisemmaksi ja yritysten ja organisaatioiden toiminnalta odotetaan yhä enemmän joustavuutta. (esim. Partanen 2007, 163; Åkerberg 2006.) Partasen (2007, 168–182) mukaan voimakkain suunta on ollut olemassa olevan budjetointimallin parantaminen. Osa yrityksistä on luopunut budjetoinnista kokonaan, siirtynyt rullaavaan ennustamiseen tai toimintokohtaisen budjetoinnin soveltamiseen (ks. myös Åkerberg 2006; Järvenpää ym. 2015).

Viimeaikoina monet organisaatiot ovat siirtyneet rullaavaan suunnitteluun, koska tulevaisuuden ennakointi vuodeksi kerrallaan voi olla haastavaa, puhumattaakaan pidemmästä ajasta. Budjetoinnilla ei ole juurikaan merkitystä, jos budjetit eivät vastaa toimintaolosuhteita. Toimintaympäristön muutokset edellyttävät joustavuutta ja dynaamisuutta. Strategisia ja operationaalisia muutoksia voi olla tarpeen tehdä kesken toimintavuoden, jolloin ne olisi pystyttävä huomioimaan myös budjettiohjauksessa. Rullaavan suunnittelun perusajatuksena on organisaation toiminnan jatkuva seuranta ja tuloksen ja taloudellisen aseman ennakoiminen säännöllisesti ennustetietoja päivittämällä. (Partanen 2007, 176.) Rullaavan budjetoinnin hyötyjä ovat muun muassa seuraavat (Åkerberg 2006, 59; Partanen 2007, 179):

- vuositulos on paremmin ennakoitavissa
- operatiivinen ohjaus terävöityy, reagointi nopeutuu ja muuttuu joustavammaksi
- vuosiohjauksesta jatkuvaan suunnitteluun siirtyminen
- kassavirran parempi hallinta
- tarpeettoman työn vähentyminen
- taloushallinnon strateginen rooli vahvistuu.

Rullaavaan budjetointiin siirtyminen vaatii muutoksia organisaation suunnittelujärjestelmään (ks. esim. Åkerberg 2006, 75). Rullaavien suunnitelmien ja ennusteiden laatiminen siirtyy enemmän toimialajohtajille ja vastuullisille johtajille. Taloushallinto ei tuota varsinaista ennustedatata, koska se syntyy operatiivisen toiminnan kautta. Taloushallinnon tehtävänä on tällöin kiinteiden kustannusten

budjetointi, koska ne osataan ennustaa olemassa olevan tiedon pohjalta. Rullaavan suunnittelun edellytyksenä on ajantasainen tieto tuotto- ja kustannusrakenteista. Tämä voi vaatia tietojärjestelmien kehittämistä, jotta ne tukevat vastuhenkilöiden analyysien ja ennusteiden tekemistä. (Partanen 2007, 177; Åkerberg 2006, 62–63.)

Yksi keskeinen talousohjauksen tehtävistä on kustannuslaskennan toteutus ja ohjaus. Tuotannollisissa yrityksissä kustannusrakenteiden selvittäminen on usein helpompaa kuin asiantuntijaorganisaatioissa ja eri toimintojen kustannukset ovat selkeämmin kohdennettavissa oikeille kustannuspaikoille. Niin tuotannollisissa kuin asiantuntijaorganisaatioissakin tärkeätä on, että kaikki kustannukset, myös yleiskustannukset, saadaan kohdennettua lopputuotteelle (ks. esim. Kaplan & Anderson 2007; Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young 2007). Toimintolaskenta on osoittautunut olevan parhaiten aiheuttamisperiaatetta yleiskustannusten kohdentamisessa noudattava kustannuslaskentamenetelmä (Järvenpää ym. 2015, 147). Toimintolaskennan ideana on kohdentaa resurssien käytöstä aiheutuneet kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan oikeille laskentakohteille (Partanen 2007, 219). Toimintolaskenta soveltuu erityisesti yrityksiin, joissa yleiskustannusten osuus on suuri. Tyypillisiä ovat esimerkiksi ajan käyttöön liittyvät ajurit ja aikaperusteinen kustannusten selvittäminen (ks. esim. Kaplan & Anderson 2007). Toimintolaskennan käyttämisellä on osoitettu olevan hyötyä myös budjetoinnissa: budjetit ovat usein realistisemmin laadittuja, resurssit on arvioitu tarkemmin, kustannusten ja henkilöstön vastuiden yhteys on selvempi ja myös budjettikontrolli on kehittynyt (Partanen 2007, 220–221).

2.1.3 Operationaalinen ja strateginen tulosraportointi

Taloutta johdetaan tunnusluvuilla. Pelkät tuloslaskelmat ja tasetiedot eivät anna riittävästi tietoa päätöksenteon tueksi, vaan tarvitaan toimivaa johdon raportointia niin, että laskelmissa on mukana menneisyystiedon (*ex post*) lisäksi myös tulevaisuustietoa (*ex ante*) (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 35; Raudasoja & Johansson 2009, 22). Taloushallinto joutuu nykypäivänä yhdistelemään raporteissaan taloustietojen lisäksi myös asiakkuus- ja hr-tietoja sekä tuottamaan tie-

toa prosesseista. Fokus on muuttumassa entistä enemmän kustannus- ja tuotolaskennasta toimintoihin, tuotannontekijöihin ja kompetenssiin. Samalla on kyettävä myös tuottamaan tietoa toimintaympäristöstä ja alihankinnoista. (Jokinen 2015.)

Raportoinnin tehtävänä on antaa kokonaiskuva organisaation tilanteesta, miten on mennyt, miksi näin on mennyt ja mihin ollaan menossa. Lisäksi raportoinnin on tuotettava tietoa siitä, miten eri ulkoiset ja sisäiset tekijät ovat vaikuttaneet nykyiseen tilanteeseen ja miten niiden arvioidaan vaikuttavan tulevaisuudessa. Onnistunut raportointi antaa siten monipuolisen analyysin menneisyydestä, nykyisyydestä ja tulevaisuudesta. Menneisyyteen peilaavat raportit antavat tietoa tavoitteiden ja toteumien eroista ja analysoivat näiden välisiä syitä. Nykytilaraportit auttavat päivittäisessä operatiivisessa johtamisessa ja tulevaisuutta ennustavat raportit auttavat toiminnan ennakoivassa johtamisessa. (Alhola & Lauslahti 2005, 173–174.)

Alhola & Lauslahti (2005, 174–175) jakavat johdon raportoinnin strategiseen neljännesvuosiraportointiin ja operatiiviseen raportointiin. Strategiaraportoinnissa käytetään mittareita, joiden avulla arvioidaan toiminnan suuntaa tulevaisuuspainotteisesti. Lyhemmän aikavälin raportointi puolestaan kertoo yksityiskohtaisemmin nykytilanteesta ja auttaa lyhyen tähtäimen oman toiminnan johtamisessa. Raportointi palvelee johdon ohella myös organisaation yksittäisiä työntekijöitä kuin myös ulkoisia sidosryhmiäkin.

Organisaation talousohjaus perustuu raportoinnin avulla välitettyyn tietoon (ks. esim. Partanen 2007). Raportointisuhteet määräytyvät organisaatorakenteen perusteella. Omistajat valitsevat liikkeenjohdon hoitamaan organisaatiota kohti asettamia tavoitteita. Tästä syntyy raportointivastuu liikkeenjohdolle. Liikkeenjohto puolestaan delegoi omistajilta saamaansa valtaa edelleen alaspäin riippuen organisaatorakenteesta. Hierarkian mukaisesti eri tasoilla yhdellä esimiehellä on useita alaisia, mutta vain yksi esimies, jolle hän on raportointivelvollinen. Poikkeuksena ovat matriisiorganisaatiot, joissa muodostuu kaksi tai useampia ristikkäisiä hierarkioita. (Järvenpää ym. 2015, 301–302.) Onnistuneen talousohjauksen edellytyksenä on, että työn tekeminen ja ohjaus on järjestetty

niin, että se saa organisaation ihmiset tekemään työtä kaikkein tuottavimmalla ja kannattavimmalla tavalla (Pellinen 2007, 43).

Talousohjauksen kannalta on tärkeää tietää organisaation tai sen osan taloudellisesta tuloksesta. Taloustavoitteet asetetaan vastuualueiden mukaisille valvonta- tai raportointikohteille, mikä on keino suunnata organisaation toimintaa ja yhteisiä ponnisteluja kohti tavoitteita. Vastuualueen johdolle asetetaan tulostavoitteet ja relevantit suoritusmittarit tai useammasta mittarista koostuva tuloskortti, jonka avulla tavoitteiden saavuttamista seurataan sovitulla aikasykllillä, yleensä tilinpitositykleittäin. Yleensä strateginen suunnittelu tehdään keväällä, jolloin se on pohjana syyskaudella tehtävälle budjetointikierrokselle, jolloin taas seuraavan vuoden tavoitteet asetetaan. (Järvenpää ym. 2015, 305.)

Tavoitteiden toteutumista seurataan yleensä kuukausitasolla tapahtuvalla raportoinnilla, joka tyypillisesti koostuu tuloslaskelmasta, budjettivertailusta ja olennaisista tunnuslukuista. Raportointikokonaisuus määrittellään organisaatiokohteisesti, mutta kuten Järvenpää ym. (2015, 307) toteavat, on raportoinnin syytä sisältää ainakin kolme osa-aluetta: 1) kannattavuuden seuranta, 2) maksuvalmiuden seuranta ja 3) strategisen suorituskyvyn kehityksen seuranta. Säännöllisesti tapahtuvan raportoinnin lisäksi johtamisessa voidaan hyödyntää myös ad hoc -raportointia tarpeen mukaan. Oleellista raportoinnissa ja sen kehittämisesä on, että raportoitava tieto on olennaista ja kattavaa, eli ensinnäkin raportoivat asiat ovat toiminnan arvioinnin kannalta määrältään ja sisällöltään olennaisia ja toisaalta raporttien on annettava riittävän monipuolinen kuva organisaation talouden tilasta, sen kehityksestä ja strategian toteutumisesta. (Järvenpää ym. 2015, 307–308.)

Organisaation sisäisen raportoinnin tarkoituksena on välittää avainhenkilöille keskeisiä tunnuslukuja, joiden tarkoituksena on yhtäältä antaa johdolle palautetta organisaation suoriutumisesta ja toisaalta vaikuttaa toimintaan suuntaamalla koko organisaation huomio suorituskyvyn kehittämisen kannalta keskeisiin kohteisiin. Suoritusmittaus on viesti siitä, mitkä asiat ovat johdon mielestä tärkeitä. Sanonta ”sitä saa, mitä mittaa” kertoo siitä, että suoritusmittauksella on vaikutavuutta ja se on siitä syystä suunniteltava huolellisesti. Sisäisen raportoinnin

tulisi antaa johdolle palautetta kahdesta keskeisestä asiakokonaisuudesta: 1) tekevätkö organisaation ihmiset oikeita asioista vastuualueillaan ja 2) tekevätkö he niitä tehokkaasti? Tulosraportointi antaa palautetta toiminnan onnistumisesta ja sen avulla on pystyttävä arvioimaan sekä operationaalisten että strategisten tavoitteiden saavuttamista. (Järvenpää ym. 2015, 309–311.) Raportoinnin tuottaman informaation on kuitenkin oltava ymmärrettävää ja hyvin viestittyä, jotta avainhenkilöt ymmärtäisivät ja olisivat kiinnostuneita taloudellisista asioista (Partanen 2007, 43).

Mittaamisella suunnataan organisaation ihmisten toimintaa ja huomiota kaikkein tärkeimpiin asioihin. Jos mittaamisen kohteet ja niiden merkitys tavoitteiden saavuttamisen kannalta eivät ole selkeästi määriteltyjä, ei niihin myöskään pystytä sitoutumaan. Jotta strateginen talouden ohjaus olisi tehokasta ja tarkoituksenmukaista, on 1) ohjauksen kohteen oltava tunnettu, 2) tavoitteiden yksiselitteiset ja selvästi määritellyt, 3) toiminnan tuloksia on pystyttävä mittaamaan ja vertaamaan asetettuihin tavoitteisiin ja 4) toimintaan vaikuttamisen on oltava mahdollista. (Pellinen 2005, 56, 68.) Seuraavassa luvussa tarkastellaan suorituskyvyn mittaamista yksityiskohtaisemmin.

2.2 Suorituskyvyn mittaaminen

2.2.1 Strateginen ohjaus ja suorituskymittarit

Strategisella suorituskyvyn mittauksella tarkoitetaan prosessia, jossa muodostetaan strategisesti tärkeiden menestystekijöiden perusteella organisaatiolle tavoitteet ja niille ohjausmittarit. Suorituskyvyn mittaus eroaa suorituksen mittauksesta siinä, että suorituksen mittaaminen liittyy ainoastaan menneisyyteen, kun taas suorituskyvyn mittaamisessa näkökulma on kokonaisvaltaisempi huomioiden myös tulevaisuuden. (Järvenpää ym. 2015, 330.) Suorituskyvyn mittaaminen on ohjausprosessi, jonka tarkoituksena on selvittää tai määrittää tunnuslukuja käyttämällä jonkin liiketoiminnallisen tekijän tila. Prosessissa tunnistetaan kriittisiä menestystekijöitä, mitataan niitä ja saatavan informaation avulla kehit-

tään organisaatiota sekä viestitään henkilöstölle, mitkä asiat ovat tärkeitä. (Lönnqvist, Kujansivu & Antikainen 2006, 11).

Suorituskyvyn mittaamista on käytetty perinteisesti johtamisen ja ohjauksen työkaluna. Yleensä mittausta on käytetty tuotanto- ja palveluorganisaatioihin, mutta viime aikoina sitä on sovellettu myös tietointensiivisiin asiantuntijaorganisaatioihin. Asiantuntijaorganisaatioissa korostuu tiedon ja osaamisen suuri merkitys organisaation menestymisen kannalta. Toisaalta työhön käytettyjä panoksia ja työn tuloksia on vaikea mitata, sisäisiä prosesseja on vaikea mallintaa ja työntekijät ovat itsenäisiä. Näistä syistä johtuen asiantuntijaorganisaation suorituskyvyn mittaamisessa on huomioitava perinteisestä suorituskyvyn mittaamisesta hieman poikkeavia lähestymistapoja. (Lönnqvist ym. 2006, 11–12, 51.)

Tietointensiivisessä asiantuntijaorganisaatiossa henkilöstön merkitys korostuu keskeisenä menestystekijänä. Asiantuntijaorganisaatiossa henkilöstön osaaminen, tietämys ja henkilökontaktit ovat keskeinen pääoma, joten organisaatio on hyvin riippuvainen henkilöstöstään. Henkilöstön hyvinvointiin, viihtyvyyteen ja arvostukseen kannattaa kiinnittää erityistä huomiota, koska avainhenkilön siirtyessä organisaatioista pois lähtee henkilön mukana myös hänen osaamisresurssejensa. Asiantuntijaorganisaatiossa erityispiirteenä on myös asiantuntijoiden autonomisuuden ja johtamisen välinen ristiriita. Asiantuntija osaa usein esimiestään paremmin työnsä, jolloin hän odottaa työssään autonomiaa ja mahdollisuutta tehdä itsenäisiä ratkaisuja. Henkilökohtaiset tavoitteet eivät kuitenkaan välttämättä aina ole linjassa organisaation tavoitteiden kanssa. Tällöin mittareiden avulla voidaan ohjata yksilöiden tekemiä ratkaisuja kohti organisaation tavoitteita. Mittaamisen avulla voidaan saada myös tietoa henkilöstön viihtyvyydestä ja työilmapiiristä sekä puutteista ja kehityskohteista. Jos organisaatiosta puuttuu kriittistä osaamista, voidaan siihen puuttua joko kouluttamalla tai rekrytoimalla. (Lönnqvist ym. 2006, 51–53.)

Edellä todettiin, että asiantuntijaorganisaation tärkein menestystekijä on sen henkilöstön osaaminen. Onnistunut tavoitteenasetanta ja suorituksen mittaaminen eivät kuitenkaan riitä, jos henkilöstöä ei saada motivoitua riittävästi tuloksen tekemiseen. Siksi olisi hyvä ottaa huomioon myös palkitseminen johtamisen vä-

lineenä. Strateginen palkitseminen on yleistynyt suuntaus, mutta esimerkiksi julkisissa organisaatioissa siinä ollaan vielä alkuvaiheessa. Tutkimukset kuitenkin osoittavat, että palkitseminen vaikuttaa organisaation toimintaan enemmän kuin aikaisemmin on uskottu sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. (Hakonen, Hakonen, Hulkko & Ylikorkala 2005.)

Organisaation suorituskyky on moniulotteinen asia ja sitä tarkasteltaessa on otettava huomioon organisaation johdon ja työntekijöiden lisäksi kaikki tärkeimmät ulkoiset sidosryhmät ja niiden tarpeet (Lönnqvist ym. 2006, 19–20.) Suorituskykymittareita on viime vuosina kehitetty erityisesti yritysten strategisen johtamisen ja strategisen ohjauksen tueksi. Strategisen johtamisen ongelmat ovat usein olleet henkilöstön sitouttamisessa strategiaan, strategian konkreettisesti toteuttamisessa ja strategian mukaisiin toimenpiteisiin ohjaamisessa. Toisin sanoen strategian toteuttaminen on jäänyt puolitiehen puutteellisten ohjaus- ja mitausmenetelmien ja viestinnän vuoksi. Jalkauttaminen henkilöstölle ei ole onnistunut, jolloin myöskään henkilöstö ei ole strategiaan sitoutunut. Taloushallinnon tuki strategian viestittämisessä on vanhastaan tapahtunut budjetoinnin ja budjettiseurannan avulla, mikä on usein todettu riittämättömäksi. (Järvenpää ym. 2015, 332; ks. myös Partanen 2007; Åkerberg 2007.)

Yhteenvedona voidaan todeta, että suorituskyvyn mittaamisessa lähtökohtana on strategian kannalta olennaisten menestystekijöiden määrittely ja kyseisille menestystekijöille valitut, organisaation näkökulmasta olennaiset mittarit eli tunnusluvut. Seuraavassa alaluvussa tarkastellaan menestystekijöiden määrittämistä erityisesti asiantuntijaorganisaation näkökulmasta sekä havainnollistetaan jakoa taloudellisiin ja ei-taloudellisiin mittareihin.

2.2.2 Menestystekijät

Lähtökohtana mittareissa käytettävien tunnuslukujen määrittämisessä on avainmenestystekijöiden (*key success factors*) tunnistaminen. Menestystekijöiden pohjalta määritellään yksityiskohtaiset organisaatiokohtaiset tunnusluvut (*KPI* eli *Key Performance Indicators*), jotka mittaavat nimenomaisen organisaation

tion menestystekijöitä. Jotta suorituskyvyn mittaaminen olisi tehokasta ja tarkoituksenmukaista, on organisaatiossa tunnistettava sen toiminnan kannalta keskeiset menestystekijät. Yleisten menestystekijöiden lisäksi organisaation tulee määrittellä myös kriittiset menestystekijät (*critical success factors*), joissa organisaatiolta vaaditaan menestymisen kannalta erittäin hyvää suoritustasoa. (Järvenpää ym. 2015, 332; Lönnqvist ym. 2006, 22.)

