



**LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU**  
*Lahti University of Applied Sciences*

# Kirjanpitäjän työn suorituskyvyn mittaaminen Balanced Scorecardin avulla

Case: Yritys X

LAHDEN  
AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden ala  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Opinnäytetyö  
Kevät 2014  
Mira Saaristo

Lahden ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

SAARISTO, MIRA:

Kirjanpitäjän työn suorituskyvyn  
mittaaminen Balanced Scorecardin avulla  
CASE: Yritys X

Liiketalouden opinnäytetyö,

73 sivua, 1 liitesivu

Kevät 2014

TIIVISTELMÄ

---

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli suunnitella kohdeyritykselle tulokortti-pohja kirjanpitäjän työn suorituskyvyn mittaamiseksi sekä pohtia tulokortin toimivuutta käytännössä.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa kuvataan aluksi kirjanpitäjän työtä ja taloushallinnon alan piirteitä. Lisäksi teoriaosuudessa käsitellään suorituskyvyn mittaamista ja mittaamisen merkitystä yritysten toiminnassa. Opinnäytetyössä esitellään Balanced Scorecard mittariston teoriaa ja toimintaa sekä perehdytään mittariston laadintaprosessiin.

Työn empiirinen osa sisältää kohdeyrityksen esittelyn sekä tietoa yrityksen käytössä olevista suorituskykymittareista. Empiirisessä osuudessa käsitellään ja analysoidaan tehtyjen haastatteluiden tulokset. Yrityksen strategisten tavoitteiden, menestystekijöiden sekä yrityksestä kerätyn materiaalin pohjalta kehitettiin suorituskykymittareita kirjanpitäjän työlle. Mittariston suunnittelun tukena olivat neljälle kirjanpitäjälle ja henkilöstöpäällikölle tehdyt haastattelut.

Opinnäytetyössä suunnitellun kirjanpitäjän työn tulokorttia ei ehditty tutkimuksen puitteissa ottaa käyttöön, joten sen tuomia hyötyjä ei voitu varmistaa. Käytönoton jälkeen olisi mahdollista tutkia, miten mittaristo palvelee kohdeyritystä.

Työn kohteena olleen yrityksen pyynnöstä empiirisen tutkimuksen tuloksia ei julkaista.

Asiasanat: Balanced Scorecard, mittaristo, suorituskyky, tulokortti

Degree Programme in Business Studies

SAARISTO, MIRA:

Balanced Scorecard: Performance  
Measurement Of Accountant's Work  
CASE: Company X

Bachelor's Thesis in Business Studies 73 pages, 1 appendix

Spring 2014

ABSTRACT

---

The objective of this thesis was to design balanced scorecard to measure the performance of accountant's work and to evaluate the operability of the scorecard for the case company.

The theoretical section starts with describing the accountant's occupation as well as the features of financial management. In addition, the theoretical section describes measuring performance and the consequence of measuring for company management. The thesis introduces the theory and function of the Balanced Scorecard and examines the process of building the scorecard.

The empirical section of this study consists of the presentation of the case company and describes its current performance measurements. The empirical section processes and analyzes the interviews carried-out for this study. The performance measurement framework of accountant's work was designed on the basis of strategic objectives, success factors and the collected data of the case company. The interviews of four accountants and one personnel manager contributed to developing the metric.

Because of time constraints the Balanced Scorecard for accountant's work, developed in this study, was not introduced into practical use. Thereby, the scorecard's accrued benefits could not be verified. After the utilization of the scorecard it would be possible to study how the metric serves the case company.

At the request of the case company the results of the empirical section will not be published.

Key words: Balanced Scorecard, measurement system, performance

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
1.1	Tutkimuksen tausta ja aiemmat tutkimukset	6
1.2	Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelmat	9
1.3	Tutkimusmenetelmät	9
1.4	Opinnäytetyön rakenne	11
2	KIRJANPITOTYÖN ERITYISPIIRTEITÄ	12
2.1	Kirjanpidon tarkoitus	12
2.2	Kirjanpitäjän työn piirteitä	14
2.3	Taloushallinnon ala	15
3	SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN	17
3.1	Suorituskyky	17
3.2	Suorituskyvyn mittarit	17
3.3	Suorituskyvyn mittaamisen hyödyt	19
3.4	Suorituskyvyn mittaamisen haasteet	21
4	BALANCED SCORECARD	23
4.1	Balanced Scorecardin perusteita	23
4.2	Visio ja strategia	26
4.3	Tuloskortin näkökulmat	27
4.3.1	Talouden näkökulma	27
4.3.2	Asiakas-näkökulma	27
4.3.3	Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma	28
4.3.4	Oppimisen ja kasvun näkökulma	29
4.4	BSC-mittausjärjestelmän luominen	30
4.5	Projektin vaiheet	33
4.6	BSC:n hyödyt ja haasteet suorituskyvyn mittaamisessa	36
5	CASE: YRITYS X	40
5.1	Liiketoiminnan esittely	40
5.2	Strategia	40
5.3	Henkilöstö	40
5.4	Suorituskyvyn seuraaminen	40
5.5	Tutkimusaineiston hankinta	40
5.6	Aineiston analysointi ja tutkimustulokset	40

5.6.1	Kirjanpitäjien haastattelut ja vastausten analysointi	40
5.6.2	Henkilöstöpäällikön haastattelu ja vastausten analysointi	40
5.7	Tulosten tulkinta ja johtopäätökset	40
5.8	Mittareiden määrittäminen ja soveltuvuuden pohdinta	41
5.8.1	Talouden näkökulma	41
5.8.2	Asiakasnäkökulma	41
5.8.3	Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma	41
5.8.4	Oppimisen ja kasvun näkökulma	41
5.8.5	Mittariston soveltuvuus käyttöön	41
6	YHTEENVETO	42
	LÄHTEET	43

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen tausta ja aiemmat tutkimukset

Organisaatioiden suorituskyvyn mittaamisen perustekijöihin ei ole tullut muutoksia pariin vuosikymmeneen. Silti perusasioihin, kuten mittareiden käytön periaatteiden määrittelyyn ja mittaristojen syy-seuraus-suhteiden selvittämiseen ei ole kiinnitetty tarpeeksi huomiota kaikissa organisaatioissa. Perusasioiden parempi huomiointi auttaisi mittaustiedon käyttämisen monipuolistamisessa ja levittämisessä uusille osa-alueille. Tyytyväisyys ja innokkuus suorituskyvyn mittaamista kohtaan voisi myös kasvaa korostamalla ja selkiyttämällä perusasioita. (Kemiläinen 2013.)

Organisaatioiden suorituskyvyn mittareina on perinteisesti käytetty taloushallinnon tuottamia tunnuslukuja. Taloustiedot antavat kuitenkin vain kapean näkökulman lyhyelle aikavälille organisaation päätöksenteon tueksi. Siksi tarvitaan tietoa, jota voidaan käyttää pitkällä aikavälillä ja jonka avulla voidaan reagoida ohjaamaan toimintaa oikealla tavalla, jopa jo kehitystä ennakoiden. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 18.)

Suorituskyvyn mittaamista ja siihen suhtautumista on tutkittu paljon. Tässä luvussa ovat esimerkkinä tutkimukset Lappeenrannan teknillisestä yliopistosta sekä Tampereen teknillisen yliopistosta. Kummassakin tutkimuksessa esitettiin kysymyksiä useamman yhtiön henkilöstölle ja johdolle liittyen mittausjärjestelmien käyttämiseen ja hyödyntämiseen.

Lappeenrannan teknillisen yliopiston tutkimuksen Suorituskyvyn mittaamisen vaikutukset yrityksen johtamiseen – johdon ja henkilöstön näkökulmat yksi tärkeimmistä tuloksista oli se, että suorituskyvyn mittaamisella koettiin olevan melkein yksinomaan vain myönteisiä vaikutuksia organisaation toimintaan. Kohdeyrityksissä sekä johdon että henkilöstön mukaan organisaation johtajat ovat saaneet nopeutta ja varmuutta päätöksentekoon, silloin kun organisaatioissa on onnistuttu mittaamaan oikeita asioita riittävällä tarkkuudella. Johto on osannut kohdentaa toimenpiteitä oikea-aikaisesti liiketoimintaprosesseissa, jolloin myös tuottavuus ja tehokkuus ovat parantuneet. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 74.)

Lappeenrannan teknillisen yliopiston tutkimuksen tuloksissa arvioitiin suorituskyvyn mittaamisen vaikuttavan selvästi myös henkilöstön motivaation paranemiseen. Tämän taustalla ovat olleet mittaamiseen liittyvän palkitsemisen lisäksi työnkuvien selkiytyminen ja mahdollisuus vaikuttaa omiin tavoitteisiin. Tutkimuksen mukaan henkilöstöryhmien välinen vuorovaikutus on parantunut ja tiedon määrä kasvanut organisaatiossa. Henkilöstö on oppinut ymmärtämään paremmin liiketoimintaa suhteessa omiin tavoitteisiinsa. Henkilöstö on kokenut myös saaneensa enemmän mahdollisuuksia vaikuttaa organisaation toimintaan. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 74 - 75.)

Tampereen teknillisessä yliopistossa valmistui vuonna 2013 tutkimus, joka on tehty kypsyysanalyysinä organisaatioiden suorituskyvyn mittaamisesta. Tutkimuksen mukaan organisaatioiden henkilöstöstä yli kolmasosa on tyytymätön oman organisaationsa mittausjärjestelmiin. Mittaamiseen ja raportointiin liittyviä IT-järjestelmiä ei koettu tarpeeksi hyviksi eikä mittaustiedon käyttöön oltu tyytyväisiä. Mittaustieto koettiin kuitenkin olevan luotettavaa ja hyvin saatavilla. (Kemiläinen 2013.)

Tutkimuksen tulosten perusteella vain 15 prosenttia vastanneista ilmoitti mittaamisen olevan ylimääräinen rasite työnteossa. Suurin osa vastaajista ei koe saavansa johdolta tarpeeksi tukea mittaamisen kehittämiseen ja toteuttamiseen. (Kemiläinen 2013.)

Näiden tutkimustulosten perusteella voitaisiin väittää, että suomalaisissa organisaatioissa henkilöstö kokee suorituskyvyn mittaamisen tärkeäksi. Mittaustieto on helposti saatavilla, kun on olemassa oikeanlainen mittausjärjestelmä. Johdon odotetaan tukevan henkilöstöä tarvittavien tietojen raportoinnissa sekä mittareiden kehittämisessä. Taloushallinto tuottaa erilaisia lukuja suorituskyvyn mittaamiseksi. Taloushallinnon liiketoimintaprosessiin tarvitaan oma yksikkönsä tai organisaationsa, jolla on myös liiketoimintaan liittyviä tavoitteita.

Suomessa on vuonna 2011 tehdyn toimialaraportti kertoo alan erityispiirteistä, nykytilasta ja tulevaisuuden kuvista. Raportin mukaan taloushallinnon ala on ammattimaistunut ja kytkeytynyt tiiviisti muihin liike-elämän palvelualoihin tietotekniikan kehittymisen, yleisen kansainvälistymisen ja pääomamarkkinoiden akti-

voitumisen seurauksena. Alan palveluyritysten tehtävät liittyvät yhä enemmän yritysjohton tukemiseen ja konsultointiin. Lakisääteisten tehtävien rinnalla neuvontapalveluiden merkitys on kasvanut. (Metsä-Tokila 2011, 36.)

Liike-elämän palvelujen muotoutuminen aiheuttaa alan sisäisten toimialarajojen hämärtymistä, esimerkiksi palvelujen muuttumisen enemmän konsultoinniksi. Kirjanpityötä harjoittavissa yrityksissä työ sisältää nykyään paljon taloudellista konsultointia ja neuvontaa. Tietotekniset ratkaisut, viestinnän kysymykset, lainopilliset asiat ja taloushallinnon ratkaisut liittyvät yhä tiiviimmin asiakasyritysten strategiseen johtamiseen. (Metsä-Tokila 2011, 13 - 14.)

