



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

# TALOUDEN MITTARIT JOHDON TYÖKALUNA

Case: Oilon-konserni

LAHDEN  
AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden ala  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Taloushallinto  
Opinnäytetyö  
Syksy 2014  
Meia Laakkonen

Lahden ammattikorkeakoulu  
Taloushallinto

LAAKKONEN, MEIA:

Talouden mittarit johdon työkaluna  
Case: Oilon-konserni

Taloushallinnon opinnäytetyö, 46 sivua, 9 liitesivua

Syksy 2014

TIIVISTELMÄ

---

Tämä opinnäytetyö käsittelee talouden tunnuslukuja johtamisen työvälineinä. Työn tarkoituksena oli selvittää ja analysoida, miten case-yrityksen johto hyödyntää sen käyttöön tuotettuja talouteen liittyviä tunnuslukuja ja mittareita. Kohdeyrityksenä ovat Oilon-konsernin suomalaiset yhtiöt.

Opinnäytetyön teoriaosuus muodostuu kolmesta osiosta. Ensimmäinen osio käsittelee johtamista painottuen strategiseen johtamiseen sekä johtoryhmätyöskentelyyn. Osio sisältää myös perustiedot Balanced Scorecard -menetelmästä. Toisessa osiossa käydään läpi yrityksen sisäisen talousviestinnän tehtäviä ja osuutta päätöksenteossa. Kolmas osio käsittelee talouden mittareita sekä prosessimittareita.

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Empiirisen osion tutkimusaineisto kerättiin case-yrityksen johdolle sähköpostitse lähetetyllä kyselylomakkeella sekä haastatteleamalla yhtä yrityksen controllereista. Saatujen vastausten perusteella kyettiin määrittämään johtamisen kannalta olennaisimmat mittarit.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että tunnuslukujen hyödyntäminen on riippuvainen niiden tulkitsijan asemasta yrityksen toiminnan ohjaajana. Kyselylomakkeeseen vastasi neljä henkilöä kahdeksasta, joten tutkimuksen tuloksia ei voida yleistää koskemaan koko yrityksen johtoa.

Opinnäytetyön tuloksia voidaan hyödyntää yhtenä apuvälineenä määritettäessä case-yrityksessä tulevaisuudessa tuotettavia, talouteen liittyviä mittareita.

Asiasanat: johtaminen, balanced scorecard, johdon laskentatoimi, talouden tunnusluvut, Oilon

Lahti University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Studies

LAAKKONEN, MEIA:

Financial key figures as a management tool

Case: Oilon Group

Bachelor's Thesis in Financial Management, 46 pages, 9 pages of appendices

Autumn 2014

## ABSTRACT

---

This thesis deals with financial key figures as a management tool. The purpose of this study was to find out and analyse how the management of the case-company uses key figures in their work. The case-company is Oilon Group, more closely it's Finnish companies.

The theoretical section consists of three parts. The first one deals with leadership and emphasizes strategic management and management group work. This part also contains basic information about the Balanced Scorecard. The second section surveys financial communications tasks inside a company and how they are related to management. The third section discusses financial key figures and performance measurement.

This study is a qualitative study. The empirical data was collected with a survey sent by e-mail to the management and by interviewing one of the controllers of the case-company. On the basis of the replies received, it was possible to determine the most essential financial key figures for the management.

It can be concluded that using key figures depends on the user's position as a leader of the company. The survey was sent to eight persons with only four of them responded. Therefore the results of this study can not be generalised to include the whole management of the case-company.

The results of this thesis can be used as a one tool when the case-company defines which financial key figures to use in the future.

Key words: management, balanced scorecard, management accounting, financial key figures, Oilon

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma	2
1.2	Tutkimusmenetelmät ja työn rajaus	2
1.3	Tutkimuksen rakenne	3
2	JOHTAMINEN	5
2.1	Strateginen johtaminen	6
2.2	Johtoryhmätyöskentely	9
2.3	Balanced Scorecard	11
3	YRITYKSEN SISÄINEN TALOUSVIESTINTÄ	14
3.1	Sisäisen talousviestinnän tehtävät	15
3.2	Sisäinen talousviestintä osana päätöksentekoa	17
3.3	Digitaalinen taloushallinto & ERP	18
4	TALOUDEN MITTARIT	20
4.1	Kannattavuus	21
4.2	Vakavaraisuus ja maksuvalmius	24
4.3	Toiminnan laajuus ja tehokkuus	25
5	CASE: OILON-KONSERNI	28
5.1	Mittariston nykytila	30
5.2	Kyselytutkimus	32
5.2.1	Kyselyn toteutus	32
5.2.2	Kyselyn purku ja analyysi	33
5.3	Oleellisimpien mittareiden määrittely	38
5.4	Johtopäätökset	40
6	YHTEENVETO	42
	LÄHTEET	44

# 1 JOHDANTO

Yritykset ovat organisaatioita, jotka eivät toimi itsekseen. Yrityksen perustana on liiketoiminta, jossa tuotetaan asiakkaalle tämän ongelmia ratkaiseva tuote tai palvelu ansaintatarkoituksessa. Muuttuvissa olosuhteissa liiketoiminnan jatkumisen varmistamiseksi tarvitaan johtamispäätöstä, jossa on kysymys tietoisesta ja tavoitteellisesta asioihin vaikuttamisesta. Strategisesta näkökulmasta tämä tarkoittaa liiketoiminnan päämäärien ymmärtämistä ja toimintatapojen määrittelyä tavoilla, jotka varmistavat liiketoiminnan jatkumisen myös tulevaisuudessa. (Vanhala, Laukkanen & Koskinen 2002, 39–40.)

Taru Kontkanen tutkimus vuodelta 2009 käsittelee johdon ajatuksia taloushallinnon kehittämistarpeesta tilanteessa, jossa organisaatiossa ei ole aiemmin tuotettu johdolle suunnattuja mittareita. Tutkimuksessa selvisi, että eri vastuualueilla työskentelevät henkilöt kaipasivat lisää informaatiota oman vastualueensa tuloksista. Toimivan johdon ja taloushallinnon henkilöiden yhteistyön merkitystä korostettiin sen päätöksen tekemisen suhteen, mistä asioista tullaan tulevaisuudessa raportoitmaan. (Kontkanen 2009.)

Jarkko Tenhusen laatima väitöskirja vuodelta 2006 käsittelee johdon laskentatoimen soveltamismahdollisuuksia ja yritysten tarpeita kärkiyritysverkostoissa. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin teemahaastatteluina neljässä eri yritysverkostossa. Tutkimuksessa ilmeni, että suurimpia johdon laskentatoimen kehittämiseen ja hyödyntämiseen liittyviä rajoitteita yrityksissä olivat seuraavat:

- *Tuottavuuden mittaaminen koetaan vaikeaksi, hyötyjä ei tunnisteta ja tuottavuuskäsite ei ole selvillä.*
- *Markkinat määräävät hintatason, eikä mittauksen merkitystä kustannusten alentamisen näkökulmasta tunnisteta.*
- *Kustannuslaskennan tasoa pidetään riittävänä, eikä välillisten kustannusten kohdistamisen merkitystä tiedosteta, lisää laskentatyötä ei haluta.*
- *Ei ajallisia eikä rahallisia resursseja.*
- *Ei riittävää tietotaitoa. (Tenhunen 2006, 206–207.)*

## 1.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää ja analysoida, miten yrityksen johto hyödyntää talouteen liittyviä mittareita päätöksenteossaan. Opinnäytetyön empiirinen osuus on tehty syksyllä 2014 Oilon Industry Oy:lle Oilon-konsernin johtoryhmän hyödynnettäväksi Oilonin suomalaisissa yhtiöissä. Opinnäytetyön tekijä on työskennellyt yrityksen reskontrassa kahden kesän ajan. Aiempi kokemus yrityksen toimintatavoista ja arvomaailmasta sekä henkilöstön tunteminen tukee tutkimustyön tekemistä.

Opinnäytetyöllä haetaan vastausta alla esitettyyn pääongelmaan:

- ✓ Miten yrityksen johto hyödyntää sille tuotettuja yrityksen taloutta kuvaavia mittareita?

Tutkimuskysymykset voidaan määritellä seuraavasti:

- ✓ Onko mittareiden muuttaminen tarpeen?
- ✓ Mitä mittareita tulevaisuudessa kannattaisi laatia?

Opinnäytetyön aihe on ajankohtainen Oilon-konsernissa käynnissä olevan toiminnanohjausjärjestelmän vaihdoksen vuoksi.

## 1.2 Tutkimusmenetelmät ja työn rajaus

Opinnäytetyönä tehtävä tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston tulkinta jakautuu koko tutkimusprosessin ajalle. Laadullisessa tutkimuksessa haastatellaan valittuja yksilöitä. Tutkija tulkitsee objektiivisesti haastateltujen näkökulmia ja mielipiteitä ja pyrkii jäsentämään aineistoa teorian avulla. (Kurkela 2006.)

Tutkimus toteutetaan tapaus- eli case-tutkimuksena Oilon Industry Oy:lle. Tutkimuksen kohteena olevien mittareiden käyttöä pyritään selvittämään yleisellä tasolla, eikä tutkimus pyri ottamaan kantaa mittareiden käyttöön eri yksiköiden osalta. Tutkimuksen perustana on yrityksen controllerin haastattelu, jonka pohjalta on laadittu osalle Oilon-konsernin johtoryhmän jäsenistä puolistrukturoitu, teema-

haastattelun piirteitä hyödyntävä kyselylomake. Kyselyllä pyritään selvittämään heidän kokemuksiinsa käytössä olevien mittareiden hyödynnettävyydestä.

Puolistrukturoidussa haastattelussa osa kysymyksistä on strukturoituja kysymyksiä, joihin tutkija on valmiiksi määritellyt vastausvaihtoehdot. Vastausvaihtoehtojen ennaltamäärittely ei jätä sijaa haastateltavan tai tutkijan omille tulkinnoille. Osa kysymyksistä voi olla kokonaan avoimia tai vastausvaihtoehdot määriteltäviä niin, että haastateltavalla on mahdollisuus ilmaista mielipiteensä. Avointen kysymysten käyttö soveltuu parhaiten laadulliseen tutkimukseen, koska tutkimuksen perustana on inhimillinen kokemus. (Kurkela 2006.)

Teemahaastattelun etuna voidaan pitää sitä, että aineisto rakentuu aidosti haastateltavan kokemuksiin eivätkä tutkijan määrittelemät vastausvaihtoehdot rajaa aineistoa. Teemahaastattelun runko on määriteltävä tarkasti etukäteen. Tutkijan tehtävänä on huolehtia siitä, että haastattelu noudattaa samaa rakennetta eri haastateltavien kohdalla, jotta saatava aineisto on vertailukelpoista keskenään. (Kurkela 2006.)

Haastateltaville tullaan kyselylomakkeen yhteydessä esittelemään joitakin mittareita, joista he saavat vapaasti kertoa mielipiteensä ja mahdollisen halukkuutensa hyödyntää niitä tulevaisuudessa. Esiteltävät mittarit on valittu seuraavin perustein:

- ✓ Mittari ei ole ollut yrityksen käytössä haastatteluhetkellä.
- ✓ Mittari voidaan muodostaa liiketoiminnan tai tuloksen perusteella.
- ✓ Mittari on helposti laadittavissa tai päivittyy automaattisesti.
- ✓ Mittari on ajantasainen päivä- tai viikkotasolla.

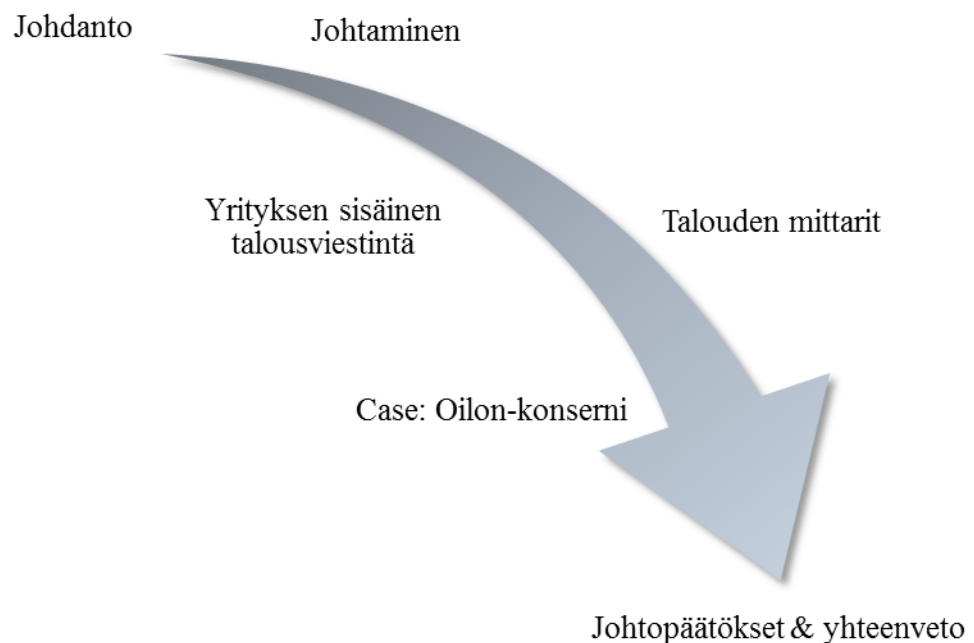
### 1.3 Tutkimuksen rakenne

Opinnäytetyö jakautuu johdantoon, teoriaosuuteen, empiriaosuuteen sekä yhteenvedoon, jotka muodostuvat kuudesta luvusta (kuvio 1). Ensimmäinen luku muodostuu johdannosta, jossa esitellään opinnäytetyön aihe, määritellään tutkimusongelma ja tutkimuksessa käytetyt menetelmät sekä opinnäytetyön rakenne.

Toinen luku käsittelee johtamista ja johtoryhmän toimintaa. Johtamista on pyritty havainnoimaan nimenomaan yrityksen johtamisen kannalta. Lisäksi luvussa esi-

tellään Balanced Scorecardin perusidea. Kolmas luku keskittyy johdon laskentatoimeen. Luvussa perehdytään erityisesti johdon laskentatoimen tehtäviin organisaatiossa sekä sen viestinnällisen näkökannan esille tuomiseen johdon päätöksenteossa. Neljännessä luvussa on esitelty yleisimpiä yrityksen taloutta kuvaavia mittareita sekä niiden hyödynnettävyyttä.

Viides luku muodostaa opinnäytetyön empirisen case-osion. Luvussa perehdytään tutkimuksen kohteena olevan yrityksen nykytilanteeseen sekä analysoidaan, miten johto hyödyntää sen käyttöön tuotettuja, yrityksen taloutta kuvaavia mittareita. Työ päättyy kuudennen luvun yhteenvetoon, joka sisältää myös arvion tutkimuksen luotettavuudesta.



KUVIO 1. Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyön aiheen valinta perustui case-yrityksessä ilmenneeseen tutkimustarpeeseen. Lisäksi opinnäytetyönä ei ole aiemmin tehty aivan tämänkaltaista tutkimusta.

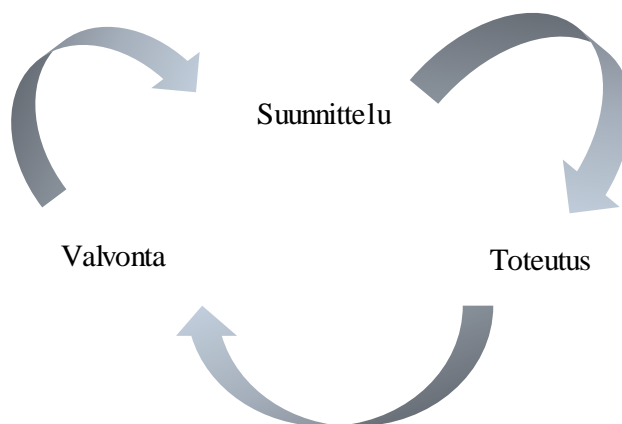


## 2 JOHTAMINEN

Johtamisen perimmäisenä päämääränä on organisaation toiminnan tarkoituksesta riippumatta pyrkimys hyviin tuloksiin ja vaikutuksiin. Johtamisen ympärille on 1950-luvun jälkeen kehitetty valtava määrä erilaisia johtamisoppeja. Vaikka tiettyyn osa-alueeseen tai toimintaotteeseen keskittyvät teoriat antavat johtajalle mahdollisuuden syventää osaamistaan, voi johtamisen taito kokonaisuutena hämärtyä. (Mansukoski, Mitronen, Porenne & Salmimies 2007.)