Menestystekijät muodostavat keskenään syys-seuraussuhteita, eli toiset menestystekijät ovat luoteeltaan syytekijöitä ja toiset puolestaan seuraustekijöitä. Seuraustekijät kertovat yleensä varsinaisista liiketoiminnan tavoitteista ja tuloksista, esimerkiksi henkilöstön asiantuntemus ja osaaminen voivat olla syy tehokkaalle toiminnalle. Toisaalta sama menestystekijä voi toimia sekä syy- että seuraustekijänä, esimerkiksi kannattavuus on seurausta tehokkaasta toiminnasta, mutta samalla se myös mahdollistaa toiminnan kehittämisen. (Lönnqvist ym. 2006, 22.)

Asiantuntijaorganisaation asiantuntemus on sen tärkein pääoma. Asiantuntijaorganisaatioille voidaan löytää joitakin yleisiä menestystekijöitä, joita ovat esimerkiksi seuraavat (Lönnqvist ym. 2006, 53–54.):

- tuotoksen laatu
- ajanhallinta ja ajankäytön tehokkuus
- tieto ja osaaminen
- työntekijän ja organisaation tarpeiden yhteensopivuus
- hyvä työilmapiiri
- kiinteä yhteistyö asiakkaiden kanssa
- tiedon muunnosprosessien hyödyntäminen
- tiedon virtaus suhdeverkostoissa

Asiantuntijaorganisaation suorituskyvystä puhuttaessa korostuvat siis henkilöstön osaaminen ja muut aineettomat menestystekijät. Toisaalta on kuitenkin muistettava, että kokonaisuutena tarkasteltuna myös asiantuntijaorganisaatiossa on taloudellisten perusedellytysten oltava kunnossa: toiminnan on oltava kannattavaa ja rahoituksen riittävää. Näin ollen myös asiantuntijaorganisaatios-

sa on mitattava sekä taloudellisia että ei-taloudellisia asioita samoin kuin tuotanto- ja palveluorganisaatioissa.

1990-luvulla suorituskyvyn mittaamista alettiin tarkastella useammasta näkökulmasta. Taloudellisten mittareiden lisäksi ei-rahamääräisten mittareiden käyttö organisaatioiden ohjauksessa ja suoritusmittauksessa on koko ajan yleistynyt (Järvenpää ym. 2015, 332; Lönnqvist ym. 2006, 20).

Taloudelliset mittarit ovat selkeämmin määriteltäviä, koska ne perustuvat rahamääräiseen tietoon. Esimerkkejä *taloudellisista* mittareista ovat muun muassa liikevaihto, myyntikate, liikevoitto, budjetin pitävyys (esim. kunnissa) tai ulkoisen rahoituksen osuus (esim. tutkimuslaitoksessa). Pelkät taloudelliset mittarit eivät kuitenkaan riitä kertomaan organisaation tilanteesta kokonaisvaltaisesti tai ohjaamaan organisaatiota menetykselliseen toimintaan (esim. Lönnqvist ym. 2006, 30). Ei-taloudelliset mittarit eivät nimensä mukaan perustu rahamääräiseen tietoon vaan ovat organisaation eri osa-alueiden toiminnan mittareita. Tällaisia voivat olla esimerkiksi *asiakasnäkökulmasta* asiakastyytyväisyys, uusien asiakkaiden määrä tai osuus tai tilausten saamisprosentti. *Sisäisten prosessien* näkökulmasta mittareina voivat olla esimerkiksi uusien tuotteiden osuus myynnistä, prosessien tai toimintojen kustannukset tai prosessien läpimenoaika. Organisaation *oppimisen ja kasvun* näkökulmasta mittareina voivat olla esimerkiksi henkilöstön pysyvyys, työtyytyväisyys, työntekijöiden koulutuspäivät tai sairauspoissaolot. (Järvenpää ym. 2015, 343.) Ei-taloudellisten mittareiden hyvänä puolena on se, että ne saattavat olla henkilöstölle helpommin ymmärrettäviä ja viestivät selvemmin organisaation tavoitteita. Ei-taloudellisilla mittareilla on kuitenkin myös heikkoutensa, kuten esimerkiksi laskentaperusteiden vakiintumattomuus ja luotettavuus, eivätkä ne välttämättä ole vertailukelpoisia eri organisaatioiden välillä. (Lönnqvist ym. 2006, 30–31.)

Kuten aikaisemmin todettiin, tietointensiivisessä organisaatiossa aineettoman pääoman merkitys korostuu, mutta toisaalta juuri sen mittaamisessa on omat hankaluutensa. Aineettoman pääoman osuus on kasvanut tutkimusten mukaan viimeisten vuosikymmenien aikana: vuonna 1978 aineellisen pääoman osuus oli 80 % ja aineettoman 20 %, vuonna 1997 suhde oli 50 % – 50 % ja vuonna 2006

jo päinvastainen vuoteen 1978 verrattuna, eli aineettoman pääoman osuus oli 80 % ja aineellisen 20 % (Jolly & Philpott 2007, 263–264). Aineettoman pääoman mitattavuutta tarkasteltaessa Jolly ja Philpott (2007, 265) ovat todenneet, että helpoiten mitattavissa ovat patentit ja vaikeammin mitattavia ovat taas henkisen pääoman, kulttuurin ja osaamisen tuottama arvo. Suomalaisissa yrityksissä aineettoman pääoman osuus on noin puolet pääomasta ja joillakin aloilla jopa sitäkin suurempi (Kujansivu 2008, 431).

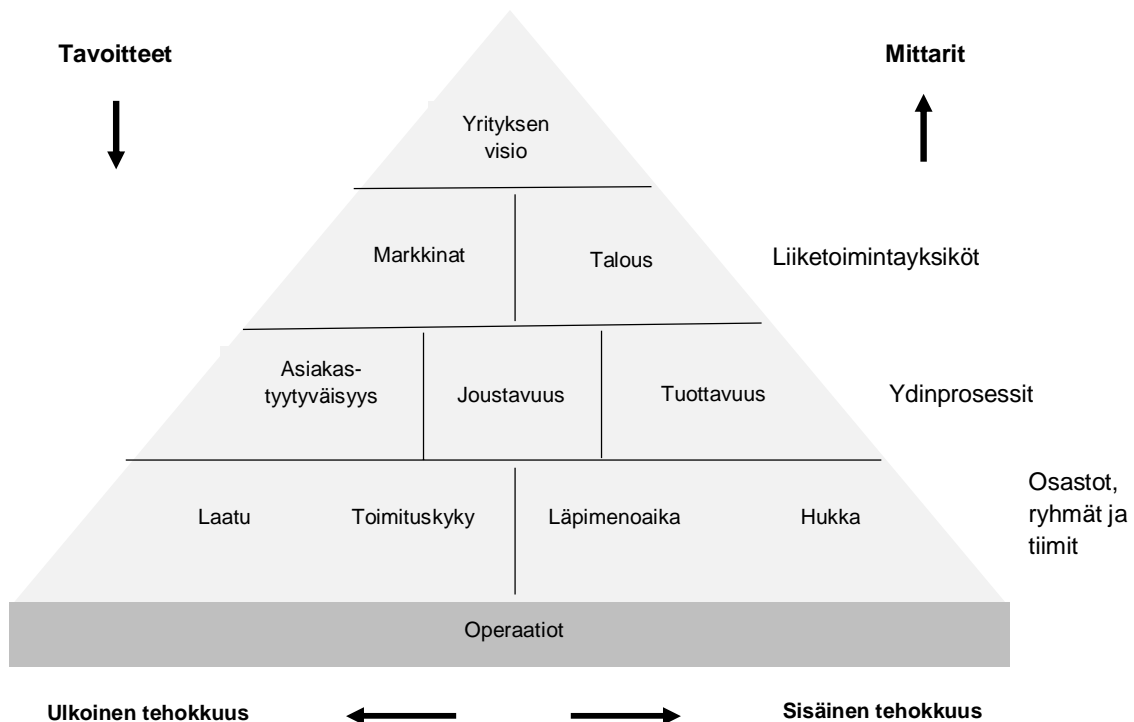
Lönnqvist ym. (2007, 55) ovat määritelleet aineettomat menestystekijät seuraavasti:

Aineettomilla menestystekijöillä (eng. *intangible success factors*) tarkoitetaan sekä aineettoman pääoman osa-alueita että toimintoja, joita tehdään niiden arvon lisäämiseksi, käytön tehostamiseksi tai hankkimiseksi. Aineettoman pääoman osa-alueita ovat muun muassa henkilöstön osaaminen, yrityksen imago ja asiakassuhteet. Näihin liittyviä toimintoja ovat esimerkiksi henkilöstön kouluttaminen tai työkierto osaamisen lisäämiseksi, mainoskampanja tai arvostettujen yhtiökumppaneiden hankkiminen imagon kehittämiseksi ja vierailut asiakkaan luona tai yhteiset kehityshankkeet asiakassuhteen kehittämiseksi. (Lönnqvist ym. 2007, 55.)

Osa näistä aineettoman pääoman osa-alueista on vaikeasti mitattavissa, koska niitä ei voida fyysisesti todeta. Siitä syystä mittaaminen on mietittävä huolellisesti (ks. esim. Lönnqvist ym. 2007). Aineettomia menestystekijöitä mitataan usein subjektiivisilla mittareilla kuten kyselyillä ja arvioilla, jolloin mittaamisen onnistuminen vaatii sekä relevanttia työkalua että mittauksen kohteen aktiivisuutta. Aineettomia menestystekijöitä voidaan mitata myös objektiivisesti, konkreettisiin tapahtumiin perustuen, kuten esimerkiksi koulutukseen käytettyyn aikaan tai rahaan. (Lönnqvist ym. 2007, 55–59.) Kaplan ja Norton (2004) ovat esittäneet kokonaisvaltaisen katsauksen aineettoman pääoman linkittämisestä organisaation strategiaan ja aineettoman pääoman muuttamisesta mitattaviksi tuloksiksi. Menestystekijöitä mittaavien tunnuslukujen laadinnassa tärkeintä on kiinnittää huomiota siihen, että niillä saadaan juuri sitä tietoa, mitä organisaatiossa tarvitaan. Kujansivu (2008, 432) on todennut, että aineettoman pääoman johtaminen lähtee strategian kirkastamisesta, menestystekijöiden ja niitä mittaavien mittareiden määrittelystä ja arvioinnista. Seuraavassa alaluvussa esitellään joitakin suoritusmittaristoja, joissa yhdistyvät sekä taloudelliset että eitaloudelliset mittarit.

2.2.3 Suoritusmittaristoja

Ensimmäinen markkinoille tullut suorituskykymittaristo oli Judsonin vuonna 1990 kehittämä *suorituskykypyramidi* (PPS eli *Performance Pyramid System*). Edelleen sitä ovat kehittäneet Lynch ja Cross. (Järvenpää ym. 2015, 333.) Suorituskykypyramidissa strategia yhdistyy toimintaan muuntamalla tavoitteet hierarkkisesti ylhäältä alas ja vastaavasti suorituskykymittarit alhaalta ylös (kuvio 3) (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 308).



Kuvio 3. Suorituskykypyramidin periaatteet Lynchin ja Crossin esittämänä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 308).

Suorituskykypyramidissa otetaan huomioon organisaation eri tasojen toiminta niin ulkoisesta kuin sisäisestäkin näkökulmasta arvioitaessa vaikuttavuutta ja tehokkuutta (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2003, 194–195). Suorituskykypyramidin huipulla on organisaation johdon määrittämä visio, jonka perusteella asetetaan strategiset tavoitteet. Tavoitteet viestitään organisaation eri tasoille niin, että jokaiselle on määritelty omat dimensiot. Tulosityksikön tasolla toimintaa seurataan markkinoiden ja asiakkaiden näkökulmasta, liiketoimintaprosessien tasolla seurataan asiakastytyvyyttä, tuottavuutta ja tehokkuutta ja osasto- ja

tiimitasolla esimerkiksi laatua, toimituskykyä, tuotannon läpimenoaikoja ja hukkatyötä. Suorituskykypyramidissa korostuvat siis asiakasnäkökulma ja talouden näkökulma, mutta itse mittarit voivat eri tasoilla olla hyvinkin erilaisia. Keskeistä on tavoitteiden viestintä ylhäältä alas ja mittari-informaation koonti alhaalta ylös. (Järvenpää ym. 2003, 194–196; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 308–309; Puolamäki 2007, 246–247.)

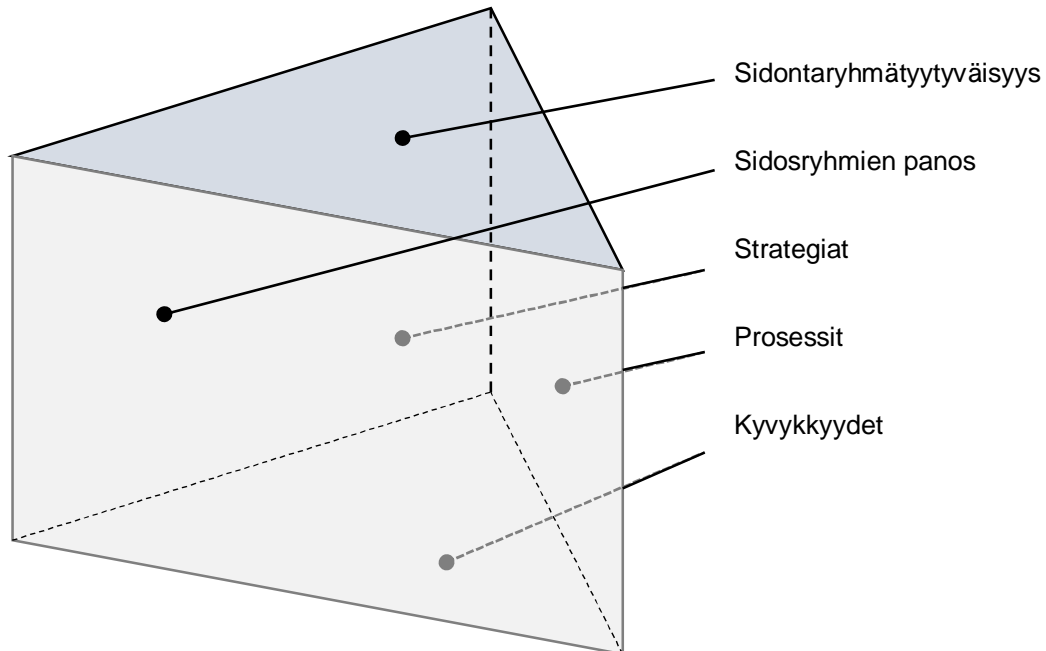
Laitinen (1998) on kehittänyt oman kokonaisvaltaisen suorituskykymittaristonsa, *dynaamisen suorituskyvyn mittausjärjestelmän (DPMS = Dynamic Performance Measurement System)*, joka perustuu resurssien kiertokulkuun yrityksessä. Mallissa seurataan yrityksen sisäistä resurssien kiertokulkua ja niiden muuttumista lopulta tuotokseksi. Mallissa on kaksi ulkoisen suorituskyvyn dimensiota, taloudellinen suorituskyky ja kilpailukyky sekä viisi sisäisen suorituskyvyn dimensiota: 1) kustannukset (oikein kohdistetut resurssit), 2) tuotannontekijät (henkilöstön motivaatio), 3) toiminnot (tehokkuus), 4) tuotteet (laatu ja asiakasyytyväisyys) ja 5) tuotot (kannattavuus). Sisäisen prosessin laadukkuus ja tehokkuus vaikuttavat myös ulkoiseen suorituskykyyn, eli tyytyväiset asiakkaat ja lisääntyneet tuotot vaikuttavat kilpailukykyyn ja taloudelliseen suorituskykyyn. DPMS-mallia on sovellettu erityisesti pk-yrityksissä (Järvenpää ym. 2015, 333–334; Puolamäki 2007, 246–247.)

Yksi yleisesti käytetyistä suoritusmittaristoista on *suorituskykyprisma*, joka perustuu tavoitejohtamisen periaatteille. Mallin ovat kehittäneet Neely ja Adams Cranfieldin yliopistossa vuosina 1997–2000. Suorituskykyprismassa viisi tarkastelussa mukana olevaa tavoitealuetta kuvataan prisman avulla. Prisman tavoitealueet ovat seuraavat (Järvenpää ym. 2015, 334):

- 1) sidosryhmätyytyväisyys: ketkä sidosryhmiin kuuluvat, mitä he haluavat ja tarvitsevat
- 2) sidosryhmien panos: mitä panoksia sidosryhmiltä voidaan edellyttää saatavan
- 3) strategiat: millä strategioilla sidosryhmäintressit toteutuvat
- 4) prosessit: mitkä ovat strategioiden toteuttamisen kannalta kriittiset prosessit

- 5) kyvykkyydet: mitä kyvykkyyksiä tarvitaan kriittisten prosessien toteuttamiseen ja parantamiseen.

Suorituskykyprismaa voidaan kuvata seuraavalla tavalla (kuvio 4):



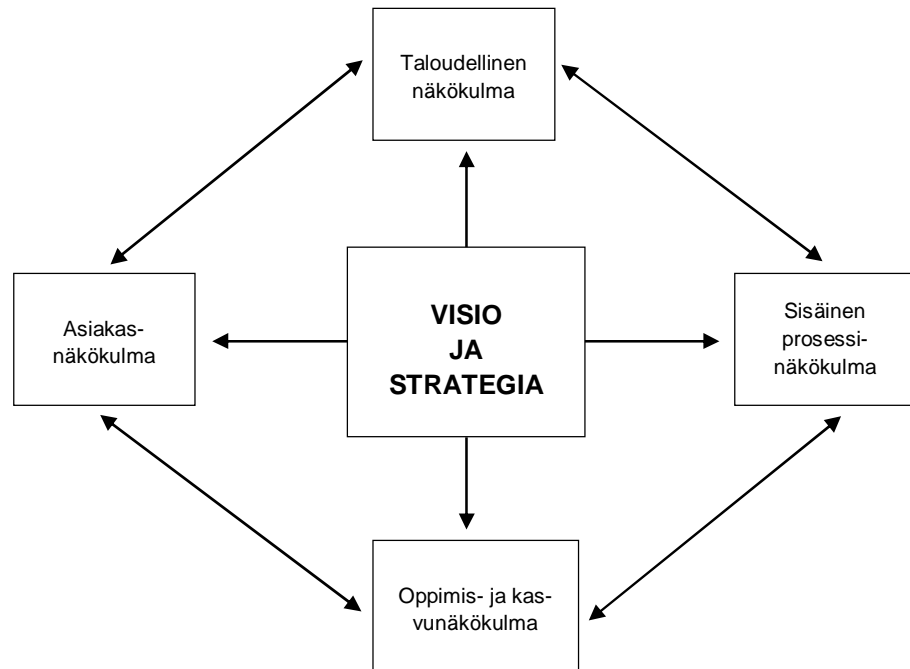
Kuvio 4. Suorituskykyprisma (Järvenpää ym. 2015, 334).

