



Karelia-ammattikorkeakoulu
Tradenomi (AMK)

Johdon laskentatoimi osana kohdeyrityksen päätöksenteon tukea ja työkaluja

Matias Pakarinen

Opinnäytetyö, marraskuu 2021

www.karelia.fi



OPINNÄYTETYÖ
Marraskuu 2021
Liiketalouden koulutusohjelma

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
+358 13 260 600 (vaihde)

Tekijä
Matias Pakarinen

Nimeke
Johdon laskentatoimi osana kohdeyrityksen päätöksenteon tukea ja työkaluja
Toimeksiantaja
Yritys X

Tiivistelmä

Opinnäytetyössä tutkittiin sitä, kuinka johdon laskentatoimen osa-alueet, kuten laskelmat, mittarit ja raportit, tukevat palveluyrityksen päätöksenteossa. Tavoitteena oli selvittää myös, kuinka johdon laskentatoimi palvelee strategian toteuttamista.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys käsittelee johdon laskentatoimen osa-alueita, kuten strategiaa, laskelmia, mittaamista ja raportointia. Tutkimusosio toteutettiin laadullisena tutkimuksena, yhtä yritystä koskevana tapaustutkimuksena. Aineistonkeruumenetelmänä toimi puolistrukturoidut teemahaastattelut. Haastattelurungot sisälsivät teemoja, joihin suunniteltiin valmiita kysymyksiä haastateltavia varten. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, kuinka kohdeyrityksessä hyödynnettiin johdon laskentatoimen osa-alueita päätöksenteon tukena ja strategian toteuttamisessa. Teemahaastattelut suoritettiin yrityksen toimitusjohtajalle, talousjohtajalle ja taloussuunnittelijalle.

Tutkimuksen tulosten avulla saatiin kokonaisvaltainen käsitys johdon laskentatoimen hyödyntämisestä osana palveluyrityksen strategian toteuttamista ja päätöksenteon tukea. Johdon laskentatoimea hyödynnettiin kannattavuuden seurantaan, budjetointi-, hinnoitteluprosessiin, investointeihin ja sisäisiin prosesseihin. Osa-alueisiin hyödynnettiin kvartaali- ja vuositasen mittausta, taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita apuna käytäen. Johdon laskentatoimen raportointia suoritettiin rutiininomaisesti ja tilannekohtaisesti, hyödyntäen Microsoftin Power BI-ratkaisua ja Exceliä. Yrityksessä budjetointiprosessi eli talousarvioprosessi nähtiin strategisen johtamisen prosessina, johon sovellettiin johdon laskentatoimen eri osa-alueita. Haasteina todettiin pitkän aikavälin mittaaminen sekä raportointi. Haastavat tilanteet ovat johtuneet yrityksen alkuvaiheista ja kehityskohdeet tiedostettiin yrityksen toiminnassa.

Kieli
suomi

Sivuja 65
Liitteet 1
Liitesivumäärä 3

Asiasanat
johdon laskentatoimi, päätöksenteon tuki, mittaaminen, raportointi, strategia



THESIS
November 2021
Degree Programme in Business Economics

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
FINLAND
+ 358 13 260 600 (switchboard)

Author
Matias Pakarinen

Title
Management Accounting as Part of the Targeted Company's Decision Making and Tools
Commissioned by
Company X

Abstract

The thesis examined how different aspects of management accounting, such as calculations, indicators, and reports, support the service company's decision-making. The aim was also to find out how the management accounting function serves the implementation of the strategy.

The theoretical framework of the thesis includes the aspects of management accounting, such as strategy, calculations, measurement, and reporting. The research section was carried out as a qualitative study, a case study of one company. The data collection method was semi-structured thematic interviews. The interview frameworks contained themes for which ready-made questions were designed for the interviewees. The aim of the study was to find out how the target company's utilization of the areas of management accounting whereas used to support decision-making and the implementation of the strategy. Thematic interviews were conducted with the company's CEO, CFO, and financial planner.

The results of the study provided a comprehensive understanding of the utilization of management accounting as part of the implementation of as service company's strategy and decision-making support. Management accounting was utilized in profitability monitoring, budgeting, the pricing process, investments, and internal processes. The subdifferent areas were utilized on a quarterly and annual basis, using financial and non-financial indicators. Management accounting was performed routinely and, on a case, by-case basis utilizing Microsoft's Power BI solution and Excel. Budgeting process was seen as a strategic management process to which different aspects of management accounting were applied. Long-term measurement and reporting were identified as challenges. The challenging situations have been caused by due to the early stages of the company. The challenges and areas for development were identified in the target company's operations.

Language
Finnish

Pages 65
Appendices 1
Pages of Appendices 3

Keywords
management accounting, support in decision making, measurement, reporting, strategy

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Opinnäytetyön tausta	6
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet	7
1.3	Aikaisemmat tutkimukset	7
1.4	Opinnäytetyön rakenne.....	9
2	Johdon laskentatoimi	10
2.1	Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena	12
2.2	Tiedolla johtaminen.....	14
2.3	Strateginen johdon laskentatoimi ja strateginen talousjohtaminen	15
2.4	Informaation eri muodot.....	18
2.4.1	Investointilaskenta	20
2.4.2	Kustannuslaskenta	22
2.4.3	Katetuottolaskenta	23
2.4.4	Hinnoittelulaskenta	24
2.4.5	Budjetointi.....	26
2.5	Johdon laskentatoimen ongelmat	29
3	Raportointi ja mittaaminen	31
3.1	Business Intelligence	33
3.2	Taloudellinen ja ei-taloudellinen mittaaminen	34
3.3	Tasapainotettu mittaristo	35
4	Tutkimuksen toteutus ja tulokset.....	37
4.1	Tutkimuksen tavoite	37
4.2	Tutkimusmenetelmät	38
4.3	Tutkimuksen toteutus.....	40
4.4	Tutkimuksen tulokset	41
4.4.1	Johdon laskentatoimi palveluyrityksessä	42
4.4.2	Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena.....	44
4.4.3	Johdon laskentatoimen laskelmat päätöksenteon tueksi	45
4.4.4	Strateginen johdon laskentatoimi ja strateginen talousjohtaminen	47
4.4.5	Johdon laskentatoimen mittaaminen	49
4.4.6	Johdon laskentatoimen raportointi	51
4.4.7	Raportointityökalut	53
5	Johtopäätökset ja pohdinta	54
5.1	Johtopäätökset	54
5.2	Pohdinta	59
5.3	Opinnäytetyön eettisyys ja luotettavuus.....	61
	Lähteet.....	63

Liitteet

Liite 1 Haastattelurungot

1 Johdanto

Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa kahteen eri osa-alueeseen. Osa-alueet ovat ulkoinen ja johdon laskentatoimi. Ulkoista laskentatoimea säätelevät lait, mutta johdon laskentatoimessa näin ei ole. Johdon laskentatoimen sisältö ja tavoitteet muodostuvat yrityksen omista tarpeista, toimialasta ja organisaation rakenteesta. Tästä johtuen johdon laskentatoimen sisältöä on hyvin vaikea määrittellä.

Yrityksen näkökulmasta katsottuna johdon laskentatoimi on erittäin tärkeä osa-alue, koska hyvin suunniteltu ja toteutettu johdon laskentatoimi on erinomainen työväline päätöksenteon tueksi ja esimerkiksi strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Olennaisinta johdon laskentatoimessa on se, että se tehdään tukemaan yrityksen toimintaa parhaalla mahdollisella tavalla. Ikäheimo, Malmi ja Walden (2016, 118) esittävät, että johdon laskentatoimi tukee johtamista kolmella eri tavalla. Ne ovat päätöksenteko, ihmisten johtaminen ja resurssien varmistaminen. (Ikäheimo ym. 2016, 188.)

Johdon laskentatoimi on muuttumassa kehittyvässä yritysmaailmassa yhä analyyttisemmäksi ja automatisoidummaksi. Jatkuvat periodiraportit voidaan muodostaa automaattisesti näiden tietojen hyödyntäjille luettavassa sekä helposti ymmärrettävässä muodossa. Modernissa taloushallinnossa korostuu etenkin se, miten raportteja, analyyyseja sekä mittareita osataan tulkita ja muodostaa siten, että nämä palvelevat käyttäjiään parhaimmalla mahdollisella tavalla.

Ulkoisessa laskentatoimessa käsitellään useasti mennyttä aikaa. Johdon laskentatoimea tehdessä tulisi miettiä menneen ajan käsittelyn lisäksi jatkuvuuden periaatteen näkökulmaa. Tämä tarkoittaa, että yrityksen tulee suorittaa jatkuvaa ennustamista taloudesta ja sen osa-alueista. Johdon laskentatoimi onkin jatkuva ja kehittyvä prosessi koko yrityksen eliniän ajan, jota vahvennetaan moderneilla tietoteknisillä ratkaisuille ja analyyttisellä osaamisella.

1.1 Opinnäytetyön tausta

Opinnäytetyö kohdistuu palveluyritykseen, joka muun muassa tuottaa henkilöstö- ja palkanlaskennan, IT- ja talouspalveluita asiakkailleen. Kohdeyritys työllistää noin 450 työntekijää useilla eri Suomen maakunnilla.

Kiinnostukseni johdon laskentatoimea kohtaan alkoi viimeisiä kursseja suorittaessa, kun kävimme läpi talouden ohjausta sekä raportointia. Sen johdosta alkoi muodostumaan opinnäytetyöni aihe, koska halusin selvittää tarkemmin, kuinka johdon laskentatoimen eri osa-alueet kytkeytyvät toisiinsa ja minkälainen merkitys jokaisella näistä osa-alueista on yrityksen taloutta käsiteltäessä. Halusin opinnäytetyölläni syventää omaa osaamistani yrityksen johdon laskentatoimesta ja siitä, minkälainen merkitys laskelmilla, raporteilla, mittareilla ja työvälineillä voi olla päätöksenteon tukena.

Johdon laskentatoimen osa-alueet tulee nähdä toisiaan tukevinä ja täydentävinä. Näin saadaan kokonaisvaltainen käsitys yrityksen taloudellisesta tilanteesta, menestyksestä ja kannattavuudesta niin rahamääräisessä kuin ei-rahamääräisessä muodossa. Johdon laskentatoimi vaatii sen tekijöiltä ja hyödyntäjiltä perehtymistä yrityksen talouteen kuten reaali- ja rahaprosessiin, ulkoisiin tekijöihin ja hyödynnettäviin raportteihin sekä mittaristoihin. Tämän johdosta yrityksen ylin johto ja muut sidosryhmät voivat tehdä oikeita päätöksiä yritystoiminnassaan.

Johdon laskentatoimen käsitteet ja teoreettinen viitekehys muodostuvat alan kirjallisuudesta, artikkeleista ja aikaisemmista tutkimuksista. Teoreettisessa viitekehyksessä käsitellään johdon laskentatoimen kokonaisuutta, päätöksenteon tukea, ongelmia, hyödynnettäviä laskelmia päätöksenteon tukena, raportointia sekä mittareita. Kaikki käsiteltävät osa-alueet kytkeytyvät johdon laskentatoimen päätöksenteon tukeen.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet

Opinnäytetyön tavoitteena ja tarkoituksena on tarkastella johdon laskentatoimen hyödyntämistä osana palveluyrityksen päätöksenteon tukea ja kuinka johdon laskentatoimi ja strategia toimivat vuorovaikutuksessa keskenään. Lisäksi selvitetään miten laskelmat, raportit ja mittarit tukevat päätöksentekoa. Näiden kysymysten pohjalta saadaan hyvä kokonaiskäsitys palveluyrityksen johdon laskentatoimesta ja tähän liittyvistä osa-alueista. Opinnäytetyön muotona hyödynnetään tutkimuksellista opinnäytetyötä.

Opinnäytetyön tutkimus suoritetaan kohdeyritykseen kvalitatiivisena-, eli laadullisena tutkimuksena puolistrukturoituna teemahaastatteluina. Haastateltavina toimii kohdeyrityksen toimitusjohtaja, talousjohtaja ja taloussuunnittelija. Laadullinen tutkimus pohjautuu tässä opinnäytetyössä tapaustutkimukseen, koska aihe perustuu kohdeyritykseen ja tutkimuksella pyritään tuottamaan valitusta kohteesta yksityiskohtaista, mutta kokonaisvaltaista tietoa (Koppa 2015). Valinta perustuu tutkimustehtävän osiossa siihen, että halutaan ymmärtää johdon laskentatoimen tuottajien- ja hyödyntäjien näkökulmat sekä, kuinka nämä osa-alueet muodostavat yhden kokonaisuuden päätöksenteon tueksi.

1.3 Aikaisemmat tutkimukset

Johdon laskentatoimesta on tehty monia eri osa-alueisiin liittyviä tutkimuksia. Useimmat tutkimukset käsittelevät johdon laskentatoimen raportointia ja sen kehittämistä tai tietyn laskentatekniikan hyödyntämistä case-kohteissa. Luvun tarkoituksena on kertoa muutamista tutkimuksista ja niiden tuloksista, jotka käsittelevät läheisesti opinnäytetyön aihepiiriä.

Ensimmäisessä esimerkissä Raunila (2010, 2) tutkii päätöksenteon tukena toimivia johdon raportteja sekä näiden laatuun, luotettavuuteen ja käytettävyyteen vaikuttavia tekijöitä. Lisäksi tutkitaan hyvän raportin tunnusmerkkejä. Opinnäytetyössä tutkimusmenetelmiä hyödynnettiin laaja-alueisesti. Tarkasteltaessa esimerkisovellusta (SAP Business One) ja tämän toimintoja ja laatuja,

hyödynnettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimuksen eri vaiheissa hyödynnettiin myös evaluaatio tutkimusmenetelmää. Menetelmävalinnan avulla Raunila arvioi raportoinnin ilmiötä ja tähän vaikuttavia tekijöitä sekä muuttujia. Viimeisenä tutkimusmenetelmänä hyödynnettiin selittävää tutkimusta, jonka avulla etsittiin suu-seuraussuhteita. (Raunila 2010, 2.)

Tutkimuksen tuloksena saatiin hyvän raportoinnin kriteerit. Näiden kriteereiden avulla voidaan tarkastella ja arvioida raporttien laatua, luotettavuutta ja käytettävyyttä. Tutkimusta voidaan hyödyntää yrityksiin, joiden raportoinnissa on kehittämisen tarpeita. Työn avulla avustetaan yrityksiä ottamaan huomioon raportoinnin merkitys järjestelmävalinnoissa. (Raunila 2010, 2.)

Toisena esimerkkinä Takkala (2019, 2) tutkii opinnäytetyössään, kuinka controller-toiminta toimii johdon päätöksenteon tukena. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, kuinka controller-toimintoa voidaan hyödyntää yrityksen johdon päätöksentekotilanteissa, kuinka controller-toiminto on kehittynyt tukitoiminnoksi ja miten digitalisaatio on vaikuttanut controllereiden työnkuvaan. Takkala on hyödyntänyt opinnäytetyössään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimustuloksena saatiin selville, että yrityksen johtoporras hyödyntää monissa eri päätöksentekotilanteissa controller-toimintoa. Tutkimuksessa saatiin myös selville, että controllereiden tehtäviin kuuluu monipuolisia kehittämistehtäviä ja lisäksi avustavia työtehtäviä johdon päätöksentekotilanteisiin ja toteuttamiseen. Digitalisaation vaikutus on etenkin näkynyt rutiininomaisissa tehtävissä, joita on pystytty automatisoimaan. Näin on saatu controllereiden toiminnasta tehokkaampaa ja työaikaa on kyetty kohdistamaan vaativampien työtehtävien toteuttamiseksi. (Takkala 2019, 2.)

Viimeisenä esimerkkinä esitellään Lapveteläisen (2010, 2) YAMK-opinnäytetyö, jossa tutkitaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä ja tulevaisuuden haasteita pohjoissavolaisissa yrityksissä. Lapveteläinen toteaa, että strategisella johdon laskentatoimella tarkoitetaan strategiaa ja johdon päätöksentekoa tukevaa laskentatoimea. Opinnäytetyön tavoitteena oli kuvata strategisen johdon laskentatoimen nykytilaa ja kehittämishaasteita case-kohteissa. Tutkimusmenetelmänä hyödynnettiin kvalitatiivista menetelmää

teemahaastattelun muodossa. Tutkimustulos osoitti, että kohdeyrityksiin integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien merkitys korostui etenkin yritysten kustannusten hallinnassa. Laskentatoimen menetelmävalinnat perustuivat esimerkiksi strategiaan tavoitteisiin ja toimintaympäristöön. Tutkimuksen viimeisessä vaiheessa todettiin, että kehittämishaasteina ovat etenkin ennustaminen ja raportoinnin kehittäminen sekä taloushallinnon henkilöstön osaamisen kehittäminen. (Lapveteläinen 2010, 2.)

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö jaotellaan kolmeen pääosaan, jota tässä työssä hyödynnetään. Ensimmäisessä osassa valmistellaan lukijaa kirjoitelman, nimiölehden, tiivistelmän sekä sisällysluettelon avulla, jota kutsutaan alkuosaksi. Toista osaa kutsutaan runko-osaksi, jossa esitellään varsinainen teksti eli johdanto, ongelman käsitelyosa, tulokset ja niiden tarkastelu. Kolmannessa osassa esitellään opinnäytetyön loppuosa, johon kuuluvat johtopäätökset, pohdinta ja liitteet. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2007, 244.)

Johdanto kertoo opinnäytetyön aiheesta sekä taustoista. Tässä luvussa kerrotaan kohdeyrityksestä, opinnäytetyön tavoitteista sekä aikaisemmista aiheeseen liittyvistä tutkimuksista. Samalla esitetään opinnäytetyön rakenne. Opinnäytetyön toisessa luvussa aluksi käsitellään johdon laskentatoimeja ja mitä se tarkoittaa. Sen jälkeen syvennyttään tarkemmin tiedolla- ja strategiseen johtamiseen ja päätöksentekoa tukeviin laskelmiin. Kolmannessa luvussa käsitellään johdon laskentatoimen raportointia ja mittaamista.

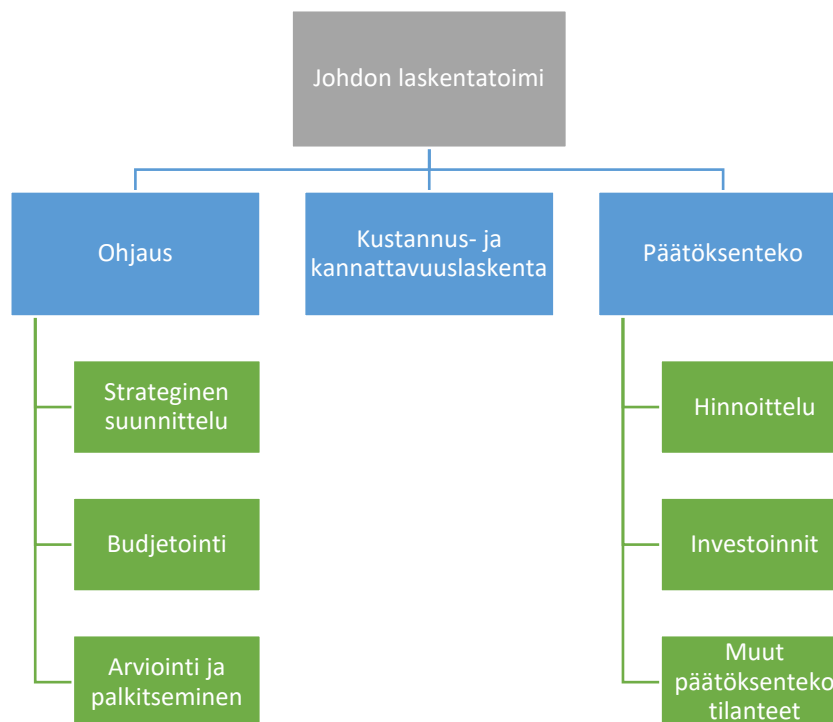
Neljännän luvun alussa avataan tutkimustyössä hyödynnettyjä menetelmiä ja tarkemmin, miten tutkimus on toteutettu ja mitä analyysimenetelmiä tutkimusta tehdessä on hyödynnetty. Tämän jälkeen käsitellään saadut tutkimustulokset. Viimeisessä eli viidennessä luvussa esitetään opinnäytetyön johtopäätöksiä, pohdintoja, jatkotutkimusmahdollisuuksia ja käsitellään työn eettisyyttä sekä luotettavuutta eri näkökulmilta katsottuna.