Toimialaraportissa mainitaan, että taloushallinnon ammattilaisista on pulaa lähes koko maassa. Lähivuosina työvoiman ikääntyminen nousee myös taloushallinnon alalla ongelmaksi. Asiantuntijapalveluiden tarjoaminen edellyttää henkilöstöltä tiettyä koulutusta, kokemusta ja ymmärrystä alasta. Raportissa mainitun PK-yrityksistä tehdyn selvityksen mukaan henkilöstön osaaminen onkin noussut yleisimmäksi kehittämiskohteeksi taloushallinnon alalla. Aiemmin laskentaosaaminen on ollut tilitoimistohenkilöstön keskeisin ammattitaito. Laskentaosaamisen ohella arvostetuiksi taidoiksi ovat nousseet myynti- ja konsultointitaidot sekä asiakaspalveluun soveltuvat sosiaaliset taidot. Tietotekniikan koulutus, tuotekehitys ja tuotantomenetelmien kehittäminen sekä alihankinta ja verkostoituminen koettiin myös tärkeiksi kehittämiskohteiksi PK-yrityksissä. (Metsä-Tokila 2011, 26, 31, 38.)

Ohjelmistojen standardisointi ei ole taloushallinnon alalla ollut riittävällä tasolla, jotta sähköiseen asiointiin tarvittavat ohjelmat toimisivat sujuvasti yhdessä. Ohjelmistoalan ja tilitoimistoalan välille on syntynyt uusia yhteyksiä sekä sähköisen asiointipalvelun että asiakkaiden puolesta säilytettävän sähköisen materiaalin kautta. (Metsä-Tokila 2011, 40.)

Organisaatioissa on käytössä monenlaisia erilaisia mittareita. Tässä opinnäytetyössä käsitellään suorituskyvyn mittaamiseen kehitettyä Balanced Scorecardia ja sitä miten se sopisi taloushallinnon alalla toimivan yrityksen suorituskyvyn mittariksi. Taloushallinnon alan liiketoiminta on riippuvainen aineettomasta pääomasta ja siten suorituskyvyn mittaaminen voi olla hyvin haasteellista.



## 1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelmat

Opinnäytetyön tavoitteena on laatia tasapainotetun tuloskortin malli case-yrityksen suorituskyvyn mittaamisen avuksi teorian tiedon ja yrityksestä saadun materiaalin avulla. Kohdeyrityksessä on pohdittu johtamisen apuvälineeksi soveltuvan suorituskyky mittariston käyttöönottoa. Mittariston tulisi helpottaa tavoitteiden saavuttamisen seuraamista eri liiketoimintaprosesseissa. Mittariston kehittäminen on kuitenkin pitkä prosessi, joten tutkimuksen tarkoitus on antaa alkusysäys tuloskorttiprojektille, jota mahdollisesti jatketaan tulevaisuudessa case-yrityksessä. Aihetta rajattiin valitsemalla tarkasteltavaksi kohteeksi kirjanpitäjän työn suorituskyvyn mittaaminen.

Opinnäytetyön tutkimusongelmat ovat seuraavat:

- Millaisilla suorituskyky mittareilla voitaisiin mitata kirjanpitäjän työtä, jotta mittaristosta saataisiin hyödyllistä tietoa yhtiön tavoitteiden saavuttamisen kannalta?
- Millainen tuloskorttimalli voitaisiin laatia kirjanpitäjän työn mittaamiseen?

Opinnäytetyön tavoitteena on tuoda myös esille seikkoja, joihin suorituskyky mittariston suunnittelussa ja käyttöönotossa olisi hyvä huomioida. Työssä kiinnitetään huomiota tuloskortin tuottaman tiedon hyödyntämiseen.

## 1.3 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyön teoriaosuuden aineistona on käytetty aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ja internet-lähteitä. Empiriaosuudessa on käytetty case-yrityksen sisäisiä materiaaleja ja yrityksen edustajien haastatteluja. Tutkimus on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus ja se toteutetaan tapaustutkimuksena eli case-tutkimuksena. Tapaustutkimuksen kohteena on taloushallinnon palvelukeskus.

Opinnäytetyössä määritellään mitä on suorituskyky ja miksi sitä mitataan. Suorituskykyä mittaavista mittareista opinnäytetyössä esitellään Balanced Scorecard eli tasapainotettu tuloskortti. Suunniteltavaan kirjanpitäjän työn tuloskorttiin otettiin mukaan kaikki neljä Balanced Scorecardin näkökulmaa.

Opinnäytetyön haastattelut on tehty maaliskuu- ja huhtikuussa 2014. Haastateltavat ovat case-yrityksen toimitusjohtaja, henkilöstöpäällikkö sekä 4 yhtiössä työskentelevää kirjanpitäjää.

Tapaustutkimuksessa tarkastellaan yksityiskohtaisesti yksittäistä tapahtumaa tai joukkoa tapauksia. Kohteena on usein yksilö, ryhmä tai yhteisö ja tavoitteena on ilmiöiden kuvailu. Tutkimuksen aineistoa voidaan kerätä monenlaisilla metodeilla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 134 - 135.)

Kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimuksessa kohdetta tutkitaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Aineistoa kerätään todellisista tilanteista esimerkiksi havainnoimalla tai haastattelemalla. Kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena ei ole testata teoriaa vaan se on apuväline, jonka avulla voidaan tehdä tulkintoja kerätystä aineistosta. Kvalitatiivinen tutkimus toteutetaan joustavasti ja tutkimussuunnitelma voi muuntua tutkimuksen edetessä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160, 164.)

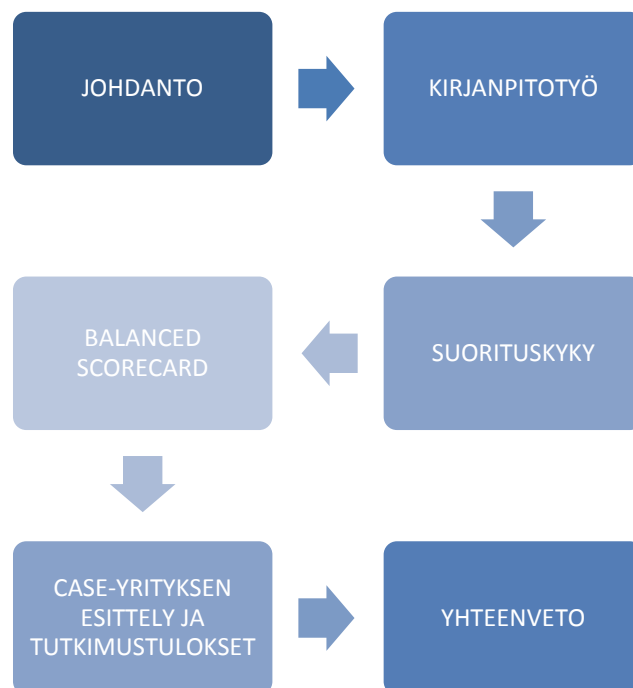
Haastattelussa tutkija ja haastateltava keskustelevat asioista, jotka kuuluvat tutkimusaiheeseen. Tutkimushaastattelun päämääränä on tutkimusaineiston saaminen tutkimustehtävän suorittamiseksi. Haastattelemalla saatua aineistoa on tarkoitus analysoida ja tulkita. Haastattelutyyppinä ovat muun muassa avoin haastattelu, teemahaastattelu ja strukturoitu haastattelu. Tässä opinnäytetyössä on haastatteluina käytetty teemahaastattelua. Teemahaastattelu kohdentuu ennalta suunniteltuihin teemoihin ja kysymyksiin. Teemahaastattelussa annetaan tilaa haastateltavan vapaalle puheelle. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 208 - 210; KvaliMOT 2014.)

## 1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö koostuu seuraavista osioista:

- johdanto
- teoriaosuus
- empiriaosuus
- yhteenveto

Opinnäytetyön rakenne on esiteltyinä kuviossa 1.



KUVIO 1. Opinnäytetyön rakenne

Teoria on käsitelty opinnäytetyön toisessa, kolmannessa ja neljännessä luvussa. Teoriaosuudessa käsitellään kirjanpito- ja taloushallinnon alan erityispiirteitä, suorituskyvyn mittaamista sekä Balanced Scorecardia. Viidennessä luvussa esitellään case-yritys ja perehdytään tutkimusaineistoon sekä tutkimustuloksiin. Työn viimeinen luku sisältää yhteenveton tutkimuksesta ja sen tuloksista.

## 2 KIRJANPITOTYÖN ERITYISPIIRTEITÄ

### 2.1 Kirjanpidon tarkoitus

Balanced Scorecardin näkökulmista valittiin tarkasteluun kirjanpitäjän työn näkökulma, koska case-yrityksen toiminta perustuu kirjanpitäjien ja muiden taloushallinnon alan ammattilaisten tuottamaan palveluun. Tässä luvussa kuvataan kirjanpidon tarkoitusta sekä kirjanpitäjän työtä. Lisäksi selvitetään lyhyesti taloushallinnon alan piirteitä.

Kirjanpidon päätarkoituksena on yrityksen toiminnan tuloksen selvittäminen. Kirjanpito on kirjanpitovelvollisen toiminnasta aiheutuneiden liiketapahtumien rahamääräistä kirjaamista. Kirjanpidossa seurataan ja pidetään erillään yrityksen ja sen sidosryhmien välisiä liiketoimia eli tuloja, menoja ja muita rahavirtoja. Kirjanpidon tuottaman tiedon perusteella laaditaan yrityksen veroilmoitukset eli kirjanpidon laskelmat vaikuttavat myös maksettaviin veroihin. (Tomperi 2007, 10 - 11; Taloushallintoliitto 2011.)

Kirjanpidon laatimisen pelisäännöt asettaa kirjanpitolaki (KPL) ja kirjanpitoasetus (KPA) sekä eri yritysmuotoja koskeva lainsäädäntö. Laissa määritellään, kenellä on velvollisuus pitää kirjanpitoa. (Tomperi 2007, 11.) Kirjanpitolautakunta (KILA), joka toimii työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä, määrittelee yleisohjeita kirjanpitolain soveltamisesta.

Kaikilla, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa on kirjanpitovelvollisuus. Vastuussa sen järjestämisestä on yrityksen johto. Kirjanpidon tarkoitus on tuottaa tietoa yrityksen johtamista

sekä verotusta varten. Lakeja, määräyksiä sekä yleisesti hyväksytyjä laskentaperiaatteita noudattamalla kirjanpidosta saadaan luotettava ja tunnuslukuista tulee vertailukelpoisia. (Taloushallintoliitto 2011.)

Kirjanpidon aineistosta muodostetaan kokonaisuus, joka sisältää yrityksen tuotot, kulut, omaisuus, omat varat ja velat. Kirjanpidon aineistoa on kaikki paperinen ja

sähköinen materiaali, joka syntyy, kun asioidaan toisten yritysten, asiakkaiden, yhteistyökumppanien, pankkien, vakuutusyhtiöiden ja viranomaisten kanssa. (Talouhallintoliitto 2011.)

Juokseva kirjanpito tarkoittaa kuukausittain ajan tasalla pidettävää kirjanpitoa. Säännökset määräävät, että kirjanpitoa on pidettävä kuukausikohtaisesti. Käteislä rahalla tapahtuneista suorituksista on oltava päiväkohtainen kassakirjanpito. Arvonlisäverovelvollisen on tehtävä kuukauden kirjanpito kyseistä kuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä, jotta yrityksen kausiveroilmoitukselle saadaan oikeat tiedot. (Talouhallintoliitto 2011.)



KUVIO 2. Kirjanpidon prosessi.

Kuviossa 2 on esiteltynä kirjanpidon prosessi, joka alkaa tilikauden avauksesta ja päättyy tilinpäätöksen tekemiseen. Monissa yhtiöissä talouhallinnon tuottamia lukuja raportoidaan johdolle joka kuukausi. Tällöin kuukauden päättyessä suoritetaan samankaltaisia toimenpiteitä kuin tilinpäätöksessä, jotta saadaan tuotettua oikean kuvan antavat luvut yrityksen taloudesta johtamisen tueksi.

Tilikausi on normaalitilanteessa 12 kuukauden pituinen ajanjakso, jolta tehdään tilinpäätös ja yrityksen tulos selvitetään. Tilinpäätöksessä selvitetään toiminnan tulos, joka on perusteena verojen maksulle sekä voittojen jakamiselle. Tilinpäätös

kertoo myös yrityksen varallisuuden, lainat sekä omaisuuden määrän. (Taloushallintoliitto 2011.)