Johtamisen ajattelu- ja toimintamallit syntyvät usein jonkin ongelman ratkaisemiseksi. Muutokset toimintaympäristössä, yrityksen toiminnan globalisoituminen ja teknologian kehittyminen asettavat erilaisia vaatimuksia yrityksen toiminnan ohjaamiselle. Aiempien johtamiskäsitysten ja niiden lähtökohtien tunteminen auttaa ymmärtämään sekä arvioimaan mahdollisia muutostarpeita. (Vanhala ym. 2002, 350–351.)

Johtamisprosessi voidaan jakaa suunnitteluun, toteutukseen ja valvontaan (kuvio 2). Suunnitteluvaiheessa määritellään yrityksen tavoitteet ja valitaan niiden saavuttamiseksi tarvittamat toimet sekä arvioidaan tarvittavat resurssit. Toteutusvaiheessa suunnitellut toimet otetaan käyttöön ja toimintaa ohjataan kohti tavoitteiden toteutumista. Valvontaa suoritetaan prosessin aikana syntyneiden poikkeamien havaitsemiseksi sekä tavoitteiden ja toteutuneiden toimien vertailemiseksi. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 13.)



KUVIO 2. Johtamisprosessin osa-alueet (mukaiillen Järvenpää ym. 2013, 13; Vilkkumaa 2005, 48)

Yrityksen johtaminen voidaan jaotella strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen johtamiseen. Strateginen johtaminen keskittyy yrityksen pitkän aikavälin suunnitelmien toteuttamiseen. Taktisella johtamisella pyritään toteuttamaan strategisen tason suunnitelmat vuositasolla. Operatiivinen johtaminen puolestaan muodostuu yrityksen jokapäiväisen toiminnan johtamisesta. (Järvenpää ym. 2013, 14–16).

Yrityksen jokapäiväiseen johtamiseen kuuluu olennaisena osana ihmisten johtaminen. Jotta henkilöä voidaan johtaa, johtajuutta käyttävän henkilön tai ryhmittymän tulee itse ainakin jollain tavalla tuntea johtamisen kohteena oleva asia. Yksilö- ja ryhmäkäyttäytymisen tuntemuksen lisäksi johdettaessa tulee olla tietoinen erilaisista sidosryhmistä, jotka ovat kiinnostuneita johdettavasta yrityksestä. (Mansukoski ym. 2007, 25–27.)

## 2.1 Strateginen johtaminen

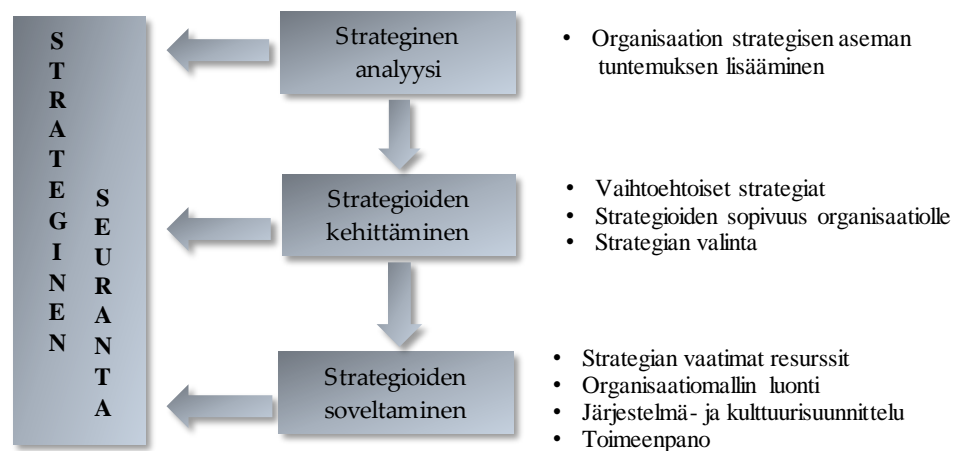
Strategia on siirtynyt alun perin sotilaallisesta termistä liikkeenjohdon käsitteeksi 1940-luvun loppupuolella ja laajemmin 1960-luvulla (Järvenpää 1998, 49). Strategia käsitteenä voidaan ymmärtää eri tavoilla. Yrityksen strategia voidaan nähdä epämääräisenä visioon perustuvana toimintamallina, jolla pyritään saavuttamaan yrityksen asettamat tavoitteet tai konkreettisena toimintaohjelmana, jota noudattamalla tavoitteet saavutetaan. Neilimon ja Uusi-Rauvan määritelmän mukaan yrityksen strategia on ennen kaikkea hallitseva ajatus pitkäjänteisestä tavasta saavuttaa asetetut päämäärät. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 331.)

Strategiaa valittaessa on hyödyksi, jos yrityksellä on määriteltynä sen toiminnan missio ja visio. Missio käsitteenä tarkoittaa yrityksen toiminta-ajatusta tai perustehtävää, eli sitä, mitä yritys tuottaa asiakkailleen tai yhteistyökumppaneilleen: miksi yritys ylipäätään on olemassa? Yrityksen missiota määriteltäessä kannattaa siis lähteä liikkeelle ajatuksesta, mitä edellämainitut sidosryhmät menettäisivät, mikäli yritystä ei olisi. Visio puolestaan voidaan määritellä tahtotilaksi, johon yritys pyrkii. Yrityksen vision tulisi olla haastava saavuttaa, mutta kuitenkin konkreettinen. (Mansukoski ym. 2007, 74.)

Strateginen johtaminen koskee koko yritystä. Strategisen johtamisen perustana on panostaminen yrityksen menestyksen kannalta olennaisiin tekijöihin pitkällä aika-

välillä. Strateginen johtaminen muodostaa pohjan yrityksen muulle johtamiselle ja tätä kautta koko yrityksen menestykselle ja kehittymiselle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 331.)

Kuviossa 3 on esitelty strategisen johtamisen prosessi, johon sisältyy strateginen analyysi, strategioiden kehittäminen ja soveltaminen sekä jatkuva seuranta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 332). Prosessi ei ole selkeästi havaittavissa, vaan jatkuvainen strategisen johtamisen toteutus piiloutuu useiden pienten tiedostamattomien päätöstilanteiden joukkoon (Puolamäki 2007, 31).



KUVIO 3. Strategisen johtamisen kehitysprosessi (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 332)

Strateginen analyysi tarkastelee yrityksen toimintaympäristöä ja siihen kohdistuvia muutoksia. Analyysi syventää yrityksen strategisen aseman tuntemusta ja auttaa hahmottamaan yritystoiminnan kehittymiseen vaikuttavat muuttujat. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 333; Mansukoski ym. 2007, 70.)

Analyysiä laadittaessa tulisi tarkastella myös yrityksen sisäisiä voimavaroja. Apuna voidaan käyttää esimerkiksi arvoketju-, sidosryhmä- ja SWOT -analyysia. Arvoketjuanalyysissä tarkastellaan yrityksen toimintoja ja selvitetään, mitä arvoa asiakkaalle tuotetaan. Sidosryhmäanalyysin aikana tunnistetaan ne tahot, joilla on intressejä yrityksen toimintaa kohtaan ja selvitetään näiden tahojen tärkeysjärjestys yrityksen toiminnalle. SWOT-analyysi keskittyy yrityksen omiin ydinpäte-

vyyksiin. Se esittelee selkeästi yrityksen omat vahvuudet ja heikkoudet sekä yrityksen ulkopuolella olevat mahdollisuudet ja uhat. (Mansukoski ym. 2007, 71.)

Strategioiden kehittämisessä on kyettävä hahmottamaan, mikä yhteys yrityksen strategian ja päämäärien välillä on sekä arvioida, millä toimintastrategialla tavoitteet saavutetaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 333; Mansukoski ym. 2007, 72.) Strategisten tavoitteiden, kriittisten menestystekijöiden ja prosessien hahmottamista voi helpottaa yritykselle laadittavan strategiakartan avulla. (Mansukoski ym. 2007, 74.) Strategian soveltaminen on strategian toteuttamista käytännön johtamistyössä. Yritysjohdon on myös kyettävä arvioimaan johtamisensa onnistumista jatkuvan seurannan avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 333.)

Puolamäen (2007) mukaan yrityksen toimintaympäristö vaikuttaa siihen, mihin suuntaan yrityksen strateginen ohjaus kehittyy. Karkeasti jaotellen yritykset voidaan jakaa neljään eri luokkaan niiden strategisen suuntautumisen perusteella.

*Puolustajat* valitsevat strategiakseen kustannusjohtajuuden. Yritykset toimivat kapeilla markkinasegmenteillä ja niiden liiketoiminta tapahtuu tarkoin rajatuilla liiketoiminta-alueilla. Yrityksen rakenne on keskitetysti johdettu organisaatio, jossa painotetaan tiukkoja kustannustavoitteita. *Hyödyntäjät* kilpailevat useilla liiketoiminta-alueilla ja niiden tuotevalikoima on laaja. Liiketoimintastrategia perustuu kykyyn löytää uusia liiketoimintamahdollisuuksia ja hyödyntää niitä ennen kilpailijoita. Yrityksen liiketoiminnan ohjaus kannustaa yritteliäisyyteen ja asemointi kilpailijoihin nähden on yritykselle tärkeää. *Analysoijat* ovat yrityksiä, joissa yhdistyy molempien edellä mainittujen piirteitä. Liiketoiminta tapahtuu kapeilla markkinasegmenteillä, mutta toiminnassa ollaan valmiita hyödyntämään uusia markkinoita. Strategiana hyödynnetään sekä kustannusjohtajuutta että erilaistamista. *Reagoijat* ovat yrityksiä, joilla ei ole strategista lähestymistapaa muuttuvaan toimintaympäristöön. Strateginen ohjaus rajoittuu kirjanpitoon ja tästä syystä yrityksen reaktiot toimintaympäristön muutoksiin ovat myöhässä. (Puolamäki 2007, 206–207.)

Yrityksen tehdessä strategisen päätöksen sen tulisi samalla sitoutua tekemäänsä valintaan. Strateginen valinta ei voi olla kilpailuedun perusta, mikäli se ei sido yritystä ja on helppo peruuttaa. Sitoutuminen voi olla luonteeltaan sekä aktiivista

että passiivista; aktiivinen sitoutuminen syntyy, kun valinta tehdään tietoisella päätöksellä. Passiivinen sitoutuminen tarkoittaa, että sitoutuminen tapahtuu strategioiden kannalta tärkeiden tekijöiden huomiotta jättämisestä tai tekemättä jääneen päätöksen vuoksi. (Heikkilä & Ketokivi 2005, 32.)

Erityisesti suurissa yrityksissä eri tason organisaatioyksiköillä voi olla omat strategiansa. Yhtymästrategia (*corporate strategy*) koskee monialaisesta, useista liiketoimintayksiköistä koostuvan yhtymän, konsernin, koko toimintaa. Strategiset valinnat liittyvät tällöin esimerkiksi siihen, mitä liiketoimintoja konserni harjoittaa ja miten konserni niiden toimintaa tukee. Liiketoiminta- tai kilpailustrategia (*business strategy*) määrittelee, miten esimerkiksi yksittäinen konserniyritys asemoituu kilpailijoihinsa nähden, mitkä ovat sen tuotteet ja markkina-alueet. Toiminto- eli funktiostrategiat (*functional strategy*) puolestaan ohjaavat yrityksen yksittäisiä perustoimintoja ja toimivat näiden laajempien strategiatasojen tukena. (Vanhala ym. 2002, 93–94.)

Yritysten toimintaympäristön nopeat muutokset edellyttävät, että strateginen ohjaus tapahtuu jatkuvana päätöksentekona. Perinteiset vuotoiset suunnittelusykli, joissa päätöksenteko on alistettu hallinnollisille rutiineille, voivat haitata yrityksen toimintaa, mikäli kilpailevat yritykset kykenevät sopeuttamaan toimintaansa nopeammin. Jotta strategisia päätöksiä voidaan tehdä, yrityksen päätöksentekijöillä tulee olla käytettävissään ajantasaista tietoa yrityksen sen hetkisestä asemasta kilpailijoihin nähden, joten menestyneen yrityksen strategisten ohjausvälineiden määrällä ja laadulla on merkitystä. Kasvuyritykset, jotka pyrkivät valtaamaan lisää markkina-alaa ja toimimaan kilpailijoitaan nopeammin, ovat usein myös valmiita kehittämään systemaattisesti suorituskykymittaustaan. (Puolamäki 2007, 18–20: 207–208.) Yrityksen kilpailuetu syntyy siitä, että sen sisällä osataan johtaa tiedon hyödyntämistä kilpailijaa paremmin (Vilkkumaa 2005, 423).

## 2.2 Johtoryhmätyöskentely

Johtoryhmätoiminta on yleistynyt viime vuosikymmeninä. Suurimpana syynä tähän voidaan pitää yritysten tulosityksikkötyyppistä organisoitumista ja tulosta-voitteisen johtamisen kehittymistä. Johtoryhmän tehtävä on keskeinen yrityksen operatiivisessa johtamisessa, eli toiminnan organisoinnissa ja toteutuksen ohjauk-

nessä sekä kehittämisessä. Johtoryhmä on perusmuodossaan yritysorganisaation eri toiminnoista vastuussa olevista henkilöistä koottu ydinryhmä, joka toimii yrityksen johtajaa avustavana tukielimenä. Johtoryhmän koko, sisältö ja rooli vaihtelevat yritysorganisaation eri tasoilla. (Mansukoski ym. 2007, 32–33, 37–44.)

Strateginen johtoryhmä tai ydinjohtoryhmä muodostuu konsernitasolla esimerkiksi toimitusjohtajasta, merkittävimpien liiketoimintayksiköiden johtajista sekä tärkeimpien keskushallinnon toimintojen johtajista. Liiketoimintayksikkötasolla ydinjohtoryhmä muodostuu esimerkiksi yksikön johtajasta ja merkittävimpien tuotelinjojen ja toimintojen päälliköistä. Varsinkin suurissa yhtiöissä ylimmän johdon toimintaa tukevan johtoryhmän tehtävät ovat varsin hallintopainottaisia, kun taas liiketoimintayksiköiden johtoryhmien työskentely keskittyy bisnepuoleen. (Mansukoski ym. 2007, 42, 49–52.)

Yrityksen taloutta kehittääkseen ja ohjatakseen johtoryhmän jäsenten tulee hahmottaa yrityksen perusprosessit (Mansukoski ym. 2007, 167). Yritys tarvitsee toimiakseen voimavaroja, jotka voidaan rahataloudessa luokitella rahavaroihin ja käyttöarvoon. Käyttöarvo muodostuu osaavista ihmisistä, koneista ja laitteista sekä rakennelmista; rahavaroja puolestaan tarvitaan, jotta yritykselle voidaan hankkia uusia voimavaroja. (Pellinen 2005, 15.)



KUVIO 4. Yritys raha- ja reaali prosesseina (Pellinen 2005, 16)

Yrityksen sisällä tapahtuvat raha- ja reaali prosessit ovat lähes toistensa peilikuvia (kuvio 4). Rahaprosessiin eli kassakiertoon vaikuttavat reaali prosessiin eli logistiseen kiertoon panostettujen raaka-aineiden ja työvoiman euromäärä. Logistisen kierron seurauksena tuotetaan hyödykkeitä, joita myymällä puolestaan saadaan kassaanmaksuja. Rahaprosessiin liittyy myös reaali prosessista irrallaan olevia

rahoitustapahtumia, kuten pääoman sijoituksia yritykseen ja voitonjako. (Mansukoski ym. 2007, 169; Pellinen 2005, 16.)