2 Johdon laskentatoimi

Yrityksen arjessa tehdään päivittäin monenlaisia päätöksiä, jotka eivät aina ole yksiselitteisiä ja suoraviivaisia. Aina päätöksiin ei tarvita työkaluja tai numeraalisia raportteja. Päätöksiä on mahdollista tehdä myös ilman erityisiä työkaluja. Kuitenkin yrityksen jokaiseen päätökseen liittyy aina jollain tasolla taloudellinen näkökulma ja johdon laskentatoimi voi auttaa tässä tilanteessa tekemään oikeita päätöksiä (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 8.) Johdon laskentatoimi on yksi yrityksen laskentatoimen suurimmista osa-alueista, jonka tarkoituksena on tuottaa yrityksen johdolle, henkilökunnalle sekä sidosryhmille tärkeää informaatiota päätöksenteon tueksi. Tätä voidaan kutsua avustavaksi laskennaksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 14.) Yksinkertaisesti johdon laskentatoimella tarkoitetaan olemassa olevan tiedon kokoamista, analysoimista, jalostamista ja sen välittämistä eteenpäin organisaation eri sidosryhmille päätöksenteon tueksi (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 130-131).

Tarve johdon laskentatoimen hyödyntämiselle riippuu organisaatiosta, toimialasta, sijainnista ja ajankohtaisuudesta. Johdon laskentatoimesta (engl. Management Accounting) käytetään myös eri nimityksiä kuten sisäinen laskentatoimi tai operatiivinen laskentatoimi. (Tenhunen 2013a.)

Johdon laskentatoimea voi myös ajatella eräänlaisena kompassina, joka näyttää suuntaa ja tukee yritystä päätöksiä tehdessä. Tärkeänä osa-alueena laskelmia ja muuta materiaalia tehdessä on se, että pystytään luottamaan riittävällä tasolla tuotetun informaation luotettavuuteen, oikeellisuuteen ja ajantasaisuuteen. Muuten laskelmista, analyyseistä ja muusta aineistosta ei mahdollisesti saada irti täyttä potentiaalia ja päätökset saattavat viedä yrityksen taloudellista tai ei-taloudellista kehitystä huonompaan suuntaan. Kuviossa 1 nähdään, miten johdon laskentatoimi voidaan jakaa yleisiin osa-alueisiin kuten ohjaukseen, päätöksentekoon ja kustannus- ja kannattavuuslaskentaan ja mitä prosesseja osa-alueet sisältävät.



Kuvio 1. Johdon laskentatoimen yleiset osa-alueet (Ikäheimo, Malmi & Walden. 2016, 120-121).

Suomalan ym. (2011, 10) mukaan johdon laskentatoimi voidaan ajatella kolmesta eri palvelutoiminnon näkökulmasta. Nämä näkökulmat tulee tunnistaa toisiaan tukevinä ja täydentävinä. Ensimmäisestä näkökulmasta katsottuna johdon laskentatoimi on päätöksenteon tukena. Toisessa näkökulmassa johdon laskentatoimi ajatellaan organisatorisena toimintona. Tällä tarkoitetaan, että johdon laskentatoimi voidaan organisoida yrityksessä, sillä tavalla minkä organisaatio näkee itselleen parhaaksi. Kolmannessa näkökulmassa tarkastellaan johdon laskentatoimea laskentatekniikkojen kannalta. Näkökulmassa on kyse siitä, mitä laskelmia yritys hyödyntää päätöksenteon tukena ja kuinka tietoa tallennetaan ja jalostetaan, jotta tieto palvelee käyttäjää riittävän yksinkertaisessa muodossa. (Suomala ym. 2011, 10-11.)

Yrityksen johdon tulee johtaa taloudellista kokonaisuutta (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 14). Tärkeimpinä tehtävinä ovat toiminnan suunnittelu, toteuttaminen, talousohjaus, tulosten tarkkailu ja valvonta. Nämä tehtävät kuvastavat johdon laskentatoimen prosesseja, josta yrityksen johdolla on kokoaikainen ja reaaliaikainen vastuu. (Tenhunen 2013a.)

2.1 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena

Nykyisin organisaatioissa on hyvin paljon talouden eri toimintoja, jotka tuottavat taloudellista ja mitattavaa tietoa yrityksen päätöksenteon tueksi. Johdon laskentatoimea ei siis suoriteta vain ja ainoastaan talousyksikössä. Operatiivisen laskentatoimen tehtävän tarkoituksena on tuottaa informaatiota kaikenlaisiin päätöksentekotilanteisiin, jota organisaatio mahdollisesti kohtaa. Tämä tarkoittaa sitä, että tärkeää informaatiota saadaan yrityksen jokaiselta toiminnolta niin operatiiviselta kuin strategiselta näkökulmalta. (Suomala ym. 2011, 72-73.)

Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa informaatiota ja tukea yritystä päätöksenteon tilanteissa (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 35). Johdon laskentatoimea voidaan toteuttaa organisaatiossa halutulla tavalla. Ei ole olemassa yhtä tapaa, järjestelmää tai mallia, jota voitaisiin soveltaa jokaiseen tilanteeseen tai olosuhteeseen. (Tenhunen 2013a.)

Johdon laskentatoimessa on erittäin hyvä huomioida yrityksen elinkaari. Elinkaareen kuuluu neljä vaihetta, jotka ovat yrityksen alku, liiketoiminnan kasvattaminen, liiketoiminnan tasaantuminen ja liiketoiminnan lasku. Näin saadaan kokonaiskuva sen hetkisestä informaation tarpeesta ja yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Organisaation alkutaipaleilla kulut voivat olla suuremmat kuin tuotot, joten organisaation täytyy keskittyä talouden hallintaan kuten kassavirtojen kriittiseen tarkasteluun ja tehdä aktiivista riskien hallintaa. Kun yritys taas laajentuu ja kasvaa, seuranta kohdistuu enemmän omaan toimintaan ja ulkoisiin tekijöihin. Tasaantumisvaiheessa kassavirran hallinnan merkitys saattaa vähentyä, mutta seurantaa ei voida kuitenkaan lopettaa missään yrityksen toiminnan vaiheissa. (Alhola & Lauslahti 2002, 25-26.)

Jos yritys ei tee toimenpiteitä liiketoiminnan laskuvaiheessa, voi organisaatio mennä konkurssiin. Tämän takia on erittäin tärkeä panostaa päätöksentekoon ja niihin asioihin, jotka mahdollisesti pidentävät yrityksen elinkaarta. Näitä päätöksiä voi olla esimerkiksi, kuinka panostetaan organisaation palvelukehitykseen. Päätöksiä tulisi tehdä jo ennen kuin yritys joutuu mahdollisesti laskuvaiheeseen. (Alhola & Lauslahti 2002, 25-26.)

Ennen kuin voidaan aloittaa informaation tuottaminen, täytyy ensiksi selvittää, millaista informaatiota organisaatio tarvitsee päätöksenteon tueksi. Tietotarpeet täytyy ymmärtää selkeästi, jotta tuotetusta informaatiosta saadaan mahdollisimman tuloksekasta. Jos yritys ei tiedä millaista informaatiota se tarvitsee päätöksenteon tukena, taloushallinnon asiantuntijat voivat esittää, millaista tietoa olisi mahdollista tuottaa olemassa olevalla tiedolla päätöksenteon tueksi. (Järvenpää ym. 2015, 35.) Analysoimalla yrityksen nykytila, voidaan saada selville, mikä on oleellista tietoa yrityksessä kyseisellä hetkellä.

Yleiseksi ongelmaksi kuitenkin nähdään, että yrityksellä on jopa liikaa tietoa sen toiminnoista ja taloudellisesta tilanteesta. Yhdeksi haasteeksi muodostuu informaation rajaus, jotta löydetään päätöksenteon kannalta relevantti, luotettava ja ajantasainen informaatio. (Järvenpää ym. 2015, 36.)

Tiedon suuren määrän käsittelyyn yritys voi hyödyntää johdon laskentatoimen nykyaikaisia tietojärjestelmiä, jotka koostavat informaatiota valmiiseen muotoon helpottaakseen analysointia. Hyödynnettävät järjestelmät ovat yrityskohtaisia ja yksilöllisiä. Johdon laskentatoimessa tiedon aikasuuntautuminen kohdistuu niin menneisyystietoon kuin tulevaisuustietoon sekä nykyisyyteen. Tämä nähdään etenkin laskelmia tehdessä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 33.)

Johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota voidaan hyödyntää päätöksenteon tueksi toiminnan suunnitteluun, ohjaamiseen ja valvontaan. Laskentakohteita on lähtökohtaisesti tuotteet, asiakkaat, prosessien kehittäminen sekä strategian laadinnan ja muutoksen eri vaiheet. (Järvenpää ym. 2015, 36-37.) Johdon laskentatoimi voi pitää sisällään esimerkiksi seuraavia asioita: talouden suunnittelua eli budjetointia, ennusteita, kustannuslaskentaa, kannattavuuslaskentaa, hinnoittelua, investointilaskentaa ja monenlaista raportointia (Toivanen 2020).

2.2 Tiedolla johtaminen

Tietojohtamisen perusta jaotellaan kahteen eri osa-alueeseen, jotka ovat tiedon johtaminen ja tiedolla johtaminen. Tiedon johtaminen koostuu uuden tiedon luonnista, oppimisesta ja uusiutumisesta sekä tiedon varastoinnin liittyvistä seikoista. Tiedolla johtaminen puolestaan tarkoittaa, että olemassa olevaa jo hankittua tietoa jalostetaan, hyödynnetään ja analysoidaan organisaation toiminnassa sekä päätöksenteon tukena. (Halima 2015.) Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan tiedolla johtamiseen.

Tieto voidaan jakaa kahteen eri näkökulmaan, jotka ovat käsiteltävä ja siirrettävä data, esimerkiksi dokumentit ja prosessoitava data (Holma 2005, 21-23). Jalostamaton data voi olla tekstiä, numeroita tai kuvia. Jalostamaton data muuttuu hyödynnettäväksi informaatioksi, kun datalle löydetään merkitys, mihin käyttökohteisiin dataa voidaan hyödyntää. Informaatio puolestaan muuttuu hyödynnettäväksi tiedoksi vasta siinä vaiheessa, kun hyödyntäjä kykenee tulkitsemaan sitä oman osaamisensa tai kokemuksiensa perusteella. Tiedon hyödyntäminen käytännön tasolla muuttuu lopuksi hyödyntäjän osaamiseksi. (Rautanen 2021, 7-8.)

Tiedolla johtaminen luo parhaillaan yritykselle kilpailuetua. Tietoa voidaan analysoida eri lähtökohdista, joiden avulla voidaan vertailla ratkaisuvaihtoehtojen hyviä sekä huonoja puolia, jotta tiedolla johtaja löytää tarvittavan ja oleellisen tiedon päätöksenteon tueksi. Tässä korostuu etenkin tiedon oikeellisuus sekä hyödynnettävän tiedon määrä. Liiketoiminnan tasolla tiedon olennaisuus voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen tietoon. Sisäistä tietoa syntyy yrityksen omista prosesseista kuten toiminnoista ja eri sidosryhmistä. Ulkoista tietoa saadaan yrityksen ulkoisesta toimintaympäristöstä esimerkiksi kilpailija-analyyseista. (Laihonen ym. 2013, 44-45.)

Tietoa tulee hallita systemaattisesti, jotta sitä voidaan hyödyntää menestyksen pohjana. Tiedolla johtamisessa kerätään, analysoidaan ja hyödynnetään tietoa, josta muodostuu liiketoimintatiedon hallinnan prosessin kokonaisuus. (Rautanen 2021, 9.) Kuviossa 2 on kuvattu yksinkertainen tiedolla johtamisen

prosessi. Prosessin tehtävänä on yhdistää tietoa kokonaisuuksiksi, jotka antavat lisäarvoa päätöksentekotilanteisiin (Rautanen 2021, 9).



Kuvio 2. Tiedolla johtamisen prosessi (mukailtu Kosonen 2019, 9).

2.3 Strateginen johdon laskentatoimi ja strateginen talousjohtaminen

Strateginen talousjohtaminen on yksi yrityksen olennainen osa, jonka avulla saadaan perusta muulle johtamiselle ja sen avulla myös yrityksen menestykselle ja kehittymiselle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 331.) Tarkoituksena on yhdistää yritystä koskevia taloudellisia ja tietojärjestelmien ulkopuolisia tietoja strategisen johtamisen tueksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 40). Strategisen talousjohtamisen päätehtävänä ovat strateginen suunnittelu, toteuttaminen, analyysi ja seuranta (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 331). Strategisen talousjohtamisen ideana on selvittää, miten yritys toimii nykytilanteessa ja tulevaisuudessa (Tenhunen 2013c).

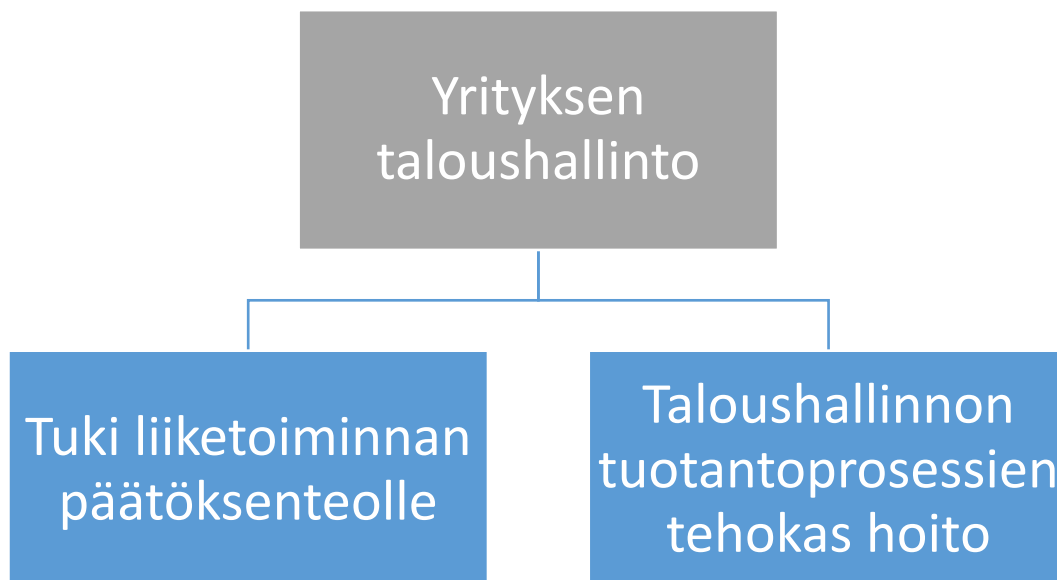
Kun yrityksessä pohditaan strategisia asioita, nousee esille kaksi yleistä käsiteltävää näkökulmaa. Ensimmäisessä näkökulmassa jokin strateginen asia koskee koko yrityksen toimintaa ja toisessa näkökulmassa ajatellaan strategista asiaa, jolla on olennainen merkitys yrityksen menestymiselle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 331.)

Strategian suunnitteluprosessi alkaa siitä, että yritys analysoi oman toiminnan ja toimialan pääalueet kuten markkinat, kilpailijat, hyödynnettävät teknologiat sekä vastaavien yritysten toimintaan vaikuttavat tekijät. Analysoinnin tarkoituksena on luoda selkeä kuva organisaation nykytilanteesta, tulevasta ja liiketoiminnan kehittämistä sekä mahdollisuuksista. (Ikäheimo ym. 2006, 136-137.)

Kun analysointi ja suunnittelu on organisaatiossa saatu päätökseen, pyritään määrittelemään yrityksen visio ja tavoitteet mihin liiketoiminnalla halutaan pyrkiä. Visio ja strategiset tavoitteet voidaan asettaa verbaalisesti, kuin myös konkreettisemmin luvuilla. Strategian tehtävänä on auttaa yritystä löytämään ne keinot, joilla asetettuihin tavoitteisiin päästään. (Ikäheimo ym. 2016, 137-138.)

Strateginen talousjohtaminen keskittyy pitkän aikavälin suunnitteluun, jonka tarkoituksena on asettaa tavoitteet ja keinot, kuinka päästään tiettyyn haluttuun niin taloudelliseen kuin ei-taloudelliseen tilanteeseen. Strategisissa suunnitelmissa voidaan hyödyntää johdon laskentatoimen tuottamia raportteja ja analyyssejä. Nämä suunnitelmat toimivat esimerkiksi vuosisuunnitelmien eli budjettien pohjana. (Alhola & Lauslahti 2002, 259.) Johdon laskentatoimi tukea strategista päätöksentekoa ja toimeenpanoa laskelmien avulla (Ikäheimo ym. 2016, 136-137).

Strategisella johdon laskentatoimella tarkoitetaan yleisesti sitä, että strategian luomisessa ja analysoinnissa hyödynnetään laskentatoimen työkaluja (Suomala ym. 2011, 310-311). Lisäksi tämän avulla tuotetaan informaatiota, joka auttaa yrityksen johtoa strategisessa suunnittelussa, toteuttamisessa ja valvonnassa. Kuviossa 3 nähdään, että strategisen johdon laskentatoimen myötä on talousjohdon rooli mukautunut myös kohti modernimpaa yrityksen taloushallintoa. Liiketoiminnan päätöksenteon tuki koostuu strategisesta laskentatoimesta, budjeteista, hinnoittelu- ja kustannuslaskelmista ja erilaisista analyyseistä sekä raporteista. Taloushallinnon tuotantoprosessien hoitoon sisältyy yhtenäiset tietojärjestelmät ja taloushallinnon prosessit sekä palvelukeskukset. Palvelukeskukset koostuvat muun muassa yrityksen taloushallinnon eri osa-alueista kuten kirjanpito, reskontra ja palkanlaskenta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 339-340.)



Kuvio 3. Yrityksen taloushallinnon kaksi perusröolia (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 340).

Perinteisessä laskentatoimessa tarkastellaan lyhyempää aikaväliä ja laskentamenetelmien kriittisyyttä. Tässä keskitytään saatavilla oleviin resursseihin ja kustannuksiin. Perinteisyydestä johtuen taloudellista mittaamista on myös kritisoitu, koska mitattavat tulokset ovat pääasiassa rahamääräisiä. Tällä tavoin tuloksiin vaikuttavat tekijät jäävät vähäiselle tarkastelulle, johdon laskentatoimen näkökulmasta katsottuna. (Suomala ym. 2011, 310-311.) Etenkin Johnson & Kaplan (1987) sekä Shankin & Govindarajanin (1989) ovat kritisoineet perinteistä johdon laskentatoimea, koska tämä ei palvele johtamista tai päätöksentekoa.

Strategisen johdon laskentatoimen raportit painottuvat etenkin tulevaisuuden tarkasteluun perinteisen johdon laskentatoimen lyhyen tarkastelun sijasta (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 338). Strategisessa johdon laskentatoimessa korostetaan yrityksen ulkoisen ympäristön ja markkinoiden ymmärtämisen näkökulmaa. Näin pyritään saamaan relevanttia informaatiota asiakkaista, markkinoista ja yhteiskunnallisista kehityskuluista. (Suomala ym. 2011, 310-311.)

Toisessa näkökulmassa halutaan painottaa kustannusten ja arvontuottamisen yhteyden merkitystä. Pyritään tunnistamaan yritykselle arvokkaat toiminnot ja toiminnan tai tuotteiden piirteet. (Suomala ym. 2011, 310-311.) Tuotettua tietoa

ja raportteja tulee hyödyntää johdon strategisessa päätöksenteossa mutta myös organisaation muissa toiminnoissa, tulosityksiköissä ja liiketoiminnanalueissa (Neillimo & Uusi-Rauva 2017, 338). Näillä keinoilla strateginen johdon laskentatoimi yhdistää strategiset valinnat, kustannusajurit ja arvon muodostumiset toisiinsa. Strategisessa johdon laskentatoimessa suoritetaan monipuolista mittaamista niin taloudellisista kuin ei-taloudellisista arvoista. (Suomala ym. 2011, 311-312.)

Strategisen johdon laskentatoimen piirteillä ei kuitenkaan saada täydellistä käsitystä, mitä laskentatoimi voisi olla, tai miten strategia ja laskenta yhdistyvät toisiinsa. Laskentaa suorittaessa tulee erityisesti huomioida ja tarkastella yrityksen ympäristön ja ulkoisen ympäristön vuorovaikutteista suhdetta. (Suomala ym. 2011, 312.)

2.4 Informaation eri muodot

Päätöksenteon tueksi voidaan tuottaa monenlaista tietoa, jonka organisaatio näkee relevantiksi. Informaatio, jota johdon laskentatoimen tuotoksena syntyy, on esimerkiksi taloudellista tai ei-taloudellista, laadullista tai määrällistä, menneisyyteen tai tulevaisuuteen suuntautunutta, sekä subjektiivista tai objektiivista tietoa. Jotta informaatiota voidaan aloittaa tuottamaan päätöksenteon tueksi, täytyy organisaation tunnistaa informaation tarpeet. Näin organisaatio varmistaa, että tuotettu informaatio varmasti tukee päätöksentekoa. (Järvenpää ym. 2015, 35-39.) Tässä kappaleessa käsitellään informaation eri muotoja, joita organisaatiot voivat hyödyntää eri laskelmissaan ja mittaamisessaan.