Kirjanpidon käytännön toteuttaminen riippuu käytettävissä olevasta tietotekniikasta sekä kirjanpitokirjojen lukumäärästä ja ulkomuodosta. Järjestelmät auttavat taloushallinnon kaikkien osa-alueiden tuottaman aineiston kokoamisessa ja täsmäyttämässä. Kirjanpidon raportit johdolle ja verohallinnolle saadaan kirjanpidon valmistuttua suoraan järjestelmistä. (Taloushallintoliitto 2011; Tomperi 2007, 123.)

Paperitositteilla toimivien yritysten kirjanpito tehdään yleensä kerran kuukaudessa, kun kaikki kyseisen kuukauden tositteet ovat käytettävissä. Sähköistä taloushallintoa hyödyntävässä kirjanpidossa tietoa voi tulla järjestelmiin jatkuvasti. Näistä tapahtumista saatavat raportit ovat siten ajan tasalla koko ajan. Koko kirjanpitoa koskeva raportointi valmistuu kuukauden päätyttyä, kun järjestelmään syötetään muistiotositteet ja erillisjärjestelmistä saatava tieto. (Taloushallintoliitto 2011.) Kirjanpidon työtehtäviä voi yrityksen koosta ja tarpeista riippuen hoitaa joko yksi henkilö tai useamman henkilön tiimi.

## 2.2 Kirjanpitäjän työn piirteitä

Kirjanpitäjät ovat usein koulutukseltaan merkonomeja tai tradenomeja. Kirjanpitäjät voivat syventää osaamistaan esimerkiksi oppisopimuksella toteutettavilla taloushallinnon ammattitutkinnolla ja erikoisammattitutkinnolla. Vaativammissa taloushallinnon tehtävissä voi olla vaatimuksena liiketalouden ylempi ammattikorkeakoulututkinto tai yliopistosta saatava kauppatieteiden kandidaatin tai kauppatieteiden maisterin tutkinto. Taloushallintoalan asiantuntijatutkinto KLT on myös arvostettu merkki alan ammattitaidosta. (Taloushallintoliitto 2011; Ammattinetti 2014.)

Kirjanpitäjien työtehtäviin kuuluu työnantajasta riippuen kirjanpitoa, laskutusta ja reskontrien hoitoa. Kirjanpitäjän työaika on normaalia toimistotyöaika, mutta työ sisältää tiukkoja aikatauluja ja kiireisempiä ajanjaksoja. Kirjanpitäjän työn edellytyksenä on numerotarkkuus, järjestelmällisyys, huolellisuus ja työhön liittyvän lainsäädännön tunteminen. Kirjanpitäjältä vaaditaan yhä enemmän myös atk- ja

asiakaspalvelutaitoja. Kirjanpitäjän on seurattava alan kehitystä, jotta työtä pystyy tekemään voimassaolevien säännösten mukaisesti. (Ammattinetti 2014.)

Kirjanpitäjän työpaikka voi olla yrityksen, julkishallinnon organisaation tai tilitoimiston palveluksessa. Taloushallinto ulkoistetaan usein tilitoimiston hoidettavaksi, jotta yritys voi keskittyä omaan ydinliiketoimintaansa. Rutiinistyön vähentäminen tilitoimistoissa nykyaikaisten ohjelmistojen avulla, palveluja on mahdollista kehittää vastaamaan suurtenkin yritysten taloushallinnon tarpeita. Suurissa yrityksissä hoidetaan usein osa taloushallinnosta itse ja osa ulkoistetaan. (Metsä-Tokila 2011, 41; Työ- ja elinkeinoministeriö 2013.)

Tilitoimistossa hoidetaan erilaisten yritysten kirjanpitoa asiakkaan antaman aineiston perusteella. Kirjanpitäjä vastaa tällöin asiakasyrityksen taloushallinnon tai sen osan hoitamisesta sekä tuottaa yrityksen tarvitsemat raportit sovitun palvelukuvausten mukaisesti. (Ammattinetti 2014.)

### 2.3 Taloushallinnon ala

Taloushallinnon tarkoituksena on palvella yritysten arkisia toimintoja ja tuottaa tärkeää tietoa toiminnan ohjaukseen ja suunnitteluun. Taloushallinnon työtehtäviin kuuluu esimerkiksi kirjanpito, tilinpäätös, sisäinen laskenta, maksuliikenne, kannattavuuslaskenta, verotus, rahoitus sekä edellä mainittuihin liittyvät konsultointi-, kehittämis- ja suunnittelutehtävät. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2013.)

Taloushallinnon palvelut kuuluvat ns. osaamisintensiivisiin liike-elämän palveluihin. Näillä tarkoitetaan toisille yrityksille tai julkiselle sektorille tuotettavia palveluita, joissa suuri merkitys on asiantuntijatoiminnalla. (Metsä-Tokila 2011, 10 - 11.)

Liike-elämän palveluja tarjoavilta henkilöiltä edellytetään oman alan perusosaamisen ohella monia muitakin taitoja. Näitä ovat esimerkiksi tietotekniikan osaaminen, kansainvälistymiseen liittyvä osaaminen, liiketoiminnan lainalaisuuksien ymmärtäminen ja johdon raportointiin liittyvät haasteet. Kirjanpidon rutiinien

automatisoituminen vaatii henkilöstöltä ymmärrystä prosessien toimintaan ja kontrollointiin. (Metsä-Tokila 2011, 37.)

Taloushallinnon toimialan työntekijälle on tyypillistä korkea koulutustaso. Tilitoimistoalalla henkilöstön osaamisessa ovat yhä keskeisempään asemaan laskenta-aidon lisäksi nousseet sosiaaliset taidot, asiakasvalmiudet, myyntitaidot sekä konsultointitaidot. Kansainvälistymiseen liittyvät taidot sekä kielitaidot ovat myös tärkeässä asemassa osassa yrityksistä. Osaaminen ja räätälöidyt palvelut ovat taloushallinnon alan yritysten kilpailutekijöitä. (Metsä-Tokila 2011, 13, 38.) Taulukossa 1 on lueteltu tilitoimistoalan tärkeimmät osaamisalueet.

TAULUKKO 1. Tärkeimmät osaamisalueet tilitoimistoalalla. (Metsä-Tokila 2011,38.)

Tilitoimistoalan tärkeimmät osaamisalueet
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Laskennan osaaminen ja arviointikyky</li> <li>• Ohjelmien hallinta</li> <li>• Säädöksiä tunteminen</li> <li>• Myyntihenkisyys ja asiakaspalvelutaito</li> <li>• Neuvontataidot</li> <li>• Kielitaito</li> <li>• Toimialaosaaaminen</li> </ul>

Taloushallinnon ja muiden toimistotehtävien työllisyyttä ylläpitää eri tehtäviin liittyvä lakisääteisyys. Monia tehtäviä ei voi jättää hoitamatta yritysten toiminnan häiriintymättä. Yritykset ovatkin keskittyneet nykypäivänä enemmän omaan ydinosaamiseensa ja ulkoistaneet taloushallinnon eri tehtävien hoitamisen tilitoimistoille ja taloushallinnon palvelukeskuksille. (Ammattinetti 2014.)

Kirjanpitäjän osaaminen on taloushallinnon alan yrityksen aineetonta pääomaa. Aineettoman pääoman mittaamiseen liittyy paljon haasteita, koska suorituskyvyn mittaamiseen liittyviä lukuja ja määreitä voi olla hankala asettaa.



### 3 SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN

#### 3.1 Suorituskyky

Kirjassa Johda suorituskykyä tiedon avulla Kai Laamanen määrittelee suorituskyvyn seuraavalla tavalla:

*Suorituskyky on osoitettua kykyä toimia tarkoituksenmukaisella tavalla. (Laamanen 2005, 18.)*

Suorituskyky on siis ominaisuus, joka kuvaa kykyä saavuttaa asetettuja tavoitteita. Sen mittaamista voidaan käyttää moniin erilaisiin tarkoituksiin. Suorituskyvyn mittaamisen päätarkoituksena organisaatioissa on saada luotettavaa tietoa päätöksentekoon. Suorituskykyä voidaan mitata yrityksessä monella eri tavoin. Mittaaminen suoritetaan vertaamalla esimerkiksi yksittäisiä prosesseja, tuotteita tai työntekijän osaamista tarpeeseen. (Laamanen 2005, 19; Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 3.)

Keskeisiä voimavaroja eli resursseja organisaatiossa ovat raha ja osaaminen. Niiden väliseen tasapainoon voidaan vaikuttaa monin erilaisin toimenpitein. Johto tarvitsee ajantasaista tietoa organisaation toiminnoista oikean ja kannattavan tasapainon löytämiseksi. Organisaation tehokkuus on seurausta hyvin suunnitelluista prosesseista. Prosessien suorituskyvyn mittaamisesta saatua tietoa käytetään päätösten tukena, kun suunnitellaan strategioita. Prosesseja on syytä muuttaa, mikäli näyttää siltä että tavoitteisiin ei päästä. (Laamanen 2005, 36 - 37.)

Strateginen suorituskyvyn mittaaminen tarkoittaa organisaation pidemmän aikavälin tavoitteiden toteutumisen seuraamista. Operatiivisen tason suorituskyvyn mittaaminen tarkoittaa sitä, että mittareita on asetettu organisaatiossa myös alemmille tasoille kuten osastoille, tiimeille, yksiköille ja yksittäisille henkilöille. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 4.)

#### 3.2 Suorituskyvyn mittarit

Suorituskykyä mittaavan mittariston kehittäminen kannattaa aloittaa määrittelemällä organisaation visio. Ennen mittareiden suunnitteluvaihetta on selvitettävä

myös organisaation strategia, tavoitteet ja kriittiset menestystekijät. Näiden avulla saadaan määriteltyä ne suorituskvyn osa-alueet, joiden mittaaminen auttaa parhaiten organisaation johtamisessa. Vasta viimeiseksi päästään valitsemaan suorituskvymittarit. (Tenhunen & Ukko 2001, 28.)

Organisaatioiden suorituskvvy voidaan jakaa ulkoiseen ja sisäiseen suorituskvvyyn. Sisäisen suorituskvvyyn analysoinnista puhutaan, kun tarkastellaan organisaation sisäisten osien suorituskvvyä organisaation sisältä käsin. Tällöin tarkastelijana on organisaatio itse. Ulkoisen suorituskvvyyn analysointi on kyseessä silloin, kun organisaatiota tutkitaan kokonaisuutena ulkoapäin julkisten tietojen perusteella. (Tenhunen & Ukko 2001, 4 - 5.)

Mittarit voidaan jaotella syy- ja seurausmittareihin. Seurausmittareita ovat esimerkiksi useimmat talouden mittarit. Syymittareiksi voidaan lukea useimmat suorituskvvy mittarit, jotka selittävät seurausten syntyä. Koska ei-taloudellisten mittareiden muutokset eivät aina näy välittömästi organisaation talousluvuissa, kannattaa mittaristoon sisällyttää sekä seuraus- että syymittareita. (Tenhunen & Ukko 2001, 10.)

Mittausjärjestelmän suunnitteleminen on monimutkaista, koska järjestelmän rakentavat ja sitä käyttävät ihmiset. Suorituskvvy mittaaminen ei ole vain asioiden hallintaa ja aikatauluttamista. Sillä mitataan myös ihmisten toiminnan tuloksia ja siksi mittaristoa kannattaa suunnitella ja käyttöönottaa sitä käyttävien henkilöiden näkökulmasta käsin. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 3.)

Suorituskvvy mittareihin ei kannata sisällyttää vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella olevia tekijöitä. Mittausresurssit on järkevä kohdistaa sellaisiin asioihin, joihin yrityksessä pystytään vaikuttamaan. Ulkoisia tekijöitä, kuten esimerkiksi raaka-aineiden markkinahintoja tai kulutusindeksejä, kannattaa kuitenkin seurata, koska ne saattavat osaltaan vaikuttaa muun muassa tilauskannan muutoksiin. Ulkoiset tekijät kannattaa ottaa huomioon myös tavoitteiden asettamisessa, mutta mittaamiseen kannattaa valita vain sellaisia tekijöitä, joihin voidaan erilaisin toimenpitein vaikuttaa. (Tenhunen & Ukko 2001, 7 - 12.)