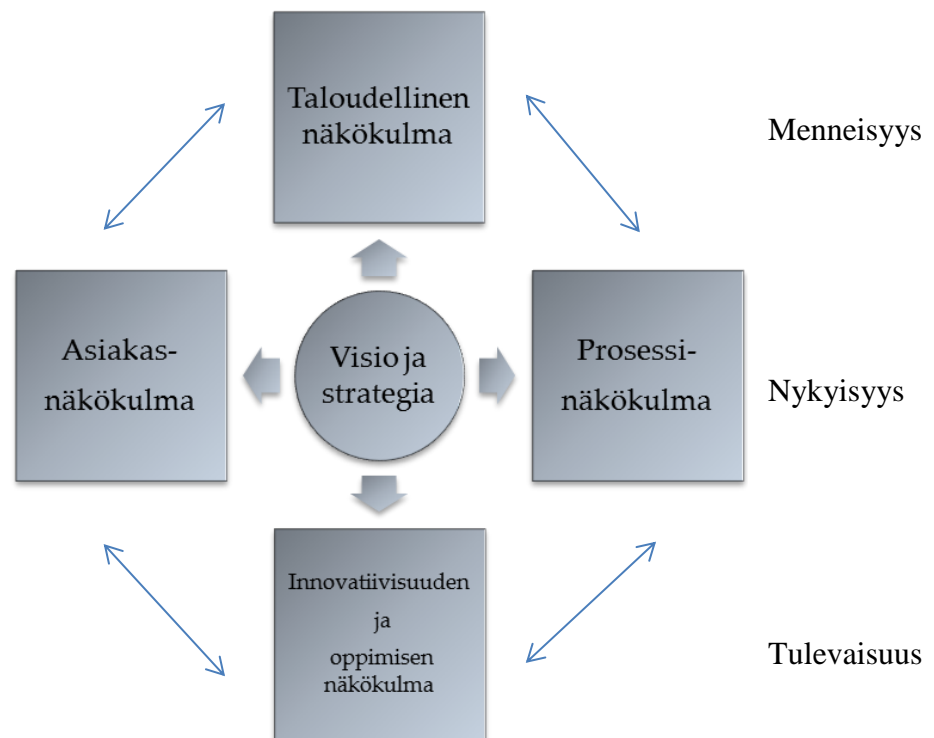
Yrityksen toiminnan organisointia voidaan pitää johtoryhmän perustehtävänä. Kilpailukyvyn kannalta tämä tarkoittaa käytännössä yrityksen ihminen-kone-rakenteiden, eli työvoiman ja konetyön mahdollisimman tehokasta optimointia. Tietyn yksikön toiminnan organisoinnissa on huomioitava tietojärjestelmien ja pienryhmien toimintaan, työnjakoon ja päätöksentekoon liittyviä näkökulmia. (Mansukoski ym. 2007, 97.) Esimerkiksi yrityksen kasvaessa päätöksentekooikeutta joudutaan perustoimintojen osalta usein hajauttamaan, jotta yrityksen reaktionopeus ei laskisi (Pellinen 2005, 82).

Johtoryhmä johtaa ihmisiä myös sidosryhminä. Yrityksen olemassaolon kannalta merkittävimmät johdettavat sidosryhmä ovat asiakkaat ja henkilöstö. Asiakkaat varmistavat yritystoiminnan jatkumisen tulorahoituksella. Henkilöstö puolestaan on yrityksen konkreettisen toiminnan kannalta merkittävin sidosryhmä. Toimintaa ohjatakseen johdon saatavilla tulee olla tarkoitukseen sopivia valvontamenetelmiä. Valvontatuloksiin tulee reagoida sekä ohjaavin toimenpitein että sidosryhmien kohdalla esimerkiksi palkitseamalla, kannustamalla ja kiittämällä. (Mansukoski ym. 2007, 200.)

### 2.3 Balanced Scorecard

Balanced Scorecardin (BSC) eli tasapainotetun mittariston tai tuloskortin perusajatus on koota joukosta mittareita tiivis toiminnan kuvaus (Olve & Roy & Wetter 1998). Tarve BSC:n kaltaiselle ei-taloudellista tuottoa kuvaavalle ohjaustoiminnalle syntyy tarkastelemalla yrityksen pitkän tähtäimen tavoitteita; jokin yrityksen toiminto voi muodostaa huomattavia kuluja ja olla yhden tai useamman tilikauden talouslukujen perusteella tappiollista toimintaa. Pitkäaikainen ja mahdollisesti paljon kuluja aiheuttava toiminto voitaisiin pelkkien talouslukujen perusteella tulkita kannattamattomaksi, mutta tasapainotettu mittaristo tarkastelee toimintaa nykyisyyden lisäksi menneisyyden ja tulevaisuuden näkökulmasta. (Olve ym. 1998; Vilkkumaa 2005).

BSC:tä laadittaessa johdon on tarkasti pohdittava, mikä on strategian kannalta olennaista. Jotta BSC yleensä voidaan kehittää toimivaksi ohjausjärjestelmäksi, johdon on määriteltävä, mihin strategian avulla konkreettisesti pyritään. (Järvenpää ym. 2013, 336). Alkuperäisessä, 1990-luvun alussa kehitetyssä BSC:ssä toimintaa seurataan neljästä eri näkökulmasta, joiden tavoitteena on yhdistää yrityksen toiminnan lyhytaikainen ohjaus yrityksen visioon ja strategiaan (kuvio 5). Mittaristoa käytettäessä taloudellista vastuuta täydennetään monisyisemmällä kuvalla toiminnasta ja tavoitteista. (Olve ym. 1998, 16, 19.)



KUVIO 5. Balanced Scorecard (muotoillen Kaplan & Norton 1992, Olven ym. 1998, 16 mukaan)

BSC:n keskeinen ajatus on mittareiden välinen kausaali- eli syysuhde. Perinteisessä neljän näkökulman mallissa syysuhde toimii siten, että innovatiivisuus ja oppiminen mahdollistavat tehokkaat sisäiset prosessit, jotka puolestaan mahdollistavat asiakastyytyväisyyden paranemisen. Tässä mallissa kausaaliketju päättyy kannattavuuteen, jonka parantaminen on BSC:n käytön pohjimmainen tavoite. (Puolamäki 2007, 248.)



Alun perin esitetyt neljä näkökulmaa syntyivät kahdentoista yrityksen kehityshankkeen tuloksena, joten ne eivät välttämättä sovellu kaikkien yritysten ja organisaatioiden tarpeisiin. Näkökulmat ja niiden määrä (3–5) tulisikin määrittää niin, että ne palvelevat BSC:tä käyttävän yrityksen toimintaa. Näkökulmien määrittely voidaan tehdä joko ennen mittareiden valintaa tai sovittaa näkökulmat valittujen mittareiden mukaan. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006, 24.)

BSC:ssä käytettyjen mittareiden lukumäärä on yrityksen itsensä määriteltävissä. BSC:n kehittäjien Robert Kaplanin ja David Nortonin mukaan tyypillinen lukumäärä mittareita vaihtelee 20:n ja 25:n välillä. Yksi mittareiden lukumäärään vaikuttava tekijä on yrityksen koko, jonka perusteella valittujen mittareiden määrä voi vaihdella neljästä yli kolmeenkymmeneen. Merkittävin vaikutus lukumäärään on kuitenkin mittareiden käyttötarkoituksella ja käytettävällä. (Malmi ym. 2006, 31–32.)

Jotta tasapainotetun mittariston perusajatus toteutuisi, raha- ja ei-rahamääräisten mittareiden ja ennakoivien mittareiden sekä tulostittareiden tulisi olla tasapainossa. Tämä tarkoittaa, että mittareita valitessa otetaan huomioon toiminnan pitkän tähtäimen tarkoitus sekä toiminnan laatuun vaikuttavat muut kuin taloudelliset tekijät. Myös ulkoisia ja sisäisiä toimintoja kuvaavien mittareiden, eli perinteisessä BSC:ssä talouden ja asiakasnäkökulman mittareiden, sekä prosessien ja oppimisen ja kasvun näkökulman mittareiden tulee olla tasapainossa keskenään. (Malmi ym. 2006, 32–33.)

Kolmas osio käsittelee yrityksen sisäistä talousviestintää, joka laskentatoimen näkökulmasta sisältää johdon laskentatoimen. Luvussa eritellään johdon laskentatoimen tehtävät ja osuus yrityksen päätöksenteossa. Luvussa esitellään myös digitaalisen taloushallinnon ja toiminnanohjausjärjestelmän perusajatus.

### 3 YRITYKSEN SISÄINEN TALOUSViestintä

Yrityksen laskentatoimi jaetaan perinteisesti kahteen pääalueeseen: yleiseen eli ulkoiseen laskentatoimeen (*financial accounting*) ja sisäiseen eli johdon laskentatoimeen (*management accounting*). Ulkoisen laskentatoimen perustehtävänä on tuottaa informaatiota yrityksen varsinaisen toiminnan ulkopuolisille sidosryhmille sekä toimia voitonjakolaskelmana omistajille. Sisäinen laskentatoimi puolestaan tuottaa yritysjohdolle taloudellista päätöksentekoa tukevia laskelmia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 13–14.) Taulukossa 1 vertaillaan johdon laskentatoimea ja ulkoista laskentatoimea pääalueittain.

TAULUKKO 1. Laskentatoimen pääalueiden vertailua (Suomala ym. 2011, 10)

	Johdon laskentatoimi	Ulkoinen laskentatoimi
<i>Olemassaolon peruste</i>	Päätöksenteon tukeminen, käytännön hyödyllisyys	Lakisääteinen velvoite (m.m. kirjanpitolaki ja -asetus)
<i>Keskeiset tuotokset</i>	Erilaiset kustannus- ja kannattavuustarkastelut, mittarit ja mittaristot	Kirjanpito, tuloslaskelma ja tase
<i>Asiakas</i>	Yrityksen päätöksentekijät	Yrityksen päätöksentekijät ja ulkoiset sidosryhmät
<i>Laskennan pääkohteet</i>	Mikä tahansa, usein tuote tai asiakas, tietty projekti	Juridinen yrityskokonaisuus (entiteetti)
<i>Resursointi</i>	Nimetyt henkilöt ja monet omaan toimintaansa liittyen	Nimetyt henkilöt, täsmälliset vastuut
<i>Aikasuuntautuminen</i>	Tulevaisuus (mitä voisi tapahtua), nykyisyys (missä ollaan nyt) ja menneisyys (mitä on tapahtunut)	Päättynyt kausi eli menneisyys ja nykyhetki
<i>Keskeinen tietolähde</i>	Kirjanpito, yrityksen toiminnanohjausjärjestelmä, asiakastietojärjestelmä	Kirjanpidon osalta tositteet liiketapahtumista, tuloksenlaskennan osalta kirjanpito

Johdon laskentatoimi on suunnittelu-, ohjaus- ja mittaustoimintaa, joka tukee organisaation toiminnan ohjaamista ja motivoi suorituksiin. Viestinnällisestä näkökulmasta tarkasteltuna johdon laskentatoimesta voidaan käyttää käsitettä sisäinen

talousviestintä. Hyvä talousviestintä on luotettavaa ja relevanttia. Hyvään talousviestintään sisältyy tulevaisuuden ennakointi, jotta yrityksen tulosohejaus toteutuu suunnitellulla tavalla. Tulevaisuuden ennakointi edellyttää, että yrityksen sisältä saadaan eriteltyä luotettavasti ja ajantasaisesti kustannus- ja kannattavuustiedot, jotka liittyvät yrityksen toiminnasta riippuen esimerkiksi tuotteisiin ja tuoteryhmiin, prosesseihin, tehtaisiin, markkina-alueisiin ja asiakkaisiin. Luotettava talousviestintä puolestaan edellyttää tiedon vertailukelpoisuutta yhtenäisiä laskenta-periaatteita soveltaen. (Partanen 2007, 19, 39–42.)

### 3.1 Sisäisen talousviestinnän tehtävät

Osakeyhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä (Osakeyhtiölaki 624/2006, 5§). Laskennan tuottama informaatio puolestaan toimii rationaalisen päätöksenteon pohjana, kun pyritään maksimoimaan yrityksen taloudellinen etu (Partanen 2007, 20).

Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen (2011, 10–12) nimeävät johdon laskenta-toimelle kolme toisiaan täydentävää näkökulmaa. Ensimmäisen näkökulman mukaan johdon laskentatoimi on päätöksenteon prosesseja tukevaa toimintaa, jonka tuloksellisuus riippuu siitä, miten päätöksiä tekevät henkilöt sitä hyödyntävät. Toinen näkökulma luokittelee johdon laskentatoimen yhdeksi organisatoriseksi toiminnoksi, jolla on tietty asema suhteessa muuhun organisaatioon. Kolmas näkökulma niputtaa johdon laskentatoimen joukoksi laskentatekniikoita. Tämän näkökulman mukaan kysymys on tallennetun tiedon jalostamisesta ja jakamisesta eteenpäin laskentatekniikoita hyödyntäen.

Esitetyt kolme näkökulmaa ovat toisiaan täydentäviä ja niitä kaikki tarvitaan, jotta johdon laskentatointa voidaan käytännössä toteuttaa organisaatiossa. Laskennan tekniikat vaikuttavat siihen, millaisissa tilanteissa niitä hyödynnetään päätöksenteossa, ja tekniikat puolestaan muovautuvat sen mukaan, millaisia kokemuksia niiden käytöstä erilaisissa tilanteissa on. Organisatoriseksi toiminnoksi laskenta vakiintuu kahden edellä mainitun näkökulman tuottaessa yhdessä hyötyä organisaatiolle. (Suomala ym. 2011, 10–12.)

Tarpeen johdon laskentatoimen tuottamalle informaatiolle tulisi lähteä informaation käyttäjän puolelta. Sellaista informaatiota, jolle ei ole käyttäjää, ei kannata tuottaa. Raportoitavan informaation hyötyjen tulee myös olla suuremmat kuin sen tuottamisen aiheuttamat kustannukset. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 35.)

Johdon laskentatoimen laskelmat voivat olla esimerkiksi johdon päätöksentekoa avustavia, suunnitteluun ja tarkkailuun liittyviä laskelmia (taulukko 2). Investointilaskelmat ovat esimerkki suunnittelua ohjaavista vaihtoehtolaskelmista, joiden avulla voidaan vertailla eri investointivaihtoehtojen välistä edullisuutta. Tarkkailulaskelmien avulla voidaan puolestaan vertailla esimerkiksi kannattavuuden toteutumista verrattuna tavoitelaskelmassa asetettuun budjettitavoitteeseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 14; Vehmanen & Koskinen 1997, 30–31 )

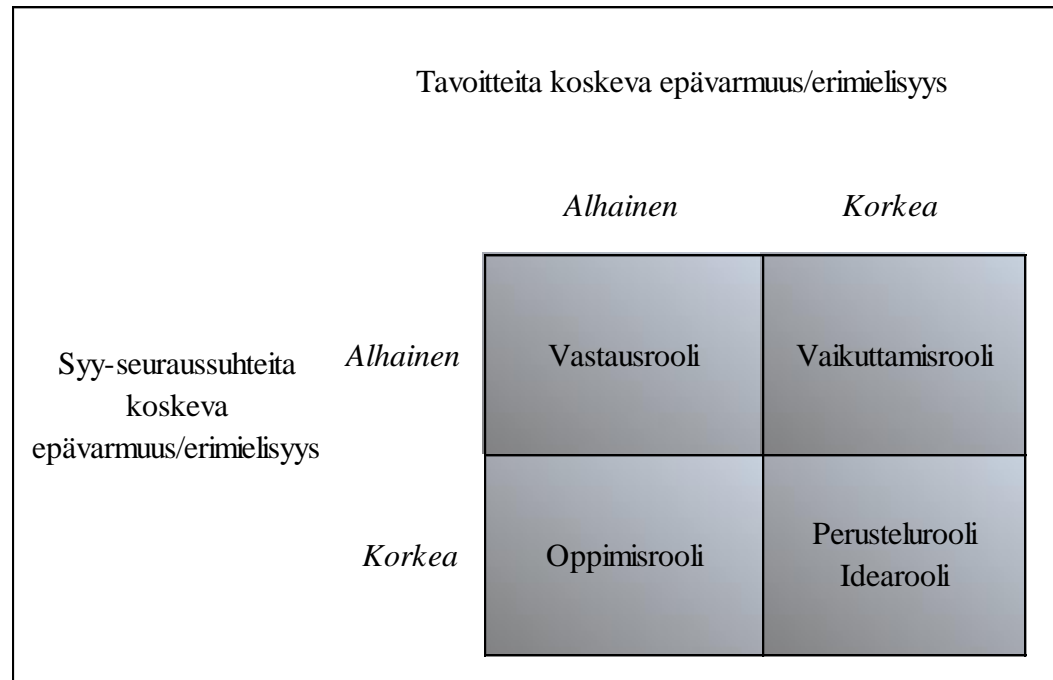
TAULUKKO 2. Sisäisen laskentatoimen laskelmat (Vilkkumaa 2005, 54)

L A S K E N T A T O I M I	Käyttötarkoitus	Nimike	Auttaa
	strategian kehittäminen	strategialaskelmat	strategian kehittämistä
	suunnittelu	vaihtoehtolaskelma	valintaa
		ennakointilaskelma	toiminnan ohjaamista
		tavoitelaskelma	
	valvonta	tarkkailulaskelma	
	tiedottaminen	tiedonjakamislaskelma	ympäristöön vaikuttamista
			tilastointia
tuloksen jakaminen	tuloksenjakamislaskelma	tuloksen jakamista	

Yrityksen sisällä tapahtuvan laskentatoimen oman tuottavuuden ja tehokkuuden mittaaminen on toistaiseksi harvinaista. Sisäisen laskennan tehtävistä erityisesti suoritusten ei-taloudellisen hyödyn mittaaminen kuluttaa runsaasti henkilötyötunteja ja on täten tehokkuudeltaan alhaista. Toiminnan ulkoistaminen helpottaa aiheutuneiden kustannusten vertaamista saatuun hyötyyn. (Suomala ym. 2011, 85.)