Lähtökohtaisesti tieto, jota yritykselle tuotetaan, on taloudellista. Taloudellisen informaation vahvuudet näkyvät etenkin sen vertailevuudessa ja siinä, että vertailtavat yksiköt ovat helppo muuttaa vertailukelpoisiksi, esimerkiksi euroiksi. Täten tuotettu taloudellinen informaatio sopii erittäin hyvin kustannus- ja tuotto-laskelmien tueksi. Taloudellisella informaatiolla tarkoitetaan niin kustannuksiin kuin tuottoihin liittyvää tietoa. (Järvenpää ym. 2015, 39.)

Taloudellisen informaation lisäksi on erittäin tärkeää myös tuottaa ei-taloudellista tietoa, koska ei-taloudellinen tieto ennustaa myöhempää rahamäärällistä mitattavaa taloudellista menestystä. Ei-taloudellinen tieto voi olla esimerkiksi myynti- tai reklamaatiomääristä tuotettua informaatiota. (Järvenpää ym. 2015, 40.)

Määrällisessä informaatiossa voidaan laskea tai mitata käsiteltävää informaatiota. Puolestaan laadullisen informaation perusteella ei voida tuottaa laskentaan perustuvaa tietoa. Laadullista informaatiota voidaan kerätä organisaation eri sidosryhmiltä tai asiakkailta. Tällainen informaatio on esimerkiksi asiakastytyväisyydestä kerättyä tietoa. Laadullisen ja määrällisen tiedon perusteella voidaan kehittää organisaation toimintaa ja kannattavuutta. (Järvenpää ym. 2015, 40-41.)

Objektivisuudella tarkoitetaan tietoa, joka on informaation tuottajan näkökulmasta riippumatonta, puolueetonta ja yleispätevää. Käsiteltävässä aiheessa tulisi ottaa huomioon kaikki asiaan kuuluva tieto. (Tieteen termipankki 2021.) Objektiiivinen informaatio on todennettua tietoa. Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka informaation tuottajana on kuka tahansa henkilö tai taho, tieto voidaan todentaa esimerkiksi tositteista ja lopputulos on aina sama. Subjektiiivisuus on objektivisuuden vastakohta ja informaation näkökulmasta katsottuna, tuottaja vaikuttaa omalla toiminnallaan lopulliseen sisältöön. Objektiiivista tietoa hyödynnetään yleisesti menneen tiedon käsittelyyn, kun subjektiiivinen tieto voi olla hyödyllistä käsiteltäessä tulevaisuuteen perustuvaa informaatiota. (Järvenpää ym. 2015, 40-41.)

Menneisyyteen ja tulevaisuuteen perustuvalla informaatiolla on erittäin suuri merkitys organisaation toiminnassa. Jokaisen organisaation taloushallinnon tulisi tuottaa toiminnassaan kumpaankin suuntautuvaa tietoa. Tällä tavoin mahdollistetaan laajan käsityksen saaminen niin oman organisaation, kun mahdollisten kilpailijoiden toiminnasta. Menneellä informaatiolla mahdollistetaan tulevaisuuden toiminnan suunnitteleminen. Näitä laskelmia ovat esimerkiksi kustannuslaskelmat. Tulevaisuuteen perustuvalla informaatiolla voidaan suorittaa ennusteita ja tehdä tavoitteita organisaation taloudellisesta tilanteesta.

Tulevaisuuden informaatiota voidaan tarkastella esimerkiksi budjeteilla ja investointilaskelmilla. (Järvenpää ym. 2015, 42.)

2.4.1 Investointilaskenta

Kun pohditaan, kuinka saadaan kehitettyä tai laajennettua yrityksen liiketoimintaa, kohdataan useasti käsite investointi. Investoinneilla tarkoitetaan suurien rahamäärien käyttöä kohteisiin, jotka tuottavat yritykselle tuloa pitkällä aikavälillä yleisesti yli vuoden mittaisilla jaksoilla. Investoinnit ovat yksi yrityksen olennainen asia toiminnan edellytyksen ylläpitämiseen ja kehittämiseen. (Järvenpää ym. 2015, 373.) Investointilaskelmat voidaan luokitella suunnittelua avustaviin vaihtoehtolaskelmiin, jotka toimivat yritykselle pitkän aikajakson avustavina laskelmina (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 36).

Investointilaskenta suoritetaan investoinnin koko pitoajalle. Näin pyritään selvittämään investoinnin kustannus ja edullisuus. Tiedonkeruuseen on panostettava sitä enemmän, mitä merkittävämmästä investoinnista on kyse. Laskelmat perustuvat lähtökohtaisesti seuraaviin tietoihin: vallitsevasta markkinatilanteesta, investoinnin kustannuksista ja tuotoista sekä pääomatarpeesta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 213.)

Investointilaskentaa tarvitaan, koska investointitilanteessa sidotaan yrityksen pääoma pitkäksi ajaksi ja epävarmoinhin kohteisiin. Nämä vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen, kasvuun, vakavaraisuuteen ja työvoiman tarpeeseen. Investointien onnistuminen tai epäonnistuminen vaikuttaa pääoman saatavuuteen sekä hintaan. Investoinnin kannattavuudesta kiinnostuneita ovat etenkin rahoittajat, joilta mahdollinen pääoma saadaan investointiin. Yleisesti investointilaskelmilla saadaan apua päätöksenteon tueksi. (Tevä-Helminen 2013, 7.)

Investoinnin kannattavuutta tarkasteltaessa tulee huomioida erilaisia vaikuttavia ja mitattavia tekijöitä. Näitä tekijöitä ovat hankintakustannus, investoinnista aiheutuvat kustannukset ja syntyvät tuotot, investointipitoaika, jäännösarvo, laskentakorkokanta sekä käyttöpääoman tarpeen muutokset. (Tevä-Helminen

2013, 7.) Asiantuntemusta tai projektityötä tarjoavilla palveluyrityksillä, sidotun pääoman tarve on yleensä vähäinen (Jyrkkiö & Riistama 2006, 79). Yleisimpiä investointilaskelmamenetelmiä ovat nykyarvo-, annuiteetti-, sisäisen korkokannan-, pääoman tuottoaste- ja takaisinmaksuajanmenetelmä (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 213).

Investointikohteet voidaan luokitella rahoitus- tai reaali-investointeihin (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 207). Rahoitusinvestoinnissa sijoitetaan yrityksen pääomaa esimerkiksi osakkeisiin tai joukkovelkakirjoihin. Nämä sijoitukset kohdistuvat yrityksen ulkopuolelle. Reaali-investoinneissa sijoitus kohdistuu yrityksen omiin tuotannontekijöihin, joita ovat esimerkiksi aineettomat ja aineelliset hyödykkeet kuten toimitilat, koneet tai uudet markkinointikanavat. (Tevä-Helminen 2013, 4.)

Investoinnit vaativat tarkkaa ja huolellista suunnittelua. Suunnittelun avulla minimoidaan riskit ja investoinnin kannattavuutta voidaan tutkia tarkemmin hyödyntämällä eri menettelyjä. (Tevä-Helminen 2013, 6.) Investointisuunnittelun vaiheet menevät esimerkiksi seuraavasti 1) investointitarpeiden tunnistaminen ja analysointi, 2) investointivaihtoehtojen tunnistaminen, 3) eri vaihtoehtojen kannattavuuden selvittäminen, 4) rahoituksen ja pääomatarpeen selvittäminen sekä analysointi, 5) investointipäätös, 6) toteutus, seuranta ja tarkkailu (Järvenpää ym. 2015, 377).

Investointien suunnittelussa ja toteutuksessa tulisi etenkin huomioida jälkiseurannan hyöty. Jälkiseurannan avulla saadaan tietoa investoinneista esimerkiksi siitä, kuinka investointimenetelmiä voitaisiin hyödyntää eri investointitilanteissa tai kuinka samanlainen investointi voitaisiin suorittaa entistä paremmin. Jälkiseurannan ja tarkkailun avulla investointilaskelmia voidaan parantaa olennaisesti. Tällä tavoin parannetaan yrityksen investointitoimintaa. (Järvenpää ym. 2015, 402.)

2.4.2 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennalla tuotetaan informaatiota tuotteiden ja palveluiden tuotannon suunnittelun tueksi. Kyseiseen laskentamenetelmään kuuluu monta eri osa-alueita, joiden avulla selvitetään kustannuksia yrityksen tarpeiden mukaisesti. Näitä osa-alueita ovat kustannuslajilaskenta, palvelukohtainen ja tuotekohtainen kustannuslaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja standardikustannuslaskenta. Kustannuslaskennalla vastataan kysymykseen mitä palvelun tai tuotteen valmistus maksaa. Kustannus- ja katetuottolaskelmat kuuluvat myös yrityksen suunnittelua avustaviin vaihtoehtolaskelmiin, jotka toimivat yritykselle lyhyen aikajakson vaihtoehtolaskelmina. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 36-37.)

Kustannuslaskenta aloitetaan selvittämällä tarkastelukohde ja tähän liittyvät tuotot ja kustannukset. Laskentakohteita ovat esimerkiksi yksittäiset tuotteet, palvelut, asiakastilaukset ja toimitusprojektit, asiakkaat tai asiakasryhmät, hankkeet (investoinnit), vastuualueet (koko yritys, toimipisteet, osastot ja toiminnot). (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 46.)

Palveluyrityksessä kustannukset yleisesti jaotellaan kustannuslajeittain ja -paikoittain sekä laskennan tavoitteena on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Suoritekohtaisista kustannuksista valtaosa on työkustannuksia, joita lasketaan myös asiakas- ja projektikohtaisesti. Palveluyrityksissä kustannuspaikat voi määräytyä toimipaikoittain. Yrityksissä saattaa olla myös useita toimintoja, joita halutaan seurata laskennan avulla. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 80-82.)

Laskentatilanne on erittäin tärkeä ymmärtää, koska tämä on yksi osa-alue päätöksentekotilanteissa (Suomala ym. 2011, 89). Tilanne koostuu seuraavista asioista: valittavista toimintavaihtoehdoista, kustannustietojen käyttötarkoituksesta, käytössä olevasta ajasta, resursseista, yrityksen tuotannon muodosta ja miten kauaskantoinen tehtävä valinta on. Näiden määrittelyllä saadaan selville, mitkä kustannukset ovat laskennan kannalta relevantteja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 47.)

Kustannuslaskelmissa hyödynnetään aiheuttamisperiaatetta. Ideana on kohdistaa ne kustannukset, jonka suorite on aiheuttanut, ja aiheuttajalle voidaan laskea ainoastaan sille kuuluva osa yrityksen kustannuksista. (Tenhunen 2013b.) Jos aiheuttamisperiaatetta ei noudateta, osa yrityksen palveluista tai tuotteista joutuu kattamaan omien kustannuksien lisäksi myös toisten suoritteiden kustannuksia. Tämä voi johtaa vääristyneeseen kuvaan suoritteen kannattavuudesta. (Suomala ym. 2011, 90.)

2.4.3 Katetuottolaskenta

Katetuottolaskentaa hyödynnetään kannattavuuden arviointiin ja hallintaan (Alhola & Lauslahti 2002, 66), mutta myös erityisesti tulossuunnitteluun ja hinnoittelun tukena. Katetuottolaskelmassa suoritetaan yleensä herkkyyssanalyysyjä, joiden tarkoituksena on muunnella lähtöolettamuksia ja näiden avulla selvittää vaikutuksia lopputulokseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 72.)

Lähtökohtana katetuottolaskennalle on, että kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuotto saadaan myyntituottojen ja muuttuvien kustannuksien erotuksena. Tulos saadaan vähentämällä kiinteät kustannukset katetuotosta. (Alhola & Lauslahti 2002, 66.)

Katetuottolaskennassa tarkkaillaan volyymin ja kannattavuuden suhdetta, tilanteessa, jossa volyyymi vaihtelee kapasiteetin ja kiinteiden kustannusten rajapinnassa, kuitenkin pysyen toiminta-asteen normaalilla vaihteluvälillä. Muuttuvat kustannukset muuttuvat lineaarisesti samassa suhteessa volyymin kanssa. Kiinteät kustannukset pysyvät vakiona koko tarkastelun ajan. Katetuottolaskelmat sopivat etenkin lyhyen ajanjakson päätöstilanteisiin ja tarkasteluun. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 67-68.)

2.4.4 Hinnoittelulaskenta

Hinnoittelun tarkoituksena on määritellä palvelulle tai tuotteelle hinta, jolla kateetaan kaikki suoritteesta johtuvat juoksevat- ja kiinteät kustannukset sekä voittotavoite. Hinnoittelupäätöksen tekeminen on hyvin pitkälti strateginen päätös, jota yritys hyödyntää strategisessa johtamisessaan. Tässä tapauksessa hinnoittelu voi olla yksi syy menestymiselle. Hinta toimii kilpailutekijänä, jonka avulla strategiset tavoitteet voidaan saavuttaa. Hinnoittelua suorittaessa tulee ottaa huomioon palvelun tai tuotteen kustannukset, voittotavoite, laatu, jakelutiet, markkinat, asiakassegmentit, elinikä, hinnoittelurakenteet sekä imago. (Alhola & Lauslahti 2002, 221.)

Palvelun tai tuotteen kannattavuutta voidaan parantaa analysoimalla myynnin rakennetta sekä vertailemalla optimaalisen myyntihinnan ja -määrän suhteita keskenään. Pelkkä kannattavuuden analysointi ei riitä, sillä hinnoittelulla on suuri vaikutus myös palvelun tai tuotteen asemaan markkinoilla. Psykologisesta näkökulmasta katsottuna kallis palvelu tai tuote koetaan laadukkaaksi ja paremmaksi kuin halvempi vaihtoehto. Hinnoittelulla on suuri merkitys, miten palvelu tai tuote koetaan asiakkaiden keskuudessa, joko luksus- vai peruspalveluksi tai -tuotteeksi. (Järvenpää ym. 2015, 212-213.)

Hinnoitteluun voidaan hyödyntää kolmea yleistä strategiaa, jotka ovat kustannusperusteinen, markkinaperusteinen ja tavoiteperusteinen hinnoittelu (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 185). Kustannusperusteisessa hinnoittelussa voidaan hyödyntää kahta eri menetelmää: katetuottohinnoittelua ja omakustannushinnoittelua. Katetuottohinnoittelussa, palvelun tai tuotteen kustannuksiin lisätään haluttu tai tavoiteltava katelisa. (Ikäheimo ym. 2016, 216.)

Omakustannushinnoittelussa lisätään kustannuksien lisäksi voittolisa, jonka avulla saadaan tavoiteltu voitto. Näitä kahta hinnoittelumenetelmää hyödyntäessä kannattaa huomioida, että katetuottohinnoittelussa palvelun tai tuotteen muuttuviin kustannuksiin lisätään tarvittava katetuotto ja omakustannushinnoittelussa pyritään kattamaan kaikki kustannukset eli muuttuvat sekä kiinteät kustannukset. Kustannuksia laskettaessa hyödynnetään minimi-, keskimääräis-, ja

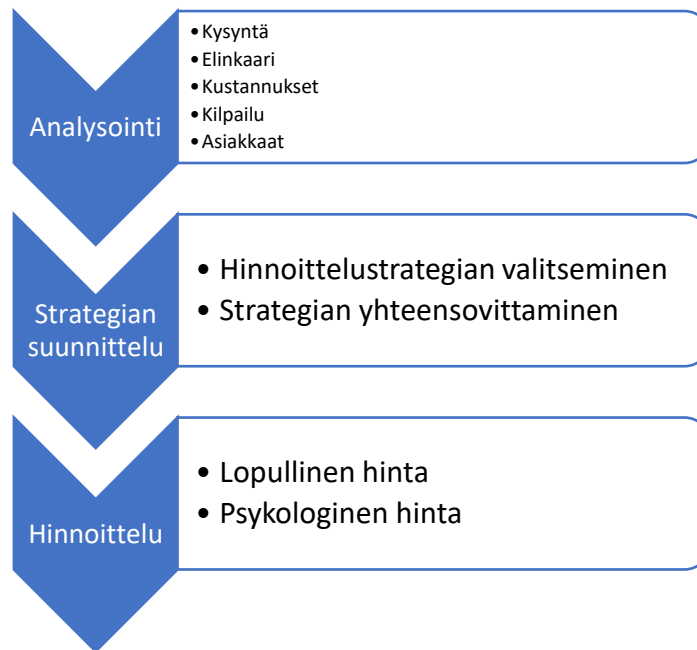
normaalikalkyylejä. (Ikäheimo ym. 2016, 216.) Kustannuksia voidaan laskea tarkemmin kustannuslaskennan avulla. (Ikäheimo ym. 2016, 161-162.) Kustannuspohjaisessa hinnoittelussa ilmenee ongelma, kyseisellä menetelmällä ei päädytä palvelun tai tuotteen parhaimpaan mahdolliseen hintaan. Tämä tarkoittaa hintaa, jonka asiakas suostuu enimmillään maksamaan palvelusta tai tuotteesta. (Österlund 2016.)

Markkinaperusteinen hinnoittelu perustuu vallitsevaan markkinatilanteeseen (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 185). Palvelun tai tuotteen hinta saadaan suoraan markkinoilta ja kun hinnasta vähennetään oma voittotavoite, saadaan selville mitä kyseinen palvelu tai tuote saa enintään maksaa yritykselle (Alhola & Lauslahti 2002, 239). Yksinkertaisesti markkinaperusteinen hinnoittelu voi tarkoittaa sitä, että yrityksen täytyy sopeuttaa palvelun tai tuotteen kustannukset markkinahinnan alapuolelle, jotta liiketoiminta on kannattavaa (Järvenpää ym. 2015, 223). Markkinaperusteista hinnoittelua käytetään yleisesti silloin kun, yrityksen oma palvelu tai tuote ei eroa kilpailijastaan (Ikäheimo ym. 2016, 163).

Tavoiteperusteisessa hinnoittelumenetelmässä pyritään alentamaan palvelun tai tuotteen kustannuksia, johon yritys toivoo pääsevänsä. Tässä menetelmässä kustannuksia ei anneta suoraan valmiiksi kuten kustannusperusteisessa hinnoittelumenetelmässä. Laskenta aloitetaan siitä, kun yritys selvittää palvelun tai tuotteen tavoitekatteen. Selvityksen jälkeen tavoitekatteeseen lisätään aiheutuvat kustannukset, jonka lopputuloksena saadaan tavoitemyyntihinta. (Ikäheimo ym. 2005, 200.)

Kuviossa 4 kuvataan hinnoitteluprosessin kolmea eri vaihetta ja niitä asioita, joita tulee ottaa huomioon, kun jokin prosessin vaiheista on käynnissä. Ensimmäisessä vaiheessa keskitytään analysoimaan kilpailijat, kustannukset sekä kysyntään liittyviä seikkoja. Perusanalyysivaiheessa tulee huomioida yrityksen oman palvelun tai tuotteen suhde kilpailijoiden vastaaviin myyntituotteisiin tai palveluihin. Strategian suunnitteluvaiheessa yritys pohtii, mikä vaikutus strategialla ja tavoitteilla on palvelun tai tuotteen hinnoitteluun. Yrityksen täytyy tietää vallitseva nykytila, onko tarkoitus tuottaa mahdollisimman suurta voittoa. Tämä vaikuttaa esimerkiksi siihen, että hintaa voidaan joutua muuttamaan palvelun tai

tuotteen elinkaaren aikana. Hinnoitteluvaiheessa päätetään tuotteen tai palvelun lopullinen myyntihinta asiakkaille. Yrityksen tulee tarkastella hinnoittelua myös psykologiselta näkökulmalta. Mikä on se hinta, jonka asiakkaat ovat valmiina maksamaan palvelusta tai tuotteesta. (Järvenpää ym. 2015, 226-228.)



Kuvio 4. Hinnoitteluprosessi (mukaillen Järvenpää ym. 2015, 226-228).

Hinnoittelu- ja kustannuslaskentaa suorittaessa täytyy ymmärtää, että nämä laskentamenetelmät ovat kaksi eri asiaa. Hinnoittelulaskennan avulla saadaan palvelulle tai tuotteelle hinta, jolla yrityksen taloudelliset tavoitteet voidaan saavuttaa. Kustannuslaskennalla selvitetään tuotteiden tai palveluiden kustannukset, mitä näiden tuottaminen maksaa yritykselle. (Ikäheimo ym. 2016, 162-163.)

2.4.5 Budjetointi

Budjetilla tarkoitetaan yritystä tukevaa rahamäärällistä toimintasuunnitelmaa, joka on tarkoitettu suorittaa tietynä ajankohtana. Budjetoinnilla puolestaan tarkoitetaan itse budjetoinnin prosessia ja siihen liittyviä osa-alueita kuten ennakointia, tavoitteiden asettamista, vertailua ja valintoja. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 226.) Budjetit ovat esimerkiksi yrityksen tavoite- ja vaihtoehtolaskelmia (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 37).

