



Satakunnan ammattikorkeakoulu
Satakunta University of Applied Sciences

JONNA PAJU

Yrityksen kannattavuuden tarkas- telu henkilöstökulujen näkökul- masta tunnuslukujen avulla

LIIKETALOUDEN TUTKINTO-OHJELMA
2023

TIIVISTELMÄ

Paju, Jonna: Yrityksen kannattavuuden tarkastelu henkilöstökulujen näkökulmasta tunnuslukujen avulla
Opinnäytetyö, AMK
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Kesäkuu 2023
Sivumäärä: 32

Tämän opinnäytetyön aiheena oli tarkastella aurinkosähköalan yritysten kannattavuutta henkilöstökulujen näkökulmasta. Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena opinnäytetyönä. Työn lähtökohtana ja taustaoletuksena oli käsitys, että mitä pienempi henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden summa on suhteessa liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut, sitä parempi on yritysten käyttökateprosentti. Tarkoituksena oli selvittää, minkälaisia suhdelukuja yritykset saavat ja miten suhdeluvut korreloivat käyttökateprosentin kanssa.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys koostuu strategisesta johtamisesta ja tähän liittyen määritellään käsitteitä strategia, strategiatyö ja benchmarking. Lisäksi työn teoriaosuuteen kuuluu johdon laskentatoimi ja kannattavuus. Opinnäytetyön aineistona käytettiin yritysten tilinpäätöksiä, joten tilinpäätöstä, sen sisältöä, tarkoitusta ja tulkintaa on käsitelty työn teoriaosuudessa.

Opinnäytetyön tutkimusote on laadullinen. Opinnäytetyön aihe on rajattu käsittelemään aurinkosähköalan tunnuslukuja, joten aineistona käytetyt tilinpäätökset on ennalta rajattu aurinkosähköalan yrityksiin. Tämän vuoksi opinnäytetyössä aineistonkeruumenetelmänä käytettiin harkinnanvaraista näytettä. Aineistona käytettiin 15 yrityksen tilinpäätöstietoja kolmelta perättäiseltä tilikaudelta. Tilinpäätöksistä etsittiin oikeat arvot ja laskettiin tunnusluvut, suhdelukuprosentti ja käyttökateprosentti, ja katsottiin, miten tunnusluvut korreloivat keskenään. Aineiston tulokset käsiteltiin ja kuvattiin Excel-ohjelman avulla sekä sanallisesti.

Opinnäytetyön aineistosta laskettiin henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden summia suhteessa liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Näitä laskettu suhdelukuja saatiin laskettua yhteensä 44 kpl, suhdeluvut ilmaistaan työssä prosentteina. Opinnäytetyössä saatiin vastaukset tutkimuskysymyksiin ja ratkaisu opinnäytetyön tutkimusongelmaan. Mitä pienempi suhdelukuprosentti on, sitä parempi käyttökate saadaan. Aineiston perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että yritysten käyttökateprosentti pysyy positiivisena, kun suhdeluku on alle 80 % välillä. Korkeimmat käyttökatteet saavutetaan, kun suhdeluku on välillä 50–70 %. Tuloksissa näkyy, että käyttökateprosentin noustessa yli 15 %, myös suhdeluku nousee. Positiivisen katteen tehneiden yritysten kesken suhdelukuerot eivät ole suuria.

Avainsanat: kannattavuus, benchmarking, strateginen johtaminen, tilinpäätös, kvalitatiivinen tutkimus

Abstract

Paju, Jonna: Assessing the profitability of a company from the perspective of personnel costs using key figures

Bachelor's thesis

Degree programme

June 2023

Number of pages: 32

The topic of this thesis was to examine the profitability of solar electricity companies from the perspective of personnel costs. The thesis was carried out as a qualitative thesis. The starting point and underlying assumption of the work was the conception that the smaller the sum of personnel costs and external services relative to the revenue minus material costs, the better the companies operating margin ratio. The purpose was to find out what kind of ratios companies get and how the ratios correlate with the operating margin ratios.

The theoretical framework of the thesis consists of strategic management and in this context the concepts of strategy, strategy work and benchmarking are defined. In addition, the theoretical part of the work includes management accounting and profitability. The data for the thesis was the financial statements of companies, so the financial statements, its content, purpose, and analysis have been dealt with in the theory section of the work.

The thesis research excerpt is qualitative. The topic of the thesis is limited to addressing key figures in the line of solar electricity business, so the financial statements used as material are pre-defined for companies in the solar electricity sector. As a result, a discretionary sample was used as a method of data collection in the thesis. The material used was the financial statements of 15 companies for three consecutive accounting periods. The correct values were searched for in the financial statements and the key figures, ratio percentage and operating margin ratio were calculated, and were watched how the key figures correlate with each other. The results of the data were processed and described using the Excel program as well as verbally.

The amounts of personnel costs and external services were calculated from the data of the thesis in relation to the turnover minus material expenses. A total of 44 of these calculated ratios were calculated, the ratios are expressed as a percentage in the work. The thesis provided answers to research questions and a solution to the research problem of the thesis. The lower the ratio percentage, the better the operating margin ratio will be. Based on the data, it can be concluded that the companies' operating margin ratio remains positive when the ratio is below 80%. The highest operating margin ratio is achieved when the ratio is between 50-70%. The results show that with an operating margin increase of more than 15%, the ratio will also increase. Among companies that have made a positive margin, the ratio differences are not large.

Keywords: profitability, benchmarking, strategic management, financial statement, qualitative research

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
2 TAUSTA JA TARVE.....	6
2.1 Opinnäytetyön toimeksiantaja ja aihe	6
2.2 Opinnäytetyön tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja tavoite	6
3 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TYÖN TOTEUS.....	8
3.1 Laadullinen tutkimus.....	8
3.2 Aineistonkeruumenetelmä	10
3.3 Aineiston analyysi.....	11
3.4 Tutkimusmenetelmien luotettavuus	12
4 STRATEGINEN JOHTAMINEN	13
4.1 Strategia	13
4.2 Strategiatyö - strateginen johtaminen prosessina.....	14
4.3 Benchmarking - vertailukehittäminen	17
5 LIIKETOIMINTA JA TALOUS.....	19
5.1 Johdon laskentatoimi.....	19
5.2 Kannattavuus	21
6 TILINPÄÄTÖS.....	23
6.1 Tilinpäätöksen sisältö ja tarkoitus.....	23
6.1.1 Liikevaihto, ostot, ulkopuoliset palvelut, henkilöstökulut	24
6.2 Tilinpäätöksen tulkinta ja analysointi	25
7 OPINNÄYTETYÖN TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET	27
8 POHDINTA	32
LÄHTEET	35

1 JOHDANTO

Johdon laskentatoimen työtä ja tilinpäätösanalyysia käytetään yritysmaailmassa strategisten päätösten tukena. Etenkin omasta yrityksestä omistajien ja johdon kannattaa seurata tarvittavia lukuja, jotta tiedetään, mihin suuntaan esim. maksuvalmius tai kannattavuus kehittyy.

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan kannattavuutta henkilöstökulujen näkökulmasta tilinpäätöksestä laskettujen tunnuslukujen avulla. Tunnuslukujen avulla pyritään saamaan vastaus siihen käsitykseen, että yritykset tekisivät sitä parempaa tulosta, mitä pienempi henkilöstökulujen ja ulkopuolistenkulujen summa on suhteessa liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Tarkoitus on selvittää, minkä suuruisia suhdelukujaprocentteja yritysten tilinpäätöksistä saadaan ja minkä suuruisiin käyttökateprosentteihin nämä suhdeluvut korreloivat.

Kannattavuus on keskeinen käsite liiketoiminnassa ja asia, mitä yrityksen on toiminnassaan säännöllisesti tarkasteltava. Yrityksen toiminnan on oltava kannattavaa, jotta se voi harjoittaa liiketoimintaa. Kannattavuus on yksi yrityksen liiketoiminnan jatkuvuuden edellytys. Kun yrityksellä on tietoa omasta ja / tai kilpailijoiden toiminnasta, voi tätä tietoa käyttää hyväksi strategisessa päätöksenteossa.

2 TAUSTA JA TARVE

2.1 Opinnäytetyön toimeksiantaja ja aihe

Opinnäytetyön toimeksiantaja on aurinkosähköalan yritys. Opinnäytetyön tutkimuksen aihe on toimeksiantajalähtöinen. He ovat kiinnostuneita kannattavuudesta aurinkosähköalalla henkilöstökulujen näkökulmasta. Kannattavuuteen vaikuttaa monet tekijät, kuten henkilöstökulut sekä mahdollisesti se, käytetäänkö kaikkeen työhön omaa henkilökuntaa vai ostetaanko työ ulkopuolisena palveluna. Opinnäytetyön aiheena on tarkastella henkilöstökulujen merkitystä kannattavuuteen, käyttämällä aineistona yritysten tilinpäätöksiä sekä niistä johdettuja tunnuslukuja ja tarkastella, miten tunnusluvut korreloivat keskenään.

Työssä saadut tulokset ja niistä tehty johtopäätökset ovat hyödyllisiä pääasiassa toimeksiantajalle, koska ne on saatu tuotettua aidosta tutkimusongelmasta heidän lähtökohdistaan. Opinnäytetyötä, sen tuloksia ja johtopäätöksiä voivat mahdollisesti hyödyntää myös muut samalla toimialalla olevat yritykset. Opinnäytetyön tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset ovat jalostettavissa tuleviin opinnäytetöihin, jos toimeksiantaja tai muu alalla toimiva yritys haluaa lisäanalyysejä toimialan kannattavuuteen vaikuttavista tekijöistä.

2.2 Opinnäytetyön tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja tavoite

Opinnäytetyön lähtökohta on vastata toimeksiantajan tarpeeseen ja heidän yrityksensä liiketoiminnan kannalta merkitykselliseen kysymykseen. Tavoitteena on, että toimeksiantaja voi käyttää opinnäytetyön tuloksia omien näkemysien ja käsityksien tukena. Opinnäytetyön aihe ja rajausta on tehty yhteistyössä toimeksiantajan kanssa.