### 3.2 Sisäinen talousviestintä osana päätöksentekoa

Partanen (2007) erittelee laskentatoimen roolit päätöksenteossa Burchellin, Clubbin, Hopwoodin, Hudgesin ja Nahapiet'n 1980-luvun alussa esittelemän mallin avulla. Malli jaottelee laskentatoimen käyttötavat neljäksi erilaiseksi rooliksi, joiden toteutuminen riippuu syy-seuraussuhteita ja tavoitteita koskevasta erimielisyydestä tai epävarmuudesta (kuvio 6).



KUVIO 6. Laskentatoimen roolimalli (Burchell ym. 1980, Partasen 2007, 34 mukaan)

Vastausroolissa oleva laskelma edellyttää, että päätöksentekotilanne on selkeä ja erilaisten vaihtoehtojen kannattavuus saadaan laskelman avulla yksiselitteisesti selville. Käytännössä tämä kuitenkin harvemmin toteutuu, sillä arviot ja näkemykset voivat poiketa suurestikin eri laatijoiden kesken. Oppimisroolia laskelma edustaa silloin, kun päätöksentekijä käyttää siitä saamaansa informaatiota jäsentääkseen päätöksentekotilannetta. Vaikuttamisrooli näyttäytyy esimerkiksi silloin, kun päätöksentekijä esittää tarkoitushakuisia laskelmia saavuttaakseen omien intressiensä mukaisen ratkaisun. Tällaisessa tilanteessa laskelma ei enää ole faktoihin perustuva ja objektiivinen näkemys tulevaisuudesta. Perustelu ja idearooli toteutuvat silloin, kun laskelma tehdään päätöksenteon jälkeen. (Partanen 2007, 34–36.)

Sisäisen laskentatoimen merkitys on perinteisesti ollut suuri ongelmien tunnistamisessa, vaihtoehtoisten ratkaisujen arvioinnissa sekä toiminnan tarkkailussa ja valvonnassa. Laskentatoimi siis vanhastaan tukee taktisiin ja operatiivisiin päätöksiin liittyviä tilanteita paremmin kuin strategisiin. Erilaiset johtamisjärjestelmät ja organisaatiomuodot kuitenkin vaikuttavat laskentatoimen merkittävyyteen päätöksentekotilanteissa. Merkitys on tavallisesti suurin hierarkkisissa ja byrokraattisissa organisaatioissa. (Partanen 2007, 136.)

### 3.3 Digitaalinen taloushallinto & ERP

Tarve taloushallinnon kehityksiprojekteille syntyy yhä useammin ylimmän johdon taloushallinnolle asettamien strategisten tavoitteiden perusteella. Tavallisesti kehityksiprojektien taustalla on tarve tehostaa toimintaa digitaalisuuden ja automaation avulla. Tarve on voinut syntyä esimerkiksi kasvaneen volyymin myötä tai osana laajaa järjestelmä- tai organisaatiouudistusta. Digitaalisella taloushallinnolla tarkoitetaan taloushallinnon tietovirtojen ja käsittelyvaiheiden automatisoitua käsittelyä digitaalisessa muodossa. Digitaalisuus nopeuttaa ja helpottaa tiedon käsittelyä ja jakamista. (Lahti & Salminen 2014, 24, 219.)

ERP-järjestelmä (*enterprise resource planning system*) eli toiminnanohjausjärjestelmä on tietojärjestelmä, jonka avulla yritykset suunnittelevat ja toteuttavat taloudellista toiminnan ohjaustaan. ERP on integroitu siten, että se kokoaa yhteen tiedot liiketoiminnan osa-alueiden itsenäisistä sovelluksista standardimuodossa. Osa-alueita voivat olla esimerkiksi taloushallinto, tuotanto, logistiikka, henkilöstöhallinto ja myynti. ERP:n avulla pyritään esittämään kokonaisvaltainen kuva liiketoiminnasta tavalla, jossa tieto on välittömästi saatavilla järjestelmän laajuudessa huolimatta toiminnallisista rajoista. (Teittinen 2008, 11–12.)

ERP-järjestelmän käyttöönottovaiheessa järjestelmä ja yritysorganisaatio sopeutetaan toisiinsa. Järjestelmätoimittaja myy yritykselle standardimuotoisen ohjelmistotuotteen, joten toimiva ja lisäarvoa tuottava ERP-järjestelmä rakentuu vasta käytön myötä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että toimivan ERP-järjestelmän aikaansaamiseksi käyttöönottoa harkitseva yritys joutuu sijoittamaan järjestelmään alun rahallisen panostuksen lisäksi myös muita resursseja, kuten henkilötyötunteja ja ulkopuolisten konsulttien apua, joten käytännössä yritys on hankintapäätöksen

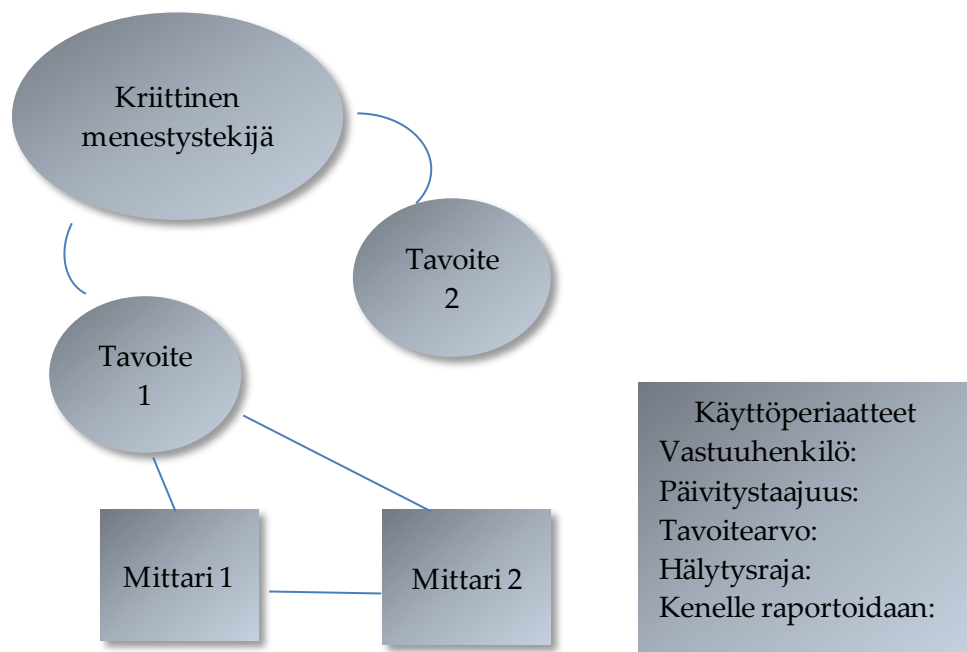
tehtyään myös pakotettu sitoutumaan järjestelmän käyttöönottoon. Tästä syystä ERP-järjestelmän hankinta on kallista ja riskialtista. (Teittinen 2008, 71–72.)

Taloushallinto on keskeisessä asemassa ERP-järjestelmässä, sillä taloushallinnon perustietoissa määritellään iso osa ohjaustiedoista, jotka vaikuttavat muihin soveluksiin. Tällaisia ohjaustietoja ovat esimerkiksi organisaatorakenne, tilikartta sekä seurantakohtetiedot, kuten kustannuspaikat. (Lahti & Salminen 2014, 40.)

Neljäs osio käsittelee talouden tunnuslukuja. Osiossa käydään läpi yleisimpien yrityksen kannattavuutta, vakavaraisuutta ja tehokkuutta käsittelevien tunnuslukujen käyttötarkoitus. Kaavat tunnuslukujen laskentaan löytyvät liitteestä 1. Lisäksi luvussa tutustutaan prosessimittareiden toiminta-ajatukseen.

#### 4 TALOUDEN MITTARIT

Yrityksen sisäisen seurannan tarve ja sisältö rakentuvat yrityksen omista strategisista lähtökohdista. (Vilkkumaa 2005, 423.) Jotta yrityksen sisäisen seurannan tueksi voitaisiin määrittellä mittareita, yrityksen kriittiset menestystekijät täytyy ensin tunnistaa. Menestystekijöiden perusteella voidaan määrittellä tavoitteita, joiden toteutumista kyetään mittaamaan (kuvio 7). Mittaristoon kokonaisuutena tulee määrittellä myös sen käyttöperiaatteet, tavoitearvot sekä kuka siitä raportoi ja kenelle. (Suomala ym. 2011, 194.)



KUVIO 7. Kriittisten menestystekijöiden purkaminen mittareiksi (mukailen Suomala ym. 2011, 194)

Suomalan ym. (2011, 192, 194–195) mukaan mittarin ja useista mittareista koostuvan mittariston rakentaminen on prosessi, jonka aikana tarkasteltavaan ilmiöön vaikuttavat osatekijät tunnistetaan. Prosessin tavoitteena on muodostaa selkeä käsitys mitattavasta kohteesta. Mittaamisella on yrityksen toiminnan ohjaamisessa vahva vaikutus, joten mittaristoa tulee kehittää yrityksen ja sen toimintaympäristön muuttuessa. Seuraavat asiat ovat olennaisia, kun pyritään selvittämään mittarin sopivuutta:

- *Mittari kuvaa organisaatiolle tärkeitä asioita (relevanssi).*



- *Mittari tuottaa luotettavaa ja tarkkaa informaatiota (reliabiliteetti).*
- *Mittari tuottaa tarkoitettua ilmiötä kuvaavaa informaatiota harhattomasti (validiteetti).*
- *Käyttäjän on helppo ymmärtää, mitä mittari kuvaa.*
- *Mittarit tuovat esiin myös pidemmän aikavälin näkökulman.*
- *Mittareiden kokonaisuus kuvaa selkeästi oletetun syyseurausketjun.*
- *Mittarit jättävät tilaa toimia erilaisilla tavoilla ja saada aikaan tuloksia. (Suomala ym. 2011, 195–196.)*

Mittariston laajuuteen vaikuttavat eniten kriittisten menestytekijöiden ja mittaus-  
tasojen määrä. Laajuus tulisi myös suhteuttaa mittareiden seurantataajuuteen, kos-  
ka päivittäin ei ole mahdollista seurata yhtä montaa mittaria kuin kuukausittain.  
Mittareita tulisi kuitenkin olla kokonaisuutena sen verran, että ne riittävät muo-  
dostamaan yritystoiminnan monimutkaisesta informaatiosta nopealukuisen kuvan  
käyttäjälleen. (Suomala ym. 2011, 195–196.)

#### 4.1 Kannattavuus

Yrityksen kannattavuus on tärkein yrityksen toiminnan jatkumiseen vaikuttava  
tekijä. Kannattamaton yritys tuottaa tappiota ja syö omaa pääomaansa, minkä  
vuoksi yritys ajautuu ennen pitkää tilaan jossa toiminta joudutaan lopettamaan.  
(Kauppalehti 2014). Kannattavuutta voidaan arvioida ainoastaan suhteessa johon-  
kin, esimerkiksi yrityksen tuottamaa voittoa vastaavan edellisen kauden voittoon.  
(Andersson, Ekström & Gabrielsson 2001, 40).

Jotta yrityksen kannattavuudesta voidaan laskea valideja tunnuslukuja, ulkoisen  
laskentatoimen tuottama tuloslaskelma on ensin oikaistava. Oikaistusta tuloslas-  
kelmasta on poistettu sellaiset kirjanpito- ja verolain hyväksymät tuloksenjärjeste-  
lyerät, joilla tulosta on pienennetty tai kasvatettu. (Andersson ym. 2001, 41.) Oi-  
kaisun tarkoituksena on tehdä tunnusluvuista vertailukelpoisia ajallisesti sekä eri  
yritysten välillä (Järvenpää ym. 2013, 316).

Alla olevassa taulukossa 3 on esitetty kululajikohtaisen tuloslaskelman oikaisu käyttökatteeseen asti. Vasemmalla puolella on esimerkki tuloslaskelmasta, jossa yritys on jakanut kulunsa muuttuviin ja kiinteisiin kuluihin ja oikealla versio, jossa näin ei ole toimittu.

TAULUKKO 3. Tuloslaskelman oikaisu, osa 1

<b>LIKEVAIHTO</b> + Muut liiketoiminnan tuotot - Aine- ja tarvikekäyttö - Ulkopuoliset palvelut - Henkilösivukulut - Muut muuttuvat kulut - Valmisteveraston lisäys (-)/vähennys (+) = MYYNTIKATE  - Henkilösivukulut - Omistajan palkkorjaus - Vuokrat - Leasingvuokrat - Muut kiinteät kulut = KÄYTTÖKATE	<b>LIKEVAIHTO</b> + Muut liiketoiminnan tuotot - Aine- ja tarvikekäyttö - Ulkopuoliset palvelut - Henkilösivukulut - Omistajan palkkorjaus - Vuokrat - Leasingvuokrat - Muut kulut - Valmisteveraston lisäys (-)/vähennys (+) = KÄYTTÖKATE
---	--

Myyntikateajattelu perustuu erotteluun, jossa yrityksellä on toiminnan ja myynnin määrästä riippuvia muuttuvia kuluja ja toiminnasta riippumattomia kiinteitä kuluja. Myyntikatteella tulisi kattaa sekä kiinteät kulut että yrittäjävoitto. Ulkoisessa tilinpäätöksessä myynti- tai käyttökate ei esitetä, mutta yrityksen sisäisessä raportoinnissa tällainen erittely voi olla tarpeellista. (Järvenpää ym. 2013, 317.) Myyntikate soveltuu kannattavuuden arviointiin koko yrityksen tasolta aina yksittäisen tuotteen kannattavuuden mittaamiseen. Johtamisen apuvälineenä myyntikatteesta johdettavat tunnusluvut ovat hyödyllisiä, koska muuttuvien kustannusten kehitykseen on suhteellisen helppo vaikuttaa lyhyelläkin aikavälillä. Myyntikatteita voidaan hyödyntää myös tavoiteasetannassa ja hinnoittelulaskemissa sekä eri yksiköiden välillä suoritettavassa vertailussa. (Vilkkumaa 2005, 115–116, 140–144.)

Myyntikateprosentti saadaan jakamalla myyntikate tuotoilla ja kertomalla saatu luku sadalla (liite 1, kaava 1). Prosenttiluku osoittaa yrityksen käyttöön jäävän

suhteellisen osuuden muuttuvien kustannusten vähentämisen jälkeen. (Vilkkumaa 2005, 121–122.)

Käyttökate huomioi muuttuvien kustannusten lisäksi operatiiviseen toimintaan liittyvät kiinteät kulut. Käyttökate voidaan hyödyntää toiminnallisen tuloksen ja tehokkuuden seurantaan, koska siitä ei ole vähennetty pääomakustannuseriä, kuten poistoja, veroja ja rahoituskustannuksia. Käyttökateprosentin (liite 1, kaava 2) avulla saadaan selville, kuinka monta prosenttia yrityksen tuotoista jää kattamaan pääomakustannuksia ja yrittäjävoittoa. (Vilkkumaa 2005, 124–125.)

Alla esitetystä taulukosta 4 on jatkettu tuloslaskelman oikaisua nettotulokseen asti. Vasemmalla on esitetty liiketuloksen sisältävän tuloslaskelman oikaisu ja oikealla rahoitustuloksen sisältävän tuloslaskelman oikaisu.