Suorituskykyprismassa painotetaan erityisesti sidosryhmien merkitystä ja laajempaa tarkastelua, sidosryhmäsuhteiden hoitamista ja johtamista. Lisäksi huomiota kiinnitetään strategioiden, prosessien ja kyvykkyyksien integrointiin sidosryhmäytyvyysaikaansaamisessa.

2.3 Balanced Scorecard – tasapainotettu tulokortti

Tunnetuin suorituskyvyn mittaristo, jossa yhdistyvät taloudelliset ja eitaloudelliset mittarit painottaen tasapuolisesti organisaation kilpailuasemaan ja menestymiseen vaikuttavia tekijöitä, on Kaplanin ja Nortonin vuonna 1992 lanseeraama *Balanced Scorecard*. Balanced Scorecardin mittarit johdetaan organisaation visiosta ja strategiasta siten, että huomioon otetaan neljä näkökulmaa: talouden näkökulma, asiakasnäkökulma, sisäisten prosessien näkökulma ja op-

pimisen ja kasvun näkökulma (Kaplan & Norton 1996; Kaplan & Norton 2001; Kaplan & Norton 2007). Kuviossa 5 on havainnollistettu Kaplanin ja Nortonin perusmalli:



Kuvio 5. Balanced scorecard (Kaplan & Norton 1996, 9; Järvenpää ym. 2015, 336).

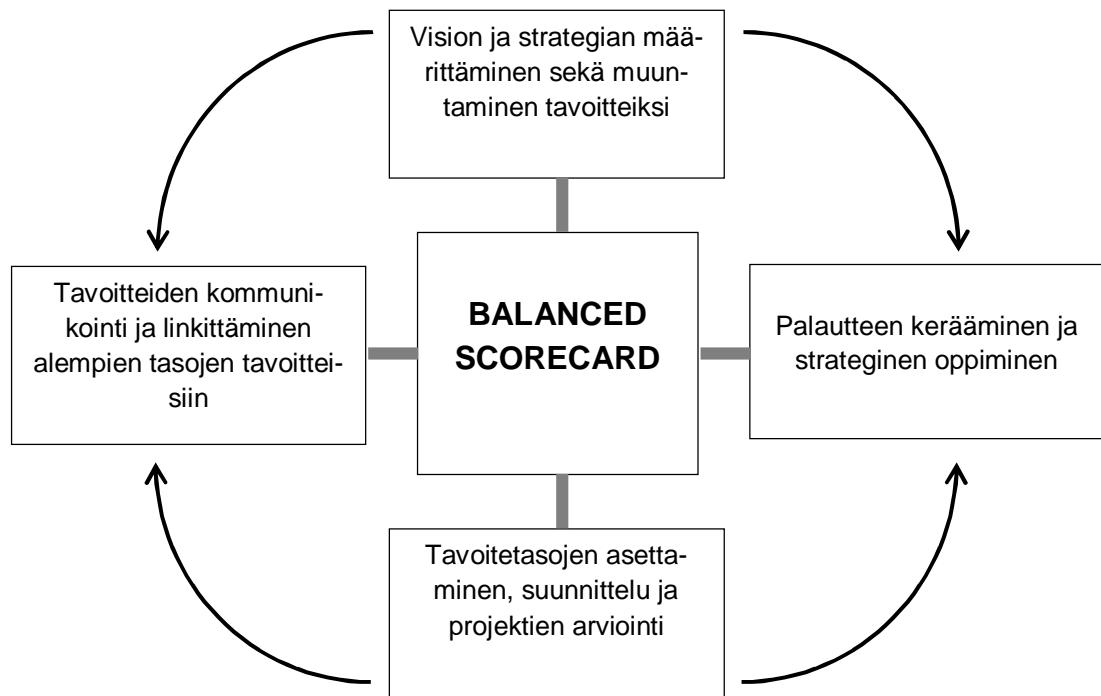
Balanced Scorecardissa käytetään yleensä Kaplanin ja Nortonin alkuperäistä neljää näkökulmaa, mutta joissakin malleissa näkökulmia on kolme tai viisi. Esimerkiksi Jari Osmala (2016) on useiden organisaatioiden strategiaprosesseissa mukana olleena huomannut, että usein parhaiten toimiva malli on viisi näkökulmaa, jolloin oppimisen ja kasvun näkökulma erotetaan erillisiksi näkökulmiksi.

Balanced Scorecardissa jokaista näkökulmaa varten valitaan organisaation vision ja strategian kannalta tärkeimmät tunnusluvut, joilla organisaation menestystekijöitä mitataan. Tunuslukukokoelma ei kuitenkaan tee tuloskortista tasapainotettua, vaan haluttujen strategisten tavoitteiden ja niiden tavoittelua kuvaavien mittareiden on oltava keskenään syys-seuraussuhteessa, toisistaan riippuvia tai toisiinsa vaikuttavia (Järvenpää ym. 2015, 336). Kaplan ja Norton (1996, 10) toteavat, että tuloskortista tulee tasapainotettu silloin, kun se huomioi

tasapuolisesti omistajat, ulkoiset sidosryhmät ja asiakkaat sekä sisäiset tekijät kuten prosessit ja oppimisen ja kasvun.

2.3.1 Balanced Scorecard ohjausvälineenä

Balances Scorecard on laajentunut strategiseksi johtamisen ja ohjauksen väli-
neeksi ottaen myös taktisen ja operationaalisen tason ohjauksen ja mittaamisen
huomioon (Kaplan & Norton 1996, 10). Strategisena johtamisjärjestelmänä tu-
loskortti on esitetty kuviossa 6.



Kuvio 6. Balanced Scorecard strategisena johtamisjärjestelmänä Kaplanin ja Nortonin (1996) mukaan (Järvenpää ym. 2015, 337).

Ensimmäisessä vaiheessa kirkastetaan visio ja strategia ja muunnetaan strategia konkreettisiksi ja täsmällisiksi tavoitteiksi. Toisessa vaiheessa strategiset tavoitteet viestitään henkilöstölle ja linkitetään alempien tasojen tavoitteisiin. Kolmannessa vaiheessa määritellään tavoitetasot ja vastuhenkilöt, jotka vastaavat tavoitteiden saavuttamisesta ja keinoista, joilla tavoitearvoihin päästään. Neljännessä vaiheessa kerätään palautetta, seurataan tavoitteiden saa-

vuttamista ja kehitetään strategiaa. Prosessi on näin ollen jatkuva ja strategiaa, tavoitteita ja mittareita kehitetään koko ajan. (Kaplan & Norton 1996, 10–11; Järvenpää ym. 2015, 336–337.)

Balanced Scorecardia ei tulisi nähdä pelkästään johtamisen apuna käytettävänä kontrollivälineenä, vaan sen avulla pitäisi kommunikoida henkilöstölle organisaation strategiasta ja tavoitteista. Strategiset tavoitteet jalkautetaan jokaisen työntekijän tietoisuuteen, jolloin toimintaa saadaan ohjattua kohti asetettuja tavoitteita. Alun perin Kaplan ja Norton rakensivat tuloskortin vain yhden liiketoimintayksikön mittaristoksi, mutta nykyiset kehittyneet tietojärjestelmät ovat mahdollistaneet Balanced Scorecardin soveltamisen yksilö- ja tiimitasolta aina yhtymätasolle saakka (Järvenpää ym. 2015, 337).

Balanced Scorecard -mittariston suunnitteluvaiheessa työ aloitetaan strategiakartan laatimisella (esim. Kaplan & Norton 2004, 31–36). Kaplanin ja Nortonin kehittämä strategiakartta, eli organisaation strategian eri osa-alueiden syy- ja seuraussuhteiden visuaalinen kuvaus, on organisaation johdolle hyödyllinen työkalu. Strategiakartan avulla rakennetaan toiminnan osa-alueiden mukaisia vaikutusketjuja, joiden avulla organisaatio kykenee innovointiin, tehokkaisuuteen ja korkealaatuisiin sisäisiin prosesseihin ja saa aikaan hyviä ja kannattavia asiakassuhteita. Tämä puolestaan heijastuu kannattavaan toimintaan, maksuvalmiuteen ja vakavaraisuuteen tai julkiseen rahoitukseen. (Järvenpää ym. 2015, 337.) Kuten Kaplan ja Norton (2004, 36) toteavat, organisaation strategiaan perustuva strategiakartta kuvaa sitä, miten aineeton pääoma synnyttää sisäisten prosessien parannuksia, joiden avulla taas voidaan täyttää arvolupaukset asiakkaille, osakkeenomistajille ja yhteisöille.

Balanced Scorecardia on kritisoitu muun muassa siitä, että se on monimutkainen, raskas, johtokeskeinen ja jäykkä, koska se sisältää vain neljä näkökulmaa. Lisäksi kritiikkiin mukaan tuloskortissa kiinnitetään henkilöstöön liian vähän huomiota. Kritiikkiä on kohdistettu myös siihen, että Balanced Scorecard on suunniteltu sisäiseen käyttöön, jolloin vertailu muihin organisaatioihin on mahdotonta. Kritiikin kohteena on ollut myös se, että Balanced Scorecard on alun perin suunniteltu valvonta- ja seurantajärjestelmäksi. (Lönnqvist 2006, 36; Malmi, Pel-

tola & Toivanen 2002, 89–90; ks. myös Åkerberg 2007, 64–70.) Toisaalta Balanced Scorecard on yleisesti käytössä ja sen käytöstä on saatu erittäin paljon hyviä kokemuksia. Järvenpää ym. (2003, 211) tiivistävät Balanced Scorecardin hyödyt strategiasta oppimiseen. Malmi ym. (2002, 48–49) ovat koonneet Suomessa tehtyjen tutkimusten perusteella tulokortin käyttöönoton hyötyjä. Heidän mukaansa yleisimmät syyt ja käyttöönotolta tavoiteltavat hyödyt olivat:

- strategian muuttuminen toiminnaksi ja parempi ohjaus
- huomion kiinnittäminen kriittisiin menestystekijöihin ja sitä kautta toiminnan tehostuminen
- koko organisaation yhtenäisten tavoitteiden asettaminen ja voimavarojen oikea kohdentaminen
- strategian viestittäminen organisaatiolle ja muutoksen aikaansaaminen.

Vuorinen (2014, 78) on todennut, että jos organisaatiossa on selkeitä haasteita laadun ja kustannustehokkuuden kanssa, sen kannattaa hyödyntää ensin juuri Balanced Scorecardin kaltaista tehokkuuden parantamiseen tarkoitettua työkalua. Seuraavassa alaluvussa tarkastellaan tulokortin mittareihin liittyviä näkökulmia keskittyen erityisesti asiantuntijaorganisaation kannalta tärkeisiin mittareihin.

2.3.2 Tulokortin mittarit

Kaplanin ja Nortonin (1996, 148–151) mukaan tulokortin mittareiden on noudatettava kolmea periaatetta, että ne kytkeytyisivät organisaation strategiaan: ensiksi mittarin syy-seuraussuhde on oltava selvä, toiseksi mittarin on mitattava suorituskykyä ja kolmanneksi mittareiden on kytkeydyttävä talouteen. Laitinen (1998) on esittänyt tulokortin mittareille viisi keskeistä ominaisuutta, jotka ovat relevanttius, edullisuus, validiteetti, reliabiliteetti ja uskottavuus (ks. myös Lönnqvist 2006, 32–34). Näiden ominaisuuksien avulla mittareiden käytettävyyttä liikkeenjohdon tukena olisi hyvä arvioida. Suoritusmittareiden on oltava siis tiiviisti integroituna strategiaan tavoitteisiin. Yksi menetelmä, jolla suoritusmittareita voidaan integroida tavoitteiden saavuttamiseen, on Shanin ja Mahbodin vuonna 2007 esittelemä SMART-menetelmä. SMART-menetelmän (*specific, measurable, attainable, realistic and time-sensitive*) osa-alueet ovat asetettujen

tavoitteiden täsmällisyys, mitattavuus, saavutettavuus, realistisuus ja aikajänne. (Järvenpää ym. 2015, 341.)

Täsmällisyydellä tarkoitetaan sitä, että tavoitteiden on oltava yksityiskohtaisia ja täsmällisiä ollakseen riittävän tehokkaita ohjausvaikutukseltaan. *Mitattavuus* perustuu tavoitteiden selkeyteen ja konkreettisuuteen, eli jokaisen tavoitteen tulee olla mitattavissa. *Saavutettavuus* tarkoittaa sitä, että tavoitteet ovat käytettävissä olevilla resursseilla tavoitettavissa. Hyvä tavoite on sellainen, että sen saavuttamiseksi joudutaan tekemään töitä, mutta joka ei kuitenkaan ole mahdotonta saavuttaa. Puhuttaessa *realistisuudesta* mennään saavutettavuuden käsitteessä syvemmälle, koska tavoitteet voivat olla saavutettavia mutta eivät syystä tai toisesta realistisia tietyssä ympäristössä tai yksikössä. *Aikajänteellä* tarkoitetaan sitä, että tavoitteelle on määritelty selkeä ajankohta. Aikajänne helpottaa seurantaa ja arviointia johtamisen näkökulmasta ja auttaa myös työntekijää hahmottamaan edistymisensä nykytilan ja etenemismahdollisuudet. (Järvenpää ym. 2015, 341–342.)

Olennainen kysymys tulokortin rakentamisessa on optimaalisen mittarimäärän valinta. Tutkimusten mukaan Suomessa käytössä on 4–25 mittaria organisaatiota kohden. (Järvenpää ym. 2015, 342.) Kaplanin ja Nortonin suositusten mukaan suuryrityksillä sopiva määrä on 20–25 mittaria. Heidän mukaansa sopiva määrä mittareita per näkökulma on yleensä viisi, mutta sisäisissä prosesseissa jopa 8–10. Ei-taloudellisten mittareiden osuuden tulisi olla jopa 80 % mittareiden kokonaismäärästä. (Kaplan & Norton 2001, 375–376.)

Jokaisen organisaation on rakennettava suorituskykymittaristonsa omista tarpeistaan lähtien. Tulokortin rakentamisprosessi on erittäin tärkeä ja se syytä tehdä huolella. Kaplan ja Norton (1996; 2001; 2004) kuvaavat prosessin yksityiskohtaisesti ja esimerkiksi Malmi ym. (2002), Järvenpää ym. (2003) ja Lönnqvist ym. (2006) ovat myös esittäneet selkeät kuvaukset Balanced Scorecardin soveltamisesta. Lönnqvist ym. (2006) tarkastelevat tulokortin rakentamista erityisesti asiantuntijaorganisaation näkökulmasta. Koska tässä tutkimuksessa Case-organisaatio edustaa asiantuntijaorganisaatiota, jossa aineeton pääoma, henkilöstön osaaminen, on organisaation menestymisen kannalta tärkein me-

nestystekijä, tarkastellaan lopuksi niitä tekijöitä, jotka asiantuntijaorganisaation tulokortin laadinnassa olisi hyvä huomioida.

2.3.3 Balanced Scorecard asiantuntijaorganisaatiossa

Alaluvussa 2.2.2 esiteltiin asiantuntijaorganisaatioille tyypillisiä menestystekijöitä. Balanced Scorecardia laadittaessa tunnistetuille menestystekijöille on tarkoitus laatia organisaation tarpeista lähtevät mittarit. Aineettoman pääoman merkitys organisaatioiden kilpailukytekijänä on kasvanut (Järvenpää ym. 2015, 358). Yleisesti hyväksytyksi tavaksi hahmottaa aineeton pääoma on sen jaottelu inhimilliseen pääomaan (*human capital*), rakennepääomaan (*structural capital*) ja suhdepääomaan (*relational capital*). Järvenpää ym. (2015, 358) luokittelevat aineettoman pääoman erät seuraavasti:

- inhimillinen pääoma, esimerkiksi henkilöstön osaaminen, motivaatio, asenne, tiedot, koulutus ja sitoutuminen
- rakennepääoma, esimerkiksi organisaation arvot ja kulttuuri, työilmapiiri, prosessit ja järjestelmät, immateriaalioikeudet
- suhdepääoma, esimerkiksi suhteet asiakkaisiin ja muihin sidosryhmiin, maine, brändi, yhteistyösopimukset.

Olellaisia mittareita asiantuntijaorganisaatiossa voivat olla muun muassa *tuotteen laatuun tai palveluun* liittyvät mittarit esimerkiksi kyselyistä saatavana indeksinä. *Tarjosten onnistuneisuudesta* kertoo puolestaan esimerkiksi toteutuneiden tarjosten ja tehtyjen tarjosten välinen suhdeluku. Asiakastytyväisyyttä voidaan myös mitata kyselyillä tai reklamaatioiden määrällä. Lukumäärämittareiden lisäksi käytetään usein siis myös laadun arviointia. (Lönnqvist 2006, 59–60.)

Ajanhallintaa ja ajankäytön tehokkuutta voidaan mitata esimerkiksi työajalla, joka kuluu projektin suunnitteluun ja käynnistämiseen. Vastaavasti on hyvä myös mitata aikaa, mikä kuluu syystä tai toisesta ei-toteutuneisiin projekteihin. Ajankäytön hallintaa voidaan mitata esimerkiksi vertaamalla projektin toteutumiseen käytetyn ajan suhdetta suunniteltuun. *Työnjaon toimivuuden ja työn tasaisen ja-*

kaantumisen mittaaminen on haastavaa, mutta tämäkin näkökulma olisi tärkeä huomioida tietointensiivisessä organisaatiossa. (Lönngqvist 2006, 61–62.)

Henkilöstön osaamispääomaa mitataan usein epäsuorasti esimerkiksi *koulutukseen* liittyvillä tekijöillä, kuten koulutusmenoilla, investoinneilla koulutukseen, koulutuskulujen osuudella palkkakuluista, koulutuspäivien määrällä tai koulutukseen osallistuneiden henkilöiden määrällä suhteessa koko henkilöstöön. Myös suoritettujen tutkintojen tai tutkinnon osien määrä on kuvaava mittari. *Osaamispääomaa* voidaan mitata esimerkiksi korkeakoulututkintojen osuudella henkilöstön tutkinnoista tai eri alojen tutkintojen määrällä, lähteneiden henkilöiden määrällä, erilaisilla organisaatiossa työskentelyn aikaa kuvaavilla tunnusluvulla sekä avainhenkilöiden määrällä. Henkilöstön osaamista voidaan arvioida esimerkiksi osaamismatriisilla. (Lönngqvist 2006, 62–63.)