Toimeksiantajayrityksen mielenkiinnon kohteena selventää käsitys, että aurinkosähköalan yritykset tekisivät sitä parempaa tulosta, mitä pienempi henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden suhde on liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Tämä käsitys on opinnäytetyön ongelma. Tarkoitus on selvittää, minkä suuruisia tunnuslukuja saadaan ja miten nämä korreloivat keskenään. Opinnäytetyöongelmasta johdetaan tutkimuskysymykset, joilla pyritään saamaan vastaus ongelmaan. Tutkimustulosten ja niistä tehtyjen johtopäätösten avulla pyritään saamaan selvennystä toimeksiantajan käsitykseen, mikä merkitys henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden suhteella on liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Opinnäytetyön tavoitteena on, että toimeksiantaja voi hyödyntää tuloksia liiketoiminnassaan oman ajattelun tukena.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat:

1. Millaisia prosentuaalisia suhdelukuja saadaan, kun lasketaan katto- ja aurinkosähköalan yritysten henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden kulujen summia suhteessa liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut?

$$[(\text{henkilöstökulut} + \text{ulkopuoliset palvelut}) / (\text{liikevaihto} - \text{ainekulut})] * 100 = x \%$$

Tämän jälkeen suhdelukuja verrataan yritysten käyttökateprosenttiin ja katsotaan:

2. Miten saadut suhdeluvut korreloivat käyttökateprosenttiin?

3 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TYÖN TOTEUS

3.1 Laadullinen tutkimus

Tutkimusote tulisi valita pääsääntöisesti tutkimusongelmalähtöisesti. Mitä vähemmän tutkimuskohteesta ja ilmiöstä tiedetään, tulisi valita laadullinen tutkimusote. Laadullinen tutkimus sopii tutkimusotteeksi, kun tutkimuskohteesta ei ole tietoa, teoriaa tai aiempaa tutkimusta ja ilmiöstä halutaan saada syvälinen käsitys ja hyvä kuvaus. Laadullisessa tutkimuksessa ei käytetä tilastollisia menetelmiä, vaan kvalitatiivinen tutkimus on kuvailevaa, tulkitsevaa ja tutkimus päättyy hypoteesiin tai teorioihin. Laadullisessa tutkimuksessa tutkija ei ole ulkopuolinen ja objektiivinen kuten määrällisessä tutkimuksessa, vaan tutkijan rooli on osallistuva. Aineiston- ja tiedonkerääjä on tutkija itse, jonka kautta tulokset tulkitaan. Määrällinen tutkimus edellyttää ilmiön ja muuttujien hyvää tuntemusta, jotta muuttujille voidaan laskea tilastotieteen menetelmiä ja tutkimuksen avulla pystytään myös osoittamaan syy-seuraussuhteita. Laadullinen tutkimus ei pyri yleistämään vaan tutkimaan yksittäistä ilmiötä omassa kontekstissaan. (Kananen, 2008, s. 24–33.)

Laadullisen tutkimuksen avulla pyritään ymmärtämään tutkimuskohdetta kuten yritystä, erittelemällä aineistoa ja analysoimalla tuloksia laadullisesti. Laadullisissa tutkimuksissa tutkittava aineisto on yleensä pieni, mutta analyysissa pyritään tarkkuuteen. (Alasuutari, 2005, s. 11, 17; Heikkilä, 2014, s. 15.) Laadullisella tutkimuksella pyritään tyypillisesti tarkastelemaan merkityksiä tutkimuskohteena olevien henkilöiden näkökulmasta. Merkitykset ilmenevät suhteina ja niiden muodostamina merkityskokonaisuuksina, jotka ovat lähtöisin ihmisistä ja päättyvät ihmisiin esim. toimintana, ajatuksina ja päämäärien asettamisena. Merkitykset ovat ihmisten tuottamia ja erilaiset merkitykset asioista ovat perittyneet esim. sukupolvelta toiselta eli merkitykset eivät ns. luonnollisesti kytkeydy tapahtumiin ja asioihin. Kun tutkitaan merkityksiä, on täsmennettävä se, tutkitaanko kokemuksia vai käsityksiä. Käsitykset kertovat enemmän perinteisistä ja tyypillisistä tavoista ajatella. Kokemus taas on aina omakohtainen ja täten kokemuksen ja käsityksen välillä ei välttämättä ole mitään yhteistä.

Laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei ole totuuden löytäminen tutkimuskohteesta tai tutkittavasta ilmiöstä, vaan näyttää tutkimisen aikana muodostuneiden tulkintojen avulla jotakin, joka ei ole välittömästi havaittavissa esim. ihmisen toiminnasta tai ihmisen tuottamista dokumenteista. Tavoittamattomissa olevat havainnot ovat arvoituksia ja arvoitusten ratkaiseminen on tutkimuksen tarkoitus. Kokemusten ja käsitysten avulla luodaan johtolankoja, joista tehdään tulkintoja. Tulkitsemalla luodaan tutkivasta kohteesta tai ilmiöstä tutkimuksessa lopulta tietoa, kuvauksia, ohjeita tai toimintaperiaatteita. Laadullisen tutkimuksen avulla ei pyritä selvittämään luotettavaa tietoa siinä määrin, kuinka usein tai missä määrin jokin ilmiö esiintyy, vaan pyrkimys on tuoda esiin näkökulmia, joista aihetta voi tarkastella. Laadullisen tutkimuksen avulla tulokset ja niistä tehdyt johtopäätökset voivat kumota aiempia näkemyksiä ja käsityksiä. (Alasuutari, 1994, Laine, 2001, Varto, 1992, viitattu lähteessä Vilkkä, 2021, s. 94–96; Juuti & Puusa, 2020, s. 21, 29–30, 48–49.)

Laadullisessa tutkimuksessa aineiston hankintaan käytetään tavallisesti haastatteluja, dokumenttiaineistoja tai havainnointia (Juuti & Puusa, 2020, 45). Liiketaloustieteessä hyödynnetään monenlaisia kirjallisia aineistoja laadullisessa tutkimuksessa ja tutkimus voi käsitellä esim. miten yrityksen raportteja laaditaan ja tulkitaan ja miten raportteja hyödynnetään liiketoiminnan prosesseissa. Laadullisessa tutkimuksessa kirjallisia aineistoja ovat mm. tilastot, kirjat, muistiinotot, raportit, aiemmat tutkimukset ja mainokset. (Alasuutari, 2005, s. 96; Kananen, 2019, s. 28–29.)

Opinnäytetyön tutkimusote on laadullinen, koska pyrkimyksenä on saada vastaus laadulliseen tutkimusongelmaan eli toimeksiantajan käsitykseen, että yritykset tekisivät sitä parempaa tulosta, mitä pienempi henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden suhde on liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Opinnäytetyön tarkoitus ei ole tuottaa yleistettävää tietoa, vaan saada toimeksiantajalle kuvailevaa tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Kyseessä on laadullinen tutkimus myös siksi, että osallistun työn tekijänä subjektiivisesti aineiston hankintaan ja sen valintaan, aineistonkeruukriteerejä noudattaen. Minulla on myös esiymmärrys opinnäytetyön aiheeseen liittyen.

3.2 Aineistonkeruumenetelmä

Laadullisessa tutkimuksessa voidaan käyttää aineistona valmiita dokumentteja. Näitä kutsutaan sekundääriaineistoiksi, koska ne ovat jo olemassa. (Kananen, 2019, s. 28.) Aineistonkeruuvaiheessa täytyy miettiä, millä menetelmällä tietoa kerätään, miten suuri aineisto kerätään ja montako sekä millaisia havaintoyksiköjä tarvitaan. Aineistokeruumenetelmän valintaan vaikuttaa luonnollisesti tutkimusote, mutta myös tutkimuksen tekijän aika, resurssit ja tutkimusmenetelmäosaaminen. Laadullisessa tutkimuksessa havaintoyksiköiden täytyy täyttää tutkimuskohteen kannalta vaadittavat kriteerit. Oikeanlaisten havaintoyksiköiden valinta on tärkeämpää kuin satunnaistaminen. Laadulliseen tutkimukseen havaintoyksiköt valitaan harkinnanvaraisesti ja tällöin puhutaan harkinnanvaraisesta näytteestä. (Kananen, 2008, s. 33–34.)

Opinnäytetyön aineisto kerätään harkinnanvaraisena näytteenä. Harkinnanvaraisen näytteen kerääminen on perusteltua, koska tutkimusongelman selvittämiseksi aineiston pitää olla sopivanlaista, valittujen kriteerien mukaan valittua. Satunnaisesti valitulla aineistolla ei voida vastata tämän opinnäytetyön rajatun aihealueen tutkimusongelmaan ja vain harkinnanvaraisella näytteellä kyetään saamaan vastaukset tutkimuskysymyksiin. Työ on toimeksiantajalähtöinen ja aihe on rajattu aurinkosähköalan yrityksiin eli täten aineistoakin on ennalta rajattu, joten siksi on perusteltua käyttää harkinnanvaraista näytettä aineistonkeruumenetelmänä. Aineistonkeruu aloitetaan etsimällä toimeksiantajan kanssa samaa liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Aineistonkeruussa pyritään siihen, että saadaan vähintään 10 kriteerit täyttävää yritystä. Varsinainen aineisto on harkinnanvaraiseen näytteeseen valikoituneiden yritysten tilinpäätökset vuosilta 2019, 2020, 2021. Harkinnanvaraisen näytteen kriteerit ovat seuraavanlaiset: harjoittavat katto- ja / tai aurinkosähköalan liiketoimintaa, yritykset ovat osakeyhtiöitä, saatavilla on tilinpäätökset vuosilta 2019, 2020, 2021, yritysten liikevaihto kyseisillä tilikausilla on ollut samaa luokkaa kuin toimeksiantajalla (liikkumavara liikevaihdossa +/- 2 miljoonaa euroa). Yrityksiä haetaan internetistä Google-haun avulla, tutkimalla yritysten kotisivuja ja tilinpäätösaineisto hankitaan Alma Talent Analysaattori palvelusta. Tilinpäätöksistä saadaan tutkimuskysymyksissä esiintyvät luvut.

3.3 Aineiston analyysi

Aineiston analyysi alkaa laadullisessa tutkimuksessa jo aineistonkeruuvaiheessa, koska tutkija on vahvasti läsnä ja vaikuttamassa aineiston hankinnassa. Tutkijalla on aina jokin esiymmärrys aiheesta ja se vaikuttaa aineiston hankintaan ja analyysiin. On turha pyrkiä arvovapaaseen laadulliseen tutkimukseen, koska sellaista ei ole, vaan tärkeintä on tunnistaa oma esiymmärrys ja tietojensa luonne ja sisältö. Laadullisessa tutkimuksessa tutkija tekee päätöksen millaisiin luokkiin, teemoihin tai kategorioihin aineisto jaetaan. Se, miten laadukas aineiston analyysi on, riippuu tutkijan kyvyistä ymmärtää ja tulkita tutkimuskohdettaan. Analyysin tavoite on kuvailla, tulkita ja ymmärtää tuloksia ja pyrkiä avaamaan aineisto lukijalle siinä kontekstissa, jossa tutkittu aihe esiintyy. Jos aineiston analyysi antaa lukijalle hyvän ymmärryksen tutkimuksen kokonaisuudesta, on lukijalla parempi mahdollisuus arvioida tutkimusprosessin ja johtopäätösten luotettavuutta. (Juuti & Puusa, 2020, s. 635–638.)

Aineistosta saatujen tulosten tarkoitus on vastata tutkimusongelmaan (Heikkilä, 2014, s. 148). Sama aineisto voidaan esittää eri tavalla esim. joko taulukkona tai graafisena esityksenä. Kun valitaan tapaa, miten aineisto esitetään, täytyy miettiä, kenelle tulokset esitetään ja annetaan eli kohderyhmää sekä millaista tarkoitusta varten tulokset on mitattu. Taulukko on paras vaihtoehto, jos pyritään mahdollisimman tarkkaan ja yksityiskohtaiseen tiedon esittämiseen, koska taulukkoon mahtuu eniten informaatiota. Nopean kokonaiskuvan ilmiöstä saa esitettyä kuvion avulla. Tunnuslukuja kuvaamalla saa myös nopean, mutta ylimalkaisen tiedon tuloksista. (Valli, 2015, s. 47–48.)

Aineistonkeruun jälkeen harkinnanvarainen näyte eli kaikki kriteerit täyttäneet yritykset laitetaan Exceliin. Yritykset merkitään nimillä Yritys A, Yritys B, Yritys C jne., laskettu suhdelukuprosentti (ks. tutkimuskysymys 1) viereiseen sarakkeeseen ja käyttökateprosentti (ks. Tutkimuskysymys 2) seuraavaan sarakkeeseen. Tämän jälkeen suhdelukuprosenteista ja käyttökateprosentteista luodaan tuloksia kuvaavia taulukoita ja kuvioita. Tutkimusongelmaan annetaan vastaus Excel-ohjelman avulla, kuvailemalla saatuja tuloksia sanallisesti ja kuvioilla.