TAULUKKO 4. Tuloslaskelman oikaisu, osa 2

<b>KÄYTTÖKATE</b>	<b>KÄYTTÖKATE</b>
- Suunnitelman mukaiset poistot	+ Osinkotuotot
= LIKETULOS	+ Rahoitustuotot
	- Korkokulut
+ Osinkotuotot	- Muut rahoituskulut
+ Rahoitustuotot	+/- Kurssierot
- Korkokulut	+/- Kurssierojen oikaisu
- Muut rahoituskulut	- Tilikauden verot
+/- Kurssierot	= RAHOITUSTULOS
+/- Kurssierojen oikaisu	
- Tilikauden verot	- Suunnitelman mukaiset poistot
= NETTOTULOS	= NETTOTULOS

Käyttökatteesta poiketen liiketulos huomioi myös osan pääomakustannuksista eli poistot. Tällä voi olla merkitystä, mikäli yritys omistaa käyttämänsä tuotannon tekijät, kuten tilat ja laitteet, jolloin niiden hankinnasta aiheutuneet kustannukset eivät näy lainkaan käyttökatteessa. Liiketulosprosentti kertoo suhteellisen osuuden tuotoista, jotka jäävät kattamaan rahoituskustannuksia ja yrittäjävoittoa (liite 1, kaava 3). (Vilkkumaa 2005, 126–127.) Nettotulosta voidaan käytännössä pitää yrityksen omistajille jäävänä osuutena tilikauden tuotoista. Nettotulosprosentti (liite 1, kaava 4) ilmaisee nettotuloksen määrän suhteessa liikevaihtoon. (Kauppalehti 2014.)

Investointien tuottoaste (*return on investment*, ROI) mittaa investointeihin sitottua pääomaa suhteessa kannattavuuteen. Mittari on hyödyllinen esimerkiksi tarkasteltaessa eri yksiköiden välistä tehokkuutta. Kokonaispääoman tuottoaste (*return on assets*, ROA) suhteuttaa taseen loppusumman operatiiviseen tulokseen, eli se kertoo yrityksen kyvystä huolehtia käytössään olevasta pääomasta. Arvoa voidaan pitää hyvänä sen ollessa yli 10 %. Kuviossa 8 on esitetty näiden tunnuslukujen laskukaavat. (Järvenpää ym. 2013, 318–319.)

Investointien tuottoaste (ROI)	$\frac{\text{operatiivisen liiketoiminnan tulos}}{\text{investointeihin sitoutuneen pääoman arvo}} \times 100$
Kokonaispääoman tuottoaste (ROA)	$\frac{\text{operatiivisen liiketoiminnan tulos}}{\text{taseen loppusumma}} \times 100$

KUVIO 8. Tunnuslukujen laskukaavat, ROI ja ROA (Järvenpää ym. 2013, 319)

Oman pääoman tuotto prosentti (*return on equity*, ROE) mittaa yrityksen arvoa sijoituskohteena. Tunnusluku suhteuttaa omistajien yritykseen sijoittaman pääoman yrityksen tuottamaan nettotulokseen. Sijoitetun pääoman tuotto prosentti (*return on capital employed*, ROCE) puolestaan suhteuttaa tuloksen sekä omistajien että velkarahoittajien yritykseen sijoittamaan pääomaan. Tunnuslukujen laskukaavat on esitetty kuviossa 9. (Järvenpää ym. 2013, 320.)

Oman pääoman tuottoaste (ROE)	$\frac{\text{nettotulos (12kk)}}{\text{oma pääoma (keskimäärin) tilikaudella}} \times 100$
Sijoitetun pääoman tuottoaste (ROCE)	$\frac{\text{nettotulos + korko- ja rahoituskulut + verot}}{\text{oma- ja vieras pääoma keskimäärin tilikaudella}} \times 100$

KUVIO 9. Tunnuslukujen laskukaavat, ROE ja ROCE (Järvenpää ym. 2013, 320)

#### 4.2 Vakavaraisuus ja maksuvalmius

Vakavaraisuus (*solvency*) tarkoittaa yrityksen oman rahoituksen riittävyyttä suhteessa yrityksen käytössä olevaan vieraaseen pääomaan. Vaikka yrityksen kannattavuus olisi näennäisesti riittävä yritystoiminnan jatkumisen kannalta, yrityksessä

oleva vieras pääoma on lähtökohtaisesti maksettava takaisin rahoittajalle lisättynä sovitulla koron määrällä, mikä heikentää yrityksen kannattavuutta. (Kauppalehti Oy 2014; Järvenpää ym. 2013, 321.)

Omavaraisuusaste (liite 1, kaava 5) mittaa yrityksen oman ja vieraan pääoman välistä suhdetta. Omavaraisuusasteen voidaan tulkita olevan hyvä, mikäli yrityksen oma pääoma on yli 40 % kokonaispääomasta. Tunnuslukua tulisi tarkastella lainatun rahoituksen käytön perusteella; mikäli velkaantuneisuus johtuu investoinneista kannattavaan liiketoimintaan ja yrityksen takaisinmaksukyky on erinomainen, ei heikompikaan tulos välttämättä kerro huonosta yritysjohtamisesta. (Järvenpää ym. 2013, 321.)

Yrityksen maksuvalmius (*liquidity*) mittaa yrityksen kykyä selvittää juoksevista kuluistaan. Maksuvalmiutta mitattaessa keskeisimmät tunnusluvut ovat quick ratio ja current ratio. Quick ratiossa (liite 1, kaava 6) maksuvalmiuden arvioinnin perustana on rahoitusomaisuus, eli yrityksen rahavarat, saamiset ja ennakkomaksut. Current ratiossa (liite 1, kaava 7) huomioidaan rahoitusomaisuuden lisäksi vaihtomaisuus eli sellaisenaan tai jalostettuna myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet. Quick ration arvoa voidaan pitää hyvänä, mikäli se on yli yksi. Current ration kohdalla arvo on hyvä ollessaan yli kaksi. (Järvenpää ym. 2013, 320–321.)

#### 4.3 Toiminnan laajuus ja tehokkuus

Toiminnan tehokkuus riippuu käytettyjen resurssien suhteesta saatuun tulokseen. Toiminnan tehokkuutta mittaavista tunnusluvuista saatuja tuloksia voidaan vertailla vain samalla toimialalla toimivien yritysten välillä. (Kauppalehti 2014.)

Liikevaihtoa seuramalla voidaan tarkkailla yrityksen toiminnan volyyymia. Liikevaihdon kehitysprosentti (liite 1, kaava 8) puolestaan kertoo, miten liikevaihto on suhteessa kehittynyt tarkasteltavalla aikavälillä. Laskutusta voidaan käyttää toiminnan volyymin mittaamisessa, mikäli toiminta jakautuu useammalle mitattavalle kaudelle. Tällaisissa pitkissä, projektiluonteisissa tapahtumissa liikevaihtoa ei välttämättä synny sille kaudelle, jolla kulut ovat syntyneet. Taseen loppusumma kertoo yritykseen sitoutuneen pääoman määrän. Yrityksen liiketoiminnan laajentuessa myös yritykseen sitoutuneen pääoman määrä kasvaa. (Kauppalehti 2014.)

Jalostusarvo kuvaa yrityksen tavaroille ja palveluille tuottamaa lisäarvoa. Jalostusarvon nostaminen merkitsee tavallisesti toiminnan parempaa kannattavuutta ja tehokkuutta. Jalostusarvon suhteellinen osuus liikevaihdosta (liite 1, kaava 9) ei ole vertailukelpoinen eri toimialojen välillä. Kun jalostusarvo suhteutetaan henkilöstökuluihin (liite 1, kaava 10), saadaan selville henkilötöiden reaalituottavuus. (Kauppalehti 2014.)

Yrityksen vaihto-omaisuuteen sitoutuu pääomaa. Vaihto-omaisuuden kiertoaika (liite 1, kaava 11) osoittaa, kuinka nopeasti sellaisenaan tai jalostettuna myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet liikkuvat yrityksen ulkopuolelle. Mitä nopeampi kiertoaika on, sitä vähemmän pääomaa yrityksen vaihto-omaisuuteen sitoutuu. (Vilkkumaa 2005, 270–271.)

Myyntisaatavien ja ostovelkojen kiertoaikojen tulisi olla tasapainossa, jotta yrityksen likviditeetti pysyy hyvänä. Myyntisaamisten kiertoaika (liite 1, kaava 12) mittaa, kuinka pitkään yrityksen liikevaihto on saamista ennen kuin se saadaan rahana kassaan. Mittari kertoo sekä perinnän tehokkuudesta että yrityksen asiakkailleen antamista maksuajoista. Ostovelkojen kiertoaika (liite 1, kaava 13) puolestaan kertoo, kuinka paljon yritys on käyttänyt tavarantoimittajien rahoitusta ostojensa maksuun. (Kauppalehti 2014.)

Rahapohjaisten mittareiden tuottamisen lisäksi johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu tuottaa yrityksen käyttöön ei-rahapohjaista tietoa. Suorituksen mittaus (*performance measurement*) tarkoittaa yrityksen toiminnallisten prosessien tarkastelua. Parhaimmillaan ei-rahamääräisten mittareiden käyttö lisää henkilöstön motivaatiota, selkeyttää tavoitteita sekä ohjaa tekemään oikeita asioita. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 300–301.)

Prosessimittareiden avulla laskentajärjestelmässä voidaan mitata esimerkiksi laatua, asiakastyytyväisyyttä, ympäristövaikutuksia ja työturvallisuutta. Prosessimittarin mittayksikkö määräytyy mitattavan ilmiön perusteella. Yksikkö voi olla rahan lisäksi esimerkiksi kappalemääriä, prosentteja tai tunteja. Prosessimittareiden avulla voidaan suorittaa myös niin kutsuttua pehmeää mitaamista; kovien talousarvojen sijasta pyritään selvittämään sidosryhmien asenteita, tuntemuksia ja näkemyksiä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 302–304.)

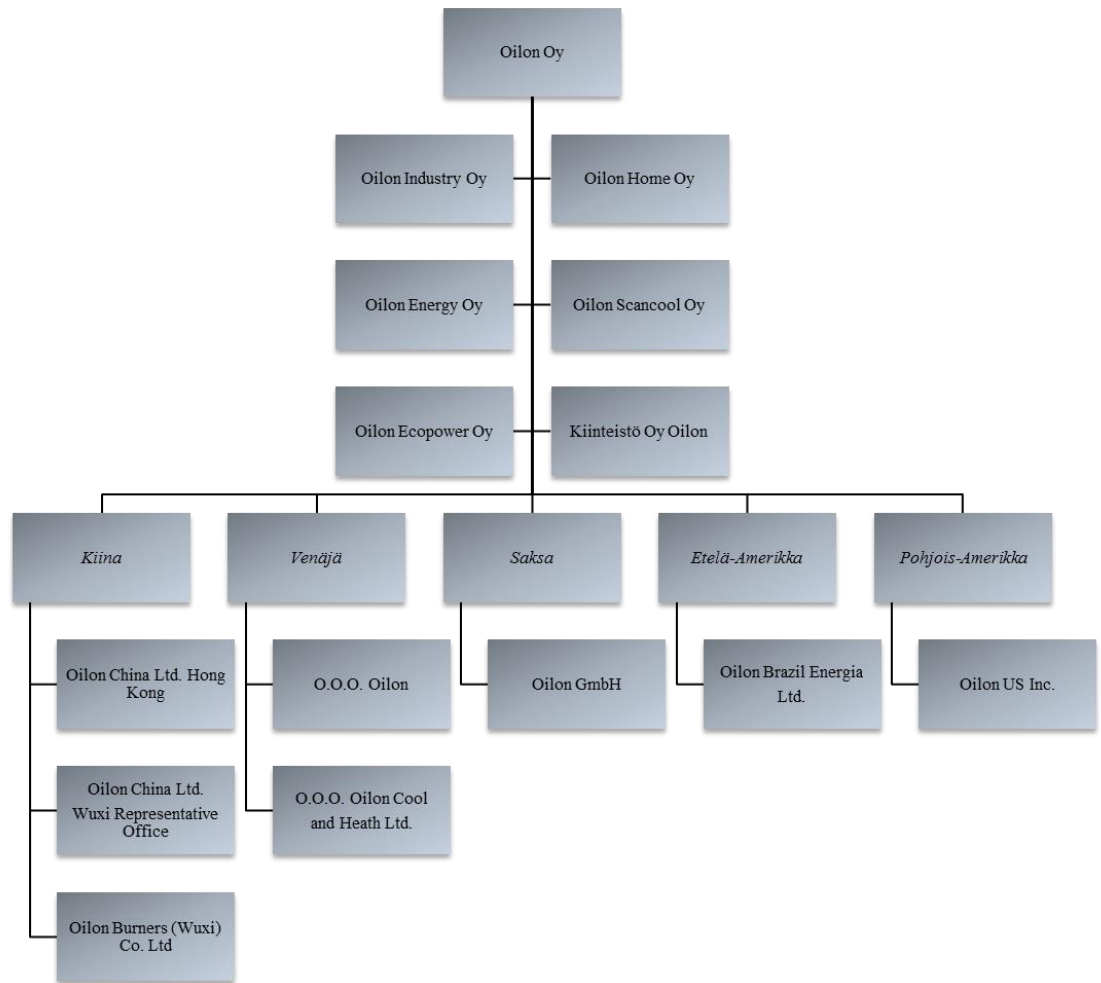
Laatua voidaan mitata esimerkiksi laatuvirheistä aiheutuneiden kustannusten euronäärällä ja takuuajana epäkuntoon menneiden tuotteiden lukumäärällä. Palautemääriä mittaamalla voidaan selvittää, ilmeneekö jonkin tietyn tuotteen valmistuksessa tai käytössä enemmän ongelmia kuin jonkin toisen tuotteen. Asiakas-toimittaja-suhdetta voidaan mitata esimerkiksi toimitusvarmuudella; mikä on toteutuneen ja luvattun toimitusajan välinen suhde? (Suomala ym. 2011, 191.)

Prosessimittarit ja niille määritetyt tavoitteet ovat olennainen osa mitattaessa yrityksen suorituskykyä. Suorituksen mittaus ja suorituskyvyn mittaus eroavat toisistaan aikasuuntautumisen perusteella; suorituksen mittaus merkitsee toteutuneen suorituksen mittaamista kun taas suorituskyvyn mittaaminen tarkoittaa parhaan mahdollisen suorituksen ja sen tavoittelemisen seurantaa. Lähtökohtana suorituskyvyn mittaamiselle toimii yrityksen johdon määrittelemä strategia. (Järvenpää ym. 331–332.)

Tutkimuksen empiirisessä osassa esitellään case-yritys ja kartoitetaan, mitä mitareita yrityksen johdolla on ollut käytettävissään tutkimuksen tekohetkellä. Empiriaosuudessa on myös esitelty, miten tutkimuksen toteutus sujui käytännössä ja mitä tutkimustuloksia siitä saatiin.

## 5 CASE: OILON-KONSERNI

Oilon on vuonna 1961 perustettu energia- ja ympäristöteknologia-alan perheyri-  
tys, joka käsittää nykyisin emoyhtiön lisäksi kuusi suomalaista ja kahdeksan ul-  
komaista tytäryhtiötä (Oilon 2014a). Konsernin rakenne on esitetty kuviossa 10.



KUVIO 10. Oilon-konsernin rakenne (Oilon 2014a)

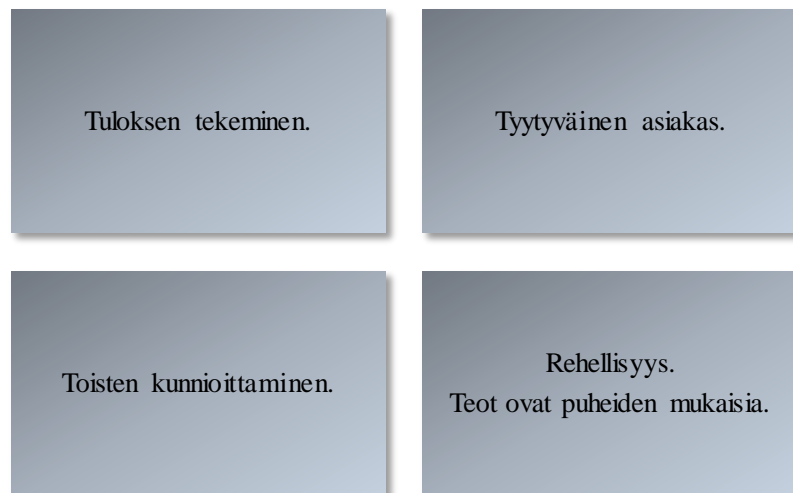
Konserni valmistaa ja markkinoi polttimia ja polttojärjestelmiä nestemäisille ja kaasumaisille polttoaineille, maa- ja teollisuuslämpöpumppuja, teollisuuskylmä-  
laitoksia sekä aurinkolämpöjärjestelmiä. Asiakkaina on yrityksiä pienistä omista-  
javetoisista, yksityisille kotitalouksille myyvistä toiminimistä suuriin energia- ja  
muihin teollisuusyhtiöihin. (Oilon 2014a).