Asiantuntijaorganisaation mittareina voidaan käyttää myös työntekijän ja organisaation *tarpeiden yhteensopivuutta*, *työilmapiiriä* tai *yhteistyötä asiakkaiden ja muiden sidosryhmien* kanssa. Usein tavoitteena on pitkien ja pysyvien asiakassuhteiden luominen, jolloin mittarina voi olla esimerkiksi asiakassuhteiden keskimääräinen kesto, tapaamiset asiakkaan kanssa tai asiakkaiden vierailut organisaatiossa. Myös *tiedon jakaminen asiakkaille* voi olla tärkeä menestystekijä, jota voidaan mitata välillisesti esimerkiksi asiakkaille suunnattujen esitelmien tai järjestettyjen tilaisuuksien lukumäärällä. Organisaatiolla on oltava riittävät resurssit käytössään asiakassuhteiden ja yhteistyöverkostojen ylläpitämiseen. (Lönngqvist 2006, 64–66.)

Tiedon muunnosprosessin hyödyntäminen asiantuntijaorganisaatiossa tarkoittaa muun muassa uusien tuotteiden tai palveluiden syntymistä, mikä kertoo organisaation innovointikyvystä. Tätä voidaan mitata esimerkiksi uusien tuotteiden osuudella kaikista markkinoilla olevista tuotteista. Myös *tiedon virtaus yhteistyöverkostoissa* voi olla tärkeä menestystekijä mitattuna esimerkiksi yhteistyöprojektien määrällä. Myös hyvä *imago* ja *näkyvyys* voivat olla tärkeitä menestystekijöitä. Niitäkin voidaan mitata erilaisten kyselyjen tulosten perusteella muodostetulla indeksillä tai medianäkyvyydellä. (Lönngqvist 2006, 66–69.)

Asiantuntijaorganisaatiossa suorituskykyä tulee mitata taloudellisten mittareiden lisäksi myös ei-taloudellisten mittareiden avulla. Aineettomien menestystekijöiden mittaaminen on haastavampaa, mutta kuten edellä kuvattiin, mittareita voidaan kehittää ja menestystekijöitä mitata joko suoraa tai epäsuoraa mittausta käyttäen. Myös taloudellisten mittareiden käytössä asiantuntijaorganisaatiossa on omat haasteensa, koska perinteiset vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta kuvaavat tunnusluvut eivät välttämättä ole kaikkien sopivimpia.

3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen toteutus

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus toteutettiin case-tutkimuksena. Tutkimuksessa pyrittiin saamaan Case-organisaation talousohjauksesta mahdollisimman yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa eri metodeja käyttämällä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 134–135). Tässä tapaustudkimuksessa tarkoituksena on ilmiön erityispiirteiden kuvaaminen ja ilmiön tutkiminen, tarkoitus ei ole hakea yleistettävyyttä kuin korkeintaan suuntaviivojen tasolla, mutta siinäkin tapauksessa vain julkishallinnollisia asiantuntijaorganisaatioita koskien.

Tutkimusta voidaan pitää laadullisena toimintatutkimuksena. Toimintatutkimuksella pyritään vastaamaan ongelmaan sekä kehittämään nykyisiä käytäntöjä. Toimintatutkimuksen aikana haastattelujen, havainnoinnin ja kyselyn tuloksena saatuja havaintoja aiheesta ei pidetä suoraan tuloksina vaan johtolankoina, joiden taakse analyysillä pyritään pääsemään (Alasuutari 1994, 68).

Toimintatutkimuksen luonteeseen kuuluu, että tutkijan ja tutkittavan yhteisön vuorovaikutus on pitkäaikaista ja pysyvää. Pysyvyyden kannalta olennaista on tutkijan ja tutkittavien aktiivinen vuorovaikutus ja sitoutuminen tiettyihin tavoitteisiin. Tutkija pyrkiikin löytämään ratkaisuja yhdessä muiden kanssa, ei yksin. Toimintatutkimuksen luonteeseen kuuluu myös se, että siinä eivät päde perinteiset näkemykset tutkimuksen objektiivisuudesta. Ongelmallista toimintatutki-

muksessa on se, miten erotetaan tutkijan toiminnasta toiminta ja tutkimus, koska tutkijan roolin lisäksi hänellä on myös toimijan rooli. (Eskola & Suoranta 1998, 128–130.)

Tutkimusmenetelminä käytettiin vapaamuotoisia haastatteluja, havainnointia sekä kyselyä. Metodologisella triangulaatiolla pyrittiin yhtäältä saamaan monipuolista, tutkimusaihetta eri näkökulmista lähestyvää aineistoa ja toisaalta lisäämään tutkimuksen validiutta (Hirsjärvi ym. 2009, 233).

3.2 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus on toteutettu toimintatutkimuksena kahden vuoden aikana aikavälillä helmikuu 2014 – helmikuu 2016. Tutkimus on tehty osana omaa työtä ja se on jatkoa helmikuussa 2014 Case-organisaatiolle kehittämisprojektina laaditulle talouden ja toiminnan vuosikellolle. Vuosikellon käyttöönoton jälkeen Case-organisaatiossa on kehitetty hinnoittelutyökirjoja hanke-, avustus- ja elinkeinotoiminnan rahoituslähteille sekä vastaavasti jokaiselle rahoituslähteelle omat seurantatyökalunsa. Lisäksi on kehitetty osavuositarkastuksen yhteydessä tapahtuvaa arviointimenettelyä ja suunniteltu talousprosessin selkeyttämiseen liittyvää pilottia ja Balanced Scorecard -mittausjärjestelmän käyttöönoton käynnistämistä.

Tutkija on itse osallistunut tutkimuksen toteutusaikana talouden ja toiminnan työvälineiden suunnitteluun ja toteuttanut tutkimusaineistona käytetyt vapaamuotoiset keskustelut, havainnoinnin osana jatkuvaa työtä sekä kerännyt kyselyaineiston.

Vapaamuotoiset haastattelut on toteutettu vuosina 2014–2016 oman työn ohessa siten, että osa keskusteluista on nauhoitettu ja osasta on tehty muistiinpanoja. Haastattelut olivat luonteeltaan avoimia ja vapaamuotoisia ja ne olivat hyvin lähellä keskustelua (Hirsjärvi ym. 2009, 209). Haasteltavina ovat olleet Case-organisaation johtaja, kolme koulutusjohtajaa, kaksi projektipäällikköä sekä

pääorganisaation taloushallinnon talousjohtaja, pääkirjanpitäjä ja projekteista vastaava taloussihteeri.

Haastattelut olivat vapaamuotoisia keskusteluja teemoista, jotka liittyivät Case-organisaation talousprosessiin ja talouden johtamiseen, talouden työvälineisiin ja niiden kehittämiseen, tuotteiden hinnoitteluun, talouden seurantaan sekä arviointiin. Haastatteluaineistoa ei ole litteroitu, vaan niitä käytetään tutkimuksessa kysely- ja havainnointiaineiston tukena kokonaiskuvan muodostamisessa. Haastattelujen lisäksi tutkimusprosessin aikana tutkimusaiheeseen liittyen käytiin useita spontaaneja keskusteluja. Myös näistä keskusteluista on tehty muistiinpanoja.

Toisena aineistonkeruumenetelmänä oli havainnointi. Koska työ liittyy vahvasti oman työnkuvan kautta nousseisiin kehittämistarpeisiin ja tutkija on työskennellyt koko tutkimuksen ajan Case-organisaatiossa, on havainnointi ollut pitkäkestoisia. Tutkimukseen osallistujia on itse toiminut havainnoijana ja muu työyhteisö on ollut tietoinen tutkimusaiheesta (ks. Hirsjärvi ym. 2009, 217). Havainnointi ei ole ollut systemaattista, vaan sitä on tehty jatkuvasti osana omaa työtä projektin vastuuhenkilönä, liiketoimintavastaavana, koulutusjohtajana ja johtoryhmän jäsenenä kirjaten havaintoja ylös silloin, kun jokin talousohjaukseen liittyvä asia tai sen kehittäminen on ollut ajankohtainen.

Haastattelu- ja havainnointiaineiston lisäksi ja tutkimusaineiston vahvistamiseksi Case-organisaation projektivastuuhenkilöille (n = 23) ja koulutusjohtajille (n = 3) suunniteltiin kysely, jolla selvitettiin heidän kokemuksiaan talousprosessista, käytössä olevista hinnoittelutyökirjoista, talousseurannasta, talousjärjestelmistä sekä koottiin heidän näkemyksiään case-organisaation taloudellisista menestystekijöistä ja mittareista (liite 1). Kysely lähetettiin 26 henkilölle, joista kyselyyn vastasi määräaikaan mennessä 20 henkilöä eli 77 %. Kysely toteutettiin online-kyselynä SurveyMonkey -sovelluksella.

3.3 Case-organisaatio

Case-organisaatio on julkishallinnollinen koulutus- ja kehittämisspalveluita tarjoava erillislaitos, joka on itsenäinen tulosityksikkö laajemmassa pääorganisaatiossa. Case-organisaatiossa työskentelee noin 100 koulutus- ja kehittämisalan ammattilaista kolmella paikkakunnalla.

Case-organisaatiossa on neljä tulosvastuullista liiketoiminta-aluetta, joilla toteutetaan pääorganisaation perustehtäviin kuuluvaa toimintaa sekä liiketaloudellista koulutus- ja asiantuntijapalveluiden myyntiin perustuvaa toimintaa. Liiketoiminta-alueita johtavat koulutusjohtajat. Hallintopalvelut tuottavat johtamista tukevia asiantuntija- ja raportoinnin tukitoimintoja. Koko Case-organisaation toiminnasta vastaa johtaja. Johtoryhmään kuuluvat johtajan lisäksi koulutusjohtajat sekä talouspäällikkö ja henkilöstösuunnittelija.

Case-organisaatio on toiminut vuodesta 2013 lähtien matriisiorganisaationa, jossa toimintaa ohjataan sekä tulosvastuullisina liiketoimintayksiköinä että ydinprosessin, avainprosessien ja niiden sisältämien osatoimintojen kautta. Ydinprosesseja on yksi, strateginen johtaminen ja toiminnanohjaus. Avainprosesseja on kaksi, tuotekehitys ja palveluntuotanto sekä myynti, markkinointi ja asiakkuudet.

Case-organisaation toiminnan ohjaus tapahtuu ylhäältä alapäin siten, että toiminnalle asetetaan euromääräiset ja suoritemääräiset kokonaistavoitteet. Kokonaistavoitteet jaetaan liiketoiminta-alueittain ja koulutusjohtajien johdolla tavoitteet ja osa-budjetit kootaan yhteen täydentämällä näiden lisäksi budjettia yhteisten toimintojen (hallinto- ja tukipalvelut) osa-budjetilla. Euromääräistä tavoitteiden toteutumista seurataan kuukausittain ja tarkemmat osavuosikatsaukset tehdään neljännesvuosittain. Talousraportit käsitellään kuukausittain johtoryhmässä ja niiden perusteella informoidaan pääorganisaation johtoa Case-organisaation taloudellisesta tilanteesta.

Case-organisaation johtaja vastaa talouden johtamisen lisäksi niistä taloushallinnon tehtävistä, jotka taloussäännön mukaan pääorganisaation yksikkönä Ca-

se-organisaatiolle kuuluu. Taluspäällikkö johtaa taloushallinnon operatiivista toimintaa, osallistuu talousjohtamiseen yhdessä johtajan ja johtoryhmän kanssa sekä vastaa talousprosessin ylläpidosta sekä kehittämisestä. Taluspäällikön operatiivisena apuna on taloushallinnon suunnittelija ja sihteeristö, jotka tuottavat keskitetysti talouspalveluita sekä neuvonta- ja lähitukipalveluita kaikille henkilöstöön kuuluville niiden taloustehtävien osalta, jotka hoidetaan hajautetusti prosesseissa. Lisäksi tehtävänä on tukea toiminnan ja talouden johtamista, projektien johtamisesta aina koko yksikön johtamiseen saakka, muun muassa ylläpitämällä ja kehittämällä talouden suunnittelun, seurannan sekä arvioinnin menetelmiä ja työvälineitä sekä raportoimalla ja tuottamalla johtamista tukevaa taloustietoa. Taluspäällikkö ohjeistaa talouden kanssa operoivat henkilöt tarvittavin ohjein ja aikatauluin. Koulutusjohtajat vastaavat omien liiketoimintalueidensa talouden ja toiminnan johtamisesta ja ovat vastuussa johtajalle.

Pääorganisaation taloushallinto vastaa koko organisaation kirjanpidon järjestämisestä, tilinpäätöksen laatimisesta, maksuliikenteestä sekä maksuvalmiuden hallinnasta. Taloushallinto valmistelee koko pääorganisaation talousarvion, koordinoi sisäistä budjetointia sekä tuottaa talousinformaatiota pääorganisaation johdolle ja ulkoisille sidosryhmille. Taloushallinto vastaa koko pääorganisaation kustannuslaskennasta ja sen kehittämisestä. Pääorganisaatiossa sisäinen budjetointi eli talousarvioiden laadinta suoritetaan BuRa -järjestelmällä. Taloustietojen raportointiin käytetään Massi -taloustietojen raportointityökalua ja Raindance -kirjanpitojärjestelmän raportteja.

Case-organisaation toiminnan pitkän aikavälin tavoitteet ja toiminnan reunaehdot ovat pääorganisaation johdon asettamia. Tarkoituksena on toiminnan ja toimintatapojen uudistaminen niin, että toiminnan edellytykset voidaan ylläpitää taloudellisten resurssien vähentyessä. Toiminnan kannattavuutta on parannettava ja maksullisten koulutuspalveluiden myynti on saatava kasvamaan. Case-organisaation nykyisen organisaatiomallin mukaisen kolmen toimintavuoden aikana on kuitenkin havaittu, että näihin tavoitteisiin ei ole kyetty toivotulla tavalla vastaamaan ja taloutta ei ole saatu vakautettua eikä liikevaihtoa kasvamaan. Myös johtamisjärjestelmä sekä hallinto- ja tukipalvelut on havaittu liian raskaiksi ja ne tullaan uudistamaan kevään 2016 aikana.

Case-organisaation toiminnan haasteita on tunnistettavissa strategisella, taktisella ja operationaalisella tasolla. Pääorganisaation strategiaa ei ole kyetty viemään onnistuneesti Case-organisaation toimintaan, ja systemaattinen toiminnan ohjaus on puutteellista. Organisaation profiloituminen toimintaympäristössä kaipaa täsmentämistä. Taktisena haasteena on budjetoinnin, kustannuslaskennan ja raportoinnin kehittäminen. Operationaalisen tason haasteena on jokapäiväisen talousohjauksen terävöittäminen toimivien talouden työvälineiden ja järjestelmien avulla niin, että toiminnasta saadaan kustannustehokkaampaa ja henkilöstö saadaan motivoitua ja sitoutettua tavoitteiden saavuttamiseen.

4 Case-organisaation talousohjaus

Alaluvussa 3.3. esiteltiin Case-organisaation rakennetta ja toiminnan organisoitua. Tässä luvussa, tutkimuksen tulososiossa, tarkastellaan Case-organisaation talousohjausta tutkimusaineiston valossa niin, että kyselyaineistoa täydennetään haastattelu-, keskustelu- ja havainnointiaineiston avulla pääpainon ollessa kuitenkin kyselyaineistossa. Talousohjausta tarkastellaan osana talousjohtamista siten, että se käsittää Case-organisaation talousprosessin, taloushallinnon ja raporttien tuottamisen ja analysoinnin sekä kustannuslaskennan ja budjetoinnin ohjauksen.

4.1 Talousohjaus ja sen kehittämistarpeet

Case-organisaation taloudellinen tilanne on haasteellinen. Taloutta ei ole talouden tasapainottamissuunnitelmista huolimatta onnistuttu vakauttamaan eikä toimintaa sopeuttamaan toimintaympäristön muutokseen. Haastatteluaineistossa nousi vahvasti esille näkemys, että Case-organisaation talousohjaus koetaan pirstaloituneeksi ja taloushallinnon ajautuneen liiaksi erilleen pääorganisaation taloushallinnosta. Myös käytössä olevat toimintamallit ja menetelmät koettiin monimutkaisiksi ja niiden kehittäminen nähtiin tarpeelliseksi. Käytössä oleva

BuRa-budjetointijärjestelmä ja talousraportoinnissa käytettävä Massi-taloustraportointijärjestelmä eivät tuota riittävän yksityiskohtaista tietoa suoraan, vaan lisäoperointia ja ”tietojen jatkojalostusta” tehdään manuaalisesti. Seuraavissa alaluvuissa Case-organisaation talousohjausta ja sen kehittämistarpeita käsitellään yksityiskohtaisemmin talousprosessin, talouden työvälineiden ja käytössä olevien talousjärjestelmien näkökulmista.

4.1.1 Talousprosessi

Case-organisaation toimintakäsikirjassa talousprosessin tarkoitus on määritelty seuraavasti:

Prosessin tarkoitus: tuottaa Case-organisaatiolle tuloksellista ja kannattavaa toimintaa sekä resurssien tehokasta käyttöä edistävää taloustietoa sekä toiminnan tuloksellisuutta tukevia taloushallintopalveluita koko organisaatiolle. Kehittää ja ylläpitää päivittäistä toimintaa sekä strategista ja operatiivista johtamista tukevia ajantasaisia ja tarpeita vastaavia taloushallintoprosesseja.

Prosessin vastuuhenkilö: talouspäällikkö

Prosessin laatutavoitteet: tuloksellisuus, tarpeiden mukaisuus, asiantuntemus. (Toimintakäsikirja 2016.)

Tutkimuksen aikana tehtyjen havaintojen ja keskustelujen perusteella Case-organisaation talousprosessi koetaan nykyisellään jokseenkin epäselväksi, liian hajautetuksi ja monimutkaiseksi. Kyselyssä talousprosessia lähestyttiin 13 väittämän kautta (liite 1). Väittämät liittyivät talousprosessin selkeyteen, projektinvastuuhenkilön ja muiden talouden kanssa operoivien henkilöiden rooleihin, tehtäviin, ohjeisiin sekä taloushallintopalveluiden tuottamaan tietoon ja tukeen. Lisäksi kysyttiin avoimilla kysymyksillä, mitä hyvää talousprosessissa nykyisellään on, mitkä asiat eivät ole selkeitä tai eivät toimi Case-organisaation talousprosessissa ja toisaalta heiltä pyydettiin ehdotuksia, kuinka talousprosessia tulisi kehittää.