3.4 Tutkimusmenetelmien luotettavuus

Opinnäytetyön luotettavuuden arviointi alkaa jo suunnitteluvaiheessa ja luotettavuustarkastelua tehdään työn edetessä. Luotettavuustarkastelu koskee siis koko tutkimusprosessia, jossa arvioidaan tutkimusasetelmaa (tutkimusongelma, aineistonkeruu- ja analyysimenetelmät ja luotettavuusmenetelmät), toetusvaihetta (aineisto ja analyysi) ja tulosten tarkastelua (ratkaisu, johtopäätökset) eli onko nämä kaikki vaiheet tehty oikein. (Kananen, 2019, s. 31.)

Luotettavuusmenetelmiä ovat reliabiliteetti ja validiteetti ja ne mittaavat tutkimuksen luotettavuutta ja laatua. Validiteetti ja reliabiliteetti on huomioitava jo tutkimusmenetelmiä valittaessa, jotta koko työn luotettavuus ei jää heikoksi. Näiden menetelmien avulla pyritään siihen, että saadaan totuudenmukainen, luotettava ja uskottava tutkimustulos. Tieteellisessä tutkimuksessa reliabiliteetti tarkoittaa tulosten pysyvyyttä eli sitä, että joku toinen tutkija saa uusintamittauksella samat tulokset. Työn validiteettia arvioitaessa tarkoitetaan sitä, että tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset on laadittu oikein. Työn voidaan sanoa olevan validi, kun on tutkittu oikeita asioita. Jos validiteetti pettää eli ei ole tutkittu oikeita asioita, tutkimuksen muut vaiheet epäonnistuvat. Tutkimuksen aineiston pitää olla riittävää ja aitoa ja siitä tehtyjen tulkintojen sekä johtopäätösten on oltava oikeita. (Kananen, 2019, s. 30–32.)

Laadullisen tutkimuksen arviointimenetelmiä ovat haastattelujen / aineiston saturaatio, informanttien vahvistus eli tiedonantajat vahvistavat sanomisensa ja tulkinnan, tulkinnan vahvistus eli joku toinen vahvistaa aineiston analyysin ja tulkinnan, ulkopuoliset lähteet (kirjallisuus) ja tulkinnan ristiriidattomuus eli sisäinen validiteetti (tulokset johdettu aineistosta oikein). (Kananen, 2019, s. 32–33.) Tulkinnan ristiriidattomuus eli sisäinen validiteetti tarkoittaa sitä, että toinen tutkija tulisi aineiston analyysin jälkeen samaan johtopäätökseen (Kananen, 2019, s. 34–35). Laadullisen aineiston luotettavuuden arviointiperustaksi Mäkelä (1990) on ehdottanut aineiston riittävyden, analyysin kattavuuden sekä analyysin toistettavuuden ja arvioitavuuden (viitattu Kananen, 2008, s. 124).

4 STRATEGINEN JOHTAMINEN

4.1 Strategia

Liiketoiminnalle tarvitaan suunta ja puitteet, koska yrityksen eteen työtätekevät tai yritykseen rahaa sijoittaneet, haluavat tietää mitä yritys tavoittelee, miksi ja millä keinoilla. Strategian avulla yritys kertoo sidosryhmille, miten se täyttää heidän odotuksensa. Taloudellisen voiton tavoittelu on selkeä päämäärä, mutta sen lisäksi ja motivaation ylläpitämiseksi tarvitaan tieto liiketoiminnan merkityksestä ja tarkoituksesta. Strategian avulla voidaan viestiä yrityksen ainutlaatuisuudesta ja kilpailukyvyistä. Kun yrityksen liiketoiminnan toteuttajajoukolla on yhtäläisesti selkeät vastaukset kysymyksiin mitä, miksi ja miten, sitä paremmin ihmiset työskentelevät yhteisen päämäärän saavuttamiseksi. Yritys tarvitsee liiketoiminnalleen päämäärän ja keinot, jotka määritellään yrityksen strategiassa. Yrityksen strategia selventää, mikä on yritykselle paras tapa menestyä omassa liiketoiminnassa tulevaisuudessa. Ei ole olemassa yhtä yksittäistä parasta strategiaa, vaan yrityksen täytyy luoda itselleen sopivin ja yksilöllinen strategia. (Haapakorva & Sutinen, 2021, s. 37; Juuti & Luoma, 2009 s. 24–26; Jylhä & Viitala, 2019, s. 65.)

Strategian perustan muodostavat missio, arvot, liikeidea ja visio. Missio eli toiminta-ajatus kertoo, miksi yritys on olemassa ja mikä sen tehtävä on maailmassa ja omassa toimintaympäristössä. Arvot antavat yrityksen toiminnalle kulmakivet, jotka yhtenäistävät ihmisiä ja ohjaavat heidän toimintaansa yrityksessä. Arvot kuvaavat yrityksen eettistä perustaa. Liikeidea täydentää toiminta-ajatusta. Liikeidea kertoo, mitä hyödykkeitä tuotetaan ja myydään, kelle myydään eli ketkä ovat yrityksen tuotteiden ja palveluiden ostavia asiakkaita sekä miten hyödykkeet tuotetaan ja tarjotaan asiakkaille. Liikeidean kanssa samaan aikaan määritellään myös imago: millainen mielikuva yrityksestä, sen tuotteista ja toiminnasta halutaan välittää. Tavoitetila, jossa yritys haluaa tulevaisuudessa olla, on yrityksen visio. Visiointi on jatkuvaa toimintaa. Kun yritys on asettanut päämäärän, sillä täytyy olla visio, miltä yritys päämäärän tavoittamisen jälkeen näyttää. Yrityksen visiota eli tavoitetilaa muotoillaan

sitä mukaa, kun päämääriä saavutetaan tai liiketoiminnan olosuhteet muuttuvat. Vision kannattaa olla konkreettinen ja elävä, sillä se on tärkeä viestinnän väline kaikille yrityksen sidosryhmille. (Jylhä & Viitala, 2019, s. 65.)

Yrityksen strategiassa kuvataan reitti kohti visiota eli strategia antaa vastauksen siihen, miten yritys aikoo saavuttaa päämääränsä. Yrityksen strategiaan sisältyy usein tavoitetila, liiketoimintamalli, kilpailuedun ja ydinosaamisen sisältö sekä toimenpiteet strategian toteuttamiseksi. Yritys tekee strategisen suunnitelman, miten pärjätään kilpailussa, miten edetään ja millaisin toimenpitein. (Jylhä & Viitala, 2019, s. 69; Mitronen & Raikaslehto, 2019, s. 56.) Mikään yritys ei voi välttää strategiaa tai strategisen johtamisen maailmaa. Nykypäivänä strategian käyttö on monipuolistunut ja monimutkaistunut ja harva yritys pärjää enää yhdellä strategialla. Yrityksen liiketoimintastrategia luo puitteet osastrategioille. Osastrategiat ovat toiminnallisia strategioita esim. kasvustrategia, tuotekehitysstrategia ja markkinointistrategia. Kaikkiin strategioihin kuuluu strategiset päämäärät, jotka määritetään tietylle halutulle aikajaksolle. Päämäärät konkretisoituvat tavoitteiksi, jotka koskevat koko yritystä ja yrityksen liiketoimintojen eri yksiköistä. Lopullisen strategian sisällön päättää aina omistajat ja/tai johtajat ja heillä on päävastuu strategian toteutumisesta, vaikka yrityksen strategian toteuttamiseen tarvitaan koko yrityksen liiketoimintaan kuuluvaa henkilöstöä. Henkilöstö täytyy saada ymmärtämään yrityksen strategia ja toteuttamaan sitä oman työnsä kautta, mikä vaatii hyviä strategiikäytänteitä eli strategiatyön johtamisen toimenpiteitä. (Juuti & Luoma, 2009, s. 24; Jylhä & Viitala, 2019, s. 69–70.)

4.2 Strategiatyö - strateginen johtaminen prosessina

Strateginen johtaminen on toimintaa, jossa tavoitteellisesti valitaan liiketoiminnalle suunta muuttuvassa ympäristössä ja päätetään toiminnan suurista linjoista. Strategisella johtamisella pyritään saavuttamaan yritykselle menestystä pitkällä aikavälillä eli kuukausien, vuosien tai vuosikymmenten päähän. Strategiseen johtamiseen kuuluu arvopohjan määrittely, yrityksen päämäärien päättäminen, strategian kehittäminen ja käytäntöön vieminen sekä muutosten

ja uudistusten johtaminen. Yritykset luovat strategioita, koska se koetaan hyödylliseksi. Milloinkaan ei ole saatu varmuutta strategisen johtamisen ja yrityksen taloudellisen menestyksen syy-seuraussuhteista. Yleisesti uskotaan, että mitä paremmin johtaja tuntee yrityksen aseman ja suhteet sidosryhmiin, sitä parempia strategisia päätöksiä johtaja pystyy tekemään ja saattamaan valinnat ja päätökset osaksi liiketoimintaa. Strategisessa johtamisessa täytyy kiinnittää huomiota siihen, mikä on yrityksen suhde ympäristöön. Strateginen johtaminen koostuu useammasta samanaikaisesta prosessista, strategiatyöskentelystä, joka tähtää pitkän tähtäimen strategisen tavoitteen toteutumiseen. (Jylhä & Viitala, 2019, s. 25; Juuti & Luoma, 2009, s. 9; Vuorinen, 2013, s. 15–17.)

Strategiseen johtamiseen voidaan kuvata kuuluvan neljä vaihetta: strategisen päämäärän määrittäminen, strateginen muotoilu, strategian toiminnallistaminen sekä strategian toteutumisen ja onnistumisen arviointi. Aluksi strateginen päämäärä kiteytetään visioksi, missio eli toiminta-ajatus tarkastetaan ja määritetään tavoitteet mittareineen. Toisessa vaiheessa tehdään strateginen analyysi ja päätetään keinot, millä tavoitteet saavutetaan. Tavoitteet voivat liittyä esim. kasvuun, kannattavuuteen tai kilpailuetuihin. Strategian toiminnallistaminen eli kolmas vaihe, josta voidaan käyttää myös käsitettä jalkauttaminen eli strategian käytäntöön viemistä, on vaihe, jossa strategia muutetaan käytännön teoiksi ja päätöksiksi. Esimiehet ovat tärkeässä asemassa, kun strategia vietään käytäntöön, koska he määrittävät, mitä liiketoimintastrategia tai jokin osastrategia tarkoittaa heidän yksikössään. Neljännessä vaiheessa suoritetaan arviointia strategiaprosessissa määriteltujen mittareiden avulla. Arviointia tehdään koko ajan, mutta erityishuomionkohteena on esim. tilikauden tuloksen arvioinnin ajankohta. (Jylhä & Viitala, 2019, s. 159.)