Budjetoinnin tehtävänä on auttaa yrityksen johtoa päätöksenteon tukena, konkretisoimaan kehittämissuunnitelman, etsimään mahdollisimman edullisen rahamäärällisen suunnitelman ja täsmentää yrityksen tavoitteita (Järvenpää ym. 2015, 235). Budjetoinnin etuna on se, että se pakottaa suunnittelemaan ja miettimään organisaation tulevaisuutta ja ennakoimaan muutoksia (Suomala ym. 2011, 179). Budjetoinnin ja strategian suhde on hyvin läheinen. Budjetointi tukee strategista johtamista ja -määrittelyä esimerkiksi operatiivisella tasolla. Kun yrityksen resursseja ja kehittämistavoitteita kohdennetaan ja suunnitellaan lyhyellä aikavälillä, myös pitkän aikavälin kilpailukyky kehittyy. (Järvenpää ym. 2015, 236-237.)

Budjetointiprosessiin kuuluu kolme vaihetta: budjetin suunnittelu-, toteutus- ja tarkkailutehtävät. Ensimmäisenä tehtävänä täytyy analysoida edellisten budjettikausien lukuja ja kehityksen arviointia asetettuja tavoitteita vasten. Tämän jälkeen siirrytään analysoimaan tulevan budjettikauden kehitystä ja tavoitteita, jonka jälkeen voidaan aloittaa varsinaisen budjetin suunnittelu ja laadinta tulevaa budjettikautta varten. Budjetin suunnitteluvaiheessa laaditaan ala- ja pääbudjetit. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 234.)

Pääbudjetti tukee yrityksen alabudjettien suunnittelua. Alabudjeteiksi luokitellaan esimerkiksi hallinto-, investointi-, markkinointi-, myynti- ja ostobudjetit. Pääbudjetteina puolestaan toimii tulos-, tase- ja rahoitusbudjetit. Kun kaikki alabudjetit ovat saatu valmiiksi, koostetaan näistä yrityksen pääbudjetti. Budjettien välille syntyy syy-seuraussuhde, jota kutsutaan budjettijärjestelmäksi. Budjettien tarpeellisuus ja laajuus riippuu pitkälti yrityksen luonteesta, koosta ja toimialasta. (Järvenpää ym. 2015, 239.)

Budjetoinnin viimeisessä eli tarkkailuvaiheessa pyritään tarkkailemaan budjettitavoitteiden toteutumista ja analysoimaan syntyneitä eroja budjetointiprosessin aikana. Tällä tavoin ohjataan yritystä saavuttamaan budjettitavoitteensa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 243-244.)

Budjetointia suorittaessa voidaan hyödyntää kolmea eri menetelmää käyttötarkoituksesta riippuen. Menetelmät jaetaan autoritaariseen-, demokraattiseen- ja

yhteistyömenetelmään. Autoritaarisessa menetelmässä määritellään budjetin pääkohdat strategisin tavoittein sekä budjetin perusteet ylimmän johdon toimesta. (Järvenpää ym. 2015, 243.) Tässä menetelmässä toimintojen ja tulosityksikköjen tehtäväksi jää vain budjettierien koonti johdon ohjeistuksen mukaisesti. Budjetointiprosessi voi tästä syystä tuntua erittäin jäykältä henkilöstön näkökulmasta. Menetelmä sopii erityisesti tilanteisiin, jossa tarvitaan keskitettyä ohjausta ja tarkkoja tavoitteita johdon päätöksien perusteella. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 239.)

Demokraattisessa budjetointimenetelmässä hyödynnetään kaikkia organisaation sisäisiä osapuolia, jotka ovat vastuussa asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta. Tällä tarkoitetaan, että budjetointi rakentuu alhaalta ylöspäin. (Suomala ym. 2011, 181-182.) Ylimmän johdon rooli on vain luoda budjetoinnin kehys, tavoitteet ja sopeuttaa alibudjetit yhteen. Tässä budjetointimenetelmässä päästään hyödyntämään ammattilaisten erityisosaamista. Yleisenä ongelmana voidaan kuitenkin havaita kokonaiskuvan puuttuminen budjetointiprosessista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 239.) Kyseisessä tilanteessa voi osaoptimointi ottaa ohjauksen prosessista, jolloin vastuussa olevat henkilöt voivat asettaa vapaasti omia tavoitteitaan. Demokraattista menetelmää voidaan hyödyntää yrityksissä, joissa tiedetään, että henkilökunnasta löytyy erityisosaamista ja edellytykset tavoitteiden asettamiselle sekä näiden saavuttamiselle. (Suomala ym. 2011, 182.)

Yhteistyömenetelmä on autoritaarisen- ja demokraattisen budjetointimenetelmän yhdistelmä (Alhola & Lauslahti 2002, 280). Tässä menetelmässä ylin johto koordinoi budjetin laatimista, johon hyödynnetään myös organisaation budjetin laatimisesta vastuussa olevia henkilöitä. Budjetointiprosessi voi kuitenkin olla pidempi kuin kahdessa edellisessä menetelmässä. (Suomala ym. 2011, 182.) Budjetointiprosessi on pitkä, koska menetelmä vaatii useamman budjettikierroksen, ennen kuin saadaan selville taloudellinen kokonaisuus (Järvenpää ym. 2015, 243).

Budjetointia voidaan suorittaa eri tyyleillä. Näitä tyylejä ovat kiinteä-, tarkistettava-, rullaava- ja liukuva budjetointi. Kiinteässä budjetoinnissa ajanjakson tarkastelukohteena on koko tilikausi ja budjetointi laaditaan ennen tilikauden alkua.

Tässä budjetointityylissä budjetoinnin tarkistaminen tapahtuu tilikauden lopussa. Tarkistettava budjetointityyli eroaa kiinteästä tyylistä siinä suhteessa, että tarkistettavassa budjetoinnissa huomioidaan ulkoiset muutokset tilikauden aikana. Rullaavassa budjetoinnissa laaditaan budjetteja pitkin tilikautta esimerkiksi kuukausittain tai vuosineljänneksittäin. Tämä sopii etenkin yrityksille, joiden markkinat vaihtelevat pitkin tilikautta. Liukuvassa budjetoinnissa muuttuvia kuluja seurataan toiminta-asteen mukaisesti, mutta kiinteät kulut kuitenkin pysyvät vakiona koko tarkistelukautena. Mikäli toiminta-aste muuttuu kuukausittain liukuvan budjetoinnin hyödyntäminen voi olla oikea valinta yrityksessä. (Lindfors & Syvänperä 2010, 14.)

2.5 Johdon laskentatoimen ongelmat

Tehdessä operatiivisia laskelmia organisaatio kohtaa monenlaisia eri ongelmia ja haasteita, jotka pysäyttävät miettimään ja vaativat ratkaisuja monelta eri yrityksen toiminnolta (Jyrkkiö & Riistama 2006, 56). Kun organisaatio tuottaa ja hyödyntää laskentatoimen raportejaan, tulee olla erittäin tarkka ja kriittinen, mitä tietoa raportit oikeasti sisältävät. Analysoidessa ja arvioidessa yrityksen taloudellista tilannetta tunnuslukujen ja raporttien perusteella, täytyy tietojen hyödyntäjä olla perillä siitä, miten yritys on laatinut raporttinsa sekä millaisia ratkaisuja yrityksen talousjohto on tehnyt, kun raporteja on tuotettu päätöksenteon tueksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 41.)

Jyrkkiö ja Riistama (2006, 56-58) esittävät kirjassaan johdon laskentatoimen perusongelmatyypit, jotka kuvastavat mahdollisia ongelmia mitä organisaatio saattaa kohdata laskelmia, mittareita ja raporteja tehdessään. Ongelmatyyppejä voidaan luokitella seuraaviin pääluokkiin laajuusongelmat, arvostusongelmat, mittausongelmat, kohdistamisongelmat ja jaksotusongelmat. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 56-58.)

Laajuusongelmassa kysymys kohdistuu tuottoihin ja kustannusten laajuuteen laskelmia tehdessä. Tulee miettiä ja valita tuottoja ja kustannuksia, mitä laskelmiin halutaan sisällyttää. Yhtenä mahdollisuutena voidaan laskelmiin ottaa

mukaan ainoastaan liiketoiminnan tuotot, jolloin satunnaiset tuotot jätetään pois. Vastaavasti kustannusten kannalta voidaan laskelmiin ottaa mukaan kaikki kustannukset tai vain välittömät kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 41.) Laajuusongelmaa voidaan ajatella kokonaisuutena, jossa pohditaan, sisällytetäänkö laskelmissa kaikki yrityksen kustannukset vai vain välittömät kustannukset. (Tenhunen 2013a.)

Toisena ongelmana kyseeseen tulee arvostusongelma. Tämä tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että mihin arvoon esimerkiksi tulot, menot, omaisuus ja velka kirjataan ja mitä näistä arvoista hyödynnetään laskentatoimen raporteissa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 42.) Tavanomainen tilanne, jossa arvostusongelma saattaa tulla vastaan, on pohdittaessa, hyödynnetäänkö arvostamisessa hankintahintaa, jälleenhankintahintaa vai päivänhintaa (Tenhunen 2013a). Arvostusongelma ilmenee etenkin silloin, kun markkinoilla vallitsee inflaatio. Reaalipääoman rinnalla pyritään turvaamaan myös nimellispääoman säilyminen. Kyseinen tapahtuma voi näkyä laskentatoimen laskelmissa, tässä tapauksessa arvostusongelmana. Tilanteessa käyttöpääomaerät voidaan arvostaa päivähintaiseen tai jälleenhankintahintaiseen arvoon. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 42.)

Kolmantena ongelmana tulee vastaan mittaamisongelma. Mittaamisongelmalla tarkoitetaan yksinkertaisesti sitä, että mikä on se tarkkuus, mitä kohdetta mitataan ja miten selvitetään tuottojen ja kustannusten määrä. (Tenhunen 2013a.) Mittausongelmaa jalostetaan eteenpäin mittausteknisillä kysymyksillä (Alhola & Lauslahti 2002, 65). Esimerkiksi kuinka resurssikäytön määrä mitataan ja millä laajuudella, tai kuinka paljon työtunteja on käytetty projektin X suorittamiseksi. Jotta mittaamisongelma voidaan ratkaista onnistuneesti, vaatii se yritykseltä tarkkaa mittausta ja mittaustulosten dokumentointia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 43.)

Viimeisenä ongelmana on käsittelyssä jaksotus- ja kohdistusongelmat. Nämä kaksi osaongelmaa yleensä luokitellaan yhdeksi pääongelmaksi nimeltään jakamisongelma. Jaksotusongelmaan törmätään, kun kustannuksia halutaan kohdentaa laskentakohteille. (Alhola & Lauslahti 2002, 64.) Jyrkkiö ja Riistama (2006, 57) esittävät kirjassaan erittäin hyvän kiteyttävän kysymyksen liittyen

jaksotusongelmaan. ”Miten useille laskentajaksoille kohdistuvat kustannukset jaetaan eri jaksoille?”. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 57.)

Jaksotusongelma saatetaan kohdata tilanteessa, jossa yritys tarvitsee toiminnalleen liiketilan. Tulisiko liiketila kohdistaa useille eri laskentakausille, jotta pitkävaikutteisesta menosta ei aiheudu liikaa taloudellista rasitetta hankintakaudelle. Jaksottamisessa hyödynnetään yleensä suunnitelman mukaisia poistoja. (Alhola & Lauslahti 2002, 66.)

Kohdistusongelmaa ei tule sekoittaa jaksottamisongelmaan, vaikka ovatkin hyvin samankaltaisia. Kohdistusongelmassa kyse on siitä, miten yrityksen tuotot ja kustannukset kohdistetaan eri toiminnoille, tulosyksiköille, tuotteille tai palveluille (Alhola & Lauslahti 2002, 66). Jaksotus- ja kohdistamisongelmaa pyritään ratkaisemaan aiheuttamisperiaatteen tavoin. Aiheuttamisperiaatteen mukaan kustannukset kohdistetaan toiminnoille, tulosyksiköille ja tuotteille tai palveluille, joista kustannukset ovat aiheutuneet. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 58.)

Kun raporttien tuottaja ja niiden käyttäjä ymmärtää johdon laskentatoimen pääalueiden ongelmat, on laskentraporttien hyödyntäjällä paremmat lähtökohdat laskelmien tulkitsemiseen ja hyödyntämiseen päätöksenteon tukena (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 43).

3 Raportointi ja mittaaminen

Raportoinnin tehtävänä on analysoida, reagoida ja ennakoida yrityksen taloudellinen ja ei-taloudellinen tilanne. Raportoinnissa hyödynnetään mennyttä, nykyistä ja tulevaa tietoa. Tästä syystä raportoinnin tulee olla oikeellista, oleellista ja oikea-aikaista. On tärkeää huomioida, että raportointia suoritetaan käyttäjän tarpeiden mukaisesti, jotta tämä palvelee yritystä parhaalla mahdollisella tavalla päätöksenteko tilanteissa. Yrityksessä raportteja hyödyntävät esimerkiksi operatiivisen tason työntekijät ja johtajat sekä budjettiraporttien osalta yrityksen ylin eli strateginen johto. (Alhola & Lauslahti 2002, 316-317.)

Alhola ja Lauslahti (2006, 319-320) mukaan raportointi voidaan jaotella monella eri tapaa, jotka ovat hyvin yrityskohtaisia. He jaottelevat raportoinnin strategiselle, taktiselle ja operatiiviselle tasolle. Strategisen tason raportoinnin tavoitteena on antaa kokonaiskuva yrityksen kehityssuunnasta pitkällä aikavälillä. Taktisella tasolla tavoitteena on tuottaa informaatiota taloudellisuudesta ja tehokkuudesta vastuualueella. Operatiivisen tason raportoinnilla tuotetaan tietoa esimerkiksi, kuinka yksittäinen työntekijä on suoriutunut työssään tavoitteisiin nähden. (Alhola & Lauslahti 2006, 319-320.)

Raportointia suoritetaan periodeittain tai tilannekohtaisesti. Periodiraportoinnissa tehdään raportit aina säännöllisin aikaväleihin ja samassa muodossa. Näitä raportteja hyödynnetään esimerkiksi toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 279-280.) Säännöllinen raportointiaikaväli periodiraportteissa on kuukausittain, neljännesvuosittain tai vain vuositasolla (Alhola & Lauslahti 2002, 326). Esimerkiksi kuukausiraportteilla saadaan tietoa yrityksen nykytilanteesta lyhyemmällä aikavälillä paljon yksityiskohtaisemmin ja konkreettisemmin kuin neljännesvuosiraportoinnilla, jossa kuukauden muutoksia ei huomioida (Alhola & Lauslahti 2006, 166-177 & 192).

Tilannekohtaisia raportteja laaditaan sen mukaan, mitkä ovat ajankohtaisia ja tarpeellisia päätöksenteolle tai ongelman ratkaisemiseksi. Tilannekohtaiset raportit joudutaan useasti toteuttamaan manuaalisesti erilaisten tietotarpeiden takia. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 279-280.)

Raportoinnin kehittäminen tulisi olla jatkuva prosessi sen tärkeyden vuoksi. Tästä syytä esimerkiksi yrityksen johtoporras pitää raportoinnin kehittämistä yhtenä tärkeimmistä kehityskohteista. (Lahti & Salminen 2014, 171.) Teknologian ja tietotekniikan avulla voidaan ratkaista ja kehittää johdon laskentatoimen raportoinnin ongelmia ja haasteita. Ongelmia ja haasteita voi esiintyä esimerkiksi tuotetun informaation luotettavuudessa tai tiedon tuottamisen hitaudessa. (Lahti & Salminen 2008, 27-28.) Raportoinnin kehittämiseksi on kuitenkin vaatimuksena se, että yrityksen taloushallinnon perusasiat kuten rakenteet ja prosessit ovat kunnossa, jotta esimerkiksi tietoteknisiä raportointijärjestelmäratkaisuja

voidaan hyödyntää osana yrityksen raportointijärjestelmää (Lahti & Salminen 2014, 172).

Raportoinnin kehittämisessä voidaan hyödyntää toiminnanohjausjärjestelmiä, koska järjestelmään tarvitaan syöttää tieto vain kerran, jonka jälkeen esimerkiksi Business Intelligence järjestelmä voi hyödyntää toiminnanohjausjärjestelmään syötettyä tietoa ja tuottaa tätä kautta uutta jalostettua informaatiota sekä raportteja (Partanen 2007, 382).

3.1 Business Intelligence

Business Intelligence on systemaattinen tiedontuottamis- ja tiedonjakoprosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa ja jalostaa informaatiota sekä raportteja yksinkertaiseen, luettavaan ja ymmärrettävään muotoon. Business Intelligence kerää tietoa sisäisistä ja ulkoisista lähteistä esimerkiksi asiakkaista tai kilpailijoista. (Alhola & Lauslahti 2002, 250-251.) Yksinkertaisesti Business Intelligence on liiketoimintatiedon hallintaa, jonka avulla helpotetaan päätöksentekoa (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 201-202).

Business Intelligence ratkaisut ohjaavat yritystä tietopohjaiseen päätöksentekoon. Tietopohjaisessa päätöksenteossa hyödynnetään tosiasioita, mittareita ja taloudellista sekä ei-taloudellista tietoa strategisen päätöksenteon tueksi. Kerätävien tietojen tulee pohjautua yrityksen strategiaan tavoitteisiin. (Tableau 2021.)

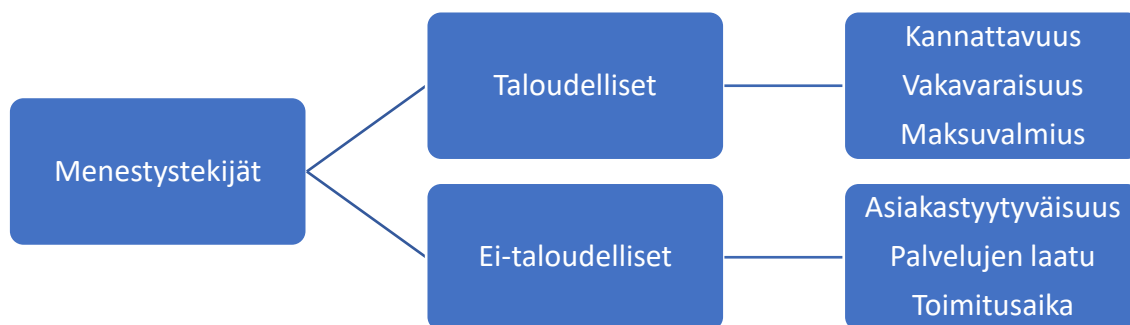
Erilaiset Business Intelligence ratkaisut auttavat myös johdon laskentatoimen perusongelmissa, kuten suuren informaatiomäärän ongelmassa. Näillä kyseisillä ratkaisuilla saadaan aikaiseksi automaatiota, jonka avulla vähennetään manuaalista työtä niin periodiraportoinnin kuin tilannekohtaisen raportoinnin näkökannalta. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 201-202.) Johdon laskentatoimen ongelmia käsiteltiin luvussa kaksi.

3.2 Taloudellinen ja ei-taloudellinen mittaaminen

Johdon laskentatoimen taloudellisten mittareiden avulla voidaan esimerkiksi seurata yrityksen kannattavuutta, maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta (Eskola & Mäntysaari 2006, 124). Näiden mittareiden avulla saadaan kokonaisvaltainen kuva yrityksen toimintaedellytyksistä (Saharinen 2015). Yrityksen tulisi löytää itselleen ne mittarit, jotka mukautuvat liiketoiminnan mukaisesti ja joita seurataan pitkällä sekä lyhyellä aikavälillä. Valinnalle tulee asettaa kriteerejä, kuten mittareiden yksinkertaisuus, ymmärrettävyys ja luotettavuus. Näin varmistutaan, että hyödynnettävät mittarit tukevat yrityksen tavoitteita ja odotuksia. Valituille tunnusluville tulee asettaa tavoitearvoja, joihin yrityksen toiminnalla halutaan pyrkiä. Kriittisenä tekijänä tulee muistaa, että tunnuslukujen tulisi täydentää toisiaan, jotta kokonaiskuvan muodostuminen olisi mahdollisimman hyvä. Tunnuslukuja ei tule valita liikaa, jotta mittareiden hyödyntäminen ei vaikeudu tai johda väärin johtopäätöksiin. (Eskola & Mäntysaari 2006, 124.)

Kaikkea yrityksen kannalta tärkeää tietoa ei voida mitata taloudellisesti (Suomala ym. 2011, 189). Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa taloudellisen mittaamisen lisäksi myös ei-taloudellista tietoa (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 300). Näiden mittaamisesta käytetään nimitystä suorituskyvyn tai suorituksen mittaaminen. Esimerkiksi henkilöstön ja asiakkaiden tyytyväisyyden mittaaminen on erittäin hyödyllistä ja tärkeää, koska tämä suoraan vaikuttaa yrityksen toimintaan taloudellisesti. (Suomala ym. 2011, 188-189.)