Kyselyn tulosten mukaan Case-organisaation talousprosessia ei koettu selkeäksi, vaan kaivattiin sen yksinkertaistamista ja erityisesti muiden prosessissa operoivien henkilöiden roolien selkeytystä. Väittämän ”Organisaation talousprosessi on selkeä” kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä olevien osuus oli 83 %

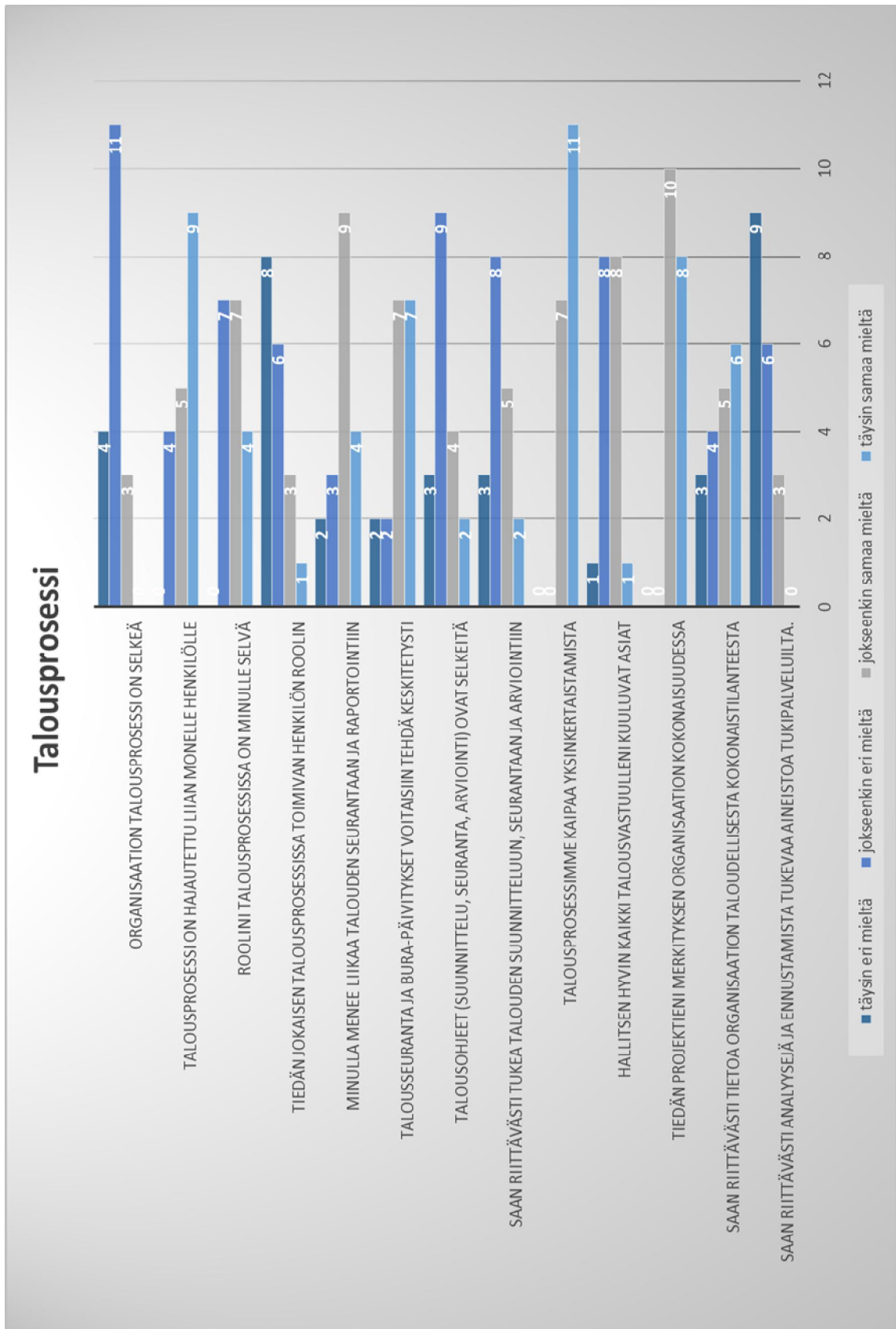
(kuvio 7.)¹ Väittämän ”Talousprosessimme kaipaa yksinkertaistamista” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 100 % ja väittämän ”Talousprosessi on hajautettu liian monelle henkilölle” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 78 %.

Projektien vastuuhenkilöt kokivat oman roolinsa kutakuinkin selväksi talousprosessissa, jokseenkin tai täysin samaa mieltä oli 61 % vastanneista (kuvio 7). Kuitenkin vain puolet kokivat hallitsevansa talousvastuullaan olevat asiat. Muiden talousprosessissa toimivien henkilöiden roolit koettiin epäselviksi, koska 77 % oli väittämän ”Tiedän jokaisen talousprosessissa toimivan henkilön roolin” kanssa joko jokseenkin tai täysin eri mieltä.

Talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin liittyvien ohjeiden koettiin kaipaavan selkiyttämistä: väittämän ”Talousohjeet ovat selkeitä” kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä olevien osuus oli 67 % (kuvio 7). Talouden seurantaan ja raportointiin koettiin menevän liikaa aikaa, väittämän ”Minulla menee liikaa talouden seurantaan ja raportointiin” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä oli 72 % vastanneista. Vastajat kokivat, että talousseurantaan ja projektin tilanteeseen liittyvää seuranta voitaisiin tehdä keskitetysti. Väittämän ”Talousseuranta ja BuRa-päivitykset voitaisiin tehdä keskitetysti” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 78 %.

Projektien vastuuhenkilöt kokivat ymmärtävänsä oman projektinsa tai projektinsa merkityksen organisaation kokonaisuuden kannalta. Väittämän ”Tiedän projektini merkityksen organisaation kokonaisuudessa” kanssa jokseenkin tai täysin yhtä mieltä oli 100 % vastaajista (kuvio 7).

¹ Prosenttijakauma on saatu laskelmalla kyseisten vastausvaihtoehtojen valinneiden osuus kaikista vastanneista, esim. $(4+11/18)*100=83\%$



Kuvio 7. Projektien vastuuhenkilöiden (n = 18) vastaukset talousprosessiin liittyviin väittämiin.

Sen sijaan riittävästi tietoa koko organisaation taloudellisesta tilanteesta koki saavansa vain 61 % (kuvio 7). Myös tukea taloustehtäviin kaivattiin enemmän, väittämän ”Saan riittävästi tukea talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin” kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä oli 61 % vastanneista. Analyysejä ja ennustamista tukevaa tietoa ei myöskään koettu saatavan riittävästi. Väittämän ”Saan riittävästi analyysejä ja ennustamista tukevaa aineistoa tukipalveluilta” kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä oli 83 % vastanneista.

Myös vastaajien kommenteissa nousi esiin nykyisen prosessin selkeyttämis- ja keskittämistarve, työnjaon ja roolien avaaminen ja ohjeistuksen täsmentäminen:

Nykyisin tehdään päällekkäistä työtä, työnjaot on saatava selvemmäksi.

Tahan (taloushallintopalvelut) lisäksi on toiminta-alueittain ns. taloushenkilöitä; mitkä on työnjaot.

Työnjako vaatii siinäkin selkiyttämistä. Kokonaistilanteesta realistista tietoa työntekijöille. Ei tehdä talouden seurannasta ja talousasioita ylipäätään liian monimutkaisia.

Osin minulle on epäselvää kuka tekee ja mitä, kuka vastaa mistäkin.

Ohjeistusta paljon erityisesti suunnitteluun, ohjeet pitkiä ja osittain vaikeaselkoisia.

Liika hajauttaminen koettiin myös riskiksi tiedon luotettavuudelle. Talousjohtamisen keskittämistä muutamille ihmisille usean vastuuhenkilön sijaan kaivattiin, samoin kuin liiketoiminta-alueiden taloussihteerien roolien vahvistamista. Taloushallintopalveluiden henkilöstö koettiin osin irralliseksi liiketoiminnasta, jolloin taloushallintopalveluiden rooli korostuu enemmän tiedon tuottajana kuin sen analysoijana:

Liika hajautus useille projektivastaaville lisää tiedon luotettavuuteen liittyvää riskiä: keskittäminen talouden johtamisen näkökulmasta muutamille henkilöille ja liiketoiminnassa kiinteästi mukana olevien taloussihteerien roolin vahvistaminen, koska silloin talous ja toiminta saadaan analysoinnissa kytkettyä toisiinsa.

Toiminnasta irrallinen talouspalvelu voi tuottaa tietoa, mutta ei analyysia.

Paljon omaa työaikaa menee erilliseen laskentaan.

Avoimilla kysymyksillä selvitettiin talousprosessin hyviä ja toimivia asioita, ei-toimivia tai epäselviä asioita sekä kehittämistarpeita. Talousprosessissa hyväksi koettiin muun muassa seuraavat asiat:

Hyvä että sellainen on olemassa. Se on tarkka. Perusteellisuus talouden suunnittelussa. Seuranta on parantunut.

Koko henkilöstön on hyvä tietää talouden tilasta, siksi on hyvä että kaikki osallistuvat jollain tasolla prosessiin.

Vastausten perusteella ei-toimivia ja epäselviä asioita olivat seuraavat: nykyinen talousprosessi on raskas, monimutkainen, liiaksi hajautettu, liian talouspainotteinen eikä palvele liiketoimintaa:

Liikaa raportteja. Työtä menee tähän aivan liikaa.

Monimutkainen ja raskas, ei palvele liiketoimintaa.

Se on liian tarkka ja hajautettu, talous kuuluu talousosaajien käsiin.

Hajanaisuus, toiminta liikaa taloushallinnon näkökulmasta, jolloin talouden johtaminen ja kytkentä liiketoimintaan jää toissijaiseksi.

Talousasioita tekevät monet ihmiset: sihteerit, suunnittelijat, koulutusjohtajat, taloushallinnon väki. Voiko työtaakkaa vähentää, tehdäkö päällekkäisiä asioita ja tarkistuksen tarkistuksia?

Talousprosessin on oltava muuta toimintaa tukeva, pelkkä talouden pyörittäminen ei riitä.

Kehittämisehdotuksissa mainittiin muun muassa prosessin yksinkertaistaminen, keventäminen, selkiyttäminen, systematisointi, talousasioiden keskittäminen talousihmisille sekä talousroolien määrittämistä ja tuomista lähemmäksi liiketoimintaa:

Yksinkertaistaminen, ohjeet selkeällä kielellä, lyhyempi ohjeistus.

Keskittäminen, talousroolien määrittely ja vahvistaminen osaksi liiketoimintaa, rutiiniluontoiset tehtävät (esim. osto- ja myyntilaskut) voidaan hoitaa ulkoistettuna.

Vuosikellon läpikäyminen kohtakohdalta vuosittain. Tarvittavat toimet, yhteistyötahot ja odotukset olisi käytävä läpi vuosittain projekti projektilta.

Parempi datan hallinta ja mahdollisesti yksinkertaisempi prosessi.

Prosessia toivottiin kehitettävän enemmän toimintaa tukevaksi ja ohjaavaksi. Lisäksi toivottiin riskien hallinnan ohjauksen tukemista:

Toivoisi, että talousprosessi toimisi enemmän toimintaa tukevana ja ohjaavana.

Riskien hallintaa ja tietoisten riskiprojektien ohjausta.

Yhteenvedona Case-organisaation talousprosessista voi tulosten perusteella todeta, että nykyisellään se on hajautettu liian monelle henkilölle, jolloin työnjako ja roolit jäävät epäselviksi. Oma rooli osana kokonaisuutta tunnistetaan, mutta se ei siitä huolimatta tarkoita sitä, että kaikki talousvastuuseen kuuluvat tehtävät hallittaisiin. Talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin liittyvät ohjeet eivät ole selkeitä ja tukea talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin ei saada riittävästi. Talousprosessi kaipaa yksinkertaistamista, keventämistä, roolien selkiyttämistä ja keskittämistä, ohjeiden yksinkertaistamista sekä systematisointia. Nykyinen prosessi koettiin myös liian talouspainotteiseksi siten, että se ei palvele liiketoimintaa ja tuota riittävästi analysointia ja ennustamista tukevaa aineistoa. Prosessia tulisikin kehittää niin, että se toimisi aidosti liiketoimintaa ja talouden johtamista tukevana palveluna. Raportointia tulisi myös keventää ja vähentää ja siinäkin tulisi keskittyä olennaiseen ja siihen, mikä tukee kannattavuuden parantamista ja ennustettavuutta. Hyvinä asioina talousprosessissa puolestaan nähtiin tarkkuus, perusteellisuus ja talousseurannan kehittyminen.

4.1.2 Talouden työvälineet

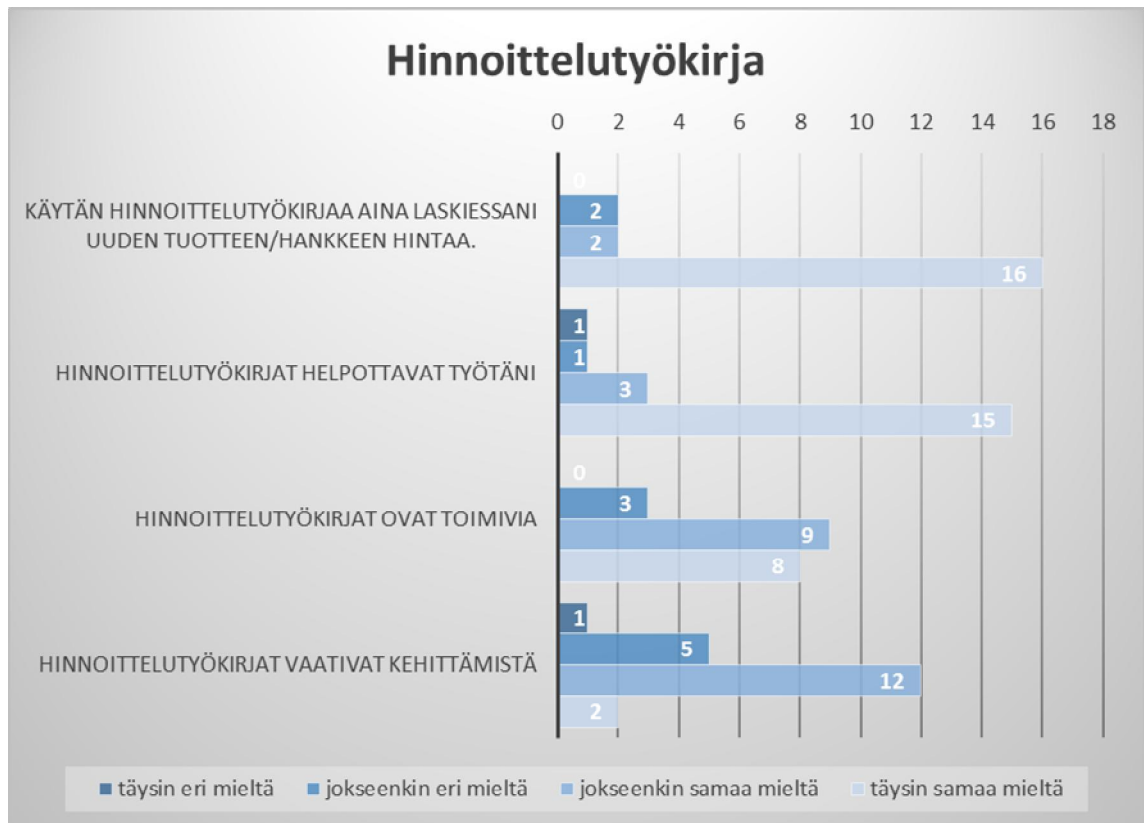
Case-organisaation talouden työvälineitä ovat muun muassa eri rahoituslähteille tarkoitetut hinnoittelutyökirjat sekä talousseurantaan tuotetut työkirjat. Tutkimuksen aikana hinnoittelu- ja seurantatyökirjoja on kehitetty niin, että käyttöön on otettu lyhyiden ja pitkien maksullisten koulutusten sekä hanke- ja avustusvaroin toteutettaville projekteille hinnoitteluun ja seurantaan käytettäviä työvälineitä. Huomattavaa on, että hinnoittelussa käytetään omaa, lisäyslaskentaan perustuvaa mekanismia, joka poikkeaa pääorganisaatiossa käytössä olevasta

kokonaiskustannusmallin mukaisesta laskennasta. Pääorganisaation näkemysten mukaan tämä ei palvele yhteistyötä organisaation muiden yksiköiden kanssa.

Haastattelujen ja havaintojen perusteella hinnoittelutyökirjat on otettu hyvin käyttöön, ne ovat loogisia ja ne koetaan pääosin toimiviksi. Kyselyssä (liite 1) hinnoittelutyökirjaan liittyi neljä kysymystä, joiden lisäksi vastaajien oli mahdollista kirjoittaa kommentteja avoimeen kysymykseen. Lisäksi avoimissa kysymyksissä pyydettiin kuvaamaan, mikä nykyisissä toimintatavoissa ja työvälineissä on hyvää ja toimivaa, mitkä asiat eivät ole selkeitä tai eivät toimi ja toisaalta pyydettiin ehdotuksia, kuinka hinnoittelutyökirjoja ja talousseurantaa olisi kehitettävä.

Kyselyn tulosten mukaan projektien vastuuhenkilöt käyttivät lähes poikkeuksetta hinnoittelutyökirjaa apunaan hinnoitellessaan uusia tuotteita tai hankkeita. Väittämän ”Käytän hinnoittelutyökirjaa aina laskiessani uuden tuotteen/hankkeen hintaa” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä oli 90 % vastaajista (kuvio 8).

Hinnoittelutyökirjat koettiin omaa työtä helpottavaksi. Kyseistä asiaa selvittävän väittämän kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 90 % (kuvio 8). Hinnoittelutyökirjat koettiin myös toimiviksi, 85 % vastanneista oli jokseenkin tai täysin samaa mieltä väittämän kanssa. Kuitenkin hinnoittelutyökirjoissa nähtiin edelleen kehittämistarpeita, koska väittämän ”Hinnoittelutyökirjat vaativat kehittämistä” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä oli 70 % vastanneista.



Kuvio 8. Projektien vastuuhenkilöiden (n = 20) vastaukset hinnoittelutyökirjoihin liittyviin väittämiin.

Kommenttien perusteella hinnoittelutyökirjat itsessään ovat suhteellisen toimivia, mutta niistä puuttuu esimerkiksi jälkilaskenta, ne ovat mekaanisia ja eivät anna mahdollisuuksia huomioida erilaisia hinnoittelupolitiikkaan vaikuttavia tekijöitä:

Hinnoittelutyökirjan ja jälkilaskennan yhdistäminen, jotta tuotekohtainen kannattavuus voidaan helposti laskea.

Nykyiset hinnoittelutyökirjat ovat siitä hyviä, että ne ohjaavat huomioimaan kaiken, mistä kaikesta hinta muodostuu. Heikkous on siinä, että orjallisesti noudatettuina ne eivät huomioi hinnoittelupolitiikkaan vaikuttavia tekijöitä: Hintapäätöksissä on huomioitava niin sisäiset kuin yrityksen ulkopuolisetkin tekijät, jotka hinnoitteluun vaikuttavat. Tehokkaan hinnoittelun päämääränä tulisi olla sellainen katteen ja markkinaosuuden välinen suhde, joka maksimoi kannattavuuden pitkällä aikavälillä.

Yhtenä heikkoutena nähtiin myös hinnoittelutyökirjojen yhteensopimattomuus käytössä olevaan budjetointi- ja seurantajärjestelmään sekä pääorganisaation tai rahoittajan käyttämiin kustannuslaskenta- tai raportointipohjin:

Jos joskus olisi pohja josta saisi lukuja suoraan siirrettyä tarvittaviin uusiin taulukoihin/järjestelmiin ilman monimutkaisia ja epämääräisiä laskutoimituksia. Nyt edelleen viedään moneen eri taulukkoon samoja lukuja. Esim. – – hanke: hakua varten omalla hinnoittelutyökirjalla lasketaan budjetti, se muutetaan (rahoittajan) pohjaan, kun rahoitus tulee ja yleensä eri summa kuin haettu, päivitetään molemmat sitä vastaamaan, viedään buraan jonne kummastakaan ei suoraan saada syötettyä vaan taas muokattava. Burassa ylläpidetään tilannetta, myös omia exceleitä päivitettävä tilannetta vastamaan ja välillä syöttää taas joihinkin yhteenveto taulukoihin (esim. toimintasuunnitelma) tiedot. Burasta taas muokataan luvut (rahoittajan) raportointipohjiin.