Yrityksen strategiatyötä voidaan kuvata jatkuvana strategiaprosessina. Nykyään monesti puhutaan puhtaasti strategisen johtamisen sijasta yrityksen kokonaisvaltaisesta ja osallistavasta ajattelusta. Suhtautuminen strategiaan on muuttunut myös aikojen saatossa. Viimeaikaisia muutoksia ovat mm. strategian suunnittelu- ja toteutusvaiheen nivoutumisen toisiinsa ja henkilöstön osallistaminen strategiatyöhön. Lisäksi yrityksen toimintaympäristön analysointi ja

siihen sopeutuminen on vaihtunut osaamisen kehittämiseen ja innovatiivisuuden hyödyntämiseen. Organisaatiohierarkiassa strategiat suunnitellaan usein ylhäältä alaspäin, mutta on nähtävissä, että myös konsernitason strategia-suunnitelmat ovat lähentyneet liiketoimintayksiköitä ja strategiat suunnitellaan suppeampina liiketoimintayksikön strategioina. Yrityksen strategia voidaan suunnitella myös alhaalta ylöspäin, jolloin strategian sisältöön ja sen suunnitteluun on osallistunut useita henkilöitä. Kun strategiaprosessi on vuorovaikutteinen yrityksen sisällä, pystytään varmistumaan, että tietoa strategian luomiseen ja toteuttamiseksi on tarpeeksi ja samalla sitoutuminen yrityksen strategiaan kasvaa. Strategiatyöhön osallistuvien ihmisten ja strategisten johtajien päivittäisten työtehtävien määrä on moninainen, erilaisia prosesseja on meillä peräkkäin ja rinnakkain ja täten strategisen johtamisen vaiheiden välillä ”sahataan”. Lopullinen strategia muotoutuukin yrityksen henkilöstön ja toimintaympäristön tapahtumien yhteistuloksena. Strateginen johtaminen on ammattitaitoa vaativaa strategiatyöskentelyä. (Jylhä & Viitala, 2019, s. 159–161; Vuorinen, 2013, s. 16–17.)

Strategiseen johtamiseen on vuosikymmenten saatossa syntynyt erilaisia koulukuntia ja teorioita sekä strategiatyökaluja johtamisen tueksi. Tämä johtuu siitä, kun maailma muuttuu, pitää myös yritysten muuttua, jotta ne voivat säilyvät hengissä. Maailmantalouden, asiakkaiden tarpeiden, kysynnän tai esim. toimialan muuttuessa, tarvitaan erilaisia ja uusia työkaluja yrityksen strategian luomisen tueksi, jotta voidaan säilyttää mm. kilpailukyky ja kannattavuus tai saada aikaiseksi kasvua. Karkeasti voidaan sanoa, että strategian tavoitteisiin liittyvät pyrkimykset jaetaan kahteen: yritys pyrkii toimimaan paremmin ja tehokkaan tai yritys pyrkii luomaan jotain uutta. Samalla tavalla kaiken strategista johtamista koskevan kirjallisuuden voi jakaa kahteen: toimialalähtöiseksi ajatteluksi tai resurssiperustaiseksi strategianäkemykseksi. Toimialalähtöinen ajattelu uskoo, että yrityksen menestys tulee yrityksen ulkoisten asioiden tarkastelusta ja yrityksen toiminnan sovittamisesta ulkoiseen maailmaan. Resurssiperustaisen strategianäkemyksen mukaan yritys uskoo, että sen menestys on riippuvainen yrityksen omista resursseista eli kaikista liiketoiminnan tuotantontekijöistä kuten koneista, osaamisesta tai yrityskulttuurista. Kun yritys on valinnut, toimitaanko tehokkaasti vai luodaanko uutta sekä keskittyäanko

oman yrityksen sisäiseen tarkasteluun vai ulkoisen ympäristön analysointiin, yritys voi valita monista strategiatyökaluista itselleen apuvälineen liiketoiminnan kehittämiseen. (Vuorinen, 2013, s. 27–29.)

4.3 Benchmarking - vertailukehittäminen

Benchmarking -sana tulee englannin kielen sanasta “benchmark”, joka tarkoittaa maastossa olevaa vertailukohtaa, johon kaikki muut mittaukset suhteutetaan (Vuorinen, 2013, s. 158). Liiketoiminnan puolella Tuominen (2016, s. 118) määrittelee, että benchmark on paras mitattu suoritus, joka on tunnistettu parhaaksi suoritusstandardiksi tietylle liiketoimintaprosessille, johon yritys omaa liiketoimintaprosessiaan vertaa. Benchmarking eli vertailukehittäminen on Tuomisen (2016, s. 118) mukaan ”jatkuva ja järjestelmällinen prosessi parhaiden menetelmien ja toimintatapojen tunnistamiseksi, ymmärtämiseksi ja soveltamiseksi tavoitteena oman organisaation suorituskyvyn kehittäminen”. Benchmarking toteutetaan tyypillisesti vieraillemalla yrityksissä, joihin omia toimintatapoja halutaan verrata. Vierailulla keskitytään valittujen toimintojen tarkasteluun, vierailtavan yrityskohteen toimintaan ja hyviin käytänteisiin. Benchmarkingin avulla on mahdollista systemaattisesti verrata oman yrityksen tuottavuutta, laatua ja työprosesseja toisten yritysten vastaavien toimintojen kanssa. (Luoma & Juuti, 2022, s. 304.) Strategisen johtamisen pariin Benchmarking -käsite tuli 1970-luvulla, eikä se ole enää pelkästään yritysten käyttämä strateginen työkalu, vaan myös julkiset ja yleishyödylliset organisaatiot käyttävät sitä (Vuorinen, 2013, s. 158). Benchmarkingin idea ei ole kopioiminen, vaan jatkuva oppiminen ja tätä kuvataan käsitteellä benchlearning, vertailuoppiminen (Vuorinen, 2013, 165).

Vertailukehittäminen on yksi tavoitejohtamisen sovellus. Vertailukehittämisen avulla yrityksen toimintaa verrataan joko toiseen yritykseen tai omaa toimintaa yrityksen toiseen yksikköön. Vertailukehittäminen voidaan toteuttaa vertaamalla oman yrityksen tunnuslukuja alalla parhaiten menestyvämpään yritykseen. Vertailussa on hyödynnettävä objektiivisia mittauksia. (Alhola & Lauslahti, 2000, s. 340; Pellinen, 2017, s. 116.) Yritysten välisestä vertailusta

käytetään nimitystä ulkoinen vertailukehittäminen ja tästä saatu tieto voi toimia yritykselle uusien kehitysideoiden lähteenä. Ulkoisessa vertailukehittämisessä vertailua voidaan tehdä kilpailijoihin, mutta myös muihin yrityksiin, kunhan varmistutaan siitä, että toiminnot, joita vertaillaan, ovat keskenään vertailukelpoisia. Jos yritys haluaa etsiä esim. parasta toimintamallia jollakin liiketoiminnan osa-alueella, sen voi toteuttaa vertailukehittämisen avulla. (Alhola & Lauslahti, 2000, s. 341; Pellinen, 2017, s. 116.) Parhaita toimintamalleja etsiessä, vertailukehittäminen saattaa edellyttää sopimusta toisen yrityksen kanssa tietojen vaihdosta, jotta toimintamallien kehittämiseen tarvittavaan tietoon päästään käsiksi. Kaikki tiedot yrityksistä, paitsi tilinpäätökset, eivät ole vapaasti saatavilla. (Alhola & Lauslahti, 2000, s. 340.)

Vertailukehittäminen eli benchmarking voidaan jakaa yhdeksään vaiheeseen seuraavanlaisesti:

1. määritetään vertailukehittämisen kohde
2. määritetään vertailukehittämisen yritykset
3. määritetään tiedonkeruumenetelmä ja kerätään tieto
4. määritetään tuloksellisuusero
5. arvioidaan tulevaisuuden tuloksellisuustaso
6. raportoidaan tuloksista ja hyväksytetään ne
7. asetetaan toimintokohtaiset tavoitteet
8. toteutetaan erityistoimenpiteet ja valvotaan edistymistä
9. tarkistetaan mittareiden luotettavuus

Vertailukehittämistä voidaan soveltaa monin tavoin, näitä yhdeksää vaihetta noudattamalla, ottamalla vertailukohteiksi yrityksestä ne asiat, joista halutaan lisätietoa. (Pellinen, 2017, s. 116–117.) Vertailukehittämisen kohde voi olla esim. kustannukset, tuotantoprosessit, laatu tai työtavat. Vertailukehittämisen tavoite voi olla myös yhden hyvin spesifin ongelman ratkaiseminen. (Vuorinen, 2013, s. 158.)

Vertailukehittäminen voidaan toteuttaa neljällä eri tavalla: sisäinen benchmarking, kilpailijabenchmarking, toiminnallinen benchmarking tai toimiala benchmarking. Sisäisessä benchmarkingissa yritys vertailee oman

toimintansa tasoa ja tunnuslukuja, ja pyrkii niiden pohjalta etsimään keinoja toimintansa parantamiseksi. Kilpailijabenchmarkingissa yritys etsii oman alansa yrityksiä vertailukohteiksi. Jos vertailu jää vain lukujen tasolle, puhutaan enemminkin kilpailija-analyysistä. Kilpailijabenchmarking edellyttää tunnuslukujen takana olevien käytäntöjen vertailua ja luottamuksellista suhdetta saman toimialan vertailtaviin yrityksiin. Monet yritykset ovat samanaikaisesti yhteistyökumppaneita sekä kilpailijoita, koska yhteistyöllä pyritään molemminpuoliseen hyötyyn. Toiminnallisessa benchmarkingissa vertailukohde ei ole liitännäinen toimialaan, vaan vertailuyrityksiä etsitään oman toimialan ulkopuolelta. Tällöin vertailukohteena voi olla esim. asiakaspalvelu, palkanlaskenta tai palvelerikäytännöt. Toimialan benchmarkingissa toimialan parhaita käytänteitä etsitään yritysryhmässä. Tässä mallissa kilpailijakonfliktin riski pienenee, kun keskitytään laajemmin koko toimialaan, jokainen yritys jakaa jonkin käytänteen, vaarantamatta kuitenkaan liian yksityiskohtaisen tiedon leviämistä omasta yrityksestä. (Vuorinen, 2013, s. 159–160.)

5 LIIKETOIMINTA JA TALOUS

5.1 Johdon laskentatoimi

Tehokkuus, taloudellisuus ja tuloksellisuus ovat talousjohtamisen erityisiä tavoitteita (Pellinen, 2017, s. 14). Knowledge based management eli tiedolla johtaminen on yksi käsitteistä, kun puhutaan johtamisjärjestelmistä. Tällä käsitteellä, tiedolla johtaminen, viitataan tiedon hyödyntämiseen johtamisessa. Kun liitämme johdon ohjausjärjestelmä -käsitteen tiedolla johtamisen -käsitteen, tiedolla johtamisella on tässä ajattelussa keskeinen periaate. Menetelmät ja prosessit kuten mm. organisaatorakenne, budjetointi ja strateginen suunnittelu ovat johdon ohjausjärjestelmään kuuluvia menetelmiä, jotka tuottavat johtamista auttavaa tietoa. Management accounting control system eli johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmä, tuottaa tarpeellista ei-rahamääräistä tietoa, rahanmääräisen tiedon lisäksi johdon käyttöön hyödynnettäväksi. (Pellinen, 2017,

s. 15.) Yrityksen kannattavuuden näkökulmasta laskentatoimella on merkittävä rooli, koska ilman laskentatoimen tuottamaa informaatiota ei voida tietää, tuottaako yritys voittoa, mistä voitto syntyy, mitkä toiminnot yrityksessä ovat kannattavia tai ovatko tietyt myytävät tuotteet ja investoinnit kannattavia. (Alhola & Lauslahti, 2000, s. 27.)