Syksyllä 2011 Oilon Oy osti Oy Scancool Ab:n koko osakekannan laajentaen samalla tuotantoaan kylmälaitteisiin. Pitkään harkittu laajentuminen Pohjois-Amerikkaan puolestaan toteutui elokuussa 2014, kun Oilon US Inc. perustettiin. Tuotantoa on neljässä eri toimipisteessä: Lahdessa, Hollolassa, Kokkolassa ja Kiinan Wuxissa. (Oilon 2014a.)

Konserni työllistää maailmanlaajuisesti noin 370 henkilöä, joista vajaat kolmesataa työskentelee Suomessa. Konsernin liikevaihdosta noin 70 % tulee viennistä (2013). (Oilon 2014b.) Koko konsernin liikevaihto oli noin 67 miljoonaa euroa vuonna 2013 (Lindström 2014).

Oilon-yhtiöiden toiminta-ajatus on tarjota asiakkailleen ympäristöystävällistä energiaa ja visio on tuottaa kestävän kehityksen mukaisia energiaratkaisuja. Kuviossa 11 on esitetty yhtiöille nimetyt arvot. (Oilon 2014b.)



KUVIO 11. Oilon-yhtiöiden arvot (Oilon 2014b)

Oilon-yhtiöiden pääomistaja Oilon Oy toimii hallinnon koordinoijana. Käytännössä se hoitaa konserniyritysten strategisen suunnittelun, tytäryhtiöiden hallitustyöskentelyn, laki-, rahoitus- ja vakuutusasiat sekä omistaa ja hallinnoi tuoteoikeuksia. (Oilon 2014b.)

## 5.1 Mittariston nykytila

Nykyisin konsernin johto seuraa toimintaa neljässä eri kokoluokassa: Koko konserni, konsernin Suomen-yhtiöt, liiketoiminnot sekä liiketoimintayksiköt. Tunnuksluvuista raportoidaan konsernitasoilla sekä yksiköittäin. Liikevaihtoa ja tuloslaskelman kehitystä suhteessa budjettiin seurataan yksiköittäin, liiketoiminnoittain ja konsernitasolla. (Lindström 2014.)

Viimeisin suuri muutos toiminnan seuraamisessa tapahtui vuonna 2011, kun liiketoimintojen osalta ryhdyttiin seuraamaan erikseen asiakaspalvelun (OCS) toimintaa konsernin Suomen yksiköiden takuukulujen osalta. Samoihin aikoihin strateginen johtoryhmä ilmaisi halunsa saada lisää graafisuutta mittaripaketteihin. (Lindström 2014.)

Kuukausitasolla johdettavia tunnuslukuja ovat kokonaistuotot per henkilö, jalostusarvo suhteessa henkilöstökuluihin, kokonaispääoma (netto), lyhyen sidotun pääoman kiertonopeus sekä ROA. Lyhyen sidotun pääoman kiertonopeus lasketaan yrityksessä kaavalla (*kk:n kokonaistuotot \* 12 / (vaihto-omaisuus + lyhytaikaiset saamiset - saamiset konserniyhtiöiltä - lyhytaikaiset velat + velat saman konsernin yrityksille)*). Henkilöstön lukumäärään pohjautuvissa mittareissa ei oteta huomioon niitä henkilöitä, jotka ovat esimerkiksi lomalla tai työskentelevät harjoittelijan nimikkeellä. Johdettavat tunnusluvut ovat konsernijohtoryhmän nähtävissä yrityksen intranetissä sekä saatavilla liiketoimintojen johtoryhmälle. (Lindström 2014.)

Saatuja kauppoja seurataan viikoittain yksikkötasolla sekä kuukausitasolla. Tieto liikevaihdosta haluttuna ajanjaksona on saatavilla kaikilla konsernin tasoilla. Luotonvalvonta laatii erikseen kerran kuukaudessa mittaria suurimmista asiakasriskeistä, jossa mukana on myyntisaatavien kiertonopeuden seuranta. (Lindström 2014.)

Jotta yrityksen toiminnasta voidaan laatia mittareita, kaikella kirjanpitoon vietävällä aineistolla tulee olla määriteltyinä tulos- ja kustannuspaikka (Lindström 2014). Toiminnan seuraamiseksi ostojen puolella laskun tarkastaja tiliöi laskun eli merkitsee laskun kustannuspaikan sekä kirjanpidon tilin itse. Kustannuspaikka voi määräytyä joko osastokohtaisella Z-työnumerolla tai työkohtaisella A-

työnumerolla. Kustannuspaikkojen valintaan löytyy opas Oilonin intranetistä. Kustannus- ja tulospaikkojen perusteella tiedetään kustannuksen tai tulon yksikkö, josta saadaan yhtiötä ja lopulta koko konsernia koskevat tiedot mittareiden laatimista varten. (Oilon 2014b.)

Nykyisin käytössä oleva Leonardo's Vision -työkalu on vanhenemassa ja on käyttöliittymältään vaikeahko. Prosesseihin ja toimijoihin liittyvät mittarit ovat konserni- ja liiketoimintajohtoryhmien saatavilla tässä ohjelmistossa. (Lindström 2014.)

Johdon saatavilla olevat prosessimittarit riippuvat yksikön toiminnan luonteesta. Esimerkiksi asiakaspalveluyksikön toimintaan ei sisälly tuotteiden valmistusta, joten yksikön osalta ei ole saatavilla sellaisia varastoon, laatuun tai toimituksiin liittyviä mittareita. (Lindström 2014.)

Tuotannon tehokkuutta mitataan valmistusmäärinä valittuna ajanjaksona. Tietoa on saatavissa suhteutettuna yksikköön, tuotteeseen, asiakkaaseen tai markkina-alueeseen. Tehokkuutta seurataan myös suhteuttamalla tehokkaat eli tuottavat tunnit suurimpaan mahdolliseen tuntimäärään. (Lindström 2014.)

Toimitustäsmällisyyden painoarvo ilmoitetaan euromäärissä. Toimitustäsmällisyys tarkoittaa tilausten lähetyspäivämäärää suhteessa luvattuun toimituspäivämäärään. Jälkitoimitusten määrää voidaan seurata erikseen. Myös valmistuotevaraston kiertonopeutta on mahdollista seurata. Valmistuotteiksi luetaan sellaiset tuotteet, joita ei ole tehty tiettyä asiakasta varten ja jotka eivät ole osa isompaa projektia. (Lindström 2014.)

Saatavilla on materiaalin toimittajien tehokkuutta seuraava mittari, joka ilmoittaa toimittajan toteutuneen toimituspäivän suhteessa ostotilauksen teon yhteydessä luvattuun toimituspäivään. Varaston kiertonopeutta seurataan Oilonin suomalaisissa yksiköissä. Laatuvirheistä aiheutuneita kustannuksia, eli takuu- ja korjauskustannuksia seurataan myös konsernitasolla. Tiedot takuukomponenttien määristä ovat saatavissa lähes kaikissa yksiköissä. (Lindström 2014.)

Saatuja palautteita seurataan toiminnan kehittämiseksi ja puutteiden tiedostamiseksi. Palautteet erotellaan henkilökunnan aloitteiksi, takuita, virheitä ja korjauksia koskeviksi palautteiksi sekä muiksi palautteiksi. (Lindström 2014.)

Tulevaisuudessa on aikomus ottaa käyttöön QlickView Business Intelligence -työkalu, jotta taloutta koskevat tiedot ovat helposti yrityksen johdon ulottuvilla. Ohjelmistoon on tarkoitus rakentaa nopeammin ja helpommin käsillä oleva mittaristo. QlickViewiin on aikomus lisätä myös tarjouskanta, jotta johdolla olisi jonkinlainen käsitys mahdollisesti tulossa olevista kaupoista. Aiemmin konsernijohdon mittaristossa on seurattu vain toteutuneita tilauksia. (Lindström 2014.)

Kaikkien Suomen-yhtiöiden kirjanpito siirtyy vuoden 2015 keväällä Microsoft Dynamics AX -järjestelmään. Oilon Scancoolin ja Oilon Burners Wuxin kirjanpito on ollut järjestelmässä jo vuodesta 2013. (Lindström 2014.)

## 5.2 Kyselytutkimus

Empiirisen osion tutkimusaineisto kerättiin liiketoimintoihin osallistuville johtoryhmän jäsenille lähetetyllä kyselylomakkeella (liite 2). Kyselylomake valittiin aineiston keruutavaksi sen selkeyden sekä ennen kaikkea kiireisen aikataulun vuoksi.

### 5.2.1 Kyselyn toteutus

Kyselylomakkeessa on sekä strukturoituja että avoimia kysymyksiä. Strukturoiduille kysymyksille on annettu toisensa pois sulkevat numeeriset vastausvaihtoehdot. Avointen kysymysten tarkoituksena oli syventää strukturoitujen kysymysten avulla kerättyä informaatiota. Kyselyssä on esitelty myös kaksi talouteen liittyvää mittaria, joita johdolla ei ole ollut käytössään kyselyyn vastaamishetkellä.

Liiketoimintoihin osallistuville johtoryhmän jäsenille laadittu kyselylomake on jaettu kuuteen osaan ja se sisältää kuusi kysymystä. Osiot yksi, kaksi ja kolme koskevat talouteen liittyviä prosessimittareita. Kysymysten avulla oli tarkoitus kartoittaa, miten usein käyttäjät näitä mittareita tarkastelevat, miten hyödyllisiksi

he ne kokevat sekä miten mittareissa tapahtunut muutos vaikuttaa heidän toimintaansa. Osiossa kolme esitetään myös alakysymys, jonka avulla oli tarkoituksena saada tarkempi kuvaus siitä, miksi toimintaa muutetaan.

Osiot neljä ja viisi koskevat talouden johdettavia tunnuslukuja. Osioihin liitettyjen kysymysten avulla oli tarkoitus selvittää, miten hyödyllisiksi käyttäjät nämä mittarit kokevat sekä mihin toimenpiteisiin he ryhtyvät ja miksi, mikäli mittarissa tapahtuu muutos.

Osioon kuusi valittiin kaksi talouden mittaria, jotka täyttivät johdannon luvussa 1.2 esitetyt vaatimukset. Mittareista on kerrottu nimi, mitä ne mittaavat sekä miten ne käytännössä lasketaan. Osion pääkysymyksen tarkoitus oli selvittää, voisiko esitelty mittari olla hyödyksi johtamistyöskentelyssä ja alakysymyksellä pyrittiin kartoittamaan, miten tämä tapahtuisi käytännössä.

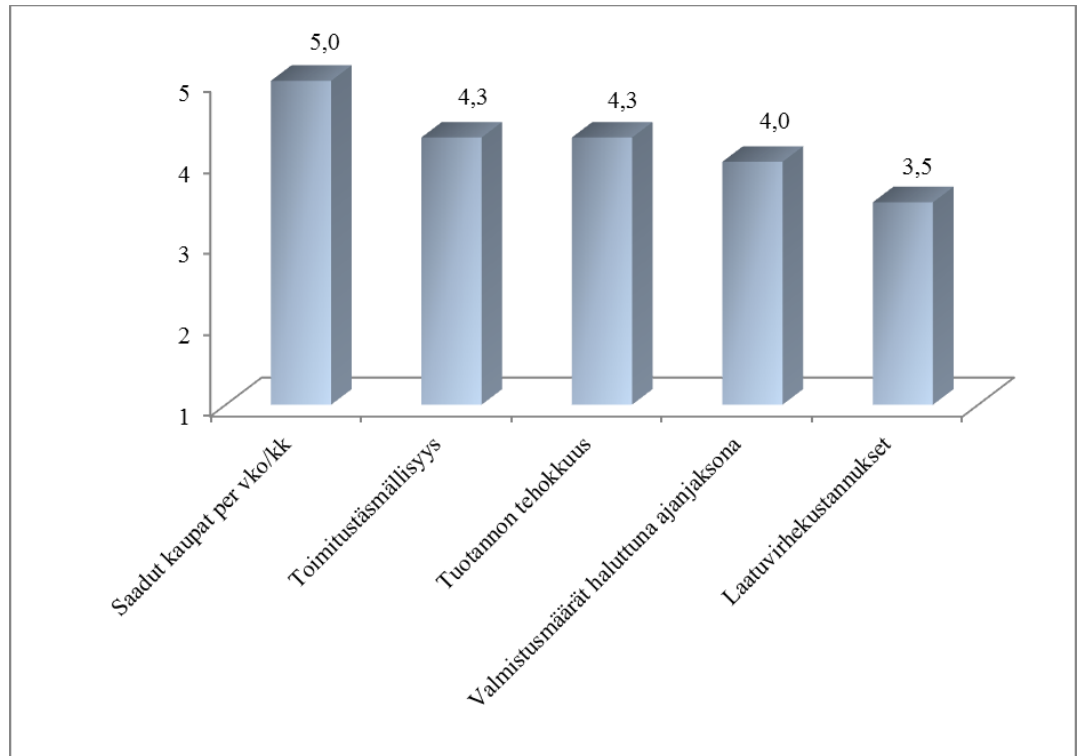
Kyselylomake lähetettiin seitsemälle johtoryhmän jäsenelle torstaina 16.10.2014 ja yhdelle lauantaina 18.10.2014. Vastaukset saatiin 16.–22.10.2014 välisenä aikana. Johtoryhmässä oli parhaillaan tapahtumassa muutoksia, joten yksi kyselyyn osallistuneista henkilöistä oli vasta aloittanut tehtävässään ja yksi henkilö oli siirtymässä työskentelemään konsernin ulkopuolelle.

### 5.2.2 Kyselyn purku ja analyysi

Kyselyyn vastasi neljä henkilöä eli tasan puolet niistä henkilöistä, joille se oli lähetetty. Tämä oli vähemmän kuin oli tarkoitus, sillä toivottavaa olisi ollut saada vastaukset vähintään kuudelta henkilöltä. Kysely purettiin laskemalla strukturoitujen kysymysten vastauksista keskiarvot vastaajien lukumäärän perusteella. Avoimiin kysymyksiin saadut vastaukset analysoitiin ja niitä on hyödynnetty yksityiskohtaisemmassa havainnoinnissa.

Prosessimittareiden seurantatiheyttä kartoitettiin strukturoidulla kysymyksellä, jonka vastausvaihtoehdoista ensimmäinen merkitsee *en muista milloin olen viimeksi tarkastellut mittaria* ja viides *olen tarkastellut mittaria viimeksi kuluneen viikon aikana*. Mitä suurempi vastausten keskiarvo on, sitä useammin mittaria on tarkasteltu.

Selkeästi seuratuin prosessimittari oli saatujen kauppojen määrä viikko- ja kuukausitasolla, sillä jokainen vastanneista oli tarkastellut mittaria viimeksi kuluneen viikon aikana (kuvio 12). Vastanneet olivat seuranneet myös toimitustäsmällisyyttä sekä tuotannon tehokkuutta viimeksi kuluneen viikon tai kuukauden aikana.



KUVIO 12. Seuratuimmat prosessimittarit

Vastauksista kävi ilmi, että saatujen kauppojen määrä vaikuttaa johtamiseen koko ajan. Henkilöstön määrän sopeuttaminen lisääntyneen tai laskevan tuotannon tarpeisiin oli useimmiten mainittu toimenpide. Kauppojen määrän laskiessa useamman viikon peräkkäin tulee analysoida, mistä se johtuu.