Tunnuslukujen käyttöön otossa tulisi huomioida yrityksen avainmenestystekijöiden tunnistaminen. Näiden menestystekijöiden pohjalta yritys suunnittelee tarkemmat tunnusluvut, joiden avulla mitataan avainmenestystekijöitä. Jotta mittaaminen olisi tehokasta ja tarkoituksenmukaista, tulisi mittaamisen avulla kiinnittää huomioita liiketoiminnallisen menestymisen ja organisaation strategian kannalta keskeisiin asioihin. (Järvenpää ym. 2015, 332.) Kun menestystekijät on tunnistettu, voidaan luoda edellytyksiä suunnittelu-, laskenta- ja seurantajärjestelmille, jotka korostavat oikeita asioita (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 301). Kuviossa 5 havainnollistetaan esimerkein taloudellisia ja ei-taloudellisia menestystekijöitä.



Kuvio 5. Esimerkkejä taloudellisista ja ei-taloudellisista menestystekijöistä (Lönnqvist, Kujansivu & Antikainen 2006, 22).

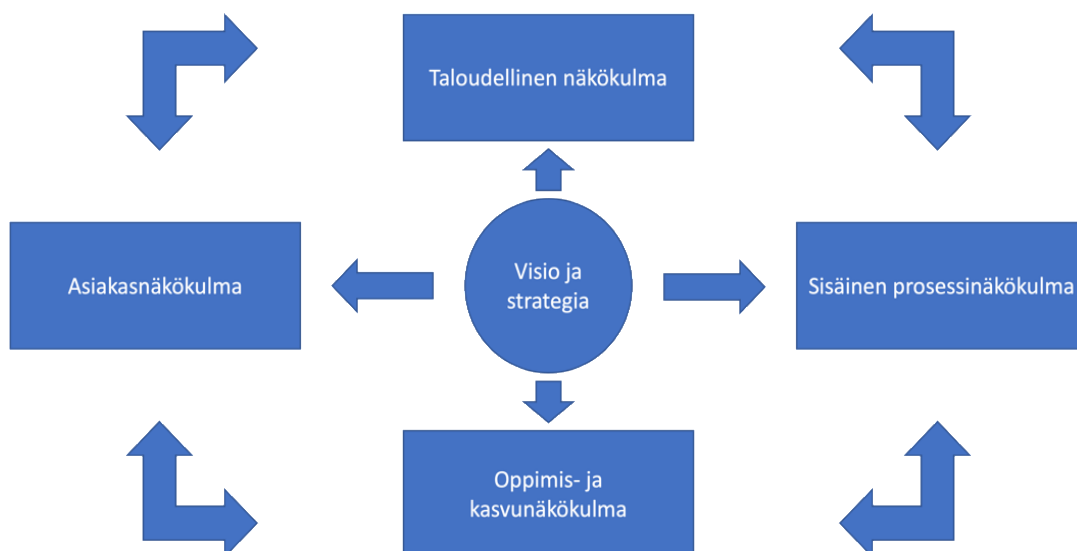
Mittaristojen tulisi muuttua samassa määrin kuin yrityksen toimintaympäristö. Avainmenestystekijät ratkaisevat perustasolla mittaristojen laajuuden ja ovat ratkaistavissa tapauskohtaisesti. Yhtenä merkittävänä tekijänä toimii mittaustasojen lukumäärä. Lopuksi kuitenkin mitattavien kohteiden lukumäärä ratkaistaan sillä, mitkä mittarit yritys koee tarpeelliseksi. Jos mittaaminen kohdistuu liian useaan kohteeseen, mittaristojen tavoitteet eivät enää vastaa asetettuja tavoitteita ja huonoimmillaan tämä voi aiheuttaa yritykselle ylimääräisiä kustannuksia. Tämän takia niukkuuden periaate on hyvä pitää mielessä, kun mittaristoja suunnitellaan. (Suomala ym. 2011, 195.)

3.3 Tasapainotettu mittaristo

Yleisin hyödynnettävä mittaristo on amerikkalaisten Kaplanin ja Nortonin kehittämä Tasapainotettu mittaristo (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 305). Tasapainotetun mittariston avulla ohjataan ja valvotaan yrityksen liiketoimintaa, johon on valittu useita erilaisia näkökulmia yrityksen kriittisen menestymisen edellytykseksi (Alhola & Lauslahti 2002, 328).

Tasapainotetun mittariston alkuperäinen tarkoitus oli kehittää suoritusmittausta mutta myöhemmin todettiin, että kyseinen mittaristo sopii mainiosti strategisen johtamisen menetelmäksi. Mittaristo koostuu neljästä eri näkökulmasta, joiden suorituksia mitataan. Kuviossa 6 näkökulmat jaotellaan talouden, asiakkaan-,

sisäisen prosessin sekä oppimis- ja kasvunäkökulmaan. Mittariston ytimeen sijoittuu yrityksen visio ja strategia. (Järvenpää, Partanen & Tuomala 2003, 196.)



Kuvio 6. Tasapainotetun mittariston näkökulmat (Järvenpää ym. 2003, 197).

Talouden näkökulmassa mitataan suorituskykyä – miten hyvin yrityksen strategia on onnistunut talouden tasolla. Tämän näkökulman avulla vastataan peruskysymykseen, kuinka omistajat näkevät yrityksen toiminnan. Asiakasnäkökulmassa mitataan esimerkiksi asiakastyytyväisyyttä ja asiakasuskollisuutta. Näiden mittareiden avulla, selvitetään asiat, joissa yrityksen tulee onnistua, jotta asiakkaat olisivat tyytyväisiä ja uskollisia. Esimerkiksi palveluyrityksessä voi ratkaisevana tekijänä toimia palvelun ominaisuudet. (Tietoakseli 2015.)

Sisäisen prosessin näkökulmassa yhdistyvät niin taloudellinen kuin asiakasnäkökulma. Tässä näkökulmassa mitataan kahden edeltävän näkökulman onnistumista ja vastataan peruskysymykseen, miten asetetut tavoitteet on saavutettu. Viimeisessä eli oppimis- ja kasvunäkökulmassa pyritään vastaamaan peruskysymykseen, miten yritys voi tulevaisuudessa kehittää suorituskykyään ja arvon tuottamista asiakkaille. Tämän näkökulman avulla mitataan esimerkiksi henkilöstötyytyväisyyttä, sairauspoissaoloja ja vaihtuvuutta. (Tietoakseli 2015.)

Tasapainotettua mittaristoa tehdessä tulee huomioida sen tasapainoisuus. Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit eivät tulisi saada toisistaan suurempaa painoarvoa mittaristossa. Toisena asiana mittareiden lyhyet ja pitkäaikaiset

tavoitteet tulee olla tasapainossa. Tämä saavutetaan sillä, että mittaristoa tehdessä hyödynnetään syy-seuraussuhdelogiikkaa. Kolmantena tulee huomioida ennakoivat ja tulostittarit. Näiden avulla varmistetaan mittariston luotettavuus ja se, että mittarit eivät ole irrallisia vaan tukevat toisiaan. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 31-32.)

4 Tutkimuksen toteutus ja tulokset

4.1 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, kuinka kohdeyrityksessä hyödynnetään johdon laskentatoimea päätöksenteon tukena, mitä laskelmia, mittareita, raportteja tuotetaan päätöksenteon tueksi ja kuinka johdon laskentatoimi ja strategia toimivat vuorovaikutuksessa keskenään. Haastatteluiden pohjalta vastataan seuraaviin tutkimustehtävän kysymyksiin.

- Miten johdon laskentatoimea ja sen työkaluja hyödynnetään palveluyrityksen päätöksenteon tukena
- Mitä laskelmia, raportteja ja mittareita suoritetaan päätöksenteon tueksi
- Miten johdon laskentatoimi ja strategia toimivat vuorovaikutuksessa keskenään

Toimitusjohtajaa haastatteleamalla saadaan selville, miten johdon laskentatoiminta ja sen osa-alueita hyödynnetään yrityksen päätöksenteon tukena sekä strategisessa johtamisessa. Talousjohtajaa haastatteleamalla selvitetään, miten varmistetaan laadukkaan, olennaisen ja ajantasoinen raporttien, laskelmien ja analyysien tuottaminen päätöksenteon tueksi. Samalla saadaan selville mitkä ovat talousjohtajan tehtävät strategian toteuttamisessa. Taloussuunnittelijan osalta selvitetään, miten laskelmia ja raportteja tuotetaan talousjohdolle ja miten taloussuunnittelijan työssä näkyvät erilaiset työkalut sekä järjestelmien hyödyntämiset.

4.2 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyön tutkimusosio toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkimusmenetelmän valinta perustuu siihen, että halutaan kuvata asiaa todellisen elämän näkökulmasta ja tutkia käsiteltävää asiaa kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 156). Laadullisessa tutkimuksessa teorian merkitys kasvaa. Teorialla ohjataan ja pohjustetaan laadullista tutkimusta, joka auttaa myös hahmottamaan tutkimuksen luotettavuutta. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 23.) Laadullinen tutkimus pohjautuu tässä opinnäytetyössä tapaustutkimukseen, koska aihe perustuu kohdeyritykseen ja tutkimuksella pyritään tuottamaan valitusta kohteesta yksityiskohtaista tietoa, mutta kokonaisvaltaisella tasolla johdon laskentatoimen hyödyntämisestä päätöksenteon tueksi (Koppa 2015).

Kvalitatiivisen tutkimuksen aineistonkeruu suoritettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluna yrityksen toimitusjohtajalle, talousjohtajalle ja taloussuunnittelijalle. Haastattelun etuna pidetään sen joustavuutta ja aiheiden kulkua voidaan säädellä haastattelun aikana. Tällä tavoin haastattelusta saadaan keskusteltavaa. (Hirsjärvi ym. 2007, 199-201.) Lisäksi haastattelutilanteessa on mahdollista toistaa kysymyksiä ja oikaista väärinkäsityksiä tai selventää ilmauksia tiedonantajan kanssa (Tuomi & Sarajärvi 2018, 85). Teemahaastatteluissa edetään etukäteen valittujen teemojen perusteella ja näihin liittyvillä tarkentavilla kysymyksillä. Haastattelun kaikissa tilanteissa voidaan tarkentaa kysymyksiä haastateltavan vastauksien perusteella. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87-88.)

Haastattelut tulee suunnitella huolellisesti, muuten haastattelut eivät välttämättä vastaa tutkimusongelman kysymyksiin, jonka johdosta saatetaan keskittyä epäolennaisiin asioihin. Haastatteluiden teko edellyttää huolellista perehtymistä aiheeseen sekä tarkkaa suunnittelua, jotta haastattelut vastaavat tutkimusongelman kysymyksiin. Haastatteluiden luotettavuutta saattaa heikentää esimerkiksi se, että haastateltavat antavat sosiaalisesti suotavia vastauksia sekä tietoa asioista, joita tutkija ei kysy. (Hirsjärvi ym. 2007, 201.) Haastatteluissa on täten hyödynnetty puolistruktuurista muotoa. Käsiteltäville teemoille on asetettu

muutamia tarkkoja kysymyksiä, jotta teemoissa keskitytään olennaisen tiedon käsittelyyn.

Laadulliselle tutkimukselle tulee kerätä aineistoa, joka käsittelee tutkittavaa ongelmaa monelta eri näkökulmalta katsottuna (Alasuutari 2011, 83-85). Tutkimusjoukoksi valittiin kohdeyrityksen toimitusjohtaja, talousjohtaja ja taloussuunnittelija. Tällä tavoin saadaan kokonaisvaltainen käsitys kolmelta eri näkökulmalta, jotka ovat suorassa vuorovaikutuksessa toistensa kanssa.

Laadulliseen tutkimukseen voidaan hyödyntää esimerkiksi kahta erilaista analyysin muotoa, induktiivinen ja deduktiivinen analyysi. Induktiivisessa analyysissä tulkinta suoritetaan yksittäisistä asioista suurempaan kokonaisuuteen ja deduktiivisessa suuremmasta kokonaisuudesta yksittäisiin asioihin. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 107.) Opinnäytetyössä hyödynnetään induktiivista analyysimenetelmää, koska kolmesta eri näkökulmasta halutaan muodostaa yksi kokonaisvaltainen käsitys kohdeyrityksen johdon laskentatoimesta päätöksenteon tukena. Aineiston analyysi laadullisessa tutkimuksessa voidaan jaotella kolmeen eri vaiheeseen. Näitä ovat aineiston pelkistäminen eli redusointi, ryhmittely eli klusterointi ja teoreettisten käsitteiden luominen eli abstrahointi. Aineiston redusointi eli pelkistäminen tapahtuu litteroimalla suoritettuja haastatteluita, eli talenteiden kirjoittaminen tekstimuotoon. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 122.)

Aineiston pelkistämisen jälkeen siirrytään analyysivaiheessa aineiston klusterointiin eli ryhmittelyyn. Tässä vaiheessa litteroitu teksti luokitellaan ja aineistosta etsitään yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia, jotka ryhmitellään ja yhdistetään eri alaluokiksi. Ryhmittelyllä luodaan pohja tutkimuksen rakenteelle. Alaluokkien jälkeen muodostetaan yläluokkia, jotka muodostavat lopulta pääluokat eli tässä opinnäytetyössä tutkimuksessa käsiteltävät aihealueet. Viimeisenä analyysin vaiheena suoritetaan aineiston abstrahointi eli käsitteellistäminen. Abstrahoinnin tehtävänä on erottaa tutkimuksen kannalta oleellisemmat tiedot, joiden pohjalta voidaan muodostaa teoreettisia käsitteitä. Abstrahoinnin lopputuloksena muodostuneiden käsitteiden ja luokkien avulla luodaan laajempi käsitys tutkimuskohteesta, jossa yksittäiset asiat muodostavat suuremman kokonaisuuden. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 122-127.)

Tutkimusosiossa hyödynnetään seuraavia kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä. Tutkimuksen aineisto kootaan todellisista tilanteista, jossa hyödynnetään kokonaisvaltaista tiedon hankintaa. Aineiston hankinnassa käytetään laadullista metodologia eli teemahaastattelua. Tässä tilanteessa halutaan suosia metodeja, jossa haastateltavan näkökulmat pääsevät esille. Pyrkimyksenä on aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu hyödyntäen induktiivista analyysin menetelmää. Aineistoa tulkitaan ja käsitellään ainutlaatuisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164.)

4.3 Tutkimuksen toteutus

Tutkimuksen aineiston keruu toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina, johon kohteeksi valikoitui kohdeyrityksen toimitusjohtaja, talousjohtaja ja taloussuunnittelija. Haastatteluille mietittiin valmiiksi teemat, joiden yhteyteen esitettiin lisäksi muutamia tarkkoja ja yksityiskohtaisia kysymyksiä. Puolistrukturoitu teemahaastattelu sopii erityisesti tilanteisiin, jossa halutaan saada selville juuri tiettyjä asioita käsiteltävästä aiheesta. Haastattelutilanteessa haastateltavalle ei näin ollen haluta antaa suuria vapauksia teemojen ja kysymysten käsittelemiseksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Jokaiselle haastateltavalle toimitettiin haastattelurungot etukäteen. Haastattelurungot muodostettiin kolmelle eri näkökulmalle, johdon laskentatoimen hyödynnettävälle ja suorittavalle osapuolelle. Toimitusjohtajan ja talousjohtajan haastatteluissa painotettiin enemmän päätöksentekijän ja hyödyntäjän roolia, kun taas taloussuunnittelijan haastattelussa tavoiteltiin suorittavan osapuolen näkökulmaa. Tutkimuksen tiedonantajat eli haastateltavat valittiin sillä perusteella, että toimitusjohtaja, talousjohtaja ja taloussuunnittelija ovat päivittäisessä työssä suorassa vuorovaikutuksessa johdon laskentatoimen kanssa. Haastattelurungot ovat nähtävissä opinnäytetyön liitteessä 1.

Haastatteluiden teemat ja niihin liittyvät kysymykset valittiin opinnäytetyön teorian, tavoitteiden ja tutkimusongelman pohjalta. Teemoja ohjasivat opinnäytetyön teoreettinen viitekehys sekä tutkimuskysymykset. Tutkimushetkellä

haastateltiin talousjohtajan sijaista eli tässä tapauksessa yrityksen toimitusjohtajaa talousjohtajan näkökulmasta katsottuna. Yrityksen toimitusjohtajalla on useita vuosia aikaisempaa työkokemusta talousjohtajan työtehtävistä ja roolista.

Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina hyödyntämällä Microsoft Teams -ohjelmistoa. Aikaa käytettiin haastatteluihin 25 minuutista 45 minuuttiin. Jokaisen haastattelun alussa varmistettiin haastateltavilta, että he hyväksyvät tallennusluvan.

Haastatteluiden jälkeen suoritettiin tallenteiden litteroinnit eli aineiston redusointi, joista muodostui yhteensä 18 sivua puhtaaksikirjoitettua tekstiä. Word-dokumentin asetteluina käytettiin Karelia-ammattikorkeakoulun mukaista opinnäytetyönohjeiden asetteluja. Haastattelutulosten analysointi alkoi teemoituksesta eli klusteroinnista, jossa jokaisen teeman alle yhdisteltiin kaikki kolme näkökulmaa. Tämän jälkeen aineistosta etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia, jotka eroteltiin teemojen alle ja näistä muodostettiin lopuksi alaluokkia.

Yhdistelyn ja erottelun lopputuloksena saatiin pääluokkia eli aihealueita, joita käsitellään alaluvussa 4.3 tutkimuksen tulokset. Käsiteltävät aihealueet mukailevat haastatteluissa käsiteltäviä teemoja. Viimeisenä aineiston analyysin vaiheena on abstrahointi, jossa selvitettiin jokaiselle pääluokalle oleellimmat tiedot. Tällä tavalla saatiin laajempi käsitys käsiteltävästä tutkimuksen kohteesta, joka muodostavat suuremman kokonaisuuden eli tutkimuksen tuloksen ja johtopäätöksen osion.

4.4 Tutkimuksen tulokset

Tutkimuksen tuloksissa on yhdistelty ja pelkistetty haastatteluista saatuja tuloksia. Alaluvuissa on lisäksi esitetty lyhyitä pätkiä toimitusjohtajan, talousjohtajan sekä taloussuunnittelijan toteamuksista ja kokemuksista käsiteltävistä johdon laskentatoimen osa-alueista.

4.4.1 Johdon laskentatoimi palveluyrityksessä

Palveluyritys hyödyntää laskennassaan asiakas- ja tuotetunnisteita. Kyseiset tunnisteet pohjautuvat yrityksen tuottamiin tuotteisiin ja palveluihin. Kaikki liikevaihto ja liiketoiminnasta aiheutuvat kulut kohdistetaan tunnisteille. Yritys hyödyntää ainoastaan tuotenäkökulmaa liiketoiminnan johtamiseen, johdon laskentatoimeen sekä raportointiin. Tämä tarkoittaa sitä, että tuotteiden näkökulmasta seurataan mennyttä aikaa. Keskeisimpänä asiana johdon laskentatoimea hyödynnetään kannattavuuden ja sisäisten prosessien kehittämiseen.

Kun kaikki kustannukset on vyörytetty eri tunnisteille, tarkkaillaan seuraavaksi kustannuksia, joita ei ole kyetty kohdistamaan suoraan tuotteille tai palveluille. Kustannuksia kohdennettaessa palveluille, katsotaan kannattavuutta palveluiden näkökulmasta. Vyörytykset tehdään tuotteille ja palveluille sen mukaan, miten henkilöstö on kirjannut työtunteja työajanseurantaan. Esimerkkinä, kun yritys seuraa talouden tunnuslukuja ja jossain palveluiden työajankäytössä havaitaan huomattavia muutoksia, herää kysymyksiä mahdollisista ongelmatilanteista. Toimitusjohtaja kertoi haastattelussaan, että työajanseurannan avulla päästään seuraamaan syvällisemmin yrityksen tilikauden tapahtumia.

Kuitenkin toimitusjohtajan mielestä johdon laskentatoimi ei tällä hetkellä palvele yritystä parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä johtuu kuitenkin siitä, että yritys on hyvin uusi, nuori ja vasta kehitysvaiheessa. Tällä hetkellä asiakkaan tarpeet menevät yrityksen asioiden edelle. Palveluyritys ei ole vielä päässyt esimerkiksi kehittämään johdon laskentatoimen raportointiaan tavoiteltuun tilaan. Toiveena olisi, että johdon laskentatoimeen saataisiin yhdistettyä enemmän asiakaskannattavuutta ja työajanseurantaa. Näiden avulla saataisiin yhdisteltyä malleja ja pohjia esimerkiksi kustannuslaskentaa varten, tuloslaskelman ja tuotekannattavuuden datan lisäksi.

Talousjohtajan rooli johdon laskentatoimessa on arjen talousprosessin sujuvuuden varmistaminen. Hänen työkuvaansa kuuluu, että laskut lähtevät ajallaan, yritykselle tulevat ostolaskut maksetaan ajoissa, tiliöinnit tehdään oikein kirjanpitoon ja varmistetaan, että asiakkaat maksavat laskunsa ajallaan. Toisena

tärkeänä tehtävänä on varmistaa kaikki yrityksen taseen kirjauksiin liittyvät päätökset, eli mitä kirjataan ja millä tavalla. Lisäksi talousjohtajalla on vastuu talouden vuosikelloon liittyvistä tehtävistä muun muassa, että budjetti valmistuu ajallaan, tietyt kaudet suljetaan, ennusteet luodaan ja toteumaluvut tuotetaan aika-aulun mukaisesti. Samalla talousjohtaja kehittää talouden vuosikellon osa-alueita. Yrityksen alkuvaiheissa talousjohtajan työ painottui etenkin muutosten jalkauttamiseen taloushallinnon eri järjestelmiin, ja laskutukseen sekä muihin työtehtäviin.