Yrityksissä tehtäviin päätöksiin liittyy aina taloudellinen näkökulma ja parhaimmassa tapauksessa näiden päätösten tueksi on olemassa riittävä määrä tarvittavaa informaatiota. Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaan: ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen eli johdon laskentatoimeen. Ulkoisen laskentatoimen tehtävänä on huolehtia kirjanpitoon liittyvistä lakisääteisistä velvoitteista. Johdon laskentatoimi on yrityksen sisäinen toiminto, jonka tarkoitus on tuottaa ja analysoida taloudellista tietoa ulkoisesta laskentatoimesta ja muistakin tietolähteistä päätöksenteon tueksi. (Lyly-Yrjäläinen ym., 2011, s. 11.)

Johdon laskentatoimen voidaan nähdä rakentuvan kolmesta toisiaan täydentävästä näkökulmasta, jolloin kokonaisuus rakentuu resursoinnista, tekniikoista ja läsnäolosta päätöksentekotilanteessa. Ensimmäisen näkökulman mukaan johdon laskentatoimi toimii päätöksentekoprosessin tukena. Toisen näkökulman mukaan se on organisatorinen toiminto eli johdon laskentatoimi on organisoitu jollain tapaa yritykseen ja sitä hoitaa tietyt ihmiset, jotka on sijoitettu työskentelemään esim. ylimmän johdon tukena. Kolmannen näkökulman mukaan johdon laskentatoimi on joukko laskentatekniikoita kuten budjetointi, investointilaskennat, kustannus- ja kannattavuuslaskennat. (Lyly-Yrjäläinen ym., 2011, s. 11–12.)

Laskentatoimen asiantuntijan rooli on merkityksellinen yrityksessä ja tätä Lyly-Yrjäläinen ym. (2011, s. 19–20) pohtivat, käyttäen laskentatoimen asiantuntijasta kahta eri termiä: lukugeneraattori ja keskustelukumppani. Molemmilla rooleilla on hyvät ja huonot puolensa, ja eritoten ongelmia syntyy, jos asiantuntija ei ole oikeassa roolissa oikeaan aikaan. Lukugeneraattori on organisaation sisällä oleva irrallinen asiantuntija, eikä hänen työnsä kulje aktiivisesti mukana yrityksen päätöksentekoprosessissa. Kumppaniasiantuntija taas on

itsestäänselvyytenä läsnä kaikkialla mm. strategiapalavereissa ja tuotekehitysprosessissa. Lukugeneraattorin rooli on passiivisempi, sillä hän odottaa toimeksiantoa ja avun pyytämistä ongelmanratkaisuun esim. investointilaskelmien tekemistä, ja jos tällaista ei tule, asiantuntija jatkaa rutiininomaisten raporttien parissa. Kumppaniasiantuntijaan liittyvä riski on se, että hänen pitäisi olla läsnä joka puolella, jolloin kokonaisuus pirstaloituu eikä mitään toimintoa saada hoidettua huolellisesti loppuun. Yrityksen johdon näkökulmasta kannattaa miettiä, mitä tavoitellaan ja mihin pyritään, ja käyttää laskentatoimen asiantuntijoita tavoitteen mukaisessa roolissa. (Lyly-Yrjäläinen ym., 2011, s. 19–20.)

Yrityksen johto tarvitsee tietoa tuotoista ja kustannuksista. Kustannuksia ja tuottoja lasketaan, jotta niistä saadaan jalostettua lisää tietoa. Laskenta, kustannustietoisuus ja hyvät päätökset ovat johdon laskentatoimen olemassaolon ydin. Asiat, joista yrityksen johto tarvitsee tietoa, ja mihin johdon laskentatoimi pystyy tietoa tuottamaan ovat mm. tuotteiden hinnoittelu ja asiakaskannattavuus, toiminnan suunnittelu ja valvonta, prosessien kehittäminen, vaihtoehtojen vertailu sekä investointilaskenta. Johdon laskentatoimi tekee kustannuslaskelmia, tavoite- ja tarkkailulaskelmia sekä vaihtoehtolaskelmia. Johdon laskentatoimen näkökulma on vahvasti tulevaisuuteen tähtäävää. Johdon laskentatoimen tehtävä on esim. määrittää yrityksen kustannukset ja kohdistaa ne yksittäisille tuotteille ja palveluille. Lisäksi pyritään määrittämään tulevaisuuden tuloja ja menoja sekä arvioimaan investointien kannattavuutta. Johdon laskentatoimella on tärkeä rooli yrityksen kannattavuuden ja tehokkuuden varmistajana. Oletuksena on, että tuotetun tiedon avulla yrityksen johto kykenee tekemään hyviä päätöksiä omaa liiketoimintaansa koskien. (Jormakka ym., 2021, s. 11,13–14; Lyly-Yrjäläinen ym., 2011, s. 22.)

5.2 Kannattavuus

Kannattavuuden käsite ei ole yksiselitteinen. Jos sen haluaa hallita koko laajalaisessa merkityksessään, tulee kokonaisvaltaisesti ymmärtää liiketoimintaa. Kannattavuuden lähtökohta on kuitenkin se, että yrityksen tuotot ovat

suuremmat kuin kustannukset, jolloin syntyy voittoa ja yrityksen toiminnan voidaan sanoa olevan tällöin kannattavaa. Tuottojen ja kustannusten erotuksen pitää olla positiivinen, jolloin yritykselle jää uhrattujen panostuksien jälkeen rahaa. Kannattavuuteen vaikuttavat yrityksen kannalta myös mm. henkilöstön osaaminen, prosessien tehokkuus ja asiakastyytyväisyys, mutta näitä kutsutaan kannattavuuden ei-taloudellisiksi tekijöiksi. (Alhola & Lauslahti, 2002, s. 50–52.)

Yrityksen tilinpäätöksestä ja tuloslaskelmasta voidaan laskea erilaisia suhdelukuja. Suhdelukujen laskennassa tärkeintä on laatu eli mitataan sitä, mistä halutaan tietoa. Kannattavuuden arviointiin ja hallintaan käytetään mm. katetuottolaskentaa, jonka lähtökohtana on se, että kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Kun tuotoista vähennetään muuttuvat kustannukset, tulokseksi saadaan katetuotto. Edelleen, kun katetuotosta vähennetään kiinteät kustannukset, saadaan selville tulos. Katetuotto voidaan laskea euroina tai suhteellisena lukuna prosentteina. (Alhola & Lauslahti, 2002, s. 66–67.) Kannattavuuden tarkasteluun voidaan käyttää lisäksi myyntikate ja käyttökate, joko euromääräisenä tai prosentteina. Nämä molemmat suhdeluvut ovat lyhyen aikavälin tarkasteluun sopivia tunnuslukuja, kuten katetuotokin. Myyntikate- ja käyttökateprosentti ovat toimialaliitännäisiä eli laskettuja suhdelukuja tulee vertailla samalla toimialalla oleviin yrityksiin, jos yritys haluaa selvittää oman yrityksensä tilannetta suhteessa muihin yrityksiin. Myynti- ja käyttökate sopivat myös yrityksen sisäisen talouden seuraamiseen.

Myyntikate = Liikevaihto – ainekulut – ulkopuoliset palvelut

Myyntikate-% = myyntikate / liikevaihto * 100

Käyttökate = Liiketulos + poistot ja arvonalentumiset

Käyttökate-% = käyttökate / liikevaihto * 100

Katetuotto = Tuotot – muuttuvat kustannukset

Tulos = Katetuotto – kiinteät kustannukset

(Alma Talent, n.d., Tunnuslukuopas, Myyntikate ja myyntikate-%; Alma Talent, n.d., Tunnuslukuopas, Käyttökate-%; Alhola & Lauslahti, 2002, s. 138–140.)

6 TILINPÄÄTÖS

6.1 Tilinpäätöksen sisältö ja tarkoitus

Laki velvoittaa yrityksiä pitämään kirjanpitoa. Liiketapahtumat eli menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtomerkinnät täytyy merkitä kirjanpitoon niin, että yritys on jatkuvasti selvillä ostovelkojen ja myyntisaamisten määrästä. Näin kirjanpidosta saadaan ajantasaiset tiedot verovelvollisuuden täyttämiseksi. Tilikausi on normaalisti 12 kuukautta, mutta liiketoimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tai tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa, tilikausi saa olla lyhyempi tai pidempi, enintään kuitenkin 18 kuukautta. Tilikauden ei tarvitse olla kalenterivuosi. Yrityksen eli kirjanpitovelvollisen on kirjanpitoa tehdessään noudatettava hyvää kirjanpitotapaa. Kirjanpito on yrityksen taloudellisen toiminnan systemaattista ylös kirjaamista, jonka pohjalta laaditaan lain mukaan säädetty tilinpäätös. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 1 §, 3–4 §, 2 luku 1 §; Kykkänen & Leppiniemi 2023, s. 17–18; 23; 30–31.)

Tilinpäätökset ovat julkista tietoa. Tilinpäätökset antavat tilikausi kerrallaan kokonaiskuvan yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Tilinpäätöksestä eli yrityksen taloudellisesta tilanteesta kiinnostuneet voivat hankkia haluamiensa yritysten tilinpäätöksiä ja tehdä sen pohjalta päätelmiä mm. yrityksen kilpailukyvystä. Tilinpäätös on myös yhteydessä siihen kokonaiskuvaan, mikä yrityksestä muodostuu. Koska kirjanpitolaki säättää kirjanpidon ja tilinpäätöksen yksityiskohtaisesti, se mahdollistaa tilinpäätösten vertailun keskenään. Vertailukelpoisuudella ja yhtenäisellä tulkintamahdollisuudella on suuri merkitys mm. luottokaupassa ja rahoitusneuvotteluissa. (Kykkänen & Leppiniemi, 2023, s. 17–18.)

Tilinpäätökseen kuuluu tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja liitetiedot. (Kykkänen & Leppiniemi, 2023, s. 39; Salmi, 2020, s. 20.) Kirjanpitolaki säättää tarkasti tilinpäätöksen sisältöä ja sen mukaan tilinpäätöksen tulee antaa riittävä kuva yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Kirjanpitolaki 1336/1997, 3 luku 2 §). Tase antaa kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä, tuloslaskelma kuvaa tilakauden tuloksen muodostumista, varojen hankinta ja niiden käyttö selviää rahoituslaskelmasta, ja liitetiedot täydentävät taseen sekä tulos- ja rahoituslaskelman kuvaa. Rahoituslaskelmaa ei vaadita kaikilta kirjanpitovelvollisilta, ainoastaan suuryrityksiltä ja yleisen edun kannalta merkittäviltä yhteisöiltä. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 3 luku 1 §; Kykkänen & Leppiniemi, 2023, s. 39–40; Salmi, 2020, s. 20.) Tilinpäätöksen laajuus ja yksityiskohtaisuus on riippuvainen yrityksen liiketoiminnan suuruudesta ja laajuudesta. Yrityksen liikevaihto, tase ja palkatun henkilökunnan määrä määrittelevät yrityksen kokoluokan, mikä vaikuttaa siihen, millaista tietoa tilinpäätöksessä tulee lain mukaan esittää. Tilinpäätökseen liittyy myös käsite *vertailutieto*, joka tarkoittaa sitä, että jokaisesta taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto myös edelliseltä tilikaudelta. Kun tilinpäätös on laadittu, suoritetaan tilintarkastus, minkä tehtävä on varmistaa, että tilinpäätös on laadittu säädettyjä normeja noudattaen. Tilintarkastaja vakuuttaa tarkastuksen jälkeen, että tilinpäätös antaa yrityksen taloudellisesta tilanteesta ja tuloksesta oikean ja riittävän kuvan, mutta jos näin ei ole, tilintarkastajan tehtävä on antaa tästä tieto. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 4a-c §; Kykkänen & Leppiniemi, 2023, s. 111; Salmi, 2020, s. 20.)