Suorituskyvyn mittaamisella ei tarkoiteta ainoastaan menneiden tapahtumien kirjaamista vaan mittaamisen tarkoituksena on auttaa organisaation ohjaamisessa parempaan suuntaan. Mittariston on tarkoitus kertoa mittaustulosten analysoinnin seurauksena myös mihin pitäisi päästä ja miten sinne päästään. (Tenhunen & Ukko 2001, 6-7.)

### 3.3 Suorituskyvyn mittaamisen hyödyt

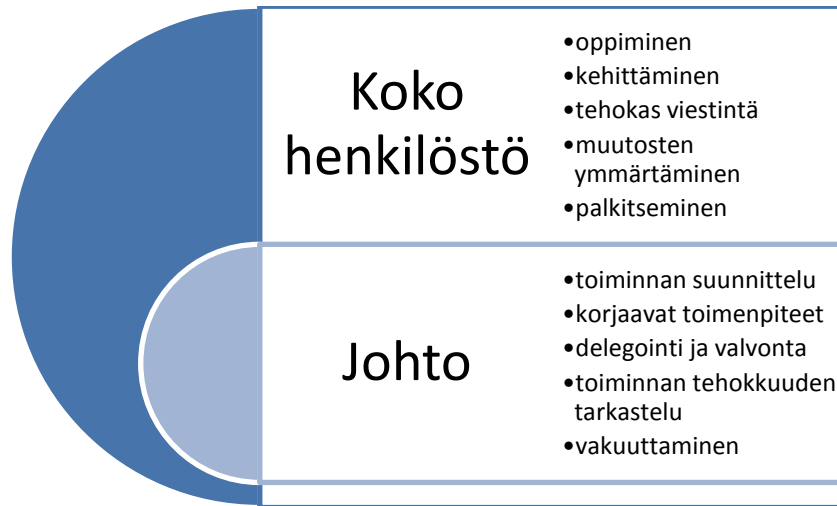
Mittaustulosten avulla kontrolloidaan erilaisia muuttujia, arvioidaan toimintaa ja kyseenalaistetaan käytössä olevia suunnitelmia, strategioita. Mittaus voi olla käytössä jatkuvasti tai silloin kun sille on tarvetta. Mittaustuloksista raportoidaan, kun niissä on poikkeamia. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 93 - 94.)

Yritysten toimintaympäristöt ovat jatkuvassa muutoksessa. Muutokset voivat liittyä esimerkiksi yhteiskuntaan, kilpailijoihin, asiakkaisiin tai sijoittajien toimintaan. Muutosten huomaaminen ja ymmärtäminen ajoissa auttavat hyödyntämään mahdollisuuksia ja torjumaan uhkia. Muutoksia organisaatiossa voidaan toteuttaa yksittäisinä kehityshankkeina tai laajempina kokonaisuuksina. Muutosten välttämättömyyden ymmärtämisen apuna voidaan käyttää mittaamisella saatua tietoa. Tietoa tarvitaan myös muutosprosessin eri vaiheissa, jotta voidaan seurata edistymistä ja saavutettuja vaiheita. (Laamanen 2005, 38.)

Suorituskyvyn mittaaminen edesauttaa toiminnan tasapainoisessa suunnittelussa, kun on otettava huomioon eri sidosryhmien tarpeet. Valinnat voidaan tehdä näkyviksi ja keskustelua voidaan käydä avoimesti. Mittaamalla suorituskykyä organisaatio saa toiminnastaan arvokasta tietoa, jota yritys voi käyttää hyödykseen. (Laamanen 2005, 23 - 24.)

Toiminnan tehokkuutta voidaan arvioida suorituskyvyn ja siihen vaikuttavien asioiden tutkimisella. Saatua suorituskykyä verrataan aiempaan mittaustulokseen. Näin nähdään onko kehitys kulkenut oikeaan suuntaan ja näin voidaan tarvittaessa suunnitella korjaavia toimenpiteitä. Mittaustuloksia voidaan käyttää avuksi myös viestinnässä, kun tehdyistä päätöksistä kerrotaan eteenpäin eri sidosryhmille. Tietoa ei tule pantata vaan sitä on hyvä hyödyntää henkilöstön innostamisessa ja vastuun jakamisessa. Mittaustuloksista saadaan uusia tavoitteita ja nähdään oikeu-

denmukaisesti, miten tavoitteisiin on päästy eri prosesseissa. (Laamanen 2005, 25 - 26.) Kuvio3 esittelee suorituskyvyn hyödyt sekä johdon että koko henkilöstön kannalta.



KUVIO 3. Suorituskyvyn mittaamisen hyödyt

Henkilöstön olisi tärkeää tietää ja ymmärtää, miksi asioita mitataan ja seurataan. Henkilökohtaisten ja tiimin yhteisten tavoitteiden kytkeytyminen organisaation yleisiin päämääriin olisi hyvä selventää kaikilla organisaation tasoilla. Näin henkilöstö saadaan suuntaamaan työpanoksensa oikeiden asioiden tekemiseen. Sopivasti haasteellisten tavoitteiden asettaminen auttaa henkilöstöä parantamaan toimintaansa, ja sitä kautta myös työmotivaatio paranee. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 4.)

Suorituskyvyn mittaaminen voi vaikuttaa myös organisaatiossa työskentelevien henkilöiden käyttäytymiseen. Useimmiten mittaustulosten seuraaminen kannustaa henkilöstöä tavoittelemaan parempia tuloksia. (Ukko, Tenhunen & Rantanen 2005, 4.)

Korjaavien toimenpiteiden lisäksi suorituskyvyn mittaustulokset mahdollistavat toistuvien virheratkaisujen löytämisen ja niihin puuttumisen. Voidaan verrata ratkaisuvaihtoehtoja ja kehitellä uusia tapoja viedä liiketoimintaa toivottuun suuntaan. Organisaatioon saadaan uutta tietoa omien prosessien toiminnasta. Samaa tietoa voidaan käyttää myös ulkoisessa viestinnässä, jolloin saadaan sekä asiak-

kaat että omistajat ja muut sidosryhmät vakuuttuneiksi organisaation tavoitteellisesta ja hyvin suunnitellusta toiminnasta. (Laamanen 2005, 27.)

### 3.4 Suorituskyvyn mittaamisen haasteet

Suorituskyvyn mittaamiseen liittyy myös haasteita sekä riskejä, jotka on hyvä ottaa huomioon jo ennen vaikeuksien esiintymistä. Suorituskyvyn mittaamiseen on valittava huolella strategian kannalta olennaiset asiat. Mittaustuloksiin, joita ei voida hyödyntää, ei kannata käyttää aikaa. Tulosten analysointi on turhaa, mikäli asiat ovat sellaisia, joihin ei pystytä vaikuttamaan. Vaarana on myös vääränlaisten toimenpiteiden valinta huonosti kohdistetun mittaamisen tai väärin tulkittujen tunnuslukujen johdosta. (Laamanen 2005, 29, 32.)

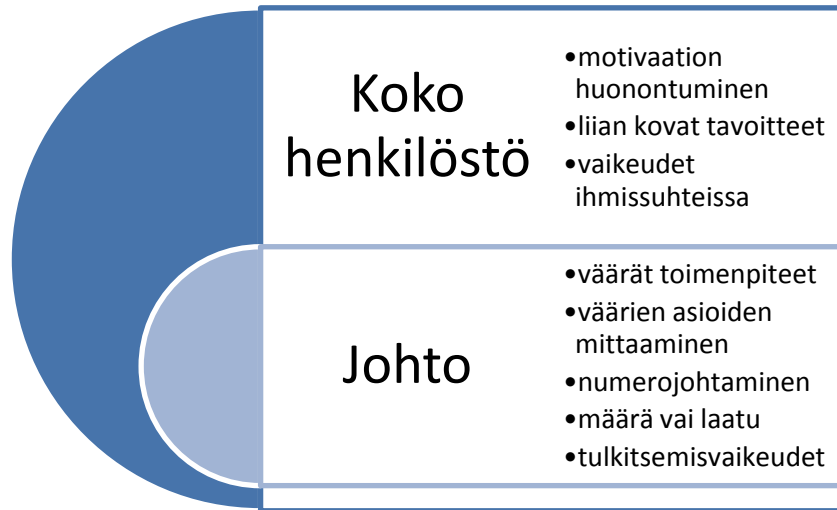
Taloudellisten mittareiden tulkitseminen voi johtaa lyhytnäköiseen suunnitteluun. Talouden mittarit osoittavat jo tehtyjen toimien tuloksia eivätkä siten riittä yksinään riittävän päätöksenteon tueksi. Taloudellisia mittaustuloksia analysoitaessa voi helposti unohtua näkymättömien, ei-rahallisten mittareiden seuraaminen. Näistä muun muassa henkilöstön osaaminen ja asiakastyytyväisyys ovat asioita, jotka vaikuttavat koko organisaation menestymiseen. (Fiilin 2011.)

Kun organisaatiossa esitellään uusia suorituskyvyn mittausjärjestelmiä, henkilöstölle voi helposti tulla tunne, että johdon tarkoitus on ainoastaan seurata heidän työskentelyään. Siksi mittaamisen tarkoituksesta ja tavoitteista on hyvä tiedottaa avoimesti etukäteen. (Tenhunen & Ukko 2001, 15.)

Henkilökohtaisia suorituksia mitattaessa toimenpiteet voivat jäädä tekemättä kokonaan, kun huonoa suorituskykyä selitellään pois erilaisilla asioilla. Henkilökohtaisella tasolla mitattu suorituskyky voi aiheuttaa myös kilpailua henkilöiden välillä, innostaa ylisuoriutumaan, tuhota ihmisten oman arvon tuntoa ja kykyä toimia organisaatiossa. Tavoitteet ja mittaaminen kannattaa toteuttaa siten, että ne lisäävät yhteistyötä. (Laamanen 2005, 30 - 33.)

Usein uusi mittausjärjestelmä osoittaa heikkouksia totutuissa toimintatavoissa. Tämä voi tuntua henkilöstöstä uhkaavalta, koska vanhat toimintatavat muuttuvat ja tulee paineita paremmasta suoritusostasosta. Organisaation eri yksiköiden avain-

henkilöiden on oltava sitoutuneita muutokseen ja henkilöstön motivoimiseen, kun uusia mittaristoja ja niiden mukanaan tuomia muutoksia esitellään organisaation kaikille tasoille. (Tenhunen & Ukko 2001, 15.) Suorituskyvyn mittaamiseen liittyviä haasteita on esitelty kuviossa 4.



KUVIO 4. Suorituskyvyn mittaamisen haasteet

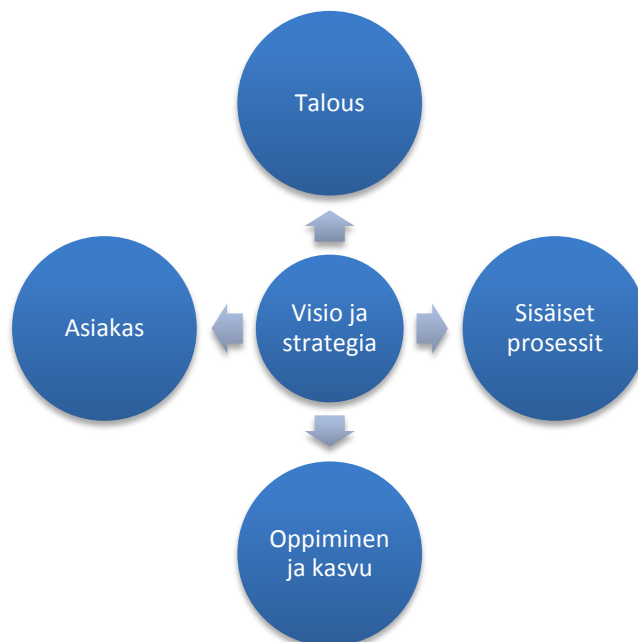
Toimintaa voidaan mitata määrällisesti tai laadullisesti. Aina ei ole tarkoituksenmukaista mitata esimerkiksi tuotteiden lukumäärää tai niiden valmistamiseen mennyttä aikaa. Tärkeää on mitata myös laadullisia asioita tuotteen tai palvelun suhteen. Liian tarkka valvonta ei välttämättä auta organisaation kehittämisessä. Kaikille pienille muutoksille ei tarvitse miettiä syitä ja korjaustoimenpiteitä vaan asioita kannattaa tarkastella pidemmällä aikavälillä. Liian tehokkaasti ja tarkasti suoritettu mittareiden valvonta vaikuttaa alentavasti henkilöstön motivaatioon. (Laamanen 2005, 30 - 32.)