Taloussuunnittelijan toimenkuva taloushallinnon osalta on hyvin kokonaisvaltainen. Päätehtävinään kuitenkin johdon laskentatoimen eri osa-alueet, kuten erilaiset muistiot ja kvartaaleittain suoritettavat tuotevyörytykset. Yrityksen kaiken laskennan perusteena hyödynnetään kyseisiä tuotevyörytyksiä. Taloussuunnittelija toi esille haastattelussaan, että käytössä on tällä hetkellä noin 10 eri muistiota, joita tehdään kvartaaleittain vyörytysten lisäksi. Muistiolla tarkoitetaan tietoa, joka sisältää suuren määrän dataa. Muistioita käytetään paljon sen takia, koska yritys tekee asioita johdon laskentatoimen laskennan näkökulmasta hyvin yksityiskohtaisella tasolla.

Toinen keskeinen työtehtävä taloussuunnittelijalla on budjetointi ja ennusteprosessi. Näissä tehtävissä taloussuunnittelija on mukana toteuttamisen ja ylläpitämisen näkökulmasta katsottuna. Taloussuunnittelija toimii budjetointijärjestelmän pääkäyttäjänä toimialueellaan. Ylläpitää järjestelmää ja tekee tarvittavia muutoksia tavoitteiden mukaisesti. Lisäksi järjestelmään syötetään esimerkiksi erilaisia eriä ja toteumalukuja ennusteen pohjaksi tulevia kausia varten. Taloussuunnittelija syöttää myös IT-palveluiden talouslukuja talouden eri järjestelmiin erilaisten tietojen perusteella. Taloussuunnittelija toteaa, että hänen työtehtäviinsä kuuluu myös muita työtehtäviä, jotka käsittelevät yrityksen omaa taloutta kuten kassanhallintaa. Muita varsinaisia yrityksen talouden työntekijöitä ei ole toimitus- ja talousjohtajan lisäksi.

Palveluyrityksellä on vasta käyttöön otettu toiminnanohjausjärjestelmä, joka kerää suoritämääräpohjaista dataa. Toimitusjohtaja totesi, että on mielenkiintoista päästä seuraamaan suoritämääriin perustuvia tai näihin yhdistettyjä talouslukuja

ja minkälaisia suoritemääriä tuotetaan erilaisilla toimintatavoilla. Nämä ovat yrityksen seuraavat kehityskohteet johdon laskentatoimen osalta.

4.4.2 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena

Johdon laskentatoimen tuottamaa dataa hyödynnetään eniten hinnoitteluratkaisuihin. Ratkaisupäätöksissä seurataan ja vertaillaan tuotteiden ja palveluiden kannattavuutta. Tämän perusteella saadaan tehtyä päätöksiä, onko tarpeellista esimerkiksi tuotteiden tai palveluiden hinnoittelussa tehdä muutoksia. Toisena tärkeänä asiana toimitusjohtaja totesi, että johdon laskentatoimea hyödynnetään sisäisten prosessien kehittämiseen. Seuranta tehdään etenkin talouslukujen osalta, jos esimerkiksi yrityksen kustannukset ovat nousussa. Kyseisissä tilanteissa täytyy miettiä vaihtoehtoja, nostetaanko tuotteiden ja palveluiden hinnoittelua tai analysoidaan, onko jotain muuta ratkaisukeinoa olemassa.

Johdon laskentatoimen tuottamaa dataa hyödynnetään budjettia, hinnoittelua ja kannattavuuden arviointia tehdessä. Tämä tarkoittaa, että budjetin valmistelun yhteydessä katsotaan myös tuotteiden ja palveluiden hinnoittelua. Jokaisen kvartaalin päätyttyä tarkastellaan jälkikäteen kannattavuutta, tulisiko esimerkiksi tulevilla kvartaaleilla tehdä asioihin muutoksia. Varsinainen tulevaisuuden ennustaminen tapahtuu ulkoisen laskennan näkökulmasta tuloslaskelmatasolla. Ennusteita laaditaan siten, että arvioidut liikevaihdot budjetoidaan tuotteittain tai asiakkaittain sekä kaikki hankinnat ja henkilöstökulut tuotteittain. Lisäksi tase voidaan ennustaa tuloslaskelmatietojen perusteella. Varmistetaan, että tulot ja kulut ovat kohdanneet suunnitelman mukaisesti. Tilikauden kahden viimeisen kvartaalin aikana ei kuitenkaan kyetä enää vaikuttamaan yrityksen kannattavuuden näkökulmiin, koska asiakkaille ei voida enää ilmoittaa äkillisistä muutoksista loppuvuoden aikana. Nämä ovat ne asiat, jolloin yritys hyödyntää johdon laskentatoimea päätöksenteon tukena, yrityksen tilikauden aikana.

Yrityksen johdon laskentatoimen tiedon laatua, olennaisuutta ja ajantasaisuutta kehitetään aktiivisesti yhdessä toimitusjohtajan, talousjohtajan ja taloussuunnittelijan kanssa. Kehitysprosessin aikana selvitetään samalla, mikä tieto palvelee

yrittäjän kokonaisuutta parhaiten. Prosessin aikana pohditaan mitä talouden tunnuslukuja tulee tarkastella yhdessä ja jokainen voi tutustua niihin myös itseensä.

Talousjohtajan roolissa tarkastellaan enemmän lukujen loogisuutta ja onko talouden tunnusluvussa tapahtunut muutoksia ja miten nämä ovat selitettävissä. Kyseisessä tilanteessa talousjohtaja tarkastelee talouden tunnuslukuja tarkemalla tasolla kuin toimitusjohtaja tai taloussuunnittelija. Yrityksessä seurataan aktiivisesti muutoksia, jonka avulla varmistetaan, että tieto päätöksenteon tueksi on oikeellista ja laadukasta.

4.4.3 Johdon laskentatoimen laskelmat päätöksenteon tueksi

Yrityksellä on käytössään muutamia johdon laskentatoimen laskelmia. Laskelmien vähyys johtuu raportoinnin alkuvaiheiden haasteista. Pääasiassa olemassa olevat laskelmat ovat tuote- tai asiakaskohtaisia laskelmia, joissa mietitään muistion ja kustannusten vyörytysten näkökulmia. Laskelmia voidaan hyödyntää hinnoittelussa tai muussa yrityksen toiminnassa. Lyhyen aikavälin laskelmia tehdään johtoryhmää ja hallitusta varten. Kyseiset laskelmat voivat liittyä yrityksen talouteen tai asiakkaisiin. Taloussuunnittelija kertoi haastattelussaan, että toistuvia laskelmia tuotetaan vähän. Kassaennustelaskelmia tuotetaan kassanhallintaa varten, joiden avulla mietitään rahansiirtoja sekä muita toimenpiteitä, esimerkiksi miten kassa saadaan pysymään tasapainossa, jotta voidaan kattaa liiketoiminnasta aiheutuneet kulut.

Talousjohtajan ja taloussuunnittelijan yleisimpänä ja käytetyimpänä työkaluna toimii Microsoft Excel -taulukkolaskentaohjelma. Kaikki käsiteltävä aineisto on muotoilematonta dataa, joka tulee taloussuunnittelijan käsiteltäväksi. Dataa jaostetaan ja käsitellään Excelissä tarpeiden ja tavoitteiden mukaisesti, laskelmia, analyysieja ja raportteja varten. Käsittelyn helpottamiseksi Exceliin on luotu valmiita työkaluja.

Taloussuunnittelija saa merkittävintä käsiteltävää tietoa laskelmia varten työajanseurantajärjestelmästä. Kyseisestä järjestelmästä saadaan kvartaaleittain kaikki mahdolliset työaikakirjaukset, joita hyödynnetään vyörytyksiä varten. Vyörytyksissä yrityksen hallinnon kustannukset jaetaan ensiksi palvelualueille henkilömäärän mukaisesti. Palvelualueella kustannukset siirtyvät kustannuspaikoille ja lopputuotteille sen perusteella, miten työaikaa on kirjattu eri tuotteille, palveluille ja projekteille.

Taloussuunnittelija totesi, että dataa joudutaan muokkaamaan ja käsittelemään todella paljon. Suurin osa käsiteltävästä datasta tulee muistiosta, koska hän saa myös hallinnon töiden ja projektien talousaineistot käsiteltäväksi. Henkilöstöhallinnon- ja toiminnanohjausjärjestelmistä saadaan palkka-, puhelin- ja kapasiteettiraportteja joka kvartaali, jota taloussuunnittelija myöhemmin hyödyntää ja jaloistaa eteenpäin. Kyseinen data koostuu henkilömääristä, tuntipalkoista sekä varallaoloista. Dataa hyödynnetään esimerkiksi kustannusten kohdentamisessa tuotteille.

Laskelmien oikeellisuutta ja luotettavuutta tutkii talousjohtaja yhdessä taloussuunnittelijan kanssa. Budjettikauden aikana yritys vertailee budjettia toteumaan, jonka avulla etsitään mahdollisia eroja laskelmien väliltä. Vertailun tuloksena saadaan selville talouslukuja, joita voidaan hyödyntää tulevaa budjettia suunniteltaessa. Jos toteuma näyttää erilaiselta kuin suunniteltu budjetti, selvitetään, mistä mahdolliset muutokset ovat johtuneet. Tätä kautta saadaan selville tapahtuneet virheet esimerkiksi, jos lasku on kirjattu väärälle kaudelle tai yritys on laskuttanut virheellisesti tuotetta tai palveluaan, jota ei olisi pitänyt laskuttaa tai jokin kirjaus on siirtynyt väärälle kaudelle.

Taloussuunnittelijan työtehtävissä ei varsinaisesti tule esiin strategiset tavoitteet, mutta ne ovat olemassa kaiken taustalla. Strategiset tavoitteet eivät vaikuta laskelmien valintaan vaan, miten laskelmia hyödynnetään ja tulkitaan. Taloussuunnittelija totesi, että esimerkiksi asiakaslähtöinen ajattelu voi vaikuttaa laskelmien valintaan laskelmia tehdessä. Lisäksi yrityksen kasvuvaihe voi vaikuttaa, että strategiset tavoitteet eivät suoraan näy taloussuunnittelijan työtehtävissä. Alkuvaiheessa on jouduttu tekemään yritykselle hyvää perustaa ja

muokkaamaan asioita kuten laskutusta sekä tuotenumerointia. Syvällisimpiin ajatusmalleihin ei yrityksessä ole vielä päästy.

Tieto, jota käsitellään laskelmia tehdessä, on laajaa ja monipuolista. Yrityksessä tehdään usein samoja johdon laskentatoimen laskelmia, mutta näistä saatetaan poiketa, miltä näkökulmalta laskelmia tuotetaan. Tällä tavoin tieto on hyödynnettävissä useisiin päätöksentekotilanteisiin. Taloussuunnittelija toteaa, että jos häneltä pyydetään laskelmaa, hänellä ei ole välttämättä tarkkaa tietoa mihin kyseistä laskelmaa saatetaan hyödyntää. Hänellä tulee olla hyvä tieto käyttökohteesta, jotta tiedetään mitä asioita ja lukuja tulee laskelmaa tehdessä ottaa huomioon.

Lukuja vertailemalla saadaan selville, ovatko tuotetut laskelmat oikeellisia ja luotettavia. Esimerkiksi, jos kyseessä on katselmointiprosessi kuten välitysmyynti, jossa kustannukset ja tuotot tulisivat mennä tasan eli kate pysyy lähellä nollaa, kyseisissä tilanteissa katsotaan, että tietyt säännöt toteutuvat katteen osalta ja tässä ei ole yllättäviä heilahduksia. Tarkastuslaskelmat ovat keskeisimmät asiat oikeellisuuden ja luotettavuuden varmistamiseksi.

4.4.4 Strateginen johdon laskentatoimi ja strateginen talousjohtaminen

Johdon laskentatoimea hyödynnetään yrityksen talousarvioprosessissa, koska kyseinen prosessi nähdään strategisena johtamisen prosessina. Yrityksessä valinta perustuu siihen, että prosessin aikana huomioidaan käytännön kannalta henkilöstön ja asiakkaan toiveet sekä talousluvut. Tässä tilanteessa yritys pyrkii tiivistämään kaikki asiat yhteen pakettiin seuraavaa vuotta varten. Keskeisimpänä tekijänä strategian suunnitteluprosessissa hyödynnetään kannattavuuslaskentaa. Tuottavuuden seuranta varten yritys toivoo löytävänsä parempia työkaluja suunnitteluprosessia varten. Yrityksessä seurataan tuottavuutta esimerkiksi tehdyillä työtunneilla. Seuranta varten löytyvät perustyökalut, joilla pyritään analysoimaan tuottavuutta parhaimman mukaan.

Tulevien vuosien suunnittelussa, investoinnit ovat mukana tuottavuuden seurannassa. Suunnitteluprosessin aikana pohditaan kehitysasioita ja suunnitelman perusteella tehdään rahavarauksia tulevia investointeja varten. Yrityksessä tehtävät investoinnit tähtäävät kehitykseen, palveluiden ylläpitoon tai uusiin palveluihin. Uusista kehitykseen tai palveluihin liittyvistä investoinneista voidaan odottaa suoraan lisätuloja. Kehitykset huomioidaan kertakuluna ja oletuksena on, että kehityspanos joko parantaa palvelun laatua tai säästää aikaa eli rahaa.

Strategian suunnitteluvaiheessa mukana on toimitusjohtajan lisäksi talousjohtaja. Talousjohtajan tehtävänä on toteuttaa strategiaa suunnitelman mukaisesti, että varaukset talouslukuissa tullaan tekemään ja talouslukuissa näkyy yrityksen määrittelemät linjaukset. Talouslukuissa näkyvät yrityksen linjaukset esimerkiksi varaamalla käyttöönottoprojektin vaatimat kustannukset. Linjaukset tulee huomioida talousarvioprosessissa. Talousjohtajan sijainen toi esille haastattelussaan, että tulevia vuosia varten tullaan kohdentamaan yrityksen toimintamallia, jossa talousjohtajan rooli on mietitty strategiaprosessiin syvällisemmin. Talousjohtaja tulee olemaan mukana asiakastilaisuuksissa. Näissä tilaisuuksissa mietitään tulevia vuosia varten yhteisiä strategisia linjauksia asiakkaiden kanssa.

Tilaisuuksien jälkeen toimitusjohtaja ja talousjohtaja käy läpi yhdessä esiin tulleita kohtia esimerkiksi, miten asiat tulisi näkyä palveluyrityksen seuraavan vuoden budjetissa. Keskustelun yhteydessä mietitään asioita, jotka tukevat yrityksen strategiaa. Vuoden aikana yrityksessä käydään läpi budjetointiprosessia johtoryhmän kanssa ja käsitellään asioita, jotka tulisivat huomioida tulevalla budjetointikaudella.

Talousjohtajan tehtävänä on seurata strategiaprosessin etenemistä ja koota aineistoa siitä, että strategiset tavoitteet ja suunnitelmat toteutuvat. Prosessin aikana talousjohtaja tarkastelee muutamia kertoja vuodessa strategisia suunnitelmia yhdessä palvelujohtajien kanssa.

Strategiaprosessissa hyödynnetään keskeisimmin tuotekannattavuutta. Tulevien vuosien aikana yritys tulee kehittämään ohjausmalleja mittaristoihin ja

raportteihin. Yrityksellä on linjauksia esimerkiksi tuoteryhmistä, jotka eivät ole kannattavia. Linjauksissa käsitellään esimerkiksi kannattavuuden näkökulmaa. Mittareiden avulla seurataan kannattavuuden parantumista. Budjetin ja ennusteen seurannalla nähdään, onko muutoksia tehty riittävästi kannattavuuden näkökulmasta. Yksinkertaisesti tämä tarkoittaa, että kulut ovat pienentyneet tai yritys tuottaa enemmän liikevaihtoa.

Toimitusjohtajan mielestä johdon laskentatoimen hyödyntäminen strategisessa johtamisessa on perusta kaikelle muulle johtamiselle. Yrityksessä seurataan hyvin intensiivisesti talouslukuja. Johdon laskentatoimen ja talouslukujen avulla kyetään seuraamaan muutoksia yrityksen taloudessa. Tarpeen vaatiessa pystytään reagoimaan muutoksiin välittömästi.

Kehitysasiat painottuvat strategiaprosessissa tuottavuuden näkökulmaan. Kehitysideana yritys pyrkii tekemään selkeitä mittaristoja ja raportteja tuottavuuden näkökulman tueksi. Yrityksen luonteesta johtuen, tavoitteena ei ole tuottaa suurta voittoa, jonka perusteella voitaisiin tehdä johtopäätöksiä tuottavuuden suhteen. Tähän tulisi löytää jotain muita keinoja, joiden avulla pystytään seuraamaan, paraneeko tuottavuus eli saadaanko enemmän aikaiseksi vähemmällä.

4.4.5 Johdon laskentatoimen mittaaminen

Palveluyrityksessä toiminnassa keskeisimpänä tekijänä on työajanseurannan mittaaminen, eli kaikki ne kohteet mihin henkilöstö kirjaa työaikaansa. Kohteiden taustalla on olemassa tuotenumeroita, jotka ohjaavat myöhemmin kustannuslaskentaa. Yrityksen suoritteita mitataan esimerkiksi ostolaskujen-, palkkalipukkeiden ja IT-palvelupyyntöjen määrällä. Kaikki mikä voidaan luokitella suoritdataksi, sitä mitataan yrityksessä. Mitattavat asiat tavalla tai toisella yhdistyvät talousprosessiin. Esimerkiksi palveluiden tai tuotteiden hinnoitteluperusteena voidaan hyödyntää ostolaskujen- tai palkkalipukkeiden määrää. Määrällisen tiedon hyödyntäminen mittaamisessa on hyvin keskeistä palveluyrityksen toiminnassa.

Yritys hyödyntää toiminnassaan kvartaalitaloutta, joten mittaamista, raportointia ja jälkiseurantaa suoritetaan kvartaaleittain ja vuositasolla. Tätä kutsutaan vuosisykliksi. Kvartaalitalouden avulla mittarit ovat pidetty yksinkertaisina. Palveluyrityksessä ei suoriteta yli vuoden ajanjakson mittausta. Toimitusjohtaja mainitsi, että ideaali tilanne olisi, kun yritys voisi suorittaa kuukausitason seurantaa. Tämä vaatisi lisää resursseja taloushallinnon tiimiin, joten hyötysuhde on katsottu vielä pieneksi. Kvartaaliponnistus ja tulevaisuuden seuranta on vain vuosi eteenpäin. Palveluyrityksen tavoitteena on kuitenkin lisätä tulevaisuudessa eri aikajaksojen seurantaa.

Yritys toiminnassa hyödynnetään tasapainotetun mittariston neljää eri näkökulmaa. Esimerkiksi mittaristojen kehittämistilanteissa hyödynnetään henkilöstön, talouden, asiakkaan ja sisäisten prosessien näkökulmia. Toimitusjohtajan mielestä näihin neljään näkökulmaan tulisi aina löytyä mittareita yrityksen toiminnasta.

Yritys hyödyntää talouden näkökulmassa kannattavuuden ja tarkemmin tuotekannattavuuden näkökulmaa. Kannattavuutta seurataan tuotteittain ja vertailua tehdään budjetin ja toteuman välillä. Laajempia taloudellisia mittareita ei yrityksellä ole käytössä, koska taloudelliset mittarit ovat haluttu pitää yksinkertaisina ja suppeina. Syynä on myös yrityksen toimintaympäristö, koska yritys on palvelukeskus, jonka toiminnan luonteena ei ole tuottaa suuria tuloksia vaan tarjota kokonaistaloudellisesti hyvät ja edulliset palvelut asiakkailleen. Haastatteluissa tuli esille, että laajempia mittaristoja ei ole järkeä hyödyntää yrityksen toiminnassa, koska tarkoituksena ei ole talouslukujen suuri progressiivinen kasvu.

Asiakasnäkökulmasta katsottuna yritys ei ole kerännyt jatkuvaa palautetta eli asiakaskyselyjä on suoritettu vain muutamia kertoja vuoden aikana, koska asiakaspalautteen kerääminen on aikaa vievä prosessi. IT-palveluiden osalta toiminnanohjausjärjestelmän kautta saadaan aktiivisesti palautetta käsiteltyjen palvelupyyntöjen jälkeen. Talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden osalta toiminnanohjausjärjestelmän kautta saatavaa palautetta päästään vasta keräämään, koska yritys on vasta käyttöönottanut uuden toiminnanohjausjärjestelmän.