6.1.1 Liikevaihto, ostot, ulkopuoliset palvelut, henkilöstökulut

Tilinpäätöksen liikevaihtoerään luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tulot. Tulosta on vähennetty myönnettyt alennukset, arvonlisävero sekä muut myynnin määrään välittömästi perustuvat verot. Liikevaihto-erän sisältö on määritelty kirjanpitolaissa. (Ihantola & Leppänen, 2021, s. 166; Kirjanpitolaki 1336/1997, 4 luku 1 §.) Ostot, jotka suoritetaan tilikauden aikana, sisältävät suoriteperusteiset hankinnat. Ostoja ovat mm. raaka-ainehankinnat, tarvikkeet ja myytäväksi tarkoitettut tavarat. (Ihantola & Leppänen, 2021, s. 166.)

Ulkopuoliset palvelut sisältävät esim. vuokratun työvoiman kulut ja alihankinnat. Ulkopuoliset palvelut muodostuvat kuluista, jotka liittyvät suoraan yrityksen tuotteisiin tai myytäviin palveluihin liittyvistä ulkopuolisista palveluiden ostoista. Kirjanpitolautakunta on ottanut kantaa siihen, mihin työvoiman vuokrauksesta ja alihankinnasta muodostuvat menot tulee kirjata. Kannanoton mukaan alihankintatyöt ja työvoiman vuokraus kuuluvat ulkopuolisiin palveluihin, perustuen kirjanpitolain (1336/1997) esitöihin ja kun yllä mainitut menot liittyvät yrityksen omiin tuotteisiin tai myytäviin tuotteisiin tai palveluihin. Yrityksen liiketoimintaa kokonaisuutena koskevat menot kirjataan liiketoiminnan muihin kuluihin. (Ihantola & Leppänen, 2021, s. 167; Kirjanpitolautakunta 1573/1999.) Henkilöstökuluihin kuuluvat palkat ja palkkiot sekä henkilösivukulut. Henkilöstökulut-erä muodostuu ennakoperintälain mukaisesti työ- tai virkasuhteessa yritykseen olevista henkilöiden palkoista, palkkioista ja henkilöstösivukuluista. (Ihantola & Leppänen, 2021, s. 74; 167.)

6.2 Tilinpäätöksen tulkinta ja analysointi

Tilinpäätöksestä nähdään yrityksen mennyt tilikausi. Tilinpäätöksen avulla voidaan arvioida ja analysoida yrityksen liiketoimintaa. Tilinpäätösten avulla nähdään yrityksen liiketoiminnan historia ja tilinpäätösanalyysimenetelmien avulla voidaan pyrkiä ennustamaan, mihin suuntaan yrityksen liiketoiminta kehittyy. Tilinpäätöksen ja sen analyysin avulla päästään syventymään yrityksen taloudellisiin ulottuvuuksiin, kuten mm. kannattavuus, kasvu tai yrityksen liiketoiminnassa ilmenevät riskit. (Kallunki, 2022, s. 14–15.) Tilinpäätöksestä ja analysoiduista tunnusluvuista on hyötyä luonnollisesti yrityksen johdolle ja lähtökohtana pidetäänkin, että tilinpäätös on yrityksen omistajia varten. Yrityksen johdon ja omistajien lisäksi sidosryhmät hyötyvät myös tilinpäätöksestä ja tilinpäätösanalyysistä. Yrityksen sidosryhmiä ovat mm. viranomaiset, pankit, osakkeenomistajat, sijoittajat, tavarantoimittajat, asiakkaat ja yrityksen työntekijät. (Jormakka ym., 2021, s. 141; Kallunki, 2022, s. 17–21; Kykkänen & Lepiniemi, 2023, s. 18.)

Tilinpäätösanalyysin avulla pystytään arvioimaan yrityksen taloudellista tilaa ja käyttää tilinpäätösanalyysiä päätöksenteon tukena, kun esim. pohditaan yrityksen tavoitteiden saavuttamista, yrityksen asemaa markkinoilla, strategian suunnittelussa ja vertailemalla oman yrityksen analyysilukuja kilpailevan yrityksen lukuihin. Tilinpäätösanalyysi sopii hyvin vertailevaan arviointiin, koska tilinpäätöksen teossa noudetaan lainsäädäntöä ja kirjanpidon normistoa. Tilinpäätökset ovat tilinpäätösanalyyseissä ja analyysilukujen vertailussa standardoidun muotonsa vuoksi täysin käyttökelpoisia. Erilaiset tunnusluvut, joita tilinpäätöksestä voi laskea, ovat suhdelukumuotoisia, mikä helpottaa erikokoistenkin yritysten keskinäistä vertailua. Tilinpäätöksen laatijalla on lainsäädännöstä ja normeista huolimatta mahdollisuus käyttää harkintaa, mutta tilinpäätösanalyysin tekijän täytyy tämä seikka vain huomioida analyyseja tehdessään. (Jormakka, 2021, s. 141; Kallunki, 2022, s. 14–15.) Tilinpäätösanalyysi on osa suurempaa yritysanalyysia, jos siihen yhdistetään liikkeenjohdon sekä taloustieteen teorioita, kerätään tarvittavaa dataa ja informaatiota itse yrityksestä (muutakin kuin pelkkä tilinpäätös), tietoa kilpailijoista, toimialan markkinatilanteesta sekä kansallisesta ja kansainvälisestä taloustilanteesta. (Kallunki, 2022, s. 15–16.) Tilinpäätösanalyysia tukevia ja täydentäviä tietolähteitä ovat mm. toimialan yleinen tilanne, tuotteiden elinkaari ja markkinat, yrityksen kilpailijoiden tilanne sekä kansallisen ja kansainvälisen talouden suhdannenäkymät. Täydentävistä tietolähteistä on hyötyä etenkin, jos tekee tulevaisuuteen suuntautuvia analyyseja. (Kallunki, 2022, s. 21–22.)

Kannattavuutta voidaan analysoida erilaisilla kateluvuilla ja tulosprosentteilla. Kateluku saadaan jakamalla haluttu tarkastelun kohteena oleva tuloslaskelman tuloserä liikevaihdolla. Mitä enemmän tuotteiden myyntihinnasta jää kustannusten vähentämisen jälkeen voittoa, sitä korkeampia kateluvut ovat. Korkeat kateluvut kertovat yrityksen hyvästä kustannusten hallinnasta ja hinnoitteluvoimasta. Vahva hinnoitteluvoima viittaa siihen, että yritys pystyy tekemään tulosta myös matalasuhdanteen aikana tai kilpailun kiristyessä toimialalla. Kateluvut ovat toimialasidonnaisia, joten niitä sopii vertailla hyvin vain yrityksen tilikausien välillä tai samalla toimialalla olevien yritysten välillä. Saman yrityksen katelukujen vertailu säännöllisesti tilikausien edetessä on hyödyllistä, koska tällöin huomataan joko vahvistuvat tai heikkenevät kateluvut.

Vahvistuvat kateluvut kertovat yrityksen liiketoiminnan hyvästä kannattavuudesta ja heikkenevät kateluvut esim. yrityksen hintakilpailukyvyn murenemisesta suhteessa kustannusten kasvuun. Uudella toimialalla kateluvut ovat korkeita, mikä houkuttelee alalle uusia toimijoita ja luo alalle kilpailijoita. Kun toimiala vakiintuu ja kilpailu laskee katelukuja, kannattavuuden säilyttäminen on vaikeampaa ja voi täten johtaa yrityksen myös taloudellisiin vaikeuksiin. (Kallunki, 2022, s. 91–92.)

Tilinpäätös- ja tunnuslukuanalyysia tehdessä ja saatuja lukuarvoja analysoidessa täytyy huomioida, että niitä voi arvioida monella tapaa. Esimerkiksi yrityksen yhden tilikauden tunnusluvut ovat arvoltaan vähäiset, verrattuna siihen, että tunnuslukuja tarkastellaan yrityksen useammalta tilikaudelta esim. viiden tilikauden ajalta. Hyvä yleinen ohje on, että laskettuja tunnuslukuja verrataan yrityksen aiempiin vuosiin, saman toimialan muihin yrityksiin tai saman toimialan keskiarvoihin. (Jormakka, 2021, s. 155.)

7 OPINNÄYTETYÖN TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella henkilöstökulujen merkitystä yritysten kannattavuuteen, käyttämällä aineistona yritysten tilinpäätöksiä sekä niistä johdettuja tunnuslukuja. Tarkoitus oli tarkastella, minkä suuruisia tunnuslukuja saadaan ja miten suhdelukuprosentit ja käyttökateprosentit korreloivat keskenään. Opinnäytetyön tutkimusongelmana oli käsitys, että aurinkosähköalan yritykset tekisivät sitä parempaa tulosta, mitä pienempi henkilöstökulujen ja ulkopuolisten palveluiden summa on suhteessa liikevaihtoon, josta on vähennetty ainekulut. Tutkimusongelmaan etsittiin vastausta kahden tutkimuskysymyksen avulla eli ensin laskettiin 15 harkinnanvaraisesti valitun yrityksen tilinpäätöstietojen avulla suhdelukuprosentit ja käyttökateprosentit sekä näiden keskiarvot. Tunnusluvut ja näiden keskiarvot löytyvät taulukoista 1 ja 2. Tunnuslukujen keskinäistä korrelaatiota on havainnollistettu taulukossa 3 sekä kuvioissa 1, 2 ja 3.

Taulukko 1. Suhdeluku- ja käyttökateprosentit tilikausilta 2019–2021

		Tilikausi 2019		Tilikausi 2020		Tilikausi 2021	
		Suhdeluku-%	Käyttökate-%	Suhdeluku-%	Käyttökate-%	Suhdeluku-%	Käyttökate-%
1	Yritys A	21	8,54	32	8,98		
2	Yritys B	101	-4,27	136	-21,86	97	-8,88
3	Yritys C	67	7,73	55	15,08	58	13,1
4	Yritys D	106	-15,08	74	-0,43	80	-2,2
5	Yritys E	69	-3,25	63	4,86	66	7,44
6	Yritys F	60	5,49	53	12,98	59	10,00
7	Yritys G	54	11,94	121	-1,53	65	9,35
8	Yritys H	63	8,33	57	13,32	58	9,90
9	Yritys I	65	25,07	64	23,39	57	9,20
10	Yritys J	66	3,85	76	5,73	71	-5,08
11	Yritys K	67	1,94	69	1,6	64	1,99
12	Yritys L	70	3,42	60	7,32	50	8,07
13	Yritys M	55	3,74	78	4,44	77	4,55
14	Yritys N	65	7,49	76	6,53	73	6,73
15	Yritys O	68	1,4	71	5,98	72	6,44

Tilikaudella 2019 kolmella yrityksellä, yritykset A, G ja M suhdelukuprosentti jää alle 60:n. Yrityksillä B ja D, suhdelukuprosentti on yli 100. Loput 10 yritystä eli valtaosalla yrityksistä, suhdelukuprosentti on välillä 60–70. Käyttökateprosentit kaikkien 15 yrityksen kesken ovat välillä -15,08–25,07. Yrityksillä, joiden suhdelukuprosentti on välillä 60–70, käyttökateprosentit ovat välillä -3,25–25,07. Yritysten B ja D käyttökate on negatiivinen.