Tavoitteiden asettamisessa on myös oma haasteensa. Tavoitteita on hyvä olla henkilöstön motivoimiseksi, mutta liian korkealle asetetut tavoitteet toimivat päinvastoin alentaen innostusta. Riskiksi voi muodostua se, että numeroista innostutaan liikaa. Numeroilla saadaan esitettyä asioita uskottavasti, mutta niitä pystytään helposti myös manipuloimaan tai tulkitsemaan tahallaan yksipuoleisesti. (Laamanen 2005, 33.)

## 4 BALANCED SCORECARD

### 4.1 Balanced Scorecardin perusteita

Balanced Scorecardin (BSC) kehittivät 1990-luvulla amerikkalaiset Robert s. Kaplan ja David P. Norton. Heidän tarkoituksensa oli luoda mittaristo strategisen johtamisen apuvälineeksi. Mittariston tarkoitus oli toimia apuvälineenä strategioiden liittämiseksi raportointijärjestelmiin. (Friedag & Schmidt 2005, 11.) Balanced Scorecardiin eli tasapainotettuun tulokorttiin muodostetaan organisaation strategian, vision ja toiminta-ajatuksen avulla tunnuslukuja sisältävä mittaristo. Mittarit voivat olla määrällisiä, laadullisia tai molempia. (Tenhunen 2013, 62 - 63.)



KUVIO 5. Tulokortin näkökulmat Kaplan & Nortonin mukaan (muokattu, Opetushallitus 2013.)

Kuviossa 5 on esitettyä Balanced Scorecardin alkuperäiset neljä näkökulmaa, jotka ovat perinteisesti olleet taloudellinen, asiakas-, sisäisten prosessien sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Mittaristoa soveltaneet organisaatiot ovat muokanneet näkökulmia sopimaan paremmin omaan toimintaansa. Muun muassa henkilöstönäkökulma nähdään usein erillisenä viidentenä mittauskohteena. Muita käytettyjä näkökulmia ovat esimerkiksi ympäristönäkökulma, toimittaja- ja alihankkijanäkökulma sekä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden näkökulma. Kaikissa näkö-

kulmissa on määritelty tavoitteet, tunnusluvut, oletusarvot sekä toimenpiteet. Näkökulmat valitaan organisaation strategian ja toiminnan mukaan. Ne tulee valita kuvastamaan toiminnan alueita, joihin halutaan kiinnittää huomiota. (Friedag & Schmidt 2005, 13; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 24.)

Täsmällisesti määritellyt visio ja strategia antavat perustan näkökulmille. Visio ei kuitenkaan ole yksinään riittävä ohjaamaan toiminnan suuntaa, siksi tarvitaan selkeitä tavoitteita ja kannustavia mittareita. (Tenhunen 2013, 63.)

TAULUKKO 2. Esimerkki tuloskorttipohjasta (muokattu, Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 190.)

Näkökulma	Strateginen tavoite tai menestystekijä (mitä mitataan)	Mittari (millä onnistumista voi arvioida)	Tavoite (milloin asiassa on onnistuttu/mihin pyritään)	Seuranta (miten usein)
Talous				
Asiakkaat				
Liiketoimintaprosessit				
Oppiminen ja kasvu				

BSC on tuloskortti, jossa on tavoitteet sekä niiden saavuttamiseksi suunnitellut mittarit. Mittaristo auttaa tavoitteiden mittaamisessa ja suorituskyvyn parantamisessa. Taulukossa 2 on esimerkki tuloskorttipohjasta. Tuloskorttiin on kirjattu toiminnot vaakariveille. Pystysarakkeista löytyvät tavoitteet sekä mittarit, joilla tavoitteisiin pyritään. Strategisen tavoitteen tulee kertoa, mitä yritys haluaa saada aikaan. Mittareilla kuvataan ollaanko tavoitteita saavuttamassa ja millä onnistumista arvioidaan. Tavoitearvot kertovat, milloin päämäärä on saavutettu. Strategi-



sia tavoitteita voidaan johtaa menestystekijöistä. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 254; Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 104.)

Suomessa Balanced Scorecardista käytetään muun muassa seuraavia termejä: tuloskortti, tulokortisto, tasapainotettu mittaristo ja menestystekijämittaristo. (Opetushallitus 2013.)

Balanced Scorecard-mittaristosta on kehitetty paljon erilaisia versioita, mutta kaikissa on yhdistäviä tekijöitä. Mittaristojen tarkoituksena on strategisen tavoitteen eli vision muuntaminen ohjeistukseksi, joka sisältää konkreettisia toimintatapoja strategian noudattamiseen. Erilaisissa tasapainotetusta tulokortista muokatuissa mittaristoissa vision toteuttamiseksi määritellään alitavoitteita ja toimintoja niiden saavuttamiseksi näkökulmien ja kriittisten menestystekijöiden avulla. Mittaristot sisältävät tunnuslukuja, jotka nivotaan raportointijärjestelmään. (Friedag & Schmidt 2005, 14.)

Eroja erilaisten Balanced Scorecardista muokattujen mittaristojen välillä on usein siinä, miten koko organisaatio otetaan mukaan strategian noudattamiseen. Mittariston liittäminen strategiaan ja raportointiin voi myös poiketa erilaisten organisaatioiden toimintatapojen vertailussa. (Friedag & Schmidt 2005, 15 - 17.)

Organisaation tavoitteiden sekä niiden saavuttamiseksi laadittujen toimintatapojen suunnittelua kutsutaan strategiseksi suunnitteluksi. Organisaation eri toiminnoille voidaan suunnitella oma strategiansa; esimerkkinä voidaan mainita markkinointistrategia tai rahoitusstrategia. Kaikilla strategioilla pyritään muutoksiin, jotka auttavat tavoitteisiin pääsemisessä. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 253.)

Hyvin laadittuna tasapainotetun tulokortin mittaristo kertoo organisaation strategiasta ja muuttaa sen toiminnallisiksi tavoitteiksi. Mittariston avulla rakentuu väylä suunnittelun ja toteutuksen välille. Mittaristo on siis strateginen apuväline johtamiselle. Sen avulla voidaan viestittää strategia ja tavoitteet koko henkilöstölle, jolloin henkilöstö osaa toimia tavoitteiden mukaisesti. Toisaalta myös tavoitteiden seuranta on helpompaa ja tavoitteiden toteutumista kuvaavia raportteja saadaan selkeämmiksi. Mittareista saatua tietoa voidaan hyödyntää resurssien kohdentamisessa. (Fiilin 2011; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 51 - 52.)

## 4.2 Visio ja strategia

Jotta tulokorttiprojektiin kannattaa lähteä, on johdon oltava samaa mieltä organisaation visiosta. Visio kuvaa tilaa, jonka organisaatio haluaa saavuttaa tietyn ajan kuluessa. Visio on tavoitteellinen ja se tulisi sitoa aikaan. Visio ei kuitenkaan riitä organisaation toiminnan ohjaamiseen. Visio voidaan konkretisoida muun muassa määrittelemällä strategisia tavoitteita. Siten koko henkilöstön on helpompi ymmärtää miten ja milloin visio voidaan saavuttaa. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 265; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 62.)

Visio on saatettava myös liiketoimintayksiköiden johtajien tietoon. Liiketoimintayksiköistä saadaan tarpeellista tietoa siitä millaisia tavoitteita on strategian kannalta aiheellista asettaa. Selkeästä visiosta voidaan johtaa tulosmittareita suoraankin, esimerkkinä voidaan mainita tietyn markkinaosuuden saavuttaminen tietyssä ajanjaksona. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 265; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 62.)

Balanced Scorecardin yhteydessä strategia tulkitaan keinoiksi, joilla visio on mahdollista saavuttaa. Strategian lähtökohtia ovat siten johdon aikomukset ja uskomukset siitä millä keinoin tavoitteisiin päästään. Organisaation strateginen johtaminen sisältää suunnittelua, toteutusta ja seurantaa. Tehtyjä suunnitelmia muokataan tarvittaessa seurannasta saatujen tietojen perusteella. Sellaisia toimintoja ja päätöksiä, joilla on vaikutusta koko yritykseen tai sen menestymiseen, kutsutaan strategisiksi päätöksiksi. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 63; Tenhunen 2013, 62.)

Strategioita voidaan luoda liiketoiminnan eri alueille suhteellisen itsenäisiksi. Näitä voi olla muun muassa rahoitus-, tuotekehitys- tai markkinointistrategia. Balanced Scorecardissa yhdistetään ja tasapainotetaan erillisiä strategioita yhtenäisen kokonaiskuvan saavuttamiseksi. Yhtenäinen strategia auttaa johtoa kohdistamaan resursseja oikein sekä viestittämään asioista ymmärrettävästi organisaatiossa. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 63 - 64.)

Jotta visio saadaan toteutettua, on siis määriteltävä mitattavissa olevia tavoitteita sekä valittava strategiset toimintatavat miten tavoitteisiin päästään. Tulokortin eri

näkökulmien tavoitteet saattavat vaikuttaa toisiin näkökulmiin ja niiden tavoitteisiin. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 253 - 257.)

#### 4.3 Tulokortin näkökulmat

##### 4.3.1 Talouden näkökulma

Taloudellinen näkökulma mittaa niitä asioita, joista yrityksen omistaja on kiinnostunut. Näkökulma kuvaa, miten hyvin strategia on onnistunut omistajien näkökulmasta ja kannattaako yritys taloudellisesti. Se määrittää myös tavoitteet, joihin strategioita kuvaavilla mittareilla pyritään. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 25.)

Organisaation tavoitteet talouden ja omistajien näkökulmasta voivat olla erilaisia yrityksen tilanteesta ja elinkaaren vaiheesta riippuen. Yritystä tai uutta toimintoa aloittaessa tavoitellaan liiketoiminnan kasvamista, jotta investoinneille aletaan saada tuottoja. Vakiintumisvaiheen tavoitteena on kannattavuuden säilyttäminen ja investointien tehokas hyödyntäminen. Toiminnan vakiinnuttua on tärkeää kustannusten minimoiminen ja kassavirran kasvattaminen. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 257 - 258; Tenhunen 2013, 63.)

Organisaation eri vaiheissa on tärkeää määritellä omat tunnuslukutavoitteet. Toiminnassa tapahtuu koko ajan muutoksia, joten on tärkeää seurata mittaristoa ja kehittää tavoitteita muutosten niin vaatiessa. (Tenhunen 2013, 63.)

##### 4.3.2 Asiakas-näkökulma

Asiakasnäkökulma on tärkeä yrityksen menestymisen kannalta. Liiketoimintaprosessit perustuvat asiakkaiden tarpeen tunnistamiseen sekä näiden tarpeiden tyydyttämiseen. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 105.)

Kun yrityksen keskeiset liiketoimintaprosessit ovat hallussa, pystytään kiinnittämään enemmän huomiota asiakkaiden tarpeisiin ja asiakassuhteiden vaalimiseen. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 259.)

Malmi, Peltola ja Toivanen jakavat kirjassaan *Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelle* tehokkaasti asiakasnäkökulman mittarit kahteen ryhmään: perusmittareihin ja asiakaslupauksen mittareihin. Perusmittarit ovat samankaltaisia monissa eri yrityksissä. Niitä ovat muun muassa markkinaosuus, asiakastyytyväisyys, asiakaskannattavuus, asiakasuskollisuus ja uusien asiakkaiden lukumäärä. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 26.)

Asiakaslupauksen mittarit mittaavat niitä asioita, joilla yritys aikoo menestyä kilpailussa. Nämä voivat olla esimerkiksi tuotteeseen tai palveluun liittyviä asioita eli mittareiden avulla tutkitaan mitä asiakkaille tulisi tarjota, jotta he olisivat tyytyväisiä ja millä tavoin voidaan saada uusia asiakkaita. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 26.)

#### 4.3.3 Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma

Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma mittaa niitä prosesseja, joiden avulla taloudellisessa ja asiakasnäkökulmassa määritellyt tavoitteet saavutetaan. Mitattavat prosessit voivat vaihdella erilaisten strategioiden mukaisesti. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 27.)