Hyvinä ja toimivina asioina koettiin muun muassa se, että hinnoittelu saadaan hinnoittelutyökirjan avulla standardisoitua, työkirjat ohjaavat huomioimaan kaikki tuotteen hinnanmuodostuksen osatekijät, työkirjat huomioivat automaattisesti tiettyjen kiinteiden kulujen laskennan ja ne ovat selkeitä ja helppokäyttöisiä. Tutkimuksen aikana tehtyjen havaintojen ja käytyjen keskustelujen pohjalta voi myös todeta, että työkirjojen systematisointi ja kehittämistyö on ollut tarpeellista. Myös riskien hallinta on kehitystyön myötä parantunut, koska useiden asiantuntijoiden operoidessa ilman toimivia ja yhtenäisiä työvälineitä myös virheen mahdollisuus kasvaa.

Vastaukset kysymykseen, mikä ei toimi tai on epäselvää hinnoittelutyökirjoissa liittyivät muun muassa ohjeiden monimutkaisuuteen, liikaan yksityiskohtaisuuteen, työläyteen ja osittaiseen irrallisuuteen budjetointijärjestelmä BuRa:sta:

Monipuolisuudesta ja kattavuudesta seuraa se, että ne ovat kohtalaisen työläitä.

Ohjeet melko monimutkaiset, mistä löytyy viimeisin versio.

Buraan ei vielääkään saa suoraan kaikkia lukuja siirrettyä.

Kaikkien eri välilehtien tarkoitus on epäselvä.

Kehittämisehdotuksina esitettiin muun muassa jälkilaskennan yhdistämistä hinnoittelutyökirjaan sekä yleensä jälkilaskennan kehittämistä, BuRa-yhteensopivuuden lisäämistä, työkirjan yksinkertaistamista ja keventämistä ja ns. perushinnastojen kokoamista hinnoittelun tukemiseksi:

Yhdistäminen jälkilaskentaan ja jälkilaskennan menettelyjen kehittäminen.

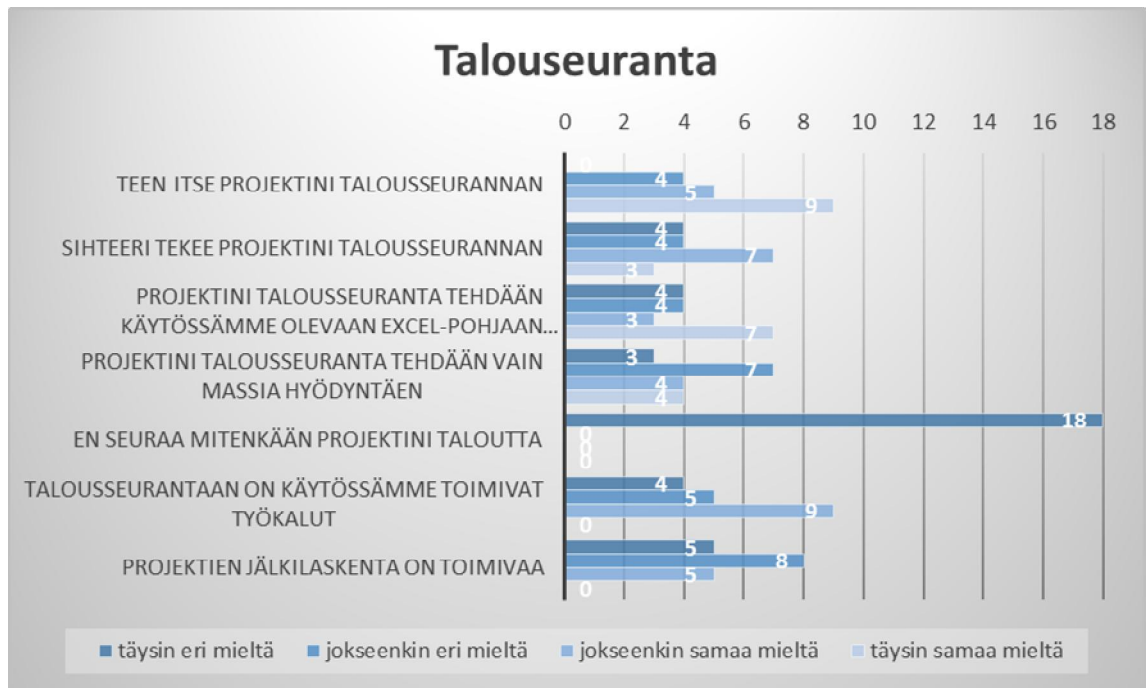
Yksinkertaistaisin ja keventäisin. Voisi hyvä olla erilaisia "perushinnastoja" ainakin lyhyempiin koulutuksiin, joka noudattelisi enemmänkin markkinahintoja kuin tuotantokustannuksia. Esim. kokoneen kouluttajan päivähinta on x €. Pitkissä koulutuksissa voisi laskea esim. opiskelija-kohtaista päivähintaa tms.

Automatisoimalla edelleen asioita, joiden pitäisi tulla automaattisesti.

Oman henkilökunnan työmäärän arviointiin jotain apua.

Yhteenvedona voidaan todeta, että käytössä olevat hinnoittelutyökirjat ovat toimivia, helpottavat työskentelyä ja ohjaavat hinnoittelua niin, että olennaiset asiat tulevat huomioitua. Toisaalta ne koettiin liian mekaanisiksi, ne eivät ota huomioon erilaisia näkökulmia hinnoitteluun ja ne eivät ole yhteensopivia pääorganisaation budjetointi- ja raportointijärjestelmien tai rahoittajien pohjien kanssa. Tietojen syöttäminen manuaalisesti eri seuranta- ja raportointitaulukoihin koettiin työlääksi. Työkirja tarvitsisi rinnalleen ns. listahinnaston, jonka avulla olisi helpompi arvioida oman asiantuntijahenkilöstön työpanosta erityyppisiin koulutuksiin ja palveluihin tai toisaalta ostopalveluna ostettavien asiantuntijoiden palveluiden hintaa. Tällainen tukisi erityisesti uutena taloon tulevia suunnittelijoita, koska nyt tieto tuntuu olevan enemmän hiljaista tietoa, mikä löytyy vain kysymällä. Myös jälkilaskentaa toivotaan kehitettävän niin että suunnitelmaa voidaan systemaattisemmin ja kululajikohtaisesti verrata toteutuneeseen.

Projektien vastuuhenkilöiden tehtävänä on projektien suunnittelun ja hinnoittelun lisäksi niiden talouden seuranta. Talouden seuranta selvitettiin kahdeksalla väittämällä (liite 1). Talouden seurantaan liittyvät väittämät käsittelivät muun muassa talousseurannan tekemistä ja sen tekijöitä, käytettäviä työvälineitä ja jälkilaskentaa. Vastanneista 78 % oli väittämän "Teen itse projektini talousseurannan" kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä (kuvio 9). Väittämään "Sihteeri tekee projektini talousseurannan" jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 56 % vastanneista, joten tulkittavissa on, että työnjako seurannan tekemisessä ei ole vakiintunutta vaan sitä tekevät sekä projektien vastuuhenkilöt että sihteerit.



Kuvio 9. Projektien vastuuhenkilöiden (n = 18) vastaukset talousseurantaan liittyviin väittämiin.

Case-organisaatiossa on käytössä talouden seurantaan excel-seuranta-työkirjoja, joita on viimeisen vuoden aikana kehitetty kaikkiin rahoituslähteisiin. Kuitenkin vain 56 % vastanneista oli jokseenkin tai täysin samaa mieltä väittämän ”Projektini talousseuranta tehdään käytössämme olevaan excel-pohjaan” kanssa (kuvio 9). Yli puolet vastanneista (56 %) oli väittämän ”Projektini talousseuranta tehdään vain massia hyödyntäen” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä. Vastaajista 100 % ilmoitti seuraavansa projektiansa taloutta. Talousseurantaan liittyi lisäksi väittämä käytössä olevien seurantatyökalujen toimivuudesta ja jälkilaskennasta. Väittämän ”Talousseurantaan on käytössämme toimivat työkalut” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä oli 50 % vastaajista. Väittämän ”Projektien jälkilaskenta on toimivaa” kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä oli 72 % vastaajista.

Vastaajien kirjoittamat kommentit tukevat väittämien vastausten perusteella muodostuvaa käsitystä siitä, että talousseuranta kaipaa kehittämistä niin viestinnän, työvälineiden kuin järjestelmänkin kehittämisen tasolla. Jälkilaskentaa ei koeta toimivaksi eivätkä nykyiset työvälineet ole riittävän kattavia tai niiden olemassa olosta ei edes tiedetä:

Jälkilaskentaan pitäisi liittää kriittinen arviointi.

Jälkilaskentaa ei tehdä systemaattisesti; tai siis ollenkaan. Olen tehnyt itselleni oman excel-työvälineen maksullisten projektieni seuraamiseen. En siis käytä talon exceliä.

Mitä jälkilaskennalla tarkoitetaan? Massista hakeminen ei ole ihan yksinkertaista...

Onko meillä olemassa maksullisen seurantataulukko - missä?

Projektin talousseurantaan ei ole helppoa, ajantasaista välinettä. Siksi sekä projektivastaavan että sihteerin on tehtävä työtä, että pysytään tilanteen tasalla. Tämä vie liikaa aikaa.

Talousseurannan työkaluja on kehitettävä. Bura on kömpelö käyttää. Liian yksityiskohtaista tiliöintiä. Yleiskulujen osuus olisi järkevä jos se tulisi suoraan laskematta. Jälkilaskenta on tärkeä osa talouden seurantaa ja analysointia, johon olisi kiinnitettävä enemmän huomiota.

Budjetointiin ja talouden suunnitteluun on panostettu ja kehitetty työvälineitä hyvin. Talouden seurantaa palvelevat erilliset seurantataulukot, jotka erityisesti hanketoiminnassa auttavat kun kyse useamman vuoden projekteista. Maksullisen toiminnan jälkilaskentaan ja siinä esim. tuotekohtaisen tai asiakaskohtaisen tuloksen laskenta tarvitsee työvälineitä ja menettelyjä.

Avoimissa kysymyksissä vastaajia pyydettiin kuvaamaan, mikä nykyisessä talousseurannassa on hyvää ja toimivaa. Vastauksissa nousi esiin muun muassa seuraavia asioita: talousseuranta on parantunut vuosien varrella, säännöllisyys (kvartaalisuus), työvälineet ovat pääosin toimivia ja hyvä että niitä on kehitetty eri rahoituslajeille.

Talousseurannassa epäselväksi tai ei-toimiviksi mainittiin muun muassa seuraavia asioita: talousseurannan työläys, välineiden ja järjestelmien jäykkyys tai niiden puute, epäselvyys, mitä talousseurannalla kokonaisuudessaan tarkoitetaan, työnjako, ohjeet ja raportoinnin moninkertaisuus ja päällekkäisyys:

Bura & massi välineenä jäykkiä ja eivät mahdollista tarkastelua riittävästi esim. tuotekokonaisuuksien tai asiakkaiden näkökulmasta, eikä tähän ole omia työvälineitäkään.

Olen miettinyt, että mitä talousseurannalla tarkoitetaan. Omasta näkökulmasta se näyttäisi tarkoittavan samaa kuin organisaation toiminta.

Oli mitä oli, koko seurantaprosessi näyttäytyy erittäin raskaana ja moninkertaisena.

Työnjako, kuka seuraa, hidas tiedonkulku.

Projektivastaavalta voi mennä siihen liikaa aikaa. Taloushallinnon ohjeet on kirjoitettu taloushallinnon kielellä, joten perussuunnittelija ei niitä ymmärrä. Lisäksi ohjeet ovat liian pitkiä.

Lomapalkkavelka ja -varaukset pitäisi jollakin tapaa saada näkyvämmiin mukaan budjetointiin sekä talouden seurantaan niin, että yllätyksiä ei tulisi.

Monet eri systeemit ja raskaat ohjelmat.

Liikaa samantyyppistä raportointia eri taulukoihin tai ohjelmiin.

Kehittämisehdotuksina talousseurantaan esitettiin muun muassa talousseurannan keskittämistä niille, jotka asiat hallitsevat, työvälineiden kehittämistä, ohjeiden selkiyttämistä ja seurannan yksinkertaistamista:

Keskittäisin niille jotka osaavat oikeasti tehdä asian, on myös koulutus ei se tämäkään ole laji jossa voi touhuta ilman ammattitaitoa.

Lyhentäisin ohjeita ja kirjoittaisin ne selkokielellä. Talousseurannan delegoisin sihteerille, joka vastaisi XX kpl projektien talousseurannasta.

Talouden ja toiminnan arvioinnin kehittämistä kaivattiin kokonaisuudessaan sekä koko prosessin muuttamista niin, että talouden seuranta tukee toimintaa eikä päinvastoin. Talousseurannassa toivottiin olevan mukana myös tulevaisuuden ennakointia:

Kokonaan uusiksi siten, että taloudenseuranta on organisaation toimintaa tukeva prosessi. Nythän talousseuranta on pääprosessi, johon toiminnan täytyy mukautua.

Talouden ja toiminnan arvioinnin liittäminen toisiinsa ei toimi vielä riittävästi hyvin ja esim. budjettimuutosten seuranta hankalaa koska burassa ei jää näkyville eri budjettiversiot, joiden pohjalta voisi tehdä analysointia esim. riskien näkökulmasta

Lean-ajattelua, asiakaslähtöistä tulevaisuusperspektiiviä ja tulojen hankkimiseen liittyvää ennakointia lisää. Keep it simply.

Yhteenvetona talousseurannasta voidaan todeta, että vastausten perusteella ei saada täysin selkeää kuvaa siitä, miten projektien talousseuranta tehdään ja mi-

tä seurataan. Vastauksista välittyy käsitys, että talousseuranta vie paljon aikaa ja vaatii useamman henkilön työpanoksen. Massista saadaan kirjanpitoon perustuvat toteumat, mutta seuranta-tilulukoissa mukana on muun muassa myös ennakkointia sekä lomapalkkavarausten laskenta, joka puuttuu Massi-järjestelmästä. Talousseurannan kehittäminen on selkeästi yksi osa-alue, jossa tarvitaan tiivistä yhteistyötä pääorganisaation taloushallinnon kanssa niin, että käytössä olevien järjestelmien ominaisuuksia saadaan maksimaalisesti hyödynnettyä ja kehitettyä. Näin manuaalinen laskenta ja tietojen vienti erillisiin excel-tilulukoihin vähenisi ja sitä kautta toimintaa saataisiin tehostettua.

Tulosten perusteella talousseurantaprosessia pitäisi yksinkertaistaa, keskittää ja viestintää selkiyttää. Ohjeita pitäisi yksinkertaistaa ja selkokielistää. Osittain ongelma voi johtua siitä, että talouden kansa operoi useita ihmisiä, joilla ei välttämättä ole riittävästi osaamista kaikkiin talouteen liittyviin työtehtäviin. Tässäkin tehtävien keskittäminen vähentäisi riskiä siitä, että olennaisia asioita ei osata seurata. Myös talousseurannan yhteydessä nousi esille, että talouden koetaan ohjaavan toimintaa eikä päinvastoin. Talousseurantaa pitäisikin kehittää enemmän ennakkoinnin suuntaan ja niin, että taloushallintopalvelut tuottaisivat analysointia ja ennakkointia tukevaa tietoa.

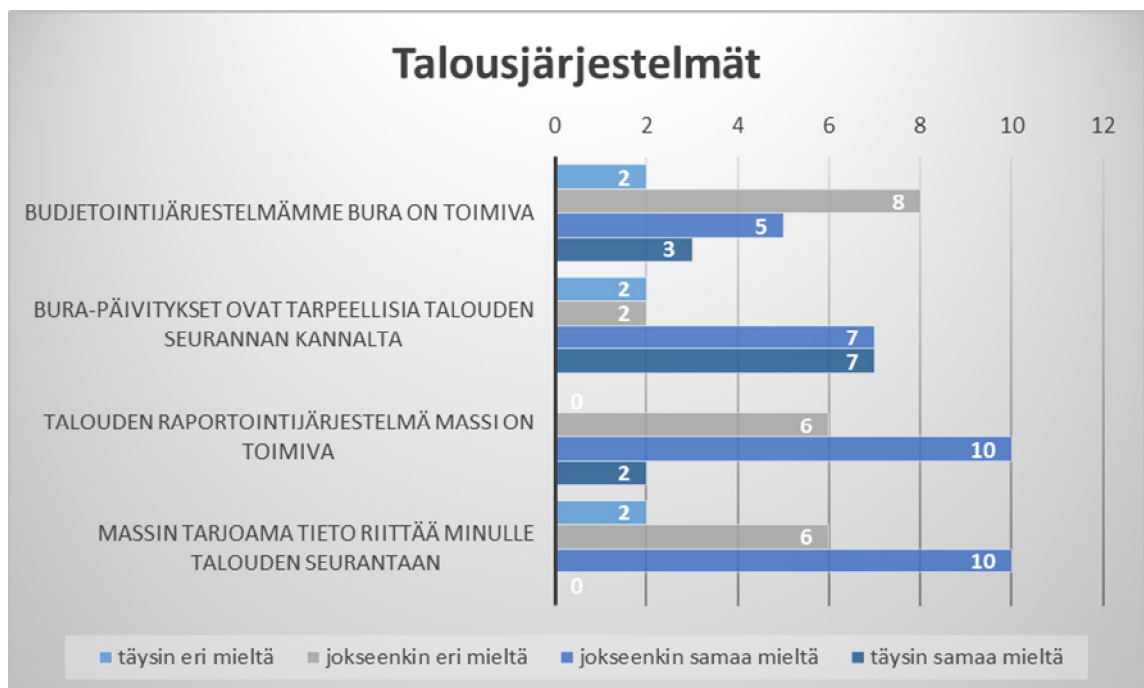
4.1.3 Talousjärjestelmät

Case-organisaatiossa on käytössä samat järjestelmät kuin koko pääorganisaatiossakin. Talousarvioiden laadinta suoritetaan BuRa -järjestelmällä ja taloustietojen raportointiin käytetään Massi -taloustietojen raportointityökalua. Kyselyssä (liite 1) talousjärjestelmiin liittyi neljä kysymystä, joiden lisäksi vastaajien oli mahdollista kirjoittaa kommentteja avoimeen kysymykseen. Lisäksi vastaajia pyydettiin vastaamaan avoimiin kysymyksiin ja kuvaamaan, mikä talousjärjestelmissä on hyvää ja toimivaa ja miten niitä olisi kehitettävä.