Tilikaudella 2020 yrityksillä A, C, F ja H suhdelukuprosentti jää alle 60:n. Yrityksillä B ja G suhdelukuprosentti on yli 100. Lopuilla yhdeksällä yrityksellä suhdelukuprosentti on välillä 60–78. Käyttökateprosentit kaikkien 15 yrityksen kesken ovat välillä -21,86–23,39. Yritysten A, C, F ja H käyttökateprosentit ovat välillä 8,98–15,08. Yritysten B ja G käyttökateprosentti ovat negatiiviset. Yrityksillä, joiden suhdelukuprosentti on välillä 60–78, käyttökateprosentit ovat välillä 1,6–23,39.

Tilikaudella 2021 suhdelukuprosentit ovat kaikilla 14 yrityksellä välillä 50–97. Yritysten B, D ja J käyttökateprosentit ovat negatiiviset ja niiden suhdelukuprosentit välillä 71–97. Loppujen yhdentoista yrityksen käyttökateprosentit ovat positiiviset välillä 1,99–13,1.

Taulukko 2. Tunnuslukujen lukumäärä ja keskiarvot

<u>Tilikausi</u>	<u>Suhdelukujen lukumäärä</u>	Suhdeluku-% keskiarvo	Käyttökate-% keskiarvo
2019	15	66	4,42
2020	15	72	5,76
2021	14	68	5,04
Yhteensä	44	69	5,07

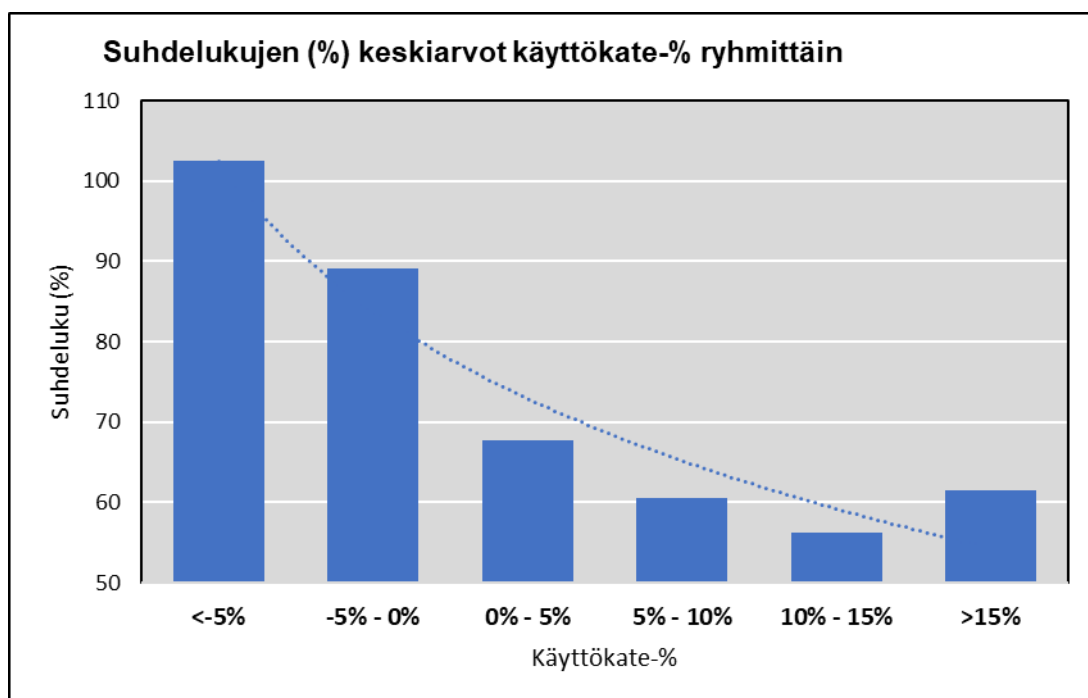
Suhdelukuja saatiin aineistosta yhteensä 44 kappaletta. Kolmelta tilikaudelta laskettuna yritysten suhdelukuprosentin keskiarvo on 69 % ja käyttökateprosenttien 5,07 %. Tilikauden 2019 suhdelukuprosentin keskiarvo on 66 % ja käyttökateprosentin 4,42 %. Tilikaudelta 2020 vastaavat luvut ovat 72 % ja 5,76 % sekä tilikaudelta 2021 luvut ovat 68 % ja 5,04 %. Luvut on esitetty yllä olevassa taulukossa 2.

Taulukko 3. Suhdelukujen jakautuminen käyttökateprosentin mukaan

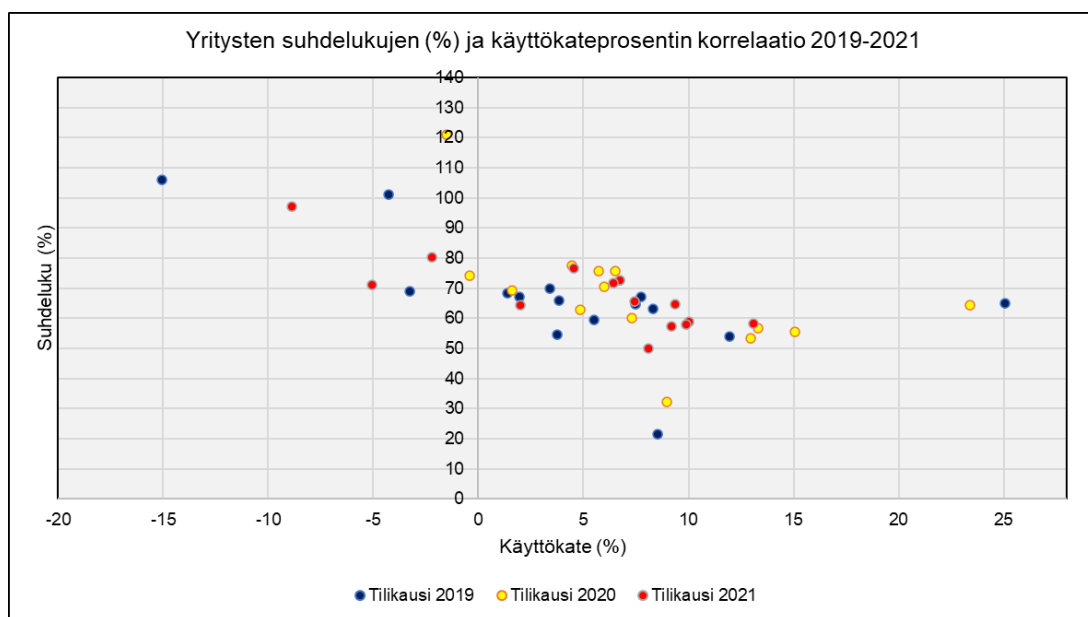
Käyttökate-%	<-5%	-5% - 0%	0% - 5%	5% - 10%	10% - 15%	>15%
Suhdelukujen keskiarvo	103	89	68	61	56	62
Suhdelukujen lkm	4	5	10	17	5	3

Taulukossa 3 on esitetty, miten yritysten tilikausilta 2019–2021 saadut suhdeluvut keskiarvon mukaan jakaantuvat käyttökateprosenttiin 5 %-yksikön välein. Käyttökateprosentin ollessa 5–10 % välillä, suhdeluvun keskiarvo on 61 ja tähän 5–10 % väliin osui lukumäärällisesti suurin osa suhdeluvuista. Seuraavaksi eniten suhdelukuja oli käyttökateprosentin ollessa 0–5 % välillä, jolloin suhdeluvun keskiarvo on 68 %. Käyttökateprosentti on negatiivinen, kun suhdeluvun keskiarvo on 89 ja 103. Alla olevassa kuviossa 1 on kuvattu taulukko 3, miten suhdeluku käyttäytyvät, kun sitä verrataan käyttökateprosenttiin. Suhdeluvun laskiessa, käyttökateprosentti nousee, mutta käyttökateprosentin noustessa yli 15 prosentin, myös suhdeluku nousee.

Kuvio 1. Suhdeluvun (%) ja käyttökateprosentin korrelaatio



Kuvio 2. Suhdelukujen (%) ja käyttökateprosentin korrelaatio tilikausilta 2019–2021

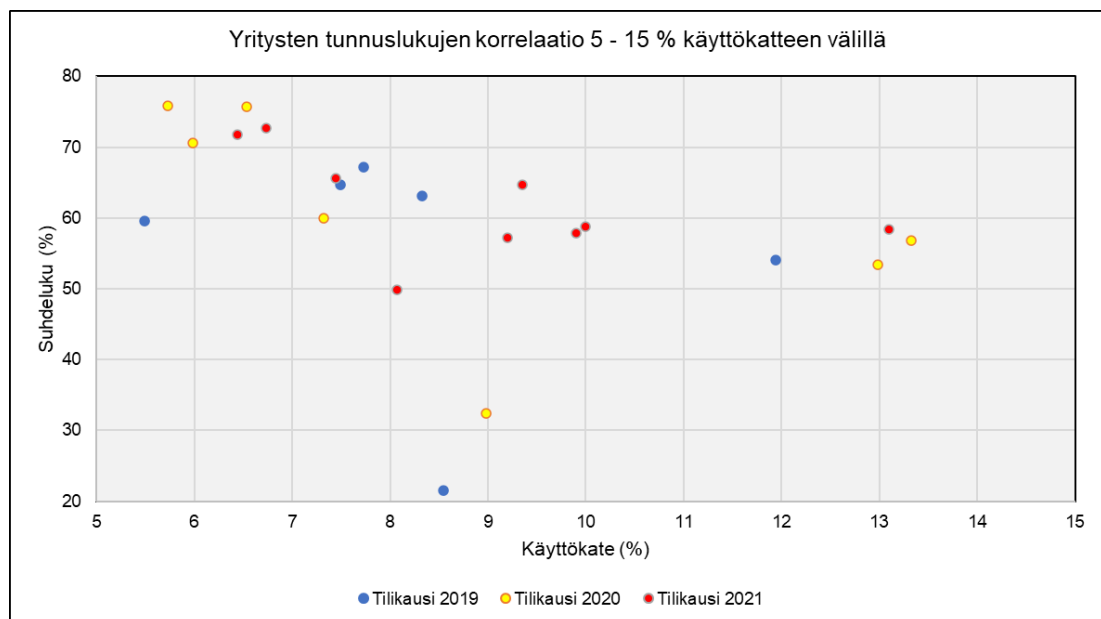


Kuviossa 2 on havainnollistettu yritysten tilinpäätöksistä laskettujen tunnuslukujen, suhdelukuprosenttien ja käyttökateprosenttien korrelaatio. Kuviossa näkyy suhdelukujen ja käyttökatteiden korrelaatiopisteet. Jokaiselta yritykseltä on yksi piste jokaiselta tilikaudelta, paitsi poikkeuksena yritys A, jonka

tunnuslukuja vuodelta 2021 ei saatu laskettua puutteellisen tilinpäätöksen vuoksi. Siniset pisteet ovat yritysten vuoden 2019 suhdelukuprosentit suhteessa käyttökateprosenttiin, keltaiset pisteet vuoden 2020 luvut ja punaiset pisteet vuoden 2021 tunnusluvut. Negatiivisia suhdelukuja on yhdeksän, loput 35 kpl ovat positiivisia.