Toimintaprosessi tarkoittaa sarjaa toimintoja, jotka liittyvät toisiinsa loogisesti. Toimintojen toteuttamiseksi ja tavoitteiden saavuttamiseksi tarvitaan resursseja. Prosesseissa tulisi mitata strategiassa määriteltyjen tavoitteiden toteutumiseen vaikuttavia asioita. Useimmiten prosesseja ja tuotetta on helpompi mitata kuin niiden tuottamaa hyötyä asiakkaalle. Asiantuntijapalveluiden suorituskykyä mitattaessa on kuitenkin järkevämpää mitata vain vaikutuksia. (Laamanen 2001, 19 - 21, 174.)

Prosessiajattelu lähtee liikkeelle asiakkaan tarpeista. Prosessin toimenpiteillä saadaan aikaiseksi asiakkaan haluamat tuotteet ja palvelut. Organisaation sisällä erilaisten toimintaprosessien laatiminen auttaa henkilöstä ymmärtämään kokonaisuutta ja auttamaan toiminnan kehittämisessä. Henkilöstö ymmärtää paremmin myös oman ja muiden työntekijöiden roolit liiketoimintaprosessien osana. (Laamanen 2001, 22 - 23.)

Prosessien suorituskykyä voidaan mitata muun muassa seuraavilla tunnusluvuilla: aika, raha, määrä, tuotteisiin liittyvät ominaisuudet ja sidosryhmien näkemykset. Sisäisiä prosesseja ovat liiketoiminnasta riippuen esimerkiksi tuotannon läpimenoajat, toimitustäsmällisyys tai uuden työntekijän perehdytys. (Tenhunen 2013, 64, 152.)

#### 4.3.4 Oppimisen ja kasvun näkökulma

Oppimisen ja kasvun näkökulman mittareiden tarkoituksena on kertoa pystyykö yritys kehittymään ja tuottamaan arvoa omistajilleen myös tulevaisuudessa eli onko organisaatiolla kykyä oppia ja kasvaa. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 28.)

Näkökulman mittareihin sisältyvät tavoitteet liittyvät Kaplanin ja Nortonin mukaan yrityksen aineettomaan pääomaan eli inhimilliseen pääomaan, informaatiopääomaan ja organisaatiopääomaan. Inhimillinen pääoma sisältää henkilöstön taidot, tiedot ja osaamisen. Informaatiopääomalla tarkoitetaan tietojärjestelmiä, tietokantoja sekä teknistä infrastruktuuria. Organisaation kulttuuri, johtajuus, tietojohtaminen sekä tiimityö kuuluvat organisaatiopääomaan. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 69.)

Henkilöstökustannusten ja henkilöstön määrän seuraaminen eivät anna riittävää tietoa henkilöstön osaamisesta, tiedoista ja taidoista. Liiketoiminnan ja strategian suunnittelussa kannattaa huomioida henkilöstön osaaminen sekä kokemus, jotka ovat tärkeässä asemassa kilpailukyvyn säilyttämisen kannalta. (Lankinen, Miittinen & Sipola 2004, 31, 37.)

Oppimisen ja kasvun mittareissa tärkeimpiin tunnuslukuihin kuuluvat työntekijöiden tuottavuus, pysyvyys ja tyytyväisyys. Näkökulman tavoitteet saavutetaan pitkällä aikavälillä. Osaaminen on tärkeä tekijä organisaation menestymisen kannalta ja siten oppimisen ja kehityksen mittaaminen sekä suunnittelu nousevat myös tärkeiksi aiheiksi mittareita analysoitaessa. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 105.)

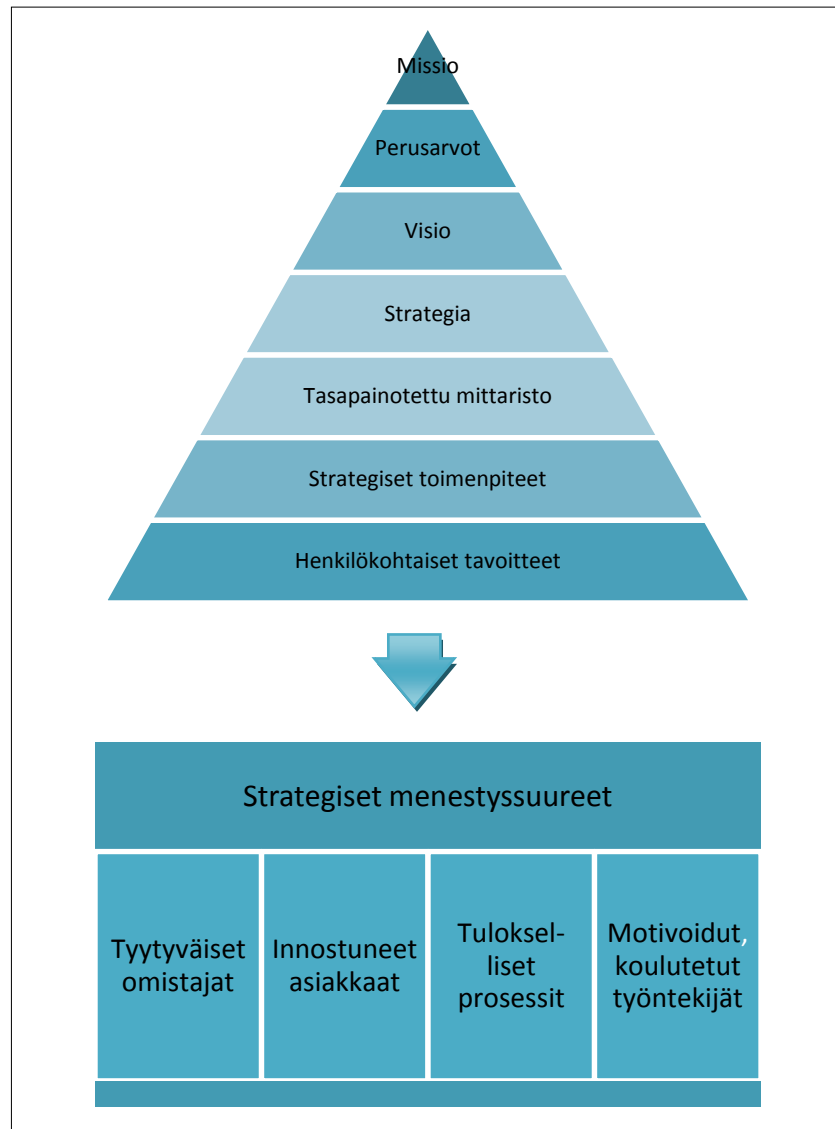
Näkökulman tunnuslukujen mittausta voidaan toteuttaa esimerkiksi henkilöstökyselyillä, jotka sisältävät kysymyksiä useammasta kokonaisuudesta. Kokonaisuuksien sisällä voi olla useita mittareita. Kyselyt voivat liittyä muun muassa työhyvinvointiin, toimenkuvien selkeyteen, osaamiseen, johtamisjärjestelyihin tai organisaation kykyyn uudistua. (Tenhunen 2013, 64.)

#### 4.4 BSC-mittausjärjestelmän luominen

Mittausjärjestelmän kehittäminen ja luominen on iso hanke ja saattaa kestää kauankin. Prosessin edetessä valitaan strategian kannalta tärkeät näkökulmat ja vision avulla määritellään tavoitteet. Järjestelmää ei välttämättä ole luotava yhtenä kokonaisuutena vaan kannattaa aloittaa pienistä projekteista. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 265; Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 117.)

Mittariston suunnittelun aluksi on tärkeintä päättää, mitä mittaristolta halutaan. Johdon on mietittävä valmiiksi, millainen rooli mittaristolla tulee olemaan yrityksen ohjausjärjestelmässä. Mittausjärjestelmäprojektilla voi olla useita tavoitteita. Tavoitteita voi olla esimerkiksi jonkin selvän ongelman ratkaiseminen, yhteistyön tehostaminen sidosryhmien kanssa, vertaaminen kilpailijoihin tai strategian kehittäminen. Tavoitteita voidaan asettaa organisaation johdosta, työntekijöiden esityksenä tai hakea vertailukohtaa ulkoapäin. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 119 - 123, 154; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 16.)

Nortonin ja Kaplanin pyramidi kuvastaa tapaa kehittää tasapainotettu mittaristo hierarkkisena järjestelmänä. Lähtökohdan muodostavat organisaation missio, arvot, visio ja strategia. Strategia on organisaation pelisuunnitelma, jonka täytännönpanon kuvaa tasapainotettu mittaristo sekä strategiset toimenpiteet. Henkilöstön henkilökohtaiset tavoitteet auttavat organisaation tavoitteiden saavuttamisessa. (Friedag & Schmidt 2005, 19 - 20.) Seuraavalla sivulla kuviossa 6 on esiteltyä Kaplanin ja Nortonin pyramidi.



KUVIO 6 Kaplanin ja Nortonin pyramidi. (Friedag & Schmidt 2005, 19.)

Kaplan ja Norton ovat määritelleet BSC:n näkökulmille tärkeysjärjestyksen. Tärkeimmäksi näkökulmaksi nostetaan organisaation taloudellinen näkökulma. Taloudellisen pääoman kasvattaminen on liiketoiminnan ylin tavoite. Asiakasnäkökulma on toiseksi tärkein, koska se määrittää yrityksen arvoa markkinoilla. Liiketoimintaprosessien näkökulma sijoittuu asiakasnäkökulman alapuolelle. Tämä näkökulma sisältää organisaation arvoketjun eli kaiken sen toiminnan, jota organisaatio tarvitsee tyydyttääkseen asiakkaiden tarpeet. Viimeisenä näkökulmana on organisaation aineettoman pääoman sisältävä oppimis- ja kehittymisnäkökulma. (Friedag & Schmidt 2005, 20.)

Mittariston luomisen avuksi on hyvä laatia strategiakartta. Kartassa on kuvattuna strategiat sekä niihin vaikuttavat syy-seuraussuhteet. Strategiakartan perusteella mittaristoon pystytään valitsemaan menestyksellisen toiminnan kannalta keskeisimmät osa-alueet. Strategioiden pohjalta on tehtävä myös valintoja siitä, mihin asioihin on milloinkin tärkeää panostaa ja kiinnittää huomiota. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 66 - 68.)

Kilpailustrategia toimii myös hyvänä pohjana, kun lähdetään suunnittelemaan mittaristoa. Kilpailustrategiaan on määritelty keinoja, joilla organisaatio pärjää kilpailussa. Kilpailustrategiaan liittyvien asioiden lisäksi mittaristosta on tärkeää löytyä toiminnan tehokkuuden mittareita. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 64.)

Balanced Scorecardin mittareita voidaan laatia kahdella eri tavalla joko johtamalla syy-seurauslogiikasta tai kriittisten menestystekijöiden määrittämisen avulla. Syy-seurauslogiikassa muodostetaan päättelyketjuja asioista, jotka vaikuttavat tiettyihin tavoitteisiin pääsemiseen. Kaikki päättelyketjut muodostavat yhdessä strategiakartan. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 71 - 72.)

Toisessa tavassa määritellään ensin näkökulmat, joiden kannalta toimintaa halutaan alkaa analysoida. Seuraavaksi määritellään kullekin näkökulmalle kriittiset menestystekijät, joiden pohjalta laaditaan mittarit. Tämän mittariston laatimistavan ongelmaksi voi muodostua se, että kriittisiä menestystekijöitä on paljon eikä yhden tekijän mittaamiseksi useinkaan riitä vain yksi mittari. Mittariston eri osat saattavat myös jäädä toisistaan irrallisiksi. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 73.)

Mittaristo kannattaa luoda mittariston käyttötarkoituksen mukaan. Kriittisten menestystekijöiden kautta luotua mittaristoa voidaan käyttää hälytysjärjestelmätyyppisenä apuna toiminnan johtamisessa. Mikäli mittariston tarkoituksena on toteuttaa strategiaa, se on hyvä lähteä rakentamaan syy-seurauslogiikkaa noudattaen. Käyttötarkoitusta huomioitaessa on hyvä miettiä myös onko tarkoitus koota mittaristoon koko toiminnan kannalta keskeisiä tekijöitä vai ne, jotka osoittavat strategista kehitystä. Koska mittaristolla pyritään ohjaamaan organisaation toimintaa, tulee siihen valita sellaisia asioita, joihin pystytään vaikuttamaan omalla toiminnalla. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 64, 74.)