Sisäisten prosessien näkökulmasta mitataan esimerkiksi läpimenoaikoja ja suoritteiden määriä per käytetty työtunti. Nämä mittarit kertovat asioita prosessien näkökulmasta. Yrityksen henkilöstöjohtajalla on vastuullaan projekti, jossa kehitetään raportointinäkökulmaa henkilöstön osaamisesta. Yrityksessä on kartoitettu henkilöstön osaamista, josta syntyvää dataa on kerätty henkilöstöhallinnon järjestelmään. Projektin avulla pyritään jalostamaan dataa, miten saataisiin aikaiseksi raporteja päätöksenteon tueksi ja toiminnan ohjaamiseen.

Yritykselle tärkeintä mittaamisessa on kannattavuuden parantaminen ja seuranta tuotteiden osalta. Tätä varten hyödynnetään taloudellisia mittareita kannattavuuden näkökulmasta. Yritys käyttää hyväkseen myös ei-taloudellista mittaamista kuten asiakas- ja henkilöstötyytyväisyyden näkökulmaa. Tulevaisuudessa yritys kehittää ja yhdistää johdon laskentatoimen mittaamista ja strategiaa.

Yrityksellä on ollut haasteena budjetoinnin osalta, että sitä suoritetaan vain vuosisatasolla. Toimitusjohtaja toteaaakin, että pitkän aikavälin mittaamista tulisi yrityksessä kehittää. Kyseisissä tilanteissa ilman pitkän aikavälin mittareita, saataan tehdä liikaa oletuksia, jotka osoittautuvat myöhemmin vääriksi. Tästä syystä ennakoitua tulisi tehdä paremmin. Kehitysideana on tehdä rullaavaa budjetointia, suunnitella ja ennakoida investoinnit jo mahdollisesti useampi vuosi eteenpäin sekä havaita tulevia muutoksia.

4.4.6 Johdon laskentatoimen raportointi

Yrityksen monet raportoinnin osat ovat jaoteltuna strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen tasoon. Koko yrityksen tason kannattavuuden raportointi tapahtuu strategisella tasolla tuote- ja palveluryhmittäin. Taktisen tason kannattavuuden raportoinnilla seurataan, muutoksia työnjaossa tai priorisoinnissa. Operatiivisen tason talousmittareiden raportoinnista vastaa esimiehet, jotka seuraavat päivittäin henkilöstön työaika, kuinka kirjauksia on tehty eri palveluille tai tuotteille.

Johdon laskentatoimen rutiininomaisia raportteja tuotetaan esimerkiksi projektien näkökulmasta, joista pystytään kvartaaleittain seuraamaan, miltä projektin kannattavuus näyttää kyseisellä hetkellä. Toisena rutiininomaisena raporttina hyödynnetään asiakaskohtaista myyntiraporttia. Tämän avulla verrataan, paljonko asiakkaalle on budjetoitu myyntiä kuluvalle vuodelle. Myöhemmin kyseisistä raporteista seurataan myyntiä toteutuneeseen budjettiin. Tilanteessa selvitetään, mistä mahdolliset erot johtuvat. Erojen perusteella tehdään toimenpiteitä jo seuraavan vuoden budjettiin, syöttämällä järjestelmiin tarvittavia tietoja valmiiksi tulevaa budjetointikautta varten. Rutiininomaisten raporttien lisäksi käytössä on useita tilannekohtaisia raportteja budjetointiin liittyen.

Budjetoinnin yhteydessä tehdään esimerkiksi tilannekohtaisia raportteja budjetointiprosessia varten. Tämä tarkoittaa, että yrityksellä on tiettyjä tuotteita ja palveluita, jotka ovat asiakaskohtaisia kuten kirjanpito palvelut. Tätä varten tehdään tilannekohtaisia raportteja tarkempaa tarkastelua varten asiakaskohtaisesta kannattavuudesta. Kannattavuudesta seurataan esimerkiksi, miten asiakkaalle on kohdistettu työaika. Lisäksi budjetointiprosessin aikana pohditaan, onko mahdollista laskea tuloslaskelman avulla tuottavuusluku, joka voidaan esittää myös asiakkaille. Tarkoituksena on kertoa asiakkaille, että tuotteiden ja palveluiden hinnoittelut ovat kasvaneet vähemmän suhteessa yrityksen kustannuksiin. Tilannekohtaista raportointia ei ole hyödynnetty muihin tilanteisiin. Raporttien valinnat perustuvat asiakkaisiin, koska asiakkaat haluavat tietää, kuinka paljon yrityksen tuotteet ja palvelut tulevat maksamaan seuraavina vuosina.

Yrityksen kehityskohteenä on raportoinnin oikea-aikaisuus. Raportteja toivottaisiin saataville hieman aikaisemmin, silloin kun tarve on ajankohtainen. Raporttien oikeellisuudessa ja luotettavuudessa on aina kehitettävää, koska puhutaan jatkuvasta kehitysprosessista. Yrityksen johdolla on hyvä käsitys, mitä osa-alueita tulee kehittää tulevien vuosien aikana ja miten talouslukuja tulisi tulkita eri tilanteissa. Esimerkiksi, jos toimintojen vyörytykset ovat suoritettu vanhoilla oletamuksilla ja tiedoilla, voi talousluvut näyttää erilaisilta. Kyseisistä tilanteista ymmärretään ne asiat, jotka eivät ole oikeellisia. Yrityksen raporteihin vaikuttaa oleellisesti päivittäisen työajan kirjaaminen eri tiimeissä. Muutokset heijastuvat suoraan talouslukuihin, jos henkilöt kirjaavat työaikaansa väärälle projektille tai

palveluille. Työajankirjaukset vaikuttavat tiedon laatuun, jonka takia talousluvuissa saatetaan nähdä poikkeamia.

Raportoinnin haasteet ovat johtuneet yrityksen kasvuvaiheista. Raporttien luonnissa on jouduttu tekemään paljon manuaalista työtä, koska dataa ei ole aina ollut suoraan saatavilla järjestelmien kautta. Taloussuunnittelijan haastattelussa tuli esille, että tilannekohtaisten raporttien tuottaminen on ollut haastavaa ja aikaa vievää, koska raportointia ei ole kunnolla päästy kehittämään. Esimerkiksi budjetointijärjestelmästä muodostetaan manuaalisia raportteja, koska järjestelmästä löytyy useita eri hyödynnettäviä talouslukuja. Suurin osa johdon laskentatoimen raporteista on tehty yrityksen perustamisvaiheessa, joten raportteja on muokattu vähän vuosien aikana. Nykyisillä järjestelmillä ja menetelmillä on kyetty toteuttamaan riittävää raportointia liiketoimintaa varten. Palveluyrityksellä on kuitenkin tarkoitus aloittaa raportoinnin aktiivinen kehittäminen tulevien vuosien aikana.

Palveluyrityksessä johdon laskentatoimen raportointia kehitetään jatkuvasti. Raportoinnissa pyritään aina siihen, että ne tukisivat sitä mitä halutaan saavuttaa. Kriittiseksi menestystekijäksi on yrityksessä todettu asiakkaille toimitettavat raportit, näiden tulee olla selkeitä ja sopimuksissa sovittuja. Toimitettaviin raporteihin liittyy olennaisesti palveluyrityksen työajanseuranta. Kriittiset menestystekijät viedään operatiivisen tason mittareihin, jotta yrityksen johto voi hyödyntää ja seurata mittareiden kehitystä. Kun menestystekijät vyörytetään operatiiviselle tasolle, se ohjaa työntekijöitä tavoittelemaan sopimuksissa sovittuja tavoiteaikoja palveluiden tai projektien osalta.

4.4.7 Raportointityökalut

Palveluyrityksellä on käytössään Microsoftin Power BI-raportointijärjestelmä. Kyseistä järjestelmää hyödynnetään esimerkiksi henkilöstö- ja talousraportointiin. Yrityksellä on tietyt selkeät perusraportit, joita on rakennettu valmiiksi järjestelmään johdon ja taloustiimin käytettäväksi. Järjestelmään siirtyy kirjanpidosta jokaisen päivän kaikki kirjaukset reaaliajassa. Tällä tavoin tuorein data on aina

heti hyödynnettävissä. Lisäksi järjestelmään on rakennettu työaikakirjauksiin perustuvaa raportointia. Dataa on viety järjestelmiin testausta varten, mutta tiedon jalostaminen on vielä kehitysvaiheessa.

Power BI-järjestelmään saadaan yhdisteltyä dataa monesta eri järjestelmästä kuten budjetointijärjestelmästä. BI-järjestelmään on luotu noin 15 raporttia, jotka liittyvät tuote-, asiakas- ja projektinäkökulmiin. Raportoinnin avulla seurataan kannattavuutta, jota vertaillaan budjettiin ja toteumaan. Tämä on hyvä tapa seurata, kuinka yrityksen tilikausi on toteutunut. Haastatteluissa tuli esille, että BI-järjestelmä on ollut hyödyllinen asiakaskohtaisessa raportoinnissa. Varsinaista BI-raportointia tekee eniten yrityksen toimitusjohtaja ja taloussuunnittelija. Power BI kokonaisuutta ja raportointia yritys tulee kehittämään tulevien vuosien aikana.

5 Johtopäätökset ja pohdinta

5.1 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää miten johdon laskentatoimea ja sen työkaluja hyödynnetään palveluyrityksen päätöksenteon tukena, mitä laskelmia, raportteja ja mittareita tehdään päätöksenteon tueksi ja miten johdon laskentatoimi ja strategia toimivat vuorovaikutuksessa keskenään.

Haastatteluiden tuloksista voidaan todeta, että palveluyritys hyödyntää johdon laskentatoimea laaja-alaisesti toiminnassaan. Johdon laskentatoimea hyödynnetään esimerkiksi seuraaviin osa-alueisiin ja päätöksenteko tilanteisiin: kannattavuuden seurantaan, budjetointi-, hinnoitteluprosessiin, sisäisten prosessien kehittämiseen ja investointeihin. Yritys tulee yhdistämään sisäisiin prosesseihin asiakaskannattavuutta, jotta saataisiin kattavia raportteja päätöksenteon tueksi sekä toiminnan ohjaamiseen.

Kohdeyrityksen toiminnan luonteesta johtuen tavoitteena ei ole tuottaa suurta tulosta vaan tarjota asiakkailleen kokonaistaloudellisesti hyvät edulliset palvelut. Tästä johtuen yritys on päätenyt hyödyntämään kvartaalitaloutta toiminnassaan. Yritys hyödyntää kaikkiin laskentatilanteisiin vyörytyksiä. Tämä tarkoittaa, että yritys vyöryttää kaikki liiketoiminnasta aiheutuneet kustannukset kahdelle eri tunnisteelle, jotka ovat asiakas- ja tuotetunnisteet. Tunnisteet pohjautuvat yrityksen tuottamiin tuotteisiin ja palveluihin. Vyörytyksiä tehdessä voidaan kohdata yksi Alholan ja Lauslahden (2002, 64) esittämä johdon laskentatoimeen liittyvä ongelmatilanne. Kohdistusongelmassa pohditaan, miten kustannukset kohdennetaan esimerkiksi tuotteille ja palveluille. (Alhola & Lauslahti 2002, 64.) Kuitenkin palveluyritys on tunnistanut kyseisen ongelmatilanteen, ja vyörytykset tehdään aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Tutkimuksen tulosten perusteella nähdään, että yritys hyödyntää Suomalain ym. (2011, 10-11) kolmea näkökulmaa, miten johdon laskentatoimi voidaan jaotella. Ensimmäisessä näkökulmassa johdon laskentatoimi ajatellaan päätöksenteon tukena. Toisessa näkökulmassa palveluyritys on organisoinut johdon laskentatoimen liiketoiminnan mukaisesti eli hyödyntää johdon laskentatoimen osa-alueita päätöksenteon tukena kvartaali- ja vuositasolla, strategista, taktista ja operatiivista jaottelua hyödyntäen. Kolmannessa näkökulmassa katsotaan mitä laskelmia hyödynnetään päätöksentekotilanteisiin. Hyödynnettäviä laskelmia on yrityksellä vähän, mutta olemassa olevat laskelmat ovat pääasiassa tuote- ja tai asiakaskohtaisia taloudellisia laskelmia. Laskelmia voidaan hyödyntää erilaisissa hinnoittelutilanteissa tai muussa yrityksen toiminnassa.

Yrityksessä budjetointiprosessi eli talousarvioprosessi nähtiin strategisen johtamisen prosessina. Budjetti on lyhyen aikavälin toimintasuunnitelma yrityksen tulevaa varten. Budjetoinnin etuna katsotaan, että se pakottaa yritystä suunnittelemaan tulevaisuutta ja ennakoimaan muutoksia. (Suomala ym. 2011, 179.) Järvenpään ym. (2015, 236-237) mukaan budjetoinnin ja strategian suhde on erittäin läheinen, joka oli myös tiedostettu yrityksen toiminnassa. Yritys pyrkii prosessin aikana käymään läpi henkilöstön ja asiakkaan toiveet sekä talousluvut

Palveluyritys hyödyntää strategiaprosessissaan Neilimon ja Uusi-Rauvan (2017, 331) esittämää strategisen talousjohtamisen prosessikaaviota. Prosessi alkaa suunnittelusta ja toteuttamisesta, jonka jälkeen siirrytään seuraamaan ja analysoimaan prosessin vaiheita. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 331.) Strategian suunnitteluprosessiin hyödynnetään kannattavuus- ja hinnoittelulaskentaa sekä investointeja. Kannattavuuslaskennassa tarkastellaan tuotteiden ja palveluiden hinnoittelua. Alholan ja Lauslahden (2002, 221) mukaan hinnoittelu toimii kilpailutekijänä, jonka avulla strategiisiin tavoitteisiin voidaan päästä. Investointien ansiosta selvitetään, voidaanko säästää muussa yrityksen toiminnassa esimerkiksi, jos kehityspanos parantaa palvelun laatua tai säästä aikaa eli rahaa.

Yritys hyödyntää strategian suunnitteluvaiheessa asiakkaiden näkökulmaa, joiden avulla saadaan konkreettisia strategisia tavoitteita. Strategian toteuttamisesta ja seurannasta vastaa yrityksen talousjohtaja. Strategian toteutumista seurataan vuoden aikana useita kertoja, esimerkiksi budjetoinnin kannalta, jotta budjetti toteutuu suunnitelman mukaisesti. Strategiaprosessissa painottuvat kehitysasiat etenkin tuottavuuden näkökulmaan ja yrityksen toiveena olisi saada selkeitä mittaristoja ja raportteja tuottavuutta varten, jotta tämä tukisi paremmin päätöksentekoa strategiaprosessin aikana. Tuottavuuden mittaamisessa tulisi ottaa huomioon strategian näkökulma mihin mittaamisella pyritään. Strategisessa johdon laskentatoimessa tuottavuuden aikaväli tulee ottaa huomioon, koska tarkastelun kohteena on pidempi aikaväli. Lisäksi tähän vaikuttaa se, toimiiko yritys yksityisellä vai julkisella sektorilla (Mehtonen 2018). Järvenpään ym. (2015, 35) mukaan tietotarpeet tulevat ymmärtää selkeästi ja selvittää, millaista tietoa tarvitaan tukemaan päätöksentekoa.

Strategiset tekijät ovat vaikuttaneet laskelmien tulkintaan ja päätöksentekotilanteisiin, joihin laskelmia hyödynnetään. Neilimo ja Uusi-Rauva (2017, 331) esittelivät samoja tilanteita, joita toimitusjohtaja totesi haastattelussaan. Strateginen talousjohtaminen on yksi yrityksen olennainen osa, jonka avulla saadaan perusta muulle johtamiselle, menestykselle ja kehittymiselle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 331.)

Yrityksessä johdon laskentatoimen mittaamista tehdään kvartaaleittain ja vuosittain. Talouden mittareihin hyödynnetään suoritteita, ja palveluille sekä projekteille kirjattuja työaikoja. Taloudellisilla mittareilla ohjataan kustannuslaskentaa ja kannattavuutta. Ei-taloudellisia mitattavia kohteita ovat asiakasnäkökulmasta asiakaspalautteet, jonka avulla mitataan asiakastyytyväisyyttä. Sisäisten prosessien osalta mitataan suoriteaikoja, joilla seurataan yrityksen toimintoja. Henkilöstön näkökulmasta mittarina toimii esimerkiksi henkilöstön osaaminen. Suomalain ym. (2011, 195) mukaan, jos mitattavat kohteet kohdistuvat liian useaan kohteeseen, eivät mittarit enää vastaa asetettuja tavoitteita, jonka johdosta voi yritykselle aiheutua ylimääräisiä kustannuksia tai ohjata liiketoimintaa väärän suuntaan. He kutsuvat tätä niukkuuden periaatteeksi. (Suomala ym. 2011, 195.) Palveluyrityksessä taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit on pyritty pitämään yksinkertaisina ja suppeina.

Toimitusjohtaja toi haastattelussaan esille, että yrityksen toiminnasta tulisi aina löytyä Kaplanin ja Nortonin tasapainotetun mittariston neljä näkökulmaa, kun mittaristoja kehitetään päätöksenteon tueksi. Kun strateginen johto pohtii mittaristojen kehittämistä, heillä on aina henkilöstö-, talous-, asiakas- ja sisäisten prosessien näkökulmat käytettävissä. Malmi ym. (2006, 31-32) mainitsevat, että tasapainotettua mittaristoa tehdessä tulee miettiä hyödynnettävien mittareiden tasapainoisuus. Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit tulee olla tasapainossa toisiinsa nähden. (Malmi ym. 2006, 31-32.) Mittaristoissa tulee myös miettiä lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteet, kohdeyrityksen tapauksessa kvartaali- ja vuositasolla.

Lindfors ja Syvänperä (2010, 14) tuovat esille budjetoinnin eri tyylejä. Yhtenä esimerkkinä he mainitsevat rullaavan budjetoinnin. (Lindfors & Syvänperä 2010, 14.) Yrityksen haasteena on ollut budjetoinnin osalta, että pitkän aikavälin mittaamista tulisi kehittää paremmaksi. Kehitysideana yrityksellä on tehdä rullaavaa budjetointia. Kyseisessä menetelmässä budjetteja laaditaan ja seurataan useita kertoja tilikauden aikana esimerkiksi kvartaaleittain.

Alhola ja Lauslahti (2006, 319-320) toteaa, että raportoinnin jaottelu on hyvin yrityskohtaista. He jaottelevat raportoinnin strategiselle-, taktiselle- ja

operatiiviselle liiketoiminnan tasolle. Kohdeyrityksessä hyödynnetään tätä samaa jaottelua. Jyrkkiön ja Riistaman (2006, 279-280) mukaan raportointia voidaan suorittaa periodeittain ja tilannekohtaisesti. Periodiraportoinnilla tarkoitetaan rutiininomaista raportointia. Yritys hyödyntää päätöksenteossaan johdon laskentatoimen rutiininomaisia raportteja etenkin kannattavuuden näkökulmasta. Näitä rutiininomaisia raportteja tuotetaan kvartaali ja vuositasolla säännöllisin väliajoin. Alhola ja Lauslahti (2006, 166-177 & 192) tuovat esille, että kvartaali- ja vuositason rutiininomaisilla raporteilla ei kuitenkaan saada selville tarkasti yrityksen nykytilaa lyhyemmällä aikavälillä ja raportit eivät ole hyvin yksityiskohtaisia kuten kuukausitason raportoinnissa.

Rutiininomaisten raporttien lisäksi yrityksessä tehdään budjetointiprosessia varten tilannekohtaisia raportteja liittyen asiakaskannattavuuteen. Taloussuunnittelija mainitsi haastattelussaan, että tilannekohtaisten raporttien luominen on hyvin haasteellista, aikaa vievää ja vaatii manuaalista työtä. Jyrkkiö ja Riistama (2006, 279-280) kertovat, että tilannekohtaiset raportit joudutaan monesti toteuttamaan manuaalisesti useiden tietotarpeiden takia. Tästä syystä tilannekohtaisille raporteille on olennaista, että näiden tekeminen vie aikaa. Kaarlejärven ja Salmisen (2018, 201-202) mukaan Business Intelligence -ratkaisuilla voidaan vähentää tilannekohtaisten, mutta myös rutiininomaisten raporttien manuaalista työtä.

Kohdeyritys hyödyntää raportoinnissaan Microsoftin Power BI-raportointijärjestelmää sekä Exceliä. Esimerkiksi osa rutiininomaisista raporteista on luotu järjestelmään perusraporteiksi, jotka muodostuvat automaation kautta tiettyinä aikaväleinä. Yrityksellä on käytössään reaaliaikainen tiedonsiirto kirjanpidosta suoraan Power BI-järjestelmään. Tällä tavoin saatavilla on aina tuorein data päätöksenteko tilanteita varten. Haliman (2015) mukaan tiedolla johtamisessa on olennaista, että olemassa olevaa tietoa jalostetaan, hyödynnetään ja analysoidaan. Tableaun (2021) artikkelissa esitettiin, että BI-ratkaisut ohjaavat yritystä tietopohjaiseen päätöksentekoon. Tämä tarkoittaa sitä, että yritys hyödyntää toiminnassaan hyvin keskeisesti tiedolla johtamisen elementtejä raportointijärjestelmän avulla.