Alla olevassa kuviossa 3 on esitetty suhdeluvut 20–80 välillä ja käyttökate välillä 5–15 %. Tunnuslukupisteitä kuviossa on yhteensä 22 kpl eli puolet aineiston tunnuslukupisteistä. Kaikkein eniten korrelaatiopisteitä sijoittuu käyttökateen välille 5–10 % ja tässä haarukassa valtaosa suhdeluvuista on 20–80 % välillä. Kun käyttökate on 10 % tai yli, korrelaatiopiste osoittaa suhdeluvun olevan 50–60 % välillä. 10 korrelaatiopistettä eli lähes puolet sijoittuvat suhdeluvulta 50–70 % ja käyttökatteelta 7–10 % väliin.

Kuvio 3. Yritysten tunnuslukujen korrelaatio 5–15 % käyttökatteeseen



Opinnäytetyön tulokset vahvistavat tutkimusongelman. Mitä pienempi suhdelukuprosentti, sitä parempi käyttökateprosentti on. Aineiston perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että yritysten käyttökateprosentti pysyy positiivisena, kun suhdeluku on alle 80 % välillä. Korkeimmat käyttökatteet saavutetaan, kun suhdeluku on välillä 50–70 %. Tuloksissa näkyy, että käyttökateprosentin

noustessa yli 15 %, myös suhdeluku nousee. Positiivisen katteen tehneiden yritysten kesken suhdelukuerot eivät ole suuria.

8 POHDINTA

Opinnäytetyön tutkimusongelma olisi antanut mahdollisuuden laajaan tutkimukseen, esim. laadullista ja määrällistä tutkimusotetta yhdistävään monimenetelmätutkimukseen, mutta AMK-tasoisesti laadulliseksi opinnäytetyöksi tulos on hyvä. Opinnäytetyöprosessiin vaikutti aika, käytettävissä olevat muut resurssit sekä tietoni ja taitoni tutkimusmenetelmistä ja niiden käytöstä. Opinnäytetyöstä olisi tullut varmasti jollain tavalla monipuolisempi, jos siinä olisi käytetty monimenetelmätutkimusta, tutkittavia yrityksiä olisi ollut enemmän ja minulla opinnäytetyöntekijänä olisi ollut enemmän kokemusta ja osaamista laskentatoimesta. Opinnäytetyöprosessin aloitusvaiheen sujuvuutta olisi edistänyt varmuus siitä, millaiset tutkimusmenetelmät sopivat työhön parhaiten. Vaikeuksia tulosten esittämisessä tuotti harjaantumattomuus Excel-ohjelman käytöstä ja vei teknisesti paljon aikaa saada halutunlainen muoto kuvioille. Aikaan saatu raportti oli kuitenkin sanansamukaisesti opinnäytetyöprosessi, joka sujui oppien ja oivaltaen. Opinnäytetyön tulokset ovat toimeksiantajalle sitä, mitä he toivoivat.

Opinnäytetyön luotettavuustarkasteluun on kiinnitetty alusta loppuun saakka huomio. Opinnäytetyössä on tiedostettu seikat, mistä luotettavuus koostuu, miten luotettavuutta arvioidaan, milloin luotettavuutta voidaan pitää hyvänä ja milloin luotettavuus voi pettää. Opinnäytetyöprosessi on pyritty kuvaamaan niin hyvin kuin mahdollista, rehellisesti sekä avoimesti, mahdollisia virheitä piilottamatta. Opinnäytetyö on täysin luotettava ainakin siltä osin, että ulkopuolinen pystyy sen arvioimaan tutkimusongelmasta johtopäätöksiin. Opinnäytetyössä tutkittiin sitä, mitä oli tarkoitus tutkia ja tutkimusongelmista johdetuilla tutkimuskysymyksillä ainakin osittain kyettiin vastaamaan tutkimusongelmaan. Aineiston riittävydestä voidaan olla kahta mieltä luotettavuuden

näkökulmasta. Ensimmäisestä näkökulmasta voidaan aineistoa olleen riittävästi opinnäytetyön tekijän resursseihin ja kykyihin nähden, toisesta näkökulmasta taasen aineistoa olisi pitänyt olla enemmän, jotta tulokset olisivat antavat tutkimusongelmaan riittävämmän vastauksen. Tulokset esitettiin sellaisina kuin ne ovat ja esim. tulosten taulukointivaiheessa huomattua virhettä harkinnanvaraisen näytteen valinnassa ei peitelty, vaan tapahtunut virhe myönnettiin. Virhe vähensi aineiston määrää yhdellä tunnusluvulla. Johtopäätösten voidaan jossain määrin nähdä jääneen toteavalle tasolle, koska tutkimusongelman sanallinen asettelu on hyvin yksinkertainen. Jos olisin osannut asettaa alussa työhön kolmannen tutkimuskysymyksen liittyen yritysten kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin ja tämä osa-alue olisi siten huomioitu myös työn teoriaosuudessa, olisin oivaltanut ajatella tutkimusongelmaa laajemmin alusta alkaen. Toimeksiantaja sai vastauksen tutkimusongelmaan, mutta mielestäni en pystynyt tuottamaan heille parhaita mahdollisia johtopäätöksiä.

Aineisto koostui tilinpäätöksistä, niiden lukemisesta, ymmärtämisestä ja analyysimenetelmistä, mikä on osa johdon laskentatoimen tehtäviä. Johdon laskentatoimea pystyy käyttämään apuna juuri esim. selvitettäessä yrityksen kannattavuuteen vaikuttavia tekijöitä. Johdon laskentatoimen antama tieto yrityksen päätöksentekijöille ja johtajille, ovat apuna yrityksen strategiatyöskentelyssä ja strategian laadinnassa. Tämän opinnäytetyön tulokset ja johtopäätökset eivät riitä toimimaan yksinään riittävänä tietona ja apuna siinä, että toimeksiantaja pystyisi tekemään varsinaisia strategisia tai operatiivisia päätöksiä. Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys ja tulokset keskenään vahvistavat sen, miten tärkeitä ja hyödyllisiä tilinpäätösanalyysit, kilpailija-analyysit ja benchmarking ovat. Liiketoiminnassa pelkällä ”musta tuntuu”- pohjalta toimiminen ei luo kestäväää liiketoimintaa. Yritysmailmassa tarvitaan johdonmukaista strategiatyöskentelyä ja analyyseja, jotta tehdyillä päätöksillä on todellisuuspohjaa. Hyvällä tuurilla ja intuitiolla ei välttämättä pääse kovin pitkälle.

Jatkotutkimusehdotus on, että aurinkosähköalalla toimiville yrityksille olisi mahdollista ja hyödyllistä tehdä kannattavuuden tarkastelua, mutta paljon syvällisemmin ja yksityiskohtaisemmin kuin tässä opinnäytetyössä tehtiin. Kenties olisi mahdollisuus tehdä laajempi, laadullista ja määrällistä tutkimusotetta

yhdistävä opinnäytetyö samasta aiheesta toisen ammattikorkeakouluopiskelijan toimesta, joka hallitsee tarvittavat tutkimusmenetelmät riittävän hyvin. Tällaisessa opinnäytetyössä tulisi käyttää riittävästi aikaa tutkimuksen laadulliseen osuuteen, kun kerättäisiin suurempi määrä esim. 30 yritystä harkinnanvaraisena näytteenä. Lisäksi aineistona voisi käyttää kolmen tilikauden sijasta viittä tilikautta. Määrällisessä osuudessa voisi pyrkiä käyttämään laajemmin Excel-ohjelman antamia mahdollisuuksia ja käyttää hyväksi tilastollisen tutkimuksen mittareita.

LÄHTEET

- Alasuutari, P., Koskinen, I. & Peltonen, T. (2005). Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Vastapaino.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. (2002). Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta (1–2. painos). WSOY.
- Alma Talent. (n.d.). Tunnuslukuopas. Myyntikate ja myyntikate-%. Haettu 3.3.2023 osoitteesta <https://www.almatalent.fi/tunnuslukuopas/kannattavuus/myyntikate-ja-myyntikate-prosentti/>
- Alma Talent. (n.d.). Tunnuslukuopas. Käyttökate-%. Haettu 3.3.2023 osoitteesta <https://www.almatalent.fi/tunnuslukuopas/kannattavuus/kayttokate-prosentti/>
- Haapakorva, A. & Sutinen, M. (2021). Pelastetaan strategia: pöytälaatikosta päivittäiseksi kaveriksi. Alma Talent.
- Heikkilä, T. (2014). Tilastollinen tutkimus (9. uudistettu painos). Edita.
- Ihantola, E-M. & Leppänen, P. (2021). Yrityksen kirjanpito: liiketapahtumista tilinpäätökseen. Gaudeamus.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. (2021). Laskentatoimi (7. uudistettu painos). Edita.
- Juuti, P. & Puusa, A. (toim.). (2020). Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus.
- Jylhä, E. & Viitala, R. (2019). Johtaminen: keskeiset käsitteet, teoriat ja trendit. Edita.
- Kallunki, J-P. (2022). Tilinpäätösanalyysi (2. uudistettu painos). Alma Talent.
- Kananen, J. (2008). Kvali: Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kananen, J. (2019). Opinnäytetyön ja pro gradun pikaopas: avain opinnäytetyön ja pro gradun kirjoittamiseen. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kirjanpitolaki 1336/1997. Haettu 20.4.2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#L1>
- Kirjanpitolautakunta 1573/1999. Kirjanpitolautakunnan lausunto tuloslaskelman erän "Ulkopuoliset palvelut" sisällöstä. Haettu 25.4.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/kila/19991573>
- Kykkänen, T. & Leppiniemi, J. (2023). Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta (12. Uudistettu painos). Alma Talent.

Juuti, P. & Luoma, M. (2009). Strateginen johtaminen. Miten vastata kompleksisen ja postmodernin ajan haasteisiin. Otava.

Juuti, P. & Luoma M. (2022). Strateginen ajattelu ja johtaminen. Matka läpi maailmankuvien. PS-kustannus.

Lyly-Yrjäläinen, J., Manninen, O. & Suomala, P. (2011). Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita.

Mitronen, L. & Raikaslehto, T. (2019). Voittajan strategia: lyhytjänteisyydestä kestävään menestykseen. Alma Talent.

Pellinen, J. (2017). Talousjohtaminen (2. uudistettu painos). Alma Talent.

Puusa, A. (2020.) Näkökulmia laadullisen aineiston analysointiin. Teoksessa P. Juuti & A. Puusa. (toim.), Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus.

Salmi, I. (2020). Mitä tilinpäätös kertoo? (10. Uudistettu painos). Edita.

Tuominen, K. (2016). Kehityksen tie. Benchmarking -käsikirja. Oy Benchmarking Ltd.

Valli, R. (2015). Johdatus tilastolliseen tutkimukseen (2. uudistettu painos). PS-kustannus.

Vilkkä, H. (2021). Tutki ja kehitä (5. päivitetty painos). PS-kustannus.

Vuorinen, T. (2013). Strategiakirja: 20 työkalua. Talentum.