Mittarit voidaan sijoittaa ihan mihin kohtaan vain tuloskortin näkökulmista. Mittari on joskus hyvä sijoittaa sellaiseen kohtaan, jossa sitä ei ole totuttu käyttämään. Näin aseteltuna mittari herättää keskustelua ja kiinnostusta. Mittariston avulla voidaan mahdollistaa oppimista ja strategian viestittäminenkin voi olla selkeämpää. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 30.)

Tasapainotetun tuloskortin mittariston valmistuttua on hyvä arvioida sen pätevyyttä eli validiteettia Balanced Scorecardin perusajatus pohjalta. Mittaristo täyttää vaaditut kriteerit, kun siitä on määriteltävissä organisaation tai yksikön kilpailustrategia, mittareita on määritetty kaikkiin alkuperäisiin näkökulmiin ja ne ovat tasapainossa sekä mittaristo sisältää tulosmittareiden lisäksi ennakoivia mittareita. Tärkeätä on miettiä myös, onko mittaristo organisaation arvojen kanssa samassa linjassa. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 81 - 82.)

Yksittäisten mittareiden validioinnissa on tärkeintä selvittää, mittaako mittari juuri sitä mitä on tarkoitettu ja onko mittaustulos luotettava. Mittaustuloksen on oltava sama, jollei kohteessa tapahdu muutoksia. Yksittäisen työntekijän vaikutusmahdollisuus mittaustuloksiin on oltava organisaation kannalta edullista. Joissain tilanteissa on arvioitava myös mittauskustannusten kohtuullisuutta ja tiedon saataavuutta. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 83 - 84.)

#### 4.5 Projektin vaiheet

Balanced Scorecardin toteuttaminen alkaa päätöksestä lähteä prosessiin ja sitoutua alkavaan hankkeeseen. Tuloskortin menestyksellä käyttö edellyttää johdon ja avainhenkilöiden sitoutumista. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 265.) Projektin toteuttamiseen voidaan valita ohjausryhmä, jonka työskentelyyn myös johto pääsee vaikuttamaan. Projektin edetessä organisaation koosta ja rakenteesta riippuen on hyvä olla käytettävissä myös erilaisia projekti- ja tukiryhmiä, joissa on henkilöitä organisaation eri toiminnoista. Nämä henkilöt tuovat projektiin tietoutta edustamistaan toiminnoista ja toimivat tiedottajina henkilöstön suuntaan. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 114 - 115.)

Professorit Kaplan ja Norton ovat julkaisseet vuonna 1996 kirjassaan ”The Balanced Scorecard. Translating Strategy Into Action“ erään tavan toteuttaa Balanced

Scorecard -mittaristo. Heidän käyttöönottoprojektin toteuttamistapansa on kuitenkin kehitetty amerikkalaiseen yrityskulttuuriin sopivaksi eikä siten välttämättä palvele muiden kulttuurien tarpeita. Siksi Kaplanin ja Nortonin teorian pohjalta on suunniteltu vaihtoehtoisia malleja tulokortin suunnitteluun ja toteutukseen. Näistä voidaan esimerkkinä mainita Jouko Toivasen projektimalli, joka soveltuu aiempia malleja paremmin suomalaisiin organisaatioihin. Toivasen kehittämän mallin laadinnassa käytettiin suomalaisten teollisuus- ja konsultointiyritysten asiantuntijoita, joilla oli huomattava määrä kokemusta Balanced Scorecardin käytöstä.

(Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 88, 96 - 100.)

Seuraavalla sivulla taulukossa 3 on esitetty Toivasen kehittämä Balanced Scorecard projektimalli. Alkuvaiheessa tulee selkiyttää visio ja strategia riittävän yksinkertaisiksi ja selkeiksi. Niiden toteutumista tulee voida mitata. Seuraavaksi määritellään organisaation kriittiset menestystekijät esimerkiksi SWOT-analyysin avulla. Menestystekijöitä voidaan pohtia myös vision ja strategian pohjalta, jolloin määritellään mitä vision saavuttaminen vaatii ja millä tekijöillä on siihen suurin vaikutus. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 103 - 106.)

Kriittisten menestystekijöiden määrittämisen jälkeen valitaan tasapainotettuun tulokorttiin käytettävät näkökulmat, mittarit ja niiden tavoitteet. Kun tavoitteet on määritetty, varmistetaan tasapaino ja kytkennät niiden välillä. Se tarkoittaa, että tavoitteet ovat keskenään tasapainossa ja ne on kytketty visioon sekä strategioihin. Asetettujen tavoitteiden välillä ei saa olla ristiriitoja. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 107 - 108.)

Organisaatio on saatava vakuuttuneeksi projektin tärkeydestä. Siksi tulokortin laatimisprosessiin kannattaa ottaa mukaan mahdollisimman suuri osa organisaation henkilöstöstä. Mittaristo on myös hyvä saada mahdollisimman nopeasti käyttöön, jotta saadaan konkreettista näyttöä sen hyödyllisyydestä. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 109 - 110.)

Uuden järjestelmän saaminen organisaation muiden työntekijöiden tietoon ja käyttöön vaatii toimeenpanijoilta tietoa päämääristä ja strategiasta sekä taitoa ilmaista asiat ymmärrettävästi. Avainasemassa ovat organisaation ja avainhenkilöiden halu toteuttaa uutta suunnitelmaa sekä muun henkilöstön motivoiminen innostamalla ja

ehkä myös palkitsemalla onnistumisista. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 176.)

TAULUKKO 3. Toivasen Balanced Scorecard-projektimalli. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 102.)

<p><b>1. Selkeä päätös Balanced Scorecard-projektin käynnistämisestä</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- projektin laajuus, resurssit, hyödyt ja haitat</li> </ul>
<p><b>2. Johdon aito sitoutuminen hankkeeseen</b></p>
<p><b>3. Yrityksen vision ja strategioiden selkeyttäminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- yksinkertainen, selkeä ja helposti viestittävä visio</li> <li>- yhteinen näkemys visiosta ja strategioista</li> </ul>
<p><b>4. Yrityksen kriittisten menestystekijöiden määrittäminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- toimintaympäristön, kilpailijoiden, tuotteiden ja asiakkaiden selvittäminen (SWOT-analyysi)</li> </ul>
<p><b>5. Tavoitteiden asettaminen ja mittareiden määrittäminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- näkökulmien ja mittareiden valinta</li> <li>- haasteelliset tavoitteet</li> <li>- syy-seurausyhteydet</li> </ul>
<p><b>6. Organisaation sitouttaminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- henkilöstön osallistuttaminen, avoin raportointi</li> <li>- mittaristo nopeasti käyttöön, konkreettiset tulokset</li> </ul>
<p><b>7. Mittariston karsinta ja täydentäminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- vähän mittareita -&gt; ohjaus</li> </ul>
<p><b>8. Mittariston sovittaminen organisaation eri osiin</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- strategisten tavoitteiden toteuttaminen, yhdensuuntaisuus</li> </ul>
<p><b>9. Toimintasuunnitelmien laatiminen asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi</b></p>
<p><b>10. Mittariston kehittäminen jatkuvan parantamisen periaatteella</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- palaute, palkitseminen ja oppiminen</li> <li>- atk:n tuki, tietovarastointi</li> </ul>

Mittaristo tulee muokata sopivaksi organisaation eri tasoille ja se on konkretisoitava riittävän tarkasti. Organisaatiossa tulee kaikkien saada käsitys siitä, miten päivittäinen työnteko vaikuttaa yhteisten tavoitteiden toteutumiseen. Mittareista osa voi olla samojakin eri tasoilla, mutta kullekin tasolle ja toiminnolle tulee myös juuri niille tyypillisiä mittareita. Kaikilla mittareilla tulee kuitenkin olla yhteys edellisen tason mittareihin. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 111.)

Balanced Scorecard-mittariston mittarien määrä voi kasvaa turhan suureksi, kun suunnitteluvaiheessa ei osata päättää, mitkä ovat tärkeimpiä vision ja strategian toteuttamiseksi. Projektin edetessä uusia mittareita tulee helposti lisääkin. Karsintaa tehdessä voidaan miettiä, mikä on mittareiden tuoma lisäarvo ja onko niillä

vaikutusta tulokseen. On punnittava myös mittareiden uskottavuus, tarkkuus, oikeellisuus ja edullisuus. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 110.)

Tavoitteiden saavuttamiseksi on laadittava toimintasuunnitelmat, jotka sisältävät tarvittavat toimenpiteet, resurssit, työnjaon sekä aikataulun. Mittariston seuranta tapahtuu päivittäisen työn ohessa toimintasuunnitelmaan kirjattujen sääntöjen mukaan. Prosessi on jatkuva, jolloin mittareita kehitetään ja tarkennetaan tarpeen vaatiessa. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 265; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 113.)

Johdolla on tärkeä rooli tulokortin käyttöönottovaiheessa, kun mittaristosta tiedotetaan organisaatiossa. Johto pystyy näyttämään henkilöstölle sitoutuneensa myös itse uusiin toimintatapoihin. Organisaation johdon kannattaa kyseenalaistaa aika ajoin strategiaansa kilpailukykyä turvaamiseksi. Strategian muokkaamisen jälkeen tulee päivittää myös mittaristoa. Mittareita kehitetään ja tarkennetaan aina tarpeen vaatiessa. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 113 - 114.)

Oikeanlaisen suorituskykyä mittaavan mittariston luominen on tärkeää, mutta vähintään yhtä tärkeää on saada mittaustulokset selkeään muotoon. Organisaation johdossa on opeteltava lukemaan mittaristoa tuttujen taloushallinnon tuottamien kannattavuuslukujen lisäksi. Johtamistavat voivat tarvita myös muutoksia. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 264; Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 233.)

Mittaustietoa on hyvä analysoida mahdollisimman lähellä operatiivista toimintaa ja mahdollisimman pian mittauksen aloittamisen jälkeen. Näin henkilöt, jotka tietävät mitattavien kohteiden päivittäisistä toiminnoista, haasteista, mahdollisuuksista ja erityispiirteistä, pystyvät heti kommentoimaan numeraalisiakin mittaustuloksia tarpeen niin vaatiessa. Mittaustuloksia analysoitaessa ei kannata tuhlata resursseja vain menneen analysointiin, vaan on ennemmin pyrittävä ennakoimaan tulevaisuutta tutkimalla syy-seuraussuhteita. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 231 - 233.)

#### 4.6 BSC:n hyödyt ja haasteet suorituskyvyn mittaamisessa

Balanced Scorecard eli tasapainotettu tulokortti on ollut strategisen johtamisen työvälineenä jo parinkymmenen vuoden ajan. Sen soveltaminen on kehittynyt

vuosien saatossa ja monet muut johtamisen apuvälineiksi kehitetyt seurantajärjestelmät ovat omaksuneet sen piirteitä. Tulokortin etuna on muokkailtavuus erilaisen liiketoimintamallien käyttöön sekä erilaisissa elinkaaren vaiheissa oleville organisaatioille. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 9 - 10.)

Balanced Scorecardin käyttämisen etuihin luetaan myös se, että suunnittelu- ja rakentamisprojektin laajuuden voi määrittellä omiin tarkoituksiin sopivaksi. Tulokortti voidaan rakentaa joko kevyesti tai se voidaan suunnitella ohjaamaan koko yrityksen johtamisjärjestelmää. Tällöin toteutusprojekti voi kestää jopa kuukausia ja käyttöön ottamisen kaikissa eri yksiköissä ja prosesseissa varataan aikaa vuosia. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 9 - 10.)

Mittausjärjestelmän kehittämisprojektiin tarvitaan riittävän ajan lisäksi projektiin sitoutuneita ammattitaitoisia henkilöitä. Projektiin osallistuvien henkilöiden määrä kasvaa usein liian suureksi, jolloin toiminta hidastuu ja vaikeutuu. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 22 - 23.)

Koska mittausjärjestelmän kehittäminen on pitkä prosessi ja siitä saatavan tiedon hyödyntäminen vie oman aikansa, prosessin pitkittyessä ja työmäärän kasvaessa on vaarana mittausjärjestelmää kohtaan osoitetun innostuksen laantuminen. Tärkeintä on sitouttaa toiminnasta vastaavat ja sitä kehittävät henkilöt ottamaan mittaamisen vaatimat työt osaksi rutiinejaan. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 23 - 24.)