Muutokset toimitustäsmällisyydessä aiheuttavat toimenpiteitä, mikäli toimitukset ovat usein myöhässä. Tällöin analysoidaan, johtuvatko viivästykset niin kutsutusta pullonkaulasta jonkin prosessin sisällä vai ovatko syynä myöhästymiset toimittajien puolella. Toiminnan resursoinnilla pyritään eliminoimaan toimitusten myöhästymisen tulevan toiminnan osalta.

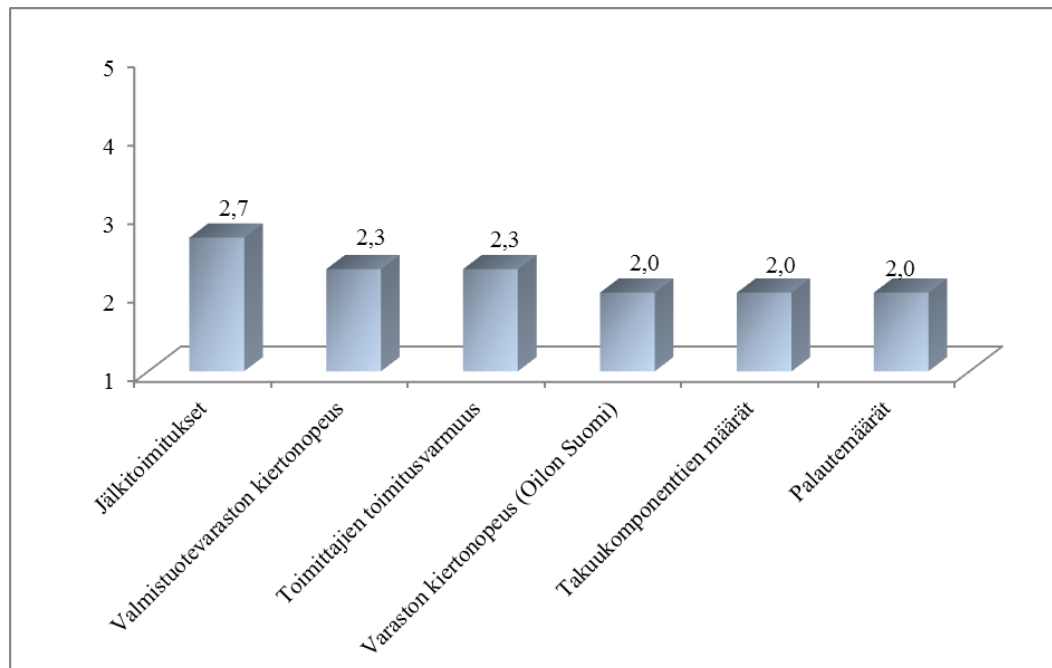
Tuotannon tehokkuuden seuranta pidettiin tärkeänä. Tehokkuuden laskiessa selvitetään syy tapahtuneelle ja suoritetaan korjaavia toimenpiteitä. Eräs vastaajista

otti huomioon myös tilanteen, jossa tehokkuus nousee voimakkaasti. Tällöin voi olla syytä tarkastaa tuotteen myyntihintaa alaspäin, jotta tuotteet liikkuisivat myös asiakkaalle. Muutoin saavutettu tehokkuus menisi hukkaan tuotteiden seistessä varastoissa.

Valmistusmääriä seurataan yksikkö-, tuote-, asiakas- ja markkinatasoilla. Näistä seuratuimmat olivat yksikkö-, tuote- ja asiakastaso. Yksikkötasolla esille nousivat tehokkuuteen ja tuotannon resursointiin liittyvät seikat. Tuotetasolla taas pyritään seuraamaan, mitä tuotteista valmistetaan eli toisin sanoen myydään eniten ja onko tarvetta tuotekehitykselle. Asiakastasolla puolestaan perehdytään asiakastytyvyyden kehitykseen.

Laatuvirhekustannusten kasvaessa tärkeimpänä toimenpiteenä pidettiin syiden selvittämistä. Korjaavina toimenpiteinä esitettiin lisäkoulutus sekä keskustelu vastuuhenkilöiden kanssa.

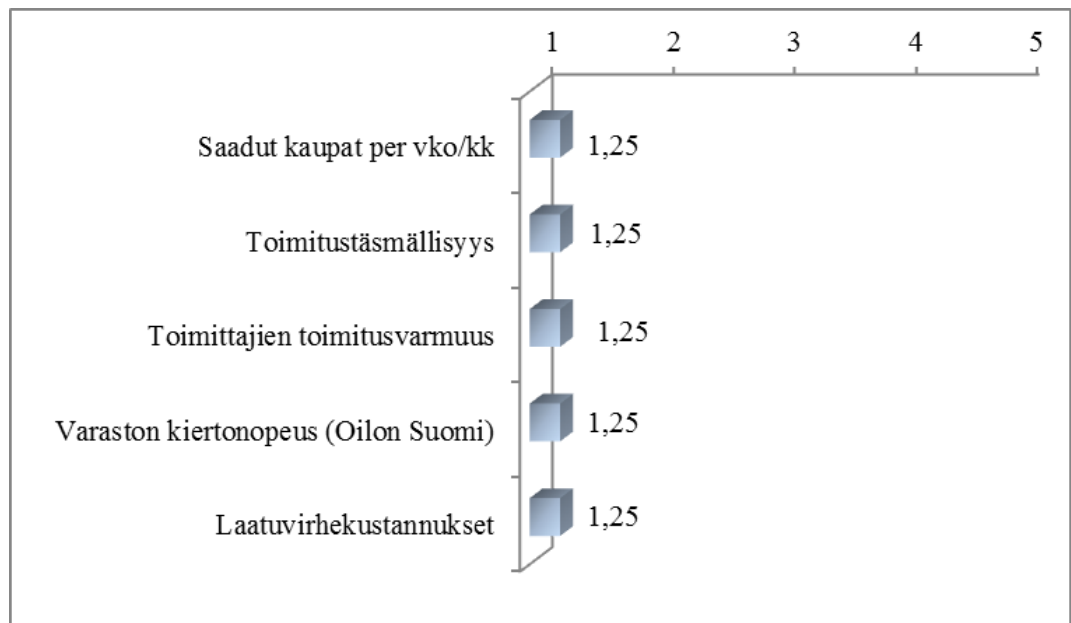
Vastauksista kävi ilmi, että vähiten seurattuja mittareita olivat varaston kiertonopeus, takuukomponenttien määrät sekä palautemäärät (kuvio 13). Näitä mittareita oli vastaajien keskuudessa tarkasteltu viimeksi keskimäärin yli kolme kuukautta aiemmin.



KUVIO 13. Vähiten seurattut prosessimittarit

Myös mielipiteitä prosessimittareiden hyödyistä kerättiin strukturoidun kysymyksen avulla. Vastausvaihtoehdoista ensimmäinen merkitsee *koen mittarin erittäin hyödylliseksi omassa työssäni* ja viides *koen, että mittari on hyödytön työni kannalta*. Mitä pienempi vastausten keskiarvo on, sitä hyödyllisemmäksi mittari on koettu.

Vastaajien kokemus mittareiden hyödyllisyydestä poikkesi jonkin verran niiden katselutiheydestä. Hyödyllisimmiksi mittareiksi koettiin saadut kaupat, toimitustäsmällisyys ja toimittajien toimitusvarmuus, varaston kiertonopeus sekä laatuvirhekustannukset (kuvio 14).



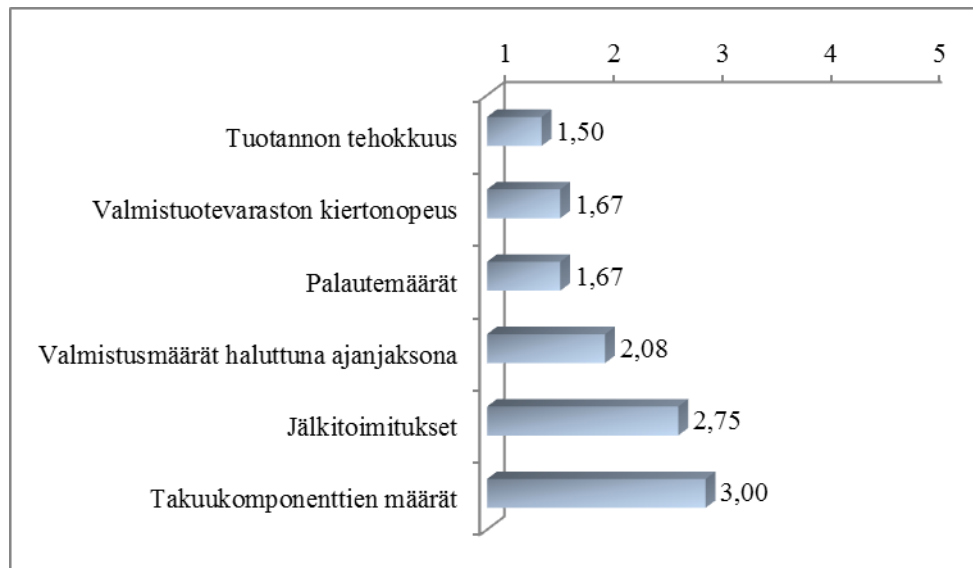
KUVIO 14. Hyödyllisimmiksi koetut prosessimittarit

Toimittajien toimitusvarmuuden seuraamista pidettiin tärkeänä, koska epäluottovan toimittajan käyttäminen vaikuttaa oman tuotannon tehokkuuteen ja toimitustäsmällisyyteen. Toimitusvarmuuden laskiessa asiasta keskustellaan ensin vastuuhenkilöiden kanssa. Ääritoimenpiteenä mainittiin toimittajan korvaaminen uudella toimittajalla.

Varaston kiertonopeutta seurataan sen varalta, ettei siihen sitoudu liikaa pääomaa. Mikäli kiertonopeus hidastuu merkittävästi, pyritään ostoja järkeistämään keskustelemalla asiasta vastuuhenkilöiden kanssa.



Hyödyttömimmiksi mittareiksi koettiin takuukomponenttien määrät sekä jälkitoimitukset (kuvio 15).



KUVIO 15. Vähiten hyödyllisiksi koetut prosessimittarit

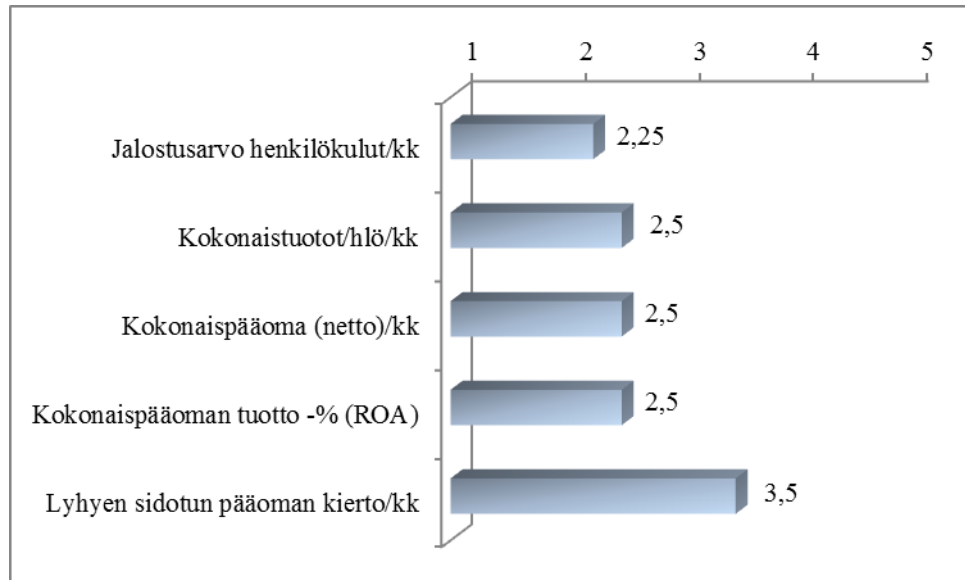
Johdettavien mittareiden osalta strukturoidulla kysymyksellä pyrittiin keräämään tietoa mittareiden hyödyllisyydestä. Myös tämän kysymyksen kohdalla pienempi vastausten keskiarvo merkitsee mittarin olevan muita hyödyllisempi.

Hyödyllisimmäksi johdettavaksi mittariksi koettiin henkilökulujen jalostusarvo (kuvio 16). Mittarin arvon muuttuessa lähdettiin etsimään ensin muutoksen syytä: johtuuko muutos esimerkiksi jonkin toiminnan ulkoistamisesta vai onko henkilöstöä liikaa tarpeeseen nähden? Mittarin arvon lasku vaikuttaa kehityspäätöksiin.

Kokonaistuotot per henkilö, kokonaispääoma ja ROA koettiin hyödyllisenä tai melko hyödyllisenä apuna johtamistoiminnalle. Lyhyen sidotun pääoman kiertonopeus puolestaan koettiin pääosin melko hyödyttömäksi mittariksi.

Mikäli kokonaistuottojen määrä henkilökuntaan suhteutettuna laskee, lähdetään ensimmäisenä selvittämään, onko muutos tapahtunut kuukausi- vai tuntipalkkojen puolella. Tämän jälkeen selvitetään, onko henkilökuntaa ollut liikaa työssä ja asiaa käsitellään johtoryhmän keskuudessa.

ROA:n arvoa pidettiin yleisesti merkittävänä, koska toiminnan tulisi olla tuottavaa. Mittarin arvon laskun koettiin olevan merkki tehdä isoja päätöksiä toiminnan suhteen.



KUVIO 16. Johdettavien mittareiden hyödyllisyys

Osiassa kuusi esitellystä kahdesta mittarista hyödyllisempänä pidettiin myyntisaamisten kiertoaika -mittaria. Yleisenä mielipiteenä oli, että se auttaa pitämään kassavirran tehokkaana. Lisäksi sen nähdään asiakastasolla kertovan asiakkaan kannattavuudesta ja vaikuttavan tuotteen hinnoitteluun. Esille tuli myös ajatus siitä, että tuotteeseen tyytyväinen asiakas myös maksaa laskunsa ajallaan, eli mittaria voisi osaltaan hyödyntää myös laaduntarkkailussa.

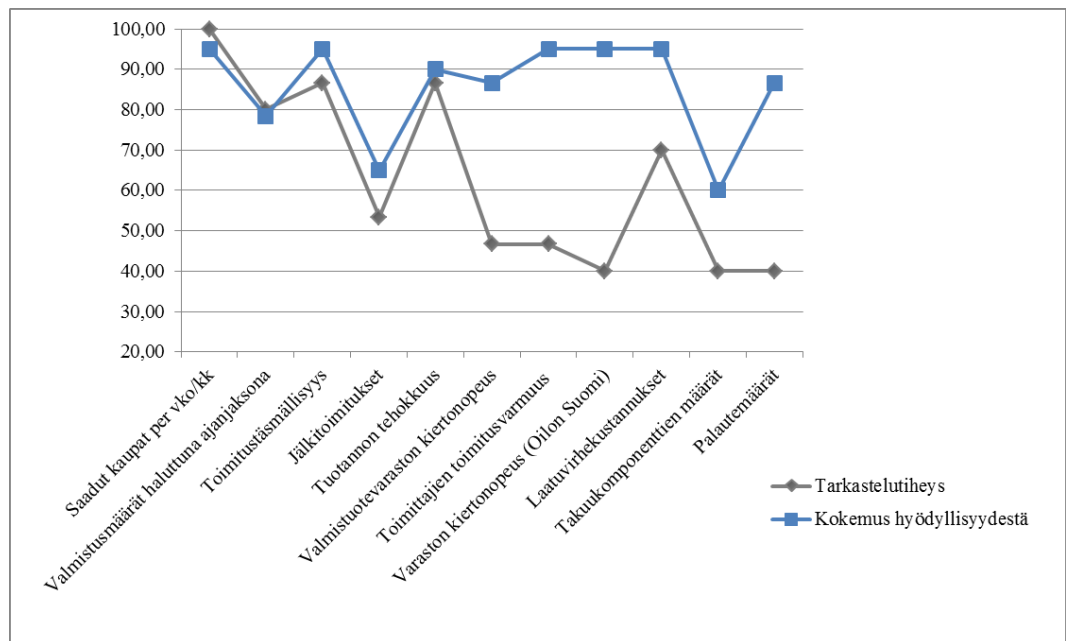
Mielipiteet liikevaihdon kehitys -mittarista puolestaan vaihtelivat. Erään vastaajan mielestä mittarin osoittama asia on mahdollista nähdä muilla tavoilla. Yksi vastaajista oli sitä mieltä, että mittaria voi hyödyntää sen seurantaan, miten toiminta on yleisesti kehittynyt. Erään vastaajan mielestä mittari on merkittävä apu nopeiden johtopäätösten tekemiseksi epävarmassa tilanteessa.