Budjetointijärjestelmä BuRa:n toimivuuteen liittyvän väittämän ”Budjetointijärjestelmämme BuRa on toimiva” kanssa jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus vastanneista oli 56 % (kuvio 10). Väittämään ”BuRa-päivitykset ovat tar-

peellisiä talouden seurannan kannalta” jokseenkin tai täysin samaa mieltä - vastausvaihtoehdon valinneiden osuus oli 78 %. Case-organisaation erikoisuus, ”BuRa-päivitykset” tarkoittaa sitä, että talousarviota päivitetään järjestelmään koko ajan. Taustalla nähtiin olevan tarve seurata talousarvion toteutumista. Kuitenkaan pääorganisaation tasolla vastaavia päivityksiä ei tehdä, koska järjestelmään syötetty talousarvio on pääorganisaation hallituksen hyväksymä ja tuloista peilataan siihen. Pääorganisaation taloushallinnon näkökulmasta tämä Case-organisaation tapa onkin erikoislaatuinen ja kertoo osaltaan Case-organisaation ajautumisesta liiaksi erilleen pääorganisaation taloushallinnosta.

Taloustietojen raportointijärjestelmä Massi koettiin toimivaksi: jokseenkin tai täysin samaa mieltä vastanneiden osuus oli 67 % (kuvio 10). Väittämän ”Massin tarjoama tieto riittää minulle talouden seurantaan” vastausjakauma oli lähes puolet ja puolet, jokseenkin tai täysin samaa mieltä olevien osuus oli 56 %, eli hieman yli puolet koki Massista saatavan tiedon olevan riittävää.



Kuvio 10. Projektien vastuuhenkilöiden (n = 18) vastaukset talousjärjestelmiin liittyviin väittämiin.

Kysymyksiin liittyvissä kommentteissa vastaajat toivat esille sen, että käytössä olevia järjestelmiä ei koeta toimiviksi liiketoiminnan näkökulmasta. Seurantajär-

jestelmä ei tuota riittävää tietoa reaaliaikaista seurantaan varten muun muassa siitä syystä, että osa kustannuksista velotetaan viiveellä ja lomapalkkavaraukset tehdään vasta vuoden lopussa. Tietojen päivittäminen koettiin haasteelliseksi. BuRa koetaan irrallisena toiminnasta ja sen ei nähdä olevan omaa toimintaa tukeva väline:

Massi ei anna lomapalkkavaraustietoja, jotka olisi tärkeitä saada, että loppuvuoden tai projektien päättymisen yhteydessä ei tulisi yllätyksiä. Bura ei ole selvästi kehitetty meidän tyyppistä toimintaa varten. Projektikoonteja ei saada kummastakaan, jotka olisivat tärkeitä kun on seurattava montaa projektia ja niiden yhteistulosta. Ilman exceleitä ei tulisi seurannasta mitään.

Bura ja massi eivät ole tarkoitettu liiketoiminnan suunnittelun ja seurannan välineiksi. Budjetoinnin muutosten seuranta ja eri versioiden tarkastelu antaa pohjaa tuotekohtaiseen analysointiin kustannusten ja tuottojen kehityksestä, mutta siihen ei ole sopivaa välinettä, joka mahdollistaisi esim. tulosennusteiden joustavan tekemisen ja erilaisten skenaarioiden laatimisen. Koontitiedot ja tulosennusteet koko (Case-organisaation) tasolla ja liiketoiminta-alueittain vaativat paljon manuaalista kokoamista ja budjetoinnin & talousseurannan välineen tulisi antaa riittävät tiedot joustavasti projektitason, tuotekokonaisuuksien ja liiketoiminta-alueiden talouden johtamisen tueksi reaaliaikaisesti.

Kun vuoden ensimmäinen budjetti on tehty, ei sitä pitäisi päivittää, vaan seurata budjettitoteumaa. Miten pystytään toimintaa ohjaamaan oikeaan suuntaan, jos kokonaisbudjettia ei seurata, vaan sitä muutetaan koko ajan ja nyt jopa 12 kertaa vuodessa? Koko toiminnanohjauksen kannalta on jopa arveluttavaa, että budjettia muutetaan sen mukaan, miten esim. maksulliset koulutukset ovat toteutuneet. Miten silloin voidaan tehdä analyysia esim. markkinoista; mikä käy kaupaksi, mikä ei, onko tuote elinkaarensa päässä, miten toimintaa pitää suunnata jne.

Käytössä olevat BuRa- ja Massi-järjestelmät koettiin monimutkaisiksi ja kankeiksi, eikä niiden koettu tuottavan riittävästi ajanmukaista tietoa (mm. lomapalkkavaraukset). Järjestelmien tuottaman tiedon lisäksi tarvitaan paljon manuaalista työtä, koska eri järjestelmät tai käytössä olevat työkalut eivät keskustele keskenään:

Integraation puute ja ne ovat vaan liian monimutkaisia.

Se, että niitä on monta, eivätkä ne keskustele keskenään. Taskulaskin pitää silti olla käsillä parin tietokoneen lisäksi.

Aikaa niiden käyttämiseen kuluu paljon. Se aika on poissa ydintyöstä eli kouluttamisesta, kehittämisestä ja niiden palveluiden markkinoinnista.

Ei varmaan vakavia puutteita, mutta liikaa irrallista datan käsittelyä excelillä.

Kulujen oikea-aikainen kohdentaminen.

Kehittämistarpeina talousjärjestelmien osalta nostettiin esiin muun muassa järjestelmien yhdenmukaistaminen, käytön yksinkertaistaminen, toteumatiedon ajantasaisuus sekä tunnuslukujen tuottaminen:

Yksi järjestelmä mikä hoitaa kaiken.

Joustavuutta, eri näkökulmia, päätöksentekoa tukevan tiedon saaminen helposti järjestelmistä ilman manuaalista laskentaa, tunnuslukuja toiminnasta.

Yhteensopivuus ja yksinkertaistaminen.

Yhdellä klikkauksella pitäisi päästä käsiksi projekteihin, ei selailta loputtomia alasvetovalikoita.

Massin toteutuneet kulut pitäisi saada kokonaisbudjettiin ilman käsityötä. Buran ja Massin tulisi keskustella suoraan solen² kanssa seurantaa ajatellen.

Vastauksissa nousi esille myös jo aikaisemmin todettu pirstaloituminen pääorganisaation käytänteistä. Koska Case-organisaatiossa on otettu käyttöön omia käytänteitä, kuten omia budjetointi- ja hinnoitteluohjeita ja kulujen pilkkomista pieniin kokonaisuuksiin, eivät pääorganisaation järjestelmät myöskään tue parhaalla mahdollisella tavalla Case-organisaation tarpeita. Tästä esimerkkinä seuraava pohdinta:

Hyödynnämmekö tarpeeksi (pääorganisaation) käytäntöjä, ohjeistuksia vai teemmekö liikaa omia viritelmiä? Olisiko kivuttomampaa ottaa lusikka kauniiseen käteen ja tehdä niiden mukaan, kuin miettiä miten (Case-organisaatio) on erikoisasemassa ja mitä pitää muuttaa, että tämä toimisi? Olemmeko niin erilaisia kuin muut (pääorganisaation) yksiköt?

Yhteenvedona käytössä olevien budjetointi- ja seurantajärjestelmien osalta voidaan todeta, että järjestelmät koettiin jäykiksi, monimutkaisiksi käyttää, toisis-

² SoleTM – organisaatiossa käytössä oleva työajanseurantajärjestelmä.

taan irrallisiksi ja niiden tarjoaman tiedon vaativan jatkojalostamista ja manuaalista työstämistä ja seuranta. Myös ajantasaista ja ennakointia tukevaa tietoa sekä tunnuslukuja kaivattiin. Talousjärjestelmät eivät parhaalla mahdollisella tavalla tue liiketaloudellista toimintaa, joka on olennainen osa Case-organisaation kokonaistoiminnasta ja myös kannattavuuden kannalta haasteellisin.

Kehittämistarpeina esiin nousseista asioista olisi syytä keskustella erityisesti pääorganisaation taloushallinnon kanssa, koska yksittäinen yksikkö ei voi itse järjestelmiä kehittää. On yhtäältä pohdittava sitä, mitkä käytännöt Case-organisaatiossa voidaan ratkaista yksinkertaistamalla omia menettelyjä ja yhteinäistämällä niitä pääorganisaation menettelyiden kanssa ja toisaalta jos ongelmat – kuten esimerkiksi tarve seurata lomapalkkavarauksia ja muita kustannuksia reaaliaikaisesti – ovat järjestelmätasolla, on niiden ratkaisua pohdittava yhdessä pääorganisaation taloushallinnon kanssa.

4.2 Kriittiset menestystekijät

Case-organisaatiossa on noussut tarve kehittää strategista toiminnanohjausta ja yhtenä vaihtoehtona on ollut Balanced Scorecardin laatiminen organisaatiolle. Koska jokaisen Balanced Scorecardiin (ks. luku 2.3) liittyvän näkökulman yhdistäminen olisi ollut liian laaja kokonaisuus tässä tutkimuksessa, päädyttiin tässä opinnäytetyössä luomaan pohjaa talouden tulokortille.

4.2.1 Menestystekijöiden määrittely

Kyselyssä projektinvastuuhenkilöitä pyydettiin määrittelemään omasta mielestään Case-organisaatiolle menestystekijöitä erityisesti talousnäkökulmasta. Menestystekijöitä määriteltiin kuitenkin hyvin useasta näkökulmasta, joten kysely tarjoaa aineksia myös muun muassa asiakasnäkökulman ja sisäisten prosessien näkökulman tarkasteluun. Luetellut menestystekijät noudattivat Lönnqvistin ym. (2006, 53–54) määrittelemiä asiantuntijaorganisaatiolle ominaisia menestystekijöitä (ks. myös alaluvut 2.2.2 ja 2.3.3). Tässä alaluvussa käsitellään tuot-

tavuuteen ja kannattavuuteen liittyviä menestystekijöitä, joita vastauksissa lueteltiin.

Vastauksissa määriteltiin muun muassa seuraavia menestystekijöitä, joiden katsottiin liittyvät Case-organisaation taloudelliseen menestykseen:

- toiminnan ja talouden tiiviimpi kytkeminen toisiinsa
- keskitetty ohjaus
- luotettava ja ajantasainen taloustieto
- tukitoimintojen oikea mitoitus
- kustannusten ennakoitavuus
- harkittu riskinotto
- kustannustehokkuus
- kasvutavoitteet
- katetavoitteet
- hinta/laatu-suhde
- myynnin volyymi
- motivoitunut henkilökunta
- asiakasvolyymin kehitys

Vastauksissa heijastuvat havainnot siitä, että Case-organisaation ns. yhteisten toimintojen eli hallinnon ja tukipalveluiden kustannukset ovat suuret ja kustannusrakenne vaatii kokonaisuudessaan yksityiskohtaista tarkastelua. Tavoitteena on talouden tasapainottaminen ja liiketaloudellisin perustein toimivan koulutus- ja asiantuntijapalveluiden myynnin saaminen kannattavaksi. Case-organisaatiossa ei ole systemaattisesti seurattu esimerkiksi liiketoiminnan myyntikatetta tai kiinteiden kulujen, erityisesti palkkakulujen kehitystä.

Keskeisen menestystekijän, eli kannattavuuden parantamiseksi kustannustehokkuus olisi saatava kuntoon. Sen selvittämiseksi tarvitaan pohjatyötä. Kustannustehokkuuden lisääminen vaatii toiminnan tehostamista ja prosessien leanausta kokonaisuudessaan. Ajanhallintaa ja ajankäytön tehokkuutta ei ole selvitetty perusteellisesti. Havaintojen ja keskustelujen perusteella toiminnoissa on päällekkäisyyttä, minkä selvittäminen mahdollistaa myös kustannustehokkuuden parantamista.

Yhteenvetona keskeisistä menestystekijöistä voidaan todeta, että aineiston perusteella Case-organisaation kriittiset menestystekijät ovat tyypillisiä asiantuntijaorganisaation menestystekijöitä: kannattavuus, asiakastyytyväisyys, henkilöstön osaaminen ja motivoitunut henkilöstö. Ennen kuin näiden menestystekijöiden mittaamiseen päästään, on kustannusrakennetta ja toiminnan tehokkuutta tarkasteltava kriittisesti.

4.2.2 Balanced scorecardin mittarit

Kriittisiä menestystekijöitä asiantuntijaorganisaatiossa, jollaista Case-organisaatio edustaa, ovat tyypillisesti kannattavuus, asiakastyytyväisyys, henkilöstön osaaminen ja motivoitunut henkilöstö. Taloudellisia mittareita valittaessa on tarkkaan pohdittava, mitkä mittarit kuvaavat parhaiten organisaation kriittisiä menestystekijöitä. Kaplanin ja Nortonin (2001, 375–376) mukaan suositeltava mittarimäärä yhtä näkökulmaa kohden on viisi.

Kyselyn ja muun tutkimusaineiston perusteella pohdittavia vaihtoehtoja taloudellisille mittareille voisivat Case-organisaatiossa olla esimerkiksi seuraavat:

- liikevaihto
- liikevoitto
- nettotulos
- budjetin pitävyys
- liiketoiminnan myyntituottojen osuus liikevaihdosta
- tuotekohtainen käyttökate
- asiakaskohtainen käyttökate
- asiakaskohtaiset myyntituotot
- suunnittelijakohtaiset liiketoiminnan myyntituotot

Case-organisaatiossa Balanced Scorecard -projektia ei ole vielä käynnistetty. Kuten alaluvussa 2.3 tutkimuskirjallisuuden valossa todettiin, tulisi tasapainotetun tuloskortin rakentaminen olla huolellisesti suunniteltu prosessi. Mittariston rakentaminen käynnistyy strategisen suunnittelun pohjalta esimerkiksi strate-

giakartan laadinnalla (esim. Kaplan & Norton 2004). Näin ollen ilman suunnitelmallista, systemaattista prosessia, jossa tarkastellaan strategian ja vision toteutumisen kannalta kriittisiä menestystekijöitä ja määritellään niille mittarit, on yksittäisen tuloskortin tai mittareiden laadinnan tarkoituksenmukaisuus kyseenalainen. Edellä mainitut mittarit voivat toimia kuitenkin lähtökohtana siinä vaiheessa, kun Balanced Scorecard -projekti saadaan käynnistettyä ja vietyä mittareiden laadintavaiheeseen.

5 Johtopäätökset ja kehitysehdotukset

Tutkimuksen taustalla oli omassa työssä herännyt tarve lähteä kehittämään Case-organisaation talousjohtamista ja talousohjausta niin, että se tukisi organisaation strategista johtamista ja ketteryyttä ja muuttaisi taloushallinnon ammattilaisten roolia kohti strategista kumppanuutta (sparring partner) (ks. Partanen 2007, 66–67). Case-organisaation haasteena on toimiminen julkishallinnon ja liiketoiminnan rajamaastossa. Organisaation olisi kyettävä tunnistamaan ne kriittiset menestystekijät, joilla se tuo arvoa pääorganisaatiolle ja asiakkaille. Tässä kontekstissa talousjohtamiselta ja talousviestinnältä odotetaan kykyä tukea päätöksenteossa, välittää asiantuntemusta, johtaa talousprosessia ja valvoa sen toimivuutta sekä osallistua strategiseen suunnitteluun.

Tutkimuksen tavoitteena oli kehittää Case-organisaation talousohjausta ja talouteen liittyvää strategista päätöksentekoa. Tähän tavoitteeseen pääsemiseksi selvitettiin Case-organisaation talousohjauksen tilaa ja tunnistettiin kehittämistarpeita analysoimalla käytössä olevien työvälineiden, järjestelmien ja talousprosessin toimivuutta. Lisäksi tutkimuksessa oli tavoitteena selvittää myös taloudellisia menestystekijöitä sekä koota niiden mittaamiseen sopivia tunnuslukuja, joita voitaisiin hyödyntää jatkossa Balanced Scorecardin laadintaprosessissa.

Tutkimus toteutettiin case-tutkimuksena. Tutkimusmenetelminä käytettiin vapaamuotoisia haastatteluja, havainnointia sekä kyselyä. Metodologisella trian-

gulaatiolla pyrittiin saamaan monipuolista, tutkimusaihetta eri näkökulmista lähestyvää aineistoa ja lisäämään tutkimuksen validiutta. Pääpaino oli Case-organisaation projektivastuuhenkilöstöltä kerätyssä kyselyaineistossa. Tulosten analysoinnin yhteydessä muuta aineistoa käytettiin tukena ja tarvittaessa täydentävänä. Ratkaisua perustelee myös se, että kyselyn laadinnassa oli hyödynnetty haastatteluissa ja havainnoissa esiin nousseita teemoja. Käytetyt tutkimusmenetelmät ja aineistot sopivat hyvin tutkimusaiheen käsittelyyn.

Tulosten perusteella Case-organisaation talousprosessi on hajautettu liian monelle henkilölle. Talousprosessi kaipaa tehostamista ja virtaviivaistamista. Taloushallinnon tukea talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin tarvitaan enemmän. Case-organisaation talousprosessia tulisi kehittää niin, että se tukisi aidosti liiketoimintaa ja talouden johtamista. Raportointia tulisi myös keventää ja keskittyä siihen, mikä tukee kannattavuuden parantamista ja ennustettavuutta. Tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että nykyisellään talousohjaus noudattaa perinteistä julkishallinnon taloushallinnon organisointia, jossa taloushallinnon tehtävänä on valvoa ensisijaisesti kustannuksia. Asiantuntijayritysten menestystekijät ovat kuitenkin nykyään samat kuin tuotantoyritysten, joten Case-organisaation talousjohtamisessa tämä tulisikin ottaa huomioon (ks. esim. Järvenpää ym. 2015; Partanen 2007; Lönnqvist ym. 2006).

Tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että Case-organisaation talousjohtamisessa ja talousviestinnässä suuntaa tulisi muuttaa ja voimistaa tulevaisuusorientaatiota, organisaation toimintaympäristön analysointia, kokonaisvaltaista talousjohtamista ja tietojohdamista sekä henkisen pääoman hallintaa (ks. Partanen 2007).

Case-organisaation talousohjauksessa käytettäviä hinnoittelu- ja seurantatyövälineitä olisi kehitettävä edelleen. Tulosten perusteella näyttää siltä, että kokonaisuudessaan organisaatioissa olisi hyvä miettiä esimerkiksi toimintolaskennan hyödynnettävyyttä kustannuslaskennassa. Toimintolaskennan avulla Case-organisaatio voisi saada tarkemmin selville eri työvaiheisiin kuuluvan työn osuuden, mistä olisi apua myös hinnoittelussa. Pelkästään jo talousprosessissa

näyttäisi olevan tehostettavaa, millä olisi myös suora vaikutus yleiskustannuksiin.