Mittaristoista saatavat hyödyt ovat sidoksissa niiden käyttötapoihin. Käytössä olevia tulokortteja on muokattu eri organisaatioissa, jotta ne vastaisivat paremmin omia käyttötarkoituksia. Muokkaamisen kohteena ovat olleet useimmiten näkökulmat ja niihin valittavat mittarit. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 51.)

Mittareiden valintaprosessissa on keskityttävä oikean ja toiminnan kannalta tarpeellisen tiedon mittaamiseen. Mittaustulosten on oltava toiminnan ja johtamisen kannalta hyödyllisiä ja mittaustiedon saaminen suhteellisen vaivatonta. Mittausjärjestelmää kehittäessä voi helposti käydä niin, että mittaristoon valitaan liian paljon mittareita. Olennaisen tiedon löytyminen ja tiedon hyödyntäminen on tällöin vaikeampaa. Mittareista saatavista tuloksista voidaan laskea myös keskiarvo-

ja, mutta tällöin laskennassa katoaa yksittäisen mittarin antama tieto. Vaarana on hälyttävän ja korjaavaa toimintaa vaativan yksittäisen tiedon huomaamatta jääminen. Tulokortin mittareista voidaan saada myös ristiriitaista tietoa, jolloin tulee tarve parantaa joko näkökulmien välistä tasapainoa tai tulokortin mittareita. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 21 - 23; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 51 - 52.)

Balanced Scorecardin käyttöönoton tavoitteeksi asetetaan usein organisaation toiminnan ohjaamisen parantaminen. Sen avulla strategiat ovat helpompia muuttaa toiminnaksi, toimintaa pystytään tehostamaan ja voidaan kiinnittää paremmin huomiota kriittisimpiin osa-alueisiin. Mittareilla on siis oltava yhteys strategiaan, jolloin mittaustulosten avulla voidaan seurata strategian toteutumista ja suunnitella sen pohjalta toimenpiteitä. Tämä yhteys on usein puutteellinen eikä kerättyä tietoa ei voida hyväksikäyttää toiminnan ohjauksessa. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 19, 49.)

BSC yhdistää raha- ja ei-rahamääräiset tavoitteet ja mittaustulokset ja auttaa hahmottamaan strategisten toimenpiteiden seuraukset eri näkökulmien kannalta. Organisaatioissa mitataan yleensä eniten taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden saavuttamista. Niiden toteutuminen on kuitenkin kiinni myös muiden toimintaprosessien ja arvojen toteutumisesta. Esimerkiksi johtaminen, henkilöstön asenne ja innovaatiot vaikuttavat suuresti taloudellisten tavoitteiden toteutumiseen. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 25; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 49.)

Tulokortti antaa pohjan yhtenäisille tavoitteille koko organisaatiossa. Mittaristo yhdistää ja avaa yrityksen vision ja strategian siten, että yrityksen johdon lisäksi myös alemmat organisaatiotasot saavat selkeän kuvan siitä mikä on tavoite ja miten se voidaan saavuttaa. Balanced Scorecard on hyvä kommunikoinnin apuväline ja selkeyttää keskustelua toiminnalle tärkeistä tekijöistä. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 49, 51 - 52.)

Balanced Scorecard auttaa arvioimaan valittua strategiaa ja mahdollistaa siten myös oppimisen. Mikäli organisaatioon ei synny taloudellista lisäarvoa, vaikka muut osa-alueet ovat kunnossa, on vian oltava strategiassa. Toisaalta strategian kehittämiseen pystytään osallistumaan organisaation kaikilta tasoilta, kun se on

tuloskortin tavoitteiden ja niihin pääsemiseksi tehtyjen toimintasuunnitelmien välityksellä selvitetty koko henkilöstölle. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 55.)

Alemmilla organisaatiotasoilla ajatellaan helposti mittaamisen kuuluvan vain taloushallinnon työtehtäviin. On suuri haaste saada koko henkilöstö ymmärtämään mittaamisen edut. Mittaaminen tuo jossain määrin henkilöstölle myös negatiivisia tunteita. Asioiden esittämiseen on kiinnitettävä huomiota niin, että mielikuva mitaustulosten hyödyntämisestä luo positiivista mielialaa. Mittausjärjestelmään suhtautumiseen auttaa myös se, että henkilöstölle suodaan mahdollisuus antaa palautetta ja kehitysehdotuksia omaan ja yksikön toimintaan liittyen. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 25 - 26.)

Balanced Scorecard suuntautuu tulevaisuuteen. Sen avulla voidaan parantaa taloudellista suunnittelua pitkällä aikavälillä, keskittyä asiakaslähtöisyyteen, seurata sisäisiä prosesseja ja niiden muutostarpeita sekä havaita henkilöstön tarpeet ja vahvuudet. Mittareiden valinnassa tulee kiinnittää huomiota siihen että mittausjärjestelmä antaa kuvan tulevaisuuden mahdollisuuksista eikä mittaa ainoastaan menneisyyttä. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005, 25; Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 49.)

## 5 CASE: YRITYS X

### 5.1 Liiketoiminnan esittely

Työ on tältä osin salainen.

### 5.2 Strategia

Työ on tältä osin salainen.

### 5.3 Henkilöstö

Työ on tältä osin salainen.

### 5.4 Suorituskyvyn seuraaminen

Työ on tältä osin salainen.

### 5.5 Tutkimusaineiston hankinta

Työ on tältä osin salainen.

### 5.6 Aineiston analysointi ja tutkimustulokset

#### 5.6.1 Kirjanpitäjien haastattelut ja vastausten analysointi

Työ on tältä osin salainen.

#### 5.6.2 Henkilöstöpäällikön haastattelu ja vastausten analysointi

Työ on tältä osin salainen.

### 5.7 Tulosten tulkinta ja johtopäätökset

Työ on tältä osin salainen.



## 5.8 Mittareiden määrittäminen ja soveltuvuuden pohdinta

Työ on tältä osin salainen.

### 5.8.1 Talouden näkökulma

Työ on tältä osin salainen.

### 5.8.2 Asiakasnäkökulma

Työ on tältä osin salainen.

### 5.8.3 Sisäisten liiketoimintaprosessien näkökulma

Työ on tältä osin salainen.

### 5.8.4 Oppimisen ja kasvun näkökulma

Työ on tältä osin salainen.

### 5.8.5 Mittariston soveltuvuus käyttöön

Työ on tältä osin salainen.

## 6 YHTEENVETO

Työ on tältä osin salainen.

## LÄHTEET

Painetut lähteet:

Friedag, H., Schmidt, W., 2005. Balanced Scorecard – Tasapainotettu mittaristo. Helsinki: Rastor Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Jyrkkiö, E., Riistama, V., 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kankkunen, K., Matikainen, E. & Lehtinen, L. 2005. Mittareilla menestykseen. Helsinki: Talentum Mediat Oy.

Laamanen, K. 2001. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona – ideasta käytäntöön. Suomen Laatu keskus Oy. Keuruu: Otavan kirjapaino.

Laamanen, K. 2005. Johda suorituskkyä tiedon avulla – ilmiöstä tulkintaan. Suomen Laatu keskus Oy. Tampere: Tammer-Paino Oy.

Lankinen, P., Miettinen, A. & Sipola, V., 2004. Kehitä osaamista – hyödynnä kokemusta. Talentum Mediat Oy. Hämeenlinna: Karisto Oy.

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J., 2006. Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelta tehokkaasti. Talentum Mediat Oy. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Tenhunen, M-L. 2013. Strateginen suunnittelu ja johtaminen. Tilisanomat 3/2013, 62-66.

Tenhunen, J. & Ukko, J. 2001. Suorituskyvyn analysointijärjestelmä – kokemuksia suunnittelusta ja käyttöönotosta. Lahti: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu. Lappeenranta: Digipaino.

Tomperi, S., 2007. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Prima Oy.

Ukko, J., Tenhunen, J. & Rantanen, H. 2005. Suorituskyvyn mittaamisen vaikutukset yrityksen johtamiseen – johdon ja henkilöstön näkökulmat. Lahti: Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Lappeenranta: Digipaino.

Elektroniset lähteet:

Ammattinetti 2014. Ammatit, kirjanpitäjä. Työ- ja elinkeinoministeriö [lainattu: 22.3.2014]. Saatavissa:

[http://www.ammattinetti.fi/amatit/detail/318\\_ammatti?link=true#Tyotehtavat](http://www.ammattinetti.fi/amatit/detail/318_ammatti?link=true#Tyotehtavat)

Fiilin, P. 2011. Mittaa menestys strategian pohjalta. Fakta 3/2011. [viitattu 16.2.2014]. Saatavissa: <http://la-static.talentum.fi/pdf/fa/3003201114-8692af0bd36de09b4dcfb9c340066a8d.pdf>

Kemiläinen, M. 2013. Suomalaisten organisaatioiden suorituskyvyn mittaaminen kaipaa edelleen perusasioihin keskittymistä. Tampereen teknillinen yliopisto. [viitattu 16.2.2014]. Saatavissa: <http://www.tut.fi/fi/tietoa-yliopistosta/uutiset-ja-tapahtumat/mediatiedotteet/suomalaisten-organisaatioiden-suorituskyvyn-mittaaminen-kaipaa-edelleen-perusasioihin-keskittymista-p048155c2>

Kohdeyrityksen kotisivut.

Metsä - Tokila, T. 2011. Toimialaraportit: Taloushallinnon palvelut. Työ- ja elinkeinoministeriö. [viitattu 10.3.2014]. Saatavissa:

[http://www.tem.fi/files/21081/Taloushallinnon\\_palvelut\\_2008\\_netti.pdf](http://www.tem.fi/files/21081/Taloushallinnon_palvelut_2008_netti.pdf)

Opetushallitus. 2013. Yleistä BSC -mallista. Opetushallitus [viitattu 15.12.2013]. Saatavissa:

[http://www.oph.fi/saadokset\\_ja\\_ohjeet/laadunhallinnan\\_tuki/leonardo\\_quality\\_in\\_vet\\_schools/balanced\\_Scorecard/yleista\\_bsc\\_mallista](http://www.oph.fi/saadokset_ja_ohjeet/laadunhallinnan_tuki/leonardo_quality_in_vet_schools/balanced_Scorecard/yleista_bsc_mallista)

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006 KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [viitattu

14.2.2014]. Saatavissa: <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/index.html>

aloushallintoliitto ry. 2011. Kirjanpidon ABC. Suomen Taloushallintoliitto ry [viitattu 22.3.2014]. Saatavissa:

[http://www.taloushallintoliitto.fi/tilitoimistot/kirjanpidon\\_abc/](http://www.taloushallintoliitto.fi/tilitoimistot/kirjanpidon_abc/)

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2013. AVO-ohjelma. Alat: Taloushallinto. [viitattu 16.4.2014]. Saatavissa: <http://www.mol.fi/avo/alat/23.htm>

Suulliset lähteet:

Henkilöstöpäällikkö, 10.4.2014

Kirjanpitäjät A-D, 26.3.2014 -31.3.2014

## LIITTEET

**TEEMAHAASTATTELUIDEN KYSYMYKSET**

Teemahaastattelun runko 4 kirjanpitäjälle (accountant)

Taustatiedot:

- Koulutus
- Kirjanpitäjän työkokemus (vuosina)
- Asiakasyritysten lukumäärä ja hieman luonnehdintaa niistä

Kysymykset:

1. Kerro työtehtävistäsi ”tavallisen” kuukauden aikana?
2. Mitä haasteita kohtaat työtä tehdessäsi?
3. Koetko, että osaamisen parantaminen helpottaisi työn haasteita?
4. Oletko saanut riittävästi tietoa siitä, mitä toimenkuvaasi kuuluu? Ovatko työn tavoitteet ja aikataulut selvillä?
5. Oletko tyytyväinen nykyiseen työnkuvaasi? Pitäisikö työnkuvaa muuttaa johonkin suuntaan? Mihin?

HR-päällikön teemahaastattelun runko

1. Mitkä asiat ovat haasteellisimpia yhtiön kirjanpitäjien työssä?
2. Millaisena koet yhtiön kirjanpitäjien osaamisen tällä hetkellä?
3. Onko yhtiössä suunniteltu toimenpiteitä kirjanpitäjien ammattitaidon ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi? Millaisia tavoitteita osaamisen kehittämiseksi on asetettu?