Raportoinnin haasteina todettiin raporttien oikea-aikaisuus, oikeellisuus ja luotettavuus. Haasteet ovat johtuneet johdon laskentatoimen raportoinnin jatkuvasta kehitysprosessista. Lahti ja Salminen (2014, 171) mainitseekin, että raportoinnin kehittäminen tulisi olla jatkuva prosessi sen tärkeyden vuoksi. Neilimo ja Uusi-Rauva (2017, 301) tuovat esille, että johdon laskentatoimen suunnittelulle, laskennalle ja seurannalle luodaan edellytyksiä menestystekijöiden avulla. Palveluyrityksessä pyritäänkin jatkuvasti pohtimaan raportoinnin merkitystä sekä kriittisiä menestystekijöitä, jotta nämä tukevat saavutettavia asioita.

Yritys tiedostaa johdon laskentatoimen kehityskohteet ja haasteet. He tulevat kehittämään johdon laskentatoimea etenkin raportoinnin osalta tulevien vuosien aikana. On tärkeä muistaa, että johdon laskentatoimi on jokaiselle yritykselle vapaaehtoinen. Laki ei velvoita suorittamaan johdon laskentatoimen osa-alueita kuten ulkoisessa laskentatoimessa esimerkiksi kirjanpitoon ja verotukseen liittyvät lait. Jokainen yritys suorittaa johdon laskentatoimea sillä tasolla, joka tukee yrityksen tarpeita parhaalla mahdollisella tavalla. Tehtyjen johtopäätösten perusteella voidaan todeta, että opinnäytetyön teoriaosuus tukee tutkimuksen tuloksia. Palveluyritys hyödyntää toiminnassaan monia johdon laskentatoimen eri osa-alueita päätöksenteon tukena.

5.2 Pohdinta

Opinnäytetyöprosessi oli erittäin mielenkiintoinen ja opettavainen prosessi. Prosessi sujui johdonmukaisesti alusta loppuun ilman ongelmia tilanteita. Mielenkiintoisen aiheen ansiosta motivaatio oli korkealla ja tekeminen oli aktiivista koko opinnäytetyön ajan. Eniten aikaa vei opinnäytetyön tekemisessä oikean teoreettisen viitekehyksen luominen eli kirjallisuuden löytäminen ja teemahaastatteluiden runkojen luominen. Haastattelut tuli tehdä siltä näkökulmalta, että käsiteltävät teemat ja kysymykset tukevat teoriaa ja vastaavat tutkimuksen tavoitteita. Hyvin rakennetuilla haastattelurungoilla oli vaivatonta suorittaa aineiston analyysia teemojen pohjalta, sekä kirjoittaa tutkimuksen tuloksia ja johtopäätöksiä.

Johdon laskentatoimesta ja sen osa-alueista on saatavilla erittäin paljon teoriaa, materiaalia ja aikaisempia tutkimuksia. Valinnan vaikeutta tuotti eniten teorian kirjoittamisen kohdalla oikean tiedon löytäminen, sillä materiaalia käsiteltävästä aiheesta on tarjolla runsaasti. Kokonaisuudessaan opinnäytetyön tekeminen on opettanut paljon tiedonhausta ja tutkimusprosessista. Tutkimuksen suorittaminen oli täysin uusi prosessi, joten tämä vaati huolellista perehtymistä hyödynnettäviin menetelmiin, analyysiin ja toteuttamiseen.

Tutkimuksen tulokset vastasivat tutkimukselle esitettyjä tavoitteita. Saatiin selville, miten johdon laskentatoimen osa-alueita ja työkaluja hyödynnetään päätöksenteon tueksi, mitä laskelmia, raportteja ja mittareita tehdään tukemaan päätöksentekoa tilanteisiin ja miten johdon laskentatoimi tukee strategian toteuttamista. Laadullista tutkimusta tukee vahvasti käsiteltävä teoria. Johtopäätöksiä tehdessä huomasi, miten teoreettinen viitekehys tuki tutkimuksesta saatuja tuloksia.

Tutkimustavaksi valittiin kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, joka pohjautuu tapaustutkimukseen. Puolistrukturoitu teemahaastattelu osoittautui oikeaksi aineistonkeruu menetelmäksi opinnäytetyössä. Valintaan vaikutti se, että haluttiin kuvata asiaa kokonaisvaltaisesti todellisen elämän näkökulmasta ja tutkia tiettyä aihealuetta. Tutkimuksen analysointi oli yksinkertaista suorittaa induktiivisen analyysin menetelmin, jossa tarkoituksena oli muodostaa kolmesta eri näkökulmasta yksi suurempi kokonaisuus. Huolellisesti tehdyt haastattelurungot helpottivat aineiston analyysin ja tutkimustulosten kirjoittamisen kanssa. Yhteistyö kohdeyrityksen kanssa sujui moitteettomasti. Apua sai haastattelujen jälkeen aina tarpeen mukaisesti.

Jatkotutkimuskohteena voisi toimia johdon laskentatoimen raportoinnin kehittäminen. Esimerkiksi, kuinka BI-järjestelmää voidaan hyödyntää automatisoidummin sekä tehokkaammin rutiininomaista ja tilannekohtaista raportointia varten. Tällöin saataisiin selvitettyä, onko mahdollista vähentää tilannekohtaisten raporttien manuaalista työtä ja kyetäänkö tilannekohtaista raportointia varten luomaan osittain valmiita pohjia. Samalla voitaisiin pohtia raporttien luettavuutta ja ymmärrettävyyttä.

5.3 Opinnäytetyön eettisyys ja luotettavuus

Opinnäytetyö on toteutettu Karelia-ammattikorkeakoulun ohjeiden ja tutkimussäännösten mukaisesti. Tehdyssä tutkimuksessa on myös noudatettu Tutkimuseettisen neuvottelun ohjeita hyvästä tieteellisestä käytännöstä sekä ihmiseen kohdistuvan tutkimuksen eettisiä periaatteita. Opinnäytetyön eettisenä kysymyksenä on esimerkiksi opinnäytetyön suorittaminen anonymisti kohdeyrityksen toiveesta ja haastateltavien yksityisyyden suojeleminen. Tässä opinnäytetyössä ei käsitellä minkäänlaisia yrityksen edustajiin kohdistuvia henkilötietoja ja heidän yksityisyytensä suojellaan opinnäytetyön tutkimusosassa. Lisäksi opinnäytetyön aihe on muutettu anonymiksi. Ennen haastattelutilannetta haastateltavilta varmistettiin, että he hyväksyvät tallennusluvan. Tallenteita hyödynnettiin ainoastaan aineiston litteroimiseen ja tutkimuksen tekemiseen. Aineistoa käsitelti ainoastaan opinnäytetyön tekijä.

Luotettavuuden arviointiin laadullisen tutkimuksen kohdalla ei ole olemassa yksiselitteistä ohjetta, jota voitaisiin hyödyntää jokaiseen laadulliseen tutkimukseen (Tuomi & Sarajärvi 2018, 163-165). Opinnäytetyön haastatteluiden pohjalta tehdyt tutkimustulokset esitettiin huolellisesti siinä muodossa, jossa ne ovat tulleet esille. Tuloksia ja havaintoja ei muokata tai vääristellä missään opinnäytetyön vaiheessa. Tutkimuksen toteutuksen kannalta ja tuloksia analysoidessa litteroitua tekstiä yhdisteltiin ja pelkistettiin analyysimenetelmän mukaisesti.

Tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä voidaan arvioida esimerkiksi, miten tutkimuksen vaiheet ovat toteutettu ja miten tarkasti tutkija kertoo tutkimuksen suorittamisesta, käytetyistä menetelmistä ja miten saatuihin tuloksiin on päädytty. Luotettavuutta kohentaa tutkijan tarkat selostukset tutkimuksen eri vaiheista ja toteuttamisesta. (Hirsjärvi ym. 2009, 232.) Opinnäytetyössä on tuotu esille tutkimuksen suorittamisen vaiheet tutkimusmenetelmien valinnasta toteutukseen saakka, sekä perusteluita, miten valintoihin on päädytty ja miten tutkimuksen tiedon antajat eli haastateltavat ovat valittu.

Tutkimuksen kohteeseen ja tarkoitukseen voidaan esittää kysymys mitä olet tutkimassa ja miksi (Tuomi & Sarajärvi 2018, 163). Kyseiseen kysymykseen

vastataan opinnäytetyön johdanto luvussa. Aineistonkeruumenetelmänä hyödynnettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluita. Haastatteluiden laadukkuutta voidaan tarkastella jo ennen haastatteluiden suorittamista, tekemällä hyvät, selkeät ja kattavat haastattelurungot. Eduksi voidaan katsoa, että haastatteluiden teemoille mietitään ennalta lisäkysymyksiä, joilla voidaan kohdentaa tai syventyä tarkemmin käsiteltävään aiheeseen. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 184.) Haastattelurungoissa esitetyt kysymykset eivät tule olla yksiselitteisiä, jotta kysymyksiin ei voi vastata oletuksia. Tämän takia kysymykset ovat tarkennettuja ja kohdistettuja. Haastatteluiden ongelmatilanteita käsitellään tarkemmin opinnäytetyön luvussa neljä.

Tutkimuksen jokaisessa vaiheessa pyritään välttämään virheiden syntymistä. Tutkimuksen luotettavuusmittareina käytetään yleisesti reliabiliteettia ja validiutta. Reliaabeliuksella tarkoitetaan mittaustulosten toistavuutta, eli arvioidaan antaako tutkimus ei-sattumanvaraisia tuloksia. Validiuksella puolestaan tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä eli mittareiden ja tutkimusmenetelmien kykyä mitata mitä on tarkoituskin mitata. (Hirsjärvi ym. 2009, 231-232.) Laadullisesta tutkimuksesta puhuessa validiteetti saa suurempaa painoarvoa kuin reliabiliteetti. Validiteetti perustuu siihen, että tutkimus on perusteellisesti tehty ja sen tulokset sekä päätelmät ovat oikeita. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Plagioinnilla tarkoitetaan toisen tekijän ilmaisuja, väitteitä tai kannanottoja esittämistä omanaan (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012, 8). Tässä opinnäytetyössä kaikki lähdemerkinnät sekä viitaukset ovat tehty asianmukaisesti epärehellisyyden ja plagioinnin välttämiseksi. Tämän opinnäytetyön luotettavuutta vahvistaa tarkat selostukset tutkimuksen eri vaiheista ja toteuttamisesta. Luotettavuutta voidaan lisäksi tulkita teoreettisessa viitekehyksessä hyödynnetyn kirjallisuuden ja lähdekriittisyyden perusteella. Teoreettisen viitekehyksen yhdistyminen tutkimuksen tuloksiin voidaan havaita opinnäytetyön luvussa viisi esitetyissä johtopäätöksissä sekä pohdinnassa.

Lähteet

- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Vantaa: Tummavuoren Kirjapaino.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2006. Taloutta johtamista varten. 2. painos. Helsinki: Edita.
- Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys – Kannattavuuden hallinnan perusteet. Keuruu: Otavan kirjanpaino Oy.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2010. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Holma, A. 2005. Tiedosta tuottava: strategisen tietojohdamisen kysymyksiä. Turku: Turun ammattikorkeakoulu.
- Holma, T. 2015. Aalto-yliopisto tiedolla johtaminen. <https://www.sli-deshare.net/TimoHalima/aaltoyliopisto-tiedolla-johtaminen-timo-halima-luento-lukukausi-2015>. 18.10.2021.
- Hyvönen, T. 2010. Kustannuslaskenta johtamisen välineenä. <https://docplayer.fi/2624235-Kustannuslaskenta-johtamisen-valineena.html>. 8.9.2021.
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: WSOY.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: Talentum Pro.
- Johnson, H.T & Kaplan, R.S. 1987. Relevance Lost. Harvard Business School.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki; Juva: WSOY.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2003. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto: automaation aika. Helsinki: Alma Talent.
- Koppa. 2015. Tapaustutkimus. Jyväskylän yliopisto. 23.4.2015. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/tapaustutkimus>. 12.11.2021.
- Kosonen, M. 2019. Tiedolla johtamisen käsikirja. <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/227003/URNISBN9789523441835.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. 22.10.2021.
- Lahti, S & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa. Helsinki: WSOY.
- Laihonen, H., Hannula, M., Helander, N., Ilvonen, I., Jussila, J., Kukko, M., Kärkkäinen, H., Lönnqvist, A., Myllärniemi, J., Pekkola, S., Virtanen, P., Vuori, V. & Yliniemi, T. 2013. Tietojohdaminen. <https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/116695/tietojohdaminen.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. 24.10.2021.
- Lapveteläinen, T. 2010. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntäminen ja tulevaisuuden haasteet pohjoissavolaisissa

- yrityksissä. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/15412/Lapvetelainen_Teija.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 3.10.2021.
- Lindfors, H. & Syvänperä, O. 2010. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Edita.
- Lönnqvist, A., Kujansivu, P & Antikainen, R. 2006. Suorituskyvyn mittaaminen. Helsinki: Oy Nord Print Ab.
- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2006. Balanced Scorecard: Rakenna ja sovelle tehokkaasti. Helsinki: Talentum Oy.
- Mehtonen, M. 2018. Tuottavuuden mittauksen ongelmat. Kuntaliitto. 2.2.2018. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/tuloksellisuus/tuottavuuden-mittauksen-ongelmat>. 16.11.2021.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2017. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.
- Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum.
- Pro Akatemia. 2017. Laskentatoimi yksinkertaisuudessaan. <https://essee-pankki.proakatemia.fi/laskentatoimi-yksinkertaisuudessaan/>. 7.9.2021.
- Raunila, L. 2010. Johdon raportit päätöksenteon tukena, case: SAP Business One. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/24531/Raunila_Lotta.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 3.10.2021.
- Rautanen, S-R. 2021. Tiedolla johtaminen liiketoiminnan tukena. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/499563/Rautanen_Sanni-Riina.pdf?sequence=2&isAllowed=y. 28.10.2021.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkójulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/>. 29.10.2021.
- Saharinen, S. 2015. Miten yrityksesi taloudellista menestystä mitataan. <https://www.tietoakseli.fi/blogi/liiketoiminnan-kehittaminen/miten-yrityksesi-taloudellista-menestysta-mitataan/>. 27.9.2021.
- Shank, J.K. & Govindarajan, V. 1989. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. Macmillan Inc.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita.
- Tableau. 2021. A Guide To Data Driven Decision Making: What It Is, Its Importance, & How To Implement It. <https://www.tableau.com/learn/articles/data-driven-decision-making>. 29.9.2021.
- Takkala, H. 2019. Controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/171224/Takkala_Hanna.pdf?sequence=2&isAllowed=y. 3.10.2021.
- Tenhunen, M-L. 2013a. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet ja menetelmät ja tekniikat. <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulut-koulut/johdon-laskentatoimen-peruskasitteet-menetelmat-ja-tekniikat>. 14.9.2021.
- Tenhunen, M-L. 2013b. Mitä on johdon laskentatoimi ja mihin sitä tarvitaan. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulut-koulut/mita-on-johdon-laskentatoimi-ja-mihin-sita-tarvitaan>. 4.9.2021.
- Tenhunen, M-L. 2013c. Strateginen suunnittelu ja johtaminen. <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulut-koulut/strateginen-suunnittelu-ja-johtaminen>. 13.9.2021.

- Tevä-Helminen, V. 2013. Investointilaskenta ja päätöksenteko opetusmoniste. <https://docplayer.fi/495691-Metropolia-ammattikorkeakoulu-investointilaskenta-ja-paatöksenteko-opetusmoniste.html>. 18.9.2021.
- Tieteen termipankki. 2021. Objektiivisuus. <https://tieteentermipankki.fi/wiki/Filosofia:objektiivisuus>. 6.9.2021.
- Tietoakseli. 2015. Tasapainotettu mittaristo, balanced scorecard – vaihtoehto budjetoinnille. <https://www.tietoakseli.fi/blogi/johtaminen/tasapainotettu-mittaristo-balanced-scorecard-vaihtoehto-budjetoinnille/>. 29.9.2021.
- Toivanen, T. 2019. Mitä tarkoittaa sisäinen laskentatoimi. TT Valmennus. <https://www.ttvalmennus.fi/post/mita-tarkoittaa-sisainen-laskentatoimi>. 7.9.2021.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta. 2012. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. https://tenk.fi/sites/tenk.fi/files/HTK_ohje_2012.pdf. 13.11.2021.
- Österlund, P. 2016. Näin yrityksen kannattaa hinnoitella: kolme strategiaa ja kolme vinkkiä. <https://www.parosterlund.com/tuotteen-hinnoittelu/>. 19.9.2021.

Toimitusjohtaja

Teema: "Johdon laskentatoimi palveluyrityksessä"

1. Miten johdon laskentatoimea hyödynnetään palveluyrityksen liiketoimintaan?
2. Palveleeko johdon laskentatoimi tällä hetkellä yrityksen tarpeita riittävästi?

Teema: "Johdon laskentatoimen päätöksenteon tuki"

3. Miten johdon laskentatoimea hyödynnetään palveluyrityksen päätöksenteon tukena?
4. Mitä laskelmia, analyyseja ja raportteja hyödynnetään päätöksenteossa?
5. Millaisissa tilanteissa johdon laskentatoimea tarvitaan päätöksentekoon?

Teema: "Strateginen johdon laskentatoimi"

6. Miten johdon laskentatointa hyödynnetään strategisessa suunnittelussa?
7. Kuinka tärkeää johdon laskentatoimen tiedon hyödyntäminen on strategisessa johtamisessa?

Teema: "Johdon laskentatoimen mittaaminen"

8. Miten mittaamista hyödynnetään palveluyrityksessä?
9. Suoritetaanko sekä lyhyen, että pitkän aikavälin mittausta?
10. Hyödynnetäänkö palveluyrityksessä tasapainotettua mittaristoa?

Teema: "Johdon laskentatoimen raportointi"

11. Kuinka raportointi on jaoteltu palveluyrityksessä?
12. Onko raporttien sisältö oikeellista, luotettavaa ja oikea-aikaista?
13. Mitä tilannekohtaisia raportteja hyödynnetään periodiraportoinnin lisäksi?
14. Onko palveluyrityksellä käytössään BI-järjestelmää?
15. Onko raportointiin löydetty kriittiset menestystekijät ja liittyvätkö nämä tavoitteisiin, strategiaan ja ulkoisiin tekijöihin?

Talousjohtaja

Teema: "Talousjohtajan rooli palveluyrityksessä"

1. Mitkä ovat talousjohtajan keskeisimmät työtehtävät?
2. Miten talousjohtaja varmistaa, että yrityksen johto saa laadukasta, olennaista ja ajantasaista tietoa päätöksenteon tueksi?

Teema: "Johdon laskentatoimen laskelmat"

3. Miten varmistetaan laskelmien oikeellisuus ja luotettavuus?
4. Mitä muistiolla tarkoitetaan ja miten sitä hyödynnetään palveluyrityksessä?

Teema: "Strategia palveluyrityksessä"

5. Mikä on talousjohtajan rooli strategian toteuttamisessa?
6. Miten strategisessa ohjauksessa hyödynnetään raportointia ja mittaritietoja?

Teema: "Johdon laskentatoimen mittaaminen"

7. Mitä näkökulmia hyödynnetään mittaamisessa? (taloudellinen, asiakas, sisäisten prosessien, oppimis- ja kasvunäkökulmat)
8. Miten eri näkökulmia mitataan?

Teema: "Johdon laskentatoimen raportointi"

9. Miten raportoinnissa hyödynnetään järjestelmiä? Onko käytössä BI-järjestelmä?

Taloussuunnittelija

Teema: "Taloussuunnittelijan rooli palveluyrityksessä"

1. Mitkä ovat taloussuunnittelijan keskeisimmät työtehtävät?

Teema: "Johdon laskentatoimen laskelmat"

2. Mitä laskelmia tuotetaan päätöksenteon tueksi?
3. Mitä työkaluja ja järjestelmiä palveluyrityksessä hyödynnetään laskelmia tehdessä ja kuinka näistä saatuja tietoja käytetään laskelmissa?

Teema: "Palveluyrityksen strategia"

4. Ovatko palveluyrityksen strategiset tavoitteet vaikuttaneet laskelmien valintaan?
5. Mukautuuko tuotettava tieto yrityksen strategian ja tavoitteiden mukaisesti?

Teema: "Johdon laskentatoimen mittaaminen"

6. Suoritetaanko sekä lyhyen, että pitkän aikavälin mittausta?
7. Mitä mitataan ja miten sitä toteutetaan palveluyrityksessä?

Teema: "Johdon laskentatoimen raportointi"

8. Kuinka raportointia suoritetaan?
9. Mitä rutiininomaisia ja tilannekohtaisia raportteja tuotetaan?
10. Mitä haasteita tai ongelmia kohdataan raportointia tehdessä?