Tutkimustulosten perusteella Case-organisaation talousseurantaa olisi hyvä systematisoida ja keskittää. Prosessi tarvitsee myös yksinkertaistamista ja selkeämpää viestintää. Talousseurannan kehittäminen vaikuttaisi olevan yksi osa-alue, jossa tarvittaisiin tiivistä yhteistyötä pääorganisaation taloushallinnon kanssa niin, että käytössä olevien järjestelmien ominaisuuksia saadaan maksimaalisesti hyödynnettyä ja kehitettyä. Näin manuaalinen laskenta ja tietojen vienti erillisiin laskentataulukoihin vähenisi ja sitä kautta toimintaa saataisiin tehostettua. Tulosten perusteella talouden koettiin ohjaavan toimintaa eikä päinvastoin. Talousseurantaa pitäisikin kehittää niin, että taloushallintopalvelut tuottaisivat enemmän analysointia ja ennakointia tukevaa tietoa.

Tutkimustulosten perusteella budjetointi- ja seurantajärjestelmiä olisi tarve kehittää. Talousjärjestelmien kehittämistarpeina esiin nousseista asioista olisi hyvä keskustella erityisesti pääorganisaation taloushallinnon kanssa, koska yksittäinen yksikkö ei voi itse järjestelmiä kehittää. Ennen kehittämistyötä olisi analysoitava, mitkä käytännöt Case-organisaatiossa voidaan ratkaista yksinkertaistamalla omia menettelyjä ja yhtenäistämällä niitä pääorganisaation menettelyiden kanssa ja jos ongelmat ovat järjestelmätasolla, on ratkaisumalleja pohdittava yhdessä pääorganisaation taloushallinnon kanssa.

Tulosten perusteella Case-organisaation budjetoitiohjaus ei toimi parhaalla mahdollisella tavalla. Organisaation taloutta ei ole saatu vakautettua suunnitelmusti. Organisaation budjettiohjauksessa on joitakin piirteitä rullaavasta ennustamisesta, mutta systemaattisen rullaavan budjetoinnin käyttöönotto voisi olla toimiva ratkaisu. Se vaatisi kuitenkin budjetoitikäytäntöjen kokonaisvaltaista suunnittelua ja ajattelutavan muuttamista.

Tutkimuksessa selvitettiin myös Case-organisaation keskeisiä menestystekijöitä. Tulosten perusteella kriittiset menestystekijät ovat tyypillisiä asiantuntijaorganisaation menestystekijöitä: kannattavuus, asiakastyytyväisyys, henkilöstön osaaminen ja motivoitunut henkilöstö. Ennen kuin näiden menestystekijöiden

mittaamiseen päästään, on kustannusrakennetta ja toiminnan tehokkuutta tarkasteltava kriittisesti ja vasta sitten on mahdollista valita kokonaisuudessaan ne mittarit, jotka sopivat parhaiten Case-organisaatiolle. Vaihtoehtoja taloudellisille mittareille voisivat Case-organisaatiossa olla esimerkiksi liikevaihto, liikevoitto, nettotulos, budjetin pitävyys, liiketoiminnan myyntituottojen osuus liikevaihdosta, tuotekohtainen käyttökate, asiakaskohtainen käyttökate, asiakaskohtaiset myyntituotot tai suunnittelijakohtaiset liiketoiminnan myyntituotot.

Case-organisaatiossa on suunniteltu Balanced Scorecardin käyttöön ottoa, mutta projektia ei ole vielä käynnistetty. Case-organisaation kannattaisi suunnitella ja toteuttaa Balanced Scorecardin käyttöönottoprojekti mahdollisimman pian, koska tutkimustulosten valossa organisaatiossa tarvitaan strategisten tavoitteiden selkiyttämistä ja jalkauttamista henkilöstölle. Toiminnan ohjaus vaikuttaa kokonaisuudessaan kaipaavan systematisointia, joten tasapainotetun tuloskortin laadintaprosessi ja käyttöönotto voisi toimia samalla myös strategisen toiminnanohjauksen tukena.

Tulosten avulla tutkimuksessa asetettuihin tutkimustehtäviin saatiin vastaukset, joten voidaan katsoa, että tutkimuksessa onnistuttiin saavuttamaan sille asetetut tavoitteet. Tutkimuksessa kuvattiin Case-organisaation talousohjausta ja esitettiin siihen kehittämisehdotuksia saatujen tulosten valossa. Kriittisiä menestystekijöitä kuvattiin ja niille esitettiin mittareita, joita organisaation on jatkossa mahdollista hyödyntää. Tutkimustuloksia ei kuitenkaan voida yleistää muihin julkishallinnollisiin asiantuntijaorganisaatioihin, koska tarkasteltavat teemat olivat rajattuja ja ne perustuivat Case-organisaatiossa käytössä oleviin prosesseihin, työvälineisiin ja järjestelmiin. Voidaan kuitenkin olettaa, että yleisellä tasolla tutkimuksessa saadut havainnot talousohjauksen kehittämistarpeista olisivat joiltakin osin tunnistettavissa myös muissa julkishallinnon organisaatioissa.

Tutkimus on myös tukenut tutkijan ammatillista kasvua. Tutkimuksessa on voitu hyödyntää teoreettista tietoa talousjohtamisen, talousohjauksen ja suoritusmittauksen kehittämisessä Case-organisaatiossa. Tutkijan osallisuus työyhteisöön ei ole heikentänyt olennaisesti tutkimuksen luotettavuutta tai objektiivisuutta, vaan on mahdollistanut tulosten tulkitsemisen syvällisemmin. Tutkimuksen kul-

ku on myös pyritty selvittämään niin, että sen luotettavuus on arvioitavissa (ks. Hirsjärvi ym. 2009).

Tutkimuksen validiteettia tarkasteltaessa voidaan olettaa, että tutkimus mittaa sitä mitä sen on tarkoitus mitata. Kysymystenasettelun ja niihin saatujen vastausten perusteella vaikuttaa siltä, että tutkija puhuu kyselyyn vastanneiden kanssa samaa kieltä. Tulkintojen pätevyyttä ja objektiivisuutta on pyritty vahvistamaan kytkemällä tulkinnat teoriaan ja häivyttämällä subjektiiviset mielipiteet tulosanalyysistä. Tutkimuksen reliabiliteettia arvioitaessa on syytä huomioida yhtäältä haastattelu- ja havaintoaineisto ja toisaalta kyselyaineisto. Reliabiliteetin kannalta kyselytulosten voidaan katsoa olevan ei-sattumanvaraisia, koska hyvin todennäköisesti toisen tutkijan toteuttamana tulokset olisivat kuka kuinkin samat, samoin myös tulosten tulkinnat ja niistä tehdyt johtopäätökset. Sen sijaan haastattelu- ja havaintoaineiston sattumanvaraisuutta on vaikeampi arvioida, koska niitä on tehty pitkän ajanjakson aikana ja on mahdollista, että osa tulkinnista on raportin kirjoittamishetkellä toisenlaisia kuin niiden kirjaamishetkellä. Siitä syystä tutkimuksen tulosanalyysissä pääpaino on kyselyaineistossa, kuten jo aiemmin todettiin.

Tutkimuksessa esitetyt näkökulmat talousjohtamiseen, talousohjaukseen ja suorituskyvyn mittaamiseen sekä niihin kytkeytyvät tutkimustulokset on Case-organisaatiossa mahdollista hyödyntää jatkossa muun muassa laajemman Balanced Scorecard-projektin käynnistämiseksi, budjetoinnin ja kustannuslaskennan kehittämisessä sekä talousohjauksen kehittämisessä bisnesorientoituneeseen suuntaan. Laajemmassa viitekehyksessä tutkimustuloksista voi olla hyötyä tarkasteltaessa asiantuntijaorganisaation talousohjaukseen liittyviä kysymyksiä ja haasteita.

Lähteet

- Alasuutari, P. 1994. Laadullinen tutkimus. Tampere: Vastapaino.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Helsinki: Edita Publishing.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsamura, E.M. & Young, S.M. 2007. Management Accounting. Fifth edition. New Jersey: Pearson.
- Buhanist, P., Haramo, E., Kallio, K., Kostamo, T. & H. Talja. 2010. Moniäänisyyttä asiantuntijaorganisaation johtamiseen – case VTT. Dialogihankkeen loppuraportti. VTT tiedotteita – Research Notes 2541. Helsinki: Edita Prima.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Hakonen, N., Hakonen, A., Hulkko, K. & Ylikorkala, A. 2005. Palkitse taitavasti. Helsinki: WSOY.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Jalonen, H. & Lönnqvist, A. 2008. Kohti ennakoivaa liiketoimintaa. Liiketaloudellinen aikakauskirja – Finnish Journal of Business Economics 3, 440–454.
- Jokinen, J. 2015. Vuorineuvos Kari Neilimo: Menestystekijät eivät näy taseessa. Tilisanomat 5, 14–19.
- Jolly, A. & Philpott, J. 2007. The handbook of European intellectual property management: developing, managing, and protecting your company's intellectual property. London & Philadelphia: Kogan Page.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2003. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro.
- Kaplan, R.S. & Anderson S.R. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 1996. The balanced scorecard: translating strategy into action. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 2001. The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 2004. Strategiakartat. Aineettoman pääoman muuttaminen mitattaviksi tuloksiksi. Helsinki: Talentum.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 2007. Strategian toteutus. Synergiaetujen luominen balanced scorecardin avulla. Helsinki: Talentum.
- Kujansivu, P. 2008. Intellectual capital management – Understanding why Finnish companies do not apply intellectual capital management models. Liiketaloudellinen aikakauskirja – Finnish Journal of Business Economics 4, 429–4433.
- Laitinen, E.K. 1998. Yritystoiminnan uudet mittarit. Jyväskylä: Gummerus.
- Lönnqvist, A., Kujansivu, P. & Antikainen, R. 2006. Suorituskyvyn mittaaminen. Tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. Helsinki: Edita.

- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2002. Balanced scorecard – Rakenna ja sovelta tehokkaasti. Helsinki: Kauppakaari.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.
- Osmala, J. 2016. Akateemista liike-elämää – strategia vai tragedia? Luento Itä-Suomen yliopistossa Osaava johtaja -koulutuksessa 12.2.2016.
- Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Jyväskylä: Talentum Media.
- Pellinen, J. 2005. Talusjohtaminen. Helsinki: Talentum.
- Puolamäki, E. 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanoma.
- Raudasoja, K. & Johansson, M.-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Talentum. Verkkokirja.
<http://verkkokirjahylly.talentum.fi/teos/DABBXXBTAFDCH#kohta:1>. 22.2.2016.
- Toimintakäsikirja 2016. Case-organisaation toimintakäsikirja. Ei-julkinen.
- Vanhamäki, E. 2011. Asiantuntijayrityksen talousohjaus tunnuslukujen ja mitta-reiden avulla. Case Mediamaisteri Group Oy. Tampereen ammatti-korkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö.
https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/28366/Vanhamaki_Essi.pdf?sequence=1. 2.3.2016.
- Vuorinen, T. 2014. Strategiatyö ja strategian työkalut. Liiketaloudellinen aikakauskirja – Finnish Journal of Business Economics 1, 75–81.
- Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki: Talentum.

Kyselylomake

Talousohjaus

Tervetuloa kyselytutkimukseen

Tämän kyselyn tarkoituksena on selvittää projektien vastuuhenkilöiden kokemuksia organisaatiomme taloushallinnon työkaluista, talousjärjestelmistä ja prosessista sekä koota näkemyksiänne kehittämistarpeista. Lisäksi teitä pyydetään tekemään konkreettisia kehittämissuhteita sekä määrittelemään organisaatiomme talouden kannalta keskeisiä menestystekijöitä.

Kysely liittyy liiketalouden opinnäytetyöhöni, jonka tavoitteena on organisaatiomme talousohjauksen kehittäminen. Vastaukset ovat anonymoivia ja niitä käytetään vain opinnäytetyössäni. Vastauksesi on erittäin tärkeä ja toivon sinun löytävän 10-15 minuuttia kyselyyn vastaamiseen perjantaihin 12.2.2016 mennessä.

Kiitos, että osallistuit kyselyyn!

Kyselylomake

Talousohjaus				
Hinnoittelutyökirja				
<p>Seuraavilla väittämillä selvitetään organisaatiossamme käytössä olevan hinnoittelutyökirjan (ja kaikkien sen versioiden, ml. hankkeet) toimivuutta ja kehittämistarpeita.</p> <p>* 1. Vastaa seuraaviin väittämiin organisaatiomme hinnoittelutyökirjasta.</p>				
	Täysin eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	Täysin samaa mieltä
Käytän hinnoittelutyökirjaa aina laskiessani uuden tuotteen/hankkeen hintaa.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hinnoittelutyökirjat helpottavat työtäni	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hinnoittelutyökirjat ovat toimivia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hinnoittelutyökirjat vaativat kehittämistä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tähän voit kirjoittaa kommenttejasi edellisiin kysymyksiin.				
<div style="border: 1px solid black; height: 50px; width: 100%;"></div>				

Kyselylomake

Talousohjaus	
Hinnoittelutyökirjan kehittäminen	
Ota kantaa hinnoittelutyökirjojen toimivuuteen. Mitä hyvää hinnoittelutyökirjoissa on? Mitkä asiat eivät ole selkeitä tai toimivia? Miten kehittäisit hinnoittelutyökirjoja?	
* 2. Miten kehittäisit hinnoittelutyökirjaa/-kirjoja?	
Mitä hyvää hinnoittelutyökirjoissa on?	<input type="text"/>
Mikä ei toimi tai on epäselvää?	<input type="text"/>
Miten kehittäisit hinnoittelutyökirjoja?	<input type="text"/>

Kyselylomake

Talousohjaus				
Talousseuranta				
Seuraavilla väittämillä selvitetään organisaatiomme talousseurannan toimivuutta ja sen kehittämistarpeita.				
* 3. Vastaa seuraaviin väittämiin organisaation sisäisestä talousseurannasta.				
	Täysin eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	Täysin samaa mieltä
Teen itse projektini talousseurannan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sihteeri tekee projektini talousseurannan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Projektini talousseuranta tehdään käytössämme olevaan excel-pohjaan (hankeseurantataulukko tai maksullisen seurantataulukko)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Projektini talousseuranta tehdään vain massia hyödyntäen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
En seuraa mitenkään projektini taloutta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talousseurantaan on käytössämme toimivat työkalut	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Projektien jälkilaskenta on toimivaa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tähän voit kirjoittaa kommenttejasi edellisiin kysymyksiin liittyen.				

Kyselylomake

Talousohjaus

Talousseurannan kehittäminen

* 4. Ota kantaa talousseurantamme toimivuuteen. Mitä hyvää siinä on? Mitkä asiat eivät ole selkeitä tai toimivia? Miten kehittäisit talousseurantaamme?

Mikä toimii hyvin
talousseurannassamme?

Mikä ei toimi
talousseurannassamme?

Miten kehittäisit
talousseurantaamme?

Kyselylomake

Talousohjaus				
Talousjärjestelmät				
Seuraavilla väittämillä selvitetään budjetoitijärjestelmä Bura ja raportointijärjestelmä Massin toimivuutta.				
* 5. Vastaa seuraaviin kysymyksiin käytössä olevista talousjärjestelmistä				
	Täysin eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	Täysin samaa mieltä
Budjetoitijärjestelmämme Bura on toimiva	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bura-päivitykset ovat tarpeellisia talouden seurannan kannalta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talouden raportointijärjestelmä Massi on toimiva	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Massin tarjoama tieto riittää minulle talouden seurantaan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tähän voit kirjoittaa kommenttejasi edellisiin kysymyksiin liittyen.				
<div style="border: 1px solid black; height: 50px;"></div>				

Kyselylomake

Talousohjaus	
Talousjärjestelmien kehittämistarpeet	
<p>* 6. Ota kantaa talousjärjestelmien toimivuuteen. Mitä hyvää niissä on? Mitkä asiat eivät ole selkeitä tai toimivia? Miten kehittäisit talousjärjestelmiä?</p>	
Mitä hyvää käyttämässämme talousjärjestelmissä on?	<input type="text"/>
Mikä ei toimi talousjärjestelmissämme?	<input type="text"/>
Miten kehittäisit talousjärjestelmiämme?	<input type="text"/>

Kyselylomake

Talousohjaus				
Talousprosessi				
Seuraavilla väittämillä selvitetään organisaatiomme hajautetun talousmallin toimivuutta ja kehittämistarpeita.				
* 7. Vastaa seuraaviin väittämiin organisaatiomme talousprosessista				
	Täysin eri mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	Täysin samaa mieltä
Organisaatiomme talousprosessi on selkeä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talousprosessi on hajautettu liian monelle henkilölle	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Roolini talousprosessissa on minulle selvä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiedän jokaisen talousprosessissa toimivan henkilön roolin	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Minulla menee liikaa aikaa talouden seurantaan ja raportointiin	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talousseuranta ja Bura-päivitykset voitaisiin tehdä keskitetysti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talousohjeet (suunnittelu, seuranta, arviointi) ovat selkeitä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Saan riittävästi tukea talouden suunnitteluun, seurantaan ja arviointiin	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Talousprosessimme kaipaa yksinkertaistamista	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hallitsen hyvin kaikki talousvastuulleni kuuluvat asiat	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiedän projektieni merkityksen organisaatiomme kokonaisuudessa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Saan riittävästi tietoa organisaatiomme taloudellisesta kokonaistilanteesta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Saan riittävästi analyyskejä ja ennustamista tukevaa aineistoa tukipalveluilta.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tähän voit kirjoittaa kommenttejasi edellisiin kysymyksiin liittyen.				

Kyselylomake

Talousohjaus	
Talousprosessin kehittämistarpeet	
<p>* 8. Ota kantaa organisaatiomme talousprosessin toimivuuteen. Mitä hyvää siinä on? Mitkä asiat eivät ole selkeitä tai toimivia? Miten kehittäisit talousprosessiamme?</p>	
Mitä hyvää talousprosessissamme on?	<input type="text"/>
Mikä talousprosessissamme ei toimi tai on epäselvää?	<input type="text"/>
Miten kehittäisit talousprosessiamme?	<input type="text"/>

Kyselylomake

Talousohjaus

Menestystekijät ja niiden mittaaminen

Opinnäytetyössäni yhtenä tavoitteena on tunnistaa organisaatiomme taloudellisia menestystekijöitä ja laatia niiden pohjalta taloudelliset mittarit talousohjauksen tueksi.

* 9. Mitkä ovat mielestäsi kriittisiä menestystekijöitä talouden näkökulmasta? Millaiset taloudelliset mittarit ja tunnusluvut ovat hyviä organisaatiomme kaltaisessa asiantuntijaorganisaatiossa?

1. menestystekijä

2. menestystekijä

3. menestystekijä

Millaiset taloudelliset mittarit ja tunnusluvut auttaisivat sinua työssäsi?

Kyselylomake

Talousohjaus

Vapaa sana

Tähän voit kirjoittaa palautetta kyselystä tai asioita, jotka kyselystä puuttuvat ja jotka kuitenkin olisi hyvä mielestäsi huomioida organisaatiomme talousohjauksen kehittämisessä.

10. Huomioitavaa, mikä puuttui kyselystä sekä palautetta. Kiitos!