### 5.3 Olennaisimpien mittareiden määrittely

Olennaisimpien prosessimittareiden määrittelyyn vaikuttivat niiden tarkastelutiheys ja kokemus niiden hyödyllisyydestä. Painoarvo oli tässä tapauksessa tar-

kastelun tiheydessä, sillä tulkinnat mittareiden hyödyllisyydestä poikkesivat toisistaan vain niukasti.

Pääosin mittarit koettiin hyödylliseksi, vaikka niiden tarkastelutiheys saattoi olla alhainen. Kuviossa 17 vastaukset on muutettu prosenttimuotoon siten, että suurempi prosenttiluku merkitsee sekä tiheää tarkastelua että hyödylliseksi koettua mittaria. 100 % tarkoittaa tarkastelun osalta, että mittaria oli tarkasteltu viimeksi kuluneen viikon aikana ja hyödyllisyyden osalta, että mittari koettiin erittäin hyödylliseksi.



KUVIO 17. Tarkastelutiheys ja hyödyllisyys prosentteina

Kun huomioidaan sekä mittarin tarkastelutiheys että kokemus mittarin hyödyllisyydestä, merkittävimmit mittareiksi voidaan luokitella kolme mittaria: saadut kaupat, toimitustäsmällisyys sekä tuotannon tehokkuus. Myös valmistusmäärien ja laatuvirhekustannusten voidaan katsoa olevan sekä usein käytettyjä että hyödyllisiksi koettuja mittareita.

Erityisesti varaston kiertonopeus, palautemäärät ja toimittajien toimitusvarmuus ovat mittareita, jotka koettiin erittäin hyödyllisiksi, mutta niiden edellisestä tarkastelusta oli vastaajien keskuudessa kulunut keskimäärin yli kolme kuukautta. Tämä ristiriitaisuus voidaan tulkita siten, että kyseiset mittarit eivät ole olennaisia

viikko- tai kuukausitasolla, vaan niiden sisältämää informaatiota tulkitaan pidemmällä aikajänteellä.

Jälkitoimitukset ja takuukomponenttien määrät olivat ainoita mittareita, joiden kokeminen vähemmän hyödyllisiksi korreloi katselutiheyden kanssa. Tämän perusteella nämä mittarit voidaan luokitella vähiten merkittäviksi prosessimittareiksi johdon työskentelyn näkökulmasta.

Johdettavien tunnuslukujen osalta ainoastaan lyhyen sidotun pääoman kiertonopeus koettiin vastaajien keskuudessa melko hyödyttömäksi. Muita käytössä olevia johdettavia tunnuslukuja voidaan pitää merkittävinä, sillä ne koettiin pääosin hyödyllisiksi.

#### 5.4 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tutkimusaineisto hankittiin liiketoimintoihin osallistuville johtoryhmän jäsenille lähetetyllä kyselylomakkeella. Saatua tietoa käytettiin case-yrityksessä tuotettujen, talouteen liittyvien mittareiden hyödyllisyyden arviointiin.

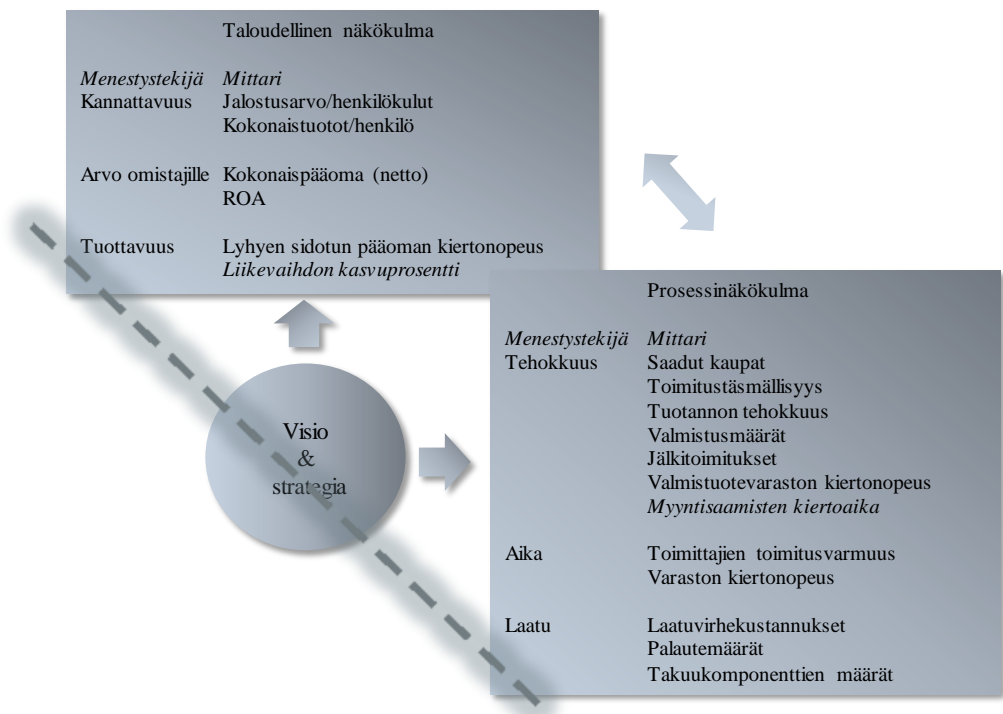
Opinnäytetyön tulokset toimivat suuntaa-antavana informaationa määriteltäessä, mitä talouteen liittyviä mittareita kohdeyrityksessä tulevaisuudessa kannattaa tuottaa. Tutkimuksessa kävi ilmi, että mittareiden hyödyntäminen on paljolti riippuvainen niiden käyttäjän asemasta ja vastuusta yrityksen toiminnan johtamisessa. Opinnäytetyön hyödynnettävyyttä heikentää alhainen vastausprosentti, koska jollakin vastuualueelle olennainen mittari saattaa toisen vastuualueen näkökulmasta olla merkityksetön.

Myyntisaatavien kiertoaika -mittaria voidaan kyselyn perusteella esittää lisättäväksi johdon saataville Qlikview-ohjelmistoon. Mittari tulisi opinnäytetyön tekijän havaintojen perusteella rakentaa siten, että se olisi saatavilla sekä yksikkö- että asiakastasolla. Tällä tavoin voitaisiin myös mahdollisesti arvioida asiakkaiden tyytyväisyyttä tuotteisiin. Mikäli kiertoaika jonkin tietyn tuotteen kohdalla on jatkuvasti pitkittynyt, voidaan esittää kysymys, pitäisikö tuotetta kehittää.

Tarvittaessa myös liikevaihdon kehitysprosentti -mittaria voidaan vastausten perusteella hyödyntää. Kyselyssä tuli ilmi, että kaikki vastaajat eivät näe mittarin

tarjoavan sellaista tietoa, mikä ei olisi pääteltävissä muualta. Lisäksi osa liiketoiminnoista on luonteeltaan sellaisia, joissa liikevaihtoa syntyy hyvin hitaasti. Tästä syystä mittarin käyttöönottoa tulisi harkita siinä tapauksessa, jos se voidaan toteuttaa helposti ja edullisesti.

Kuviossa 18 on esitetty, miten yrityksen käytössä olevat mittarit jäsenyisivät Balanced Scorecardin perusmalliin. Menestystekijät on luokiteltu kyselylomakkeen avointen kysymysten vastausten perusteella. Tutkimuksessa ei pyritty selvittämään yrityksen visiota tai strategiaa tai laatimaan yritykselle tuloskorttipohjaa, joten malli on lähinnä suuntaa-antava.



KUVIO 18. Tutkimuksen johtopäätökset sovitettuna Balanced Scorecard -menetelmän malliin

Kyselyssä tuli esille, että vastaajat ovat olleet pääosin tyytyväisiä laskennan heille tuottamaan informaatioon. Toiveena esitettiin, että tuotetun informaation graafisuutta tulisi lisätä entisestään, sillä sen uskotaan tehostavan käyttäjän reaktioherkyyttä. Tämä toive toteutunee, kun yrityksessä siirrytään käyttämään QlikView-ohjelmistoa, mutta asia voidaan huomioida myös yksittäisiä kokouksia varten tuotettavassa raportoinnissa.

## 6 YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää ja analysoida, miten case-yrityksen johto hyödyntää taloutta kuvaavia tunnuslukuja ja mittareita. Tutkimusongelmaksi muodostui kysymys: Miten yrityksen johto hyödyntää sille tuotettuja yrityksen taloutta kuvaavia mittareita?

Opinnäytetyön teoria muodostui kolmesta osasta. Ensimmäinen osa koostui strategisen johtamisen, johtoryhmäyöskentelyn sekä Balanced Scorecard -menetelmän kirjalliseen lähdeaineistoon pohjautuvasta materiaalista. Toinen osio sisälsi sisäisen talousviestinnän tehtävien määrittelyn ja osuuden yrityksen päätöksentekoprosessissa sekä perustiedot digitaalisesta taloushallinnosta ja ERP:stä. Kolmas osio koski talouden mittareita ja niiden avulla saatavaa tietoa yrityksen toiminnasta. Empiirisen osion tutkimusaineisto kerättiin case-yrityksen liiketoimintoihin osallistuville johtoryhmän jäsenille suunnatun kyselyn avulla. Kysely oli pääpiirteittäin onnistunut, vaikka kyselyyn vastasi vähemmän henkilöitä kuin oli toivottu. Aineiston keräämisen jälkeen aineisto purettiin ja analysoitiin.

Tutkimuksen edetessä vastaukseksi tutkimusongelmaan muodostui: johto hyödyntää mittareita yrityksen toiminnan seurantaan. Muutokset mittareissa johtavat syiden etsintään ja toiminnan analysointiin, palautteen antamiseen vastuuhenkilöille sekä toiminnan resurssointiin. Eri toiminnoista vastuussa olevat henkilöt reagoivat mittareissa tapahtuneisiin muutoksiin pääasiassa samoin, mutta mittareiden hyödyllisyyden merkitys johtamistoiminnalle vaihteli vastaajien kesken. Tutkimuskysymysten osalta voidaan todeta, että olemassa olevien mittareiden muutokselle ei vaikuta olevan perusteita, mutta myyntisaamisten kiertoaika -mittarin liittämistä mittaristoon voidaan suositella.

Tutkimuksen luotettavuutta heikentää vastaajien alhainen lukumäärä sekä osittainen vastausten puuttellisuus. Lisäksi tutkimuksen aikana havaittu hyödyllisyyden kokemuksen riippuvaisuus vastaajan vastuualueista heikentää tutkimuksen yleisnettävyyttä koko konsernin johtoa koskevaksi.

Opinnäytteenä tehty tutkimus ei aivan saavuttanut sellaista syvällisyyden tasoa, joka oli työn tekijän toiveena. Pääasiassa syy löytyy kiireisestä aikataulusta. Opinnäytetyön laatiminen aloitettiin teoria-aineiston kokoamisella, jonka jälkeen

muotoiltiin sisällysluettelo. Sisällysluettelo ei kokenut opinnäytetyön laatimisprosessin aikana suuria muutoksia, joten se toimi hyvänä runkona opinnäytetyön aiottu sisällöstä ja tuki prosessin etenemistä. Kohdeyritys oli opinnäytetyön laittajalle tuttu, joten tyhmiä kysymysten esittäminen nykytilanteen kartoitusta varten ei ollut esteenä työn etenemiselle.

Jatkotutkimusaiheiksi voidaan esittää esimerkiksi parhaillaan käynnissä olevan toiminnanohjausjärjestelmän vaihdoksen toteutumisen seuranta ja arviointia tai kokonaisen Balanced Scorecardin laatimista yrityksen käyttöön.

## LÄHTEET

### PAINETUT LÄHTEET

Andersson, J-O., Ekström, C. & Gabrielsson, A. 2001. Kannattuvuussuunnittelu ja -laskenta. Ruotsinkielisestä alkuperäisteoksesta suomentanut Maarit Tillman. Helsinki: Tietosanoma.

Heikkilä, J. & Ketokivi, M. 2005. Tuotanto murroksessa. Strategisen johtamisen uusi haasta. Helsinki: Talentum.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Järvenpää, M. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. Turun kauppakorkeakoulu 1:1998. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2006. Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelleta tehokkaasti. 5. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Mansukoski, S., Mitronen, L., Porenne, P. & Salmimies, P. 2007. Käytännön johtoryhmätyöskentely. Helsinki: Talentum Media Oy.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 6.-8. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Olve, N-G., Roy, J. & Wetter, M. 1998. Balanced Scorecard – yrityksen strateginen ohjausmenetelmä. Suomentanut ja toimittanut Maarit Tillman. Ruotsinkielinen alkuteos 1998. Helsinki: WSOY.

Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum Media Oy.

Pellinen, J. 2005. Talousjohtaminen. Helsinki: Talentum.



Puolamäki, E. 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanoma Oy.

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

Teittinen, H. 2008. Näkymätön ERP: Taloudellisen toiminnanohjauksen rakentuminen. Jyväskylä studies in business and economics 69. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Tenhunen, J. 2006. Johdon laskentatoimi kärkiyritysverkostoissa: Soveltamismahdollisuudet ja yritysten tarpeet. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 241. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Vanhala, S., Laukkanen, M. & Koskinen, A. 2002. Liiketoiminta ja johtaminen. 3. uudistettu painos. Helsinki: KY-Palvelu Oy.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. 2. painos. Helsinki: WSOY

## ELEKTRONISET LÄHTEET

Kauppalehti Oy 2014. Balance Consulting. Kotisivut. Tunnusluvut [viitattu 1.10.2014]. Saatavissa: <http://www.balanceconsulting.fi/tunnusluvut>

Kontkanen, T. 2009. Taloushallinto johtamisen apuvälineenä, case HRACK. Hyvinkää: Laurea-ammattikorkeakoulu, Liiketalouden laitos [viitattu 5.10.2014]. AMK-opinnäytetyö. Saatavissa: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-200905283386>

Kurkela, R. 2006. Tilastollinen tiedonkeruu. Verkko-oppimateriaali. Virsta-projekti: Tilastokeskus & Helsingin ammattikorkeakoulu Stadia [viitattu 2.10.2014]. Saatavissa: <http://tilastokeskus.fi/virsta/tkeruu/>

Oilon Oy 2014a. Oilon yleisesti [viitattu 7.9.2014]. Saatavissa: <http://www.oilon.com/etusivu/>

Oilon Oy 2014b. Oilon-organisaation intranet [viitattu 15.9.2014]. Saatavissa:  
Oilon-organisaation intranetissä

Edita Publishing Oy 2014. Finlex ®. Ajantasainen lainsäädäntö. Vuosi 2006.  
21.7.2006/624. Osakeyhtiölaki [viitattu 7.9.2014]. Saatavissa:  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>

#### SUULLISET LÄHTEET

Lindström, K. 2014. Controller. Oilon Industry Oy, Lahti. Haastattelu 17.9.2014.

## LIITE 1. Tunnuslukujen kaavat

### Kannattavuus:

1. Myyntikateprosentti	$\frac{\text{myyntikate } \text{€}}{\text{tuotot } \text{€}}$	x 100
2. Käyttökateprosentti	$\frac{\text{käyttökate } \text{€}}{\text{tuotot } \text{€}}$	x 100
3. Liiketulosprosentti	$\frac{\text{liiketulos } \text{€}}{\text{tuotot } \text{€}}$	x 100
4. Nettotulosprosentti	$\frac{\text{nettotulos}}{\text{liikevaihto}}$	x 100

### Vakavaraisuus ja maksuvalmius

5. Omavaraisuusaste	$\frac{\text{oikaistu oma pääoma}}{\text{oikaistun taseen loppusumma - saadut ennakot}}$	x 100
6. Quick ratio	$\frac{\text{rahoitusomaisuus - osatuloutuksen saamiset}}{\text{lyhytaikainen vieras pääoma - lyhytaikaiset saadut ennakot}}$	
7. Current ratio	$\frac{\text{vaihto-omaisuus + rahoitusomaisuus}}{\text{lyhytaikainen vieras pääoma}}$	

### Toiminnan laajuus

8. Liikevaihdon kehitysprosentti	$\frac{\text{tarkasteltavan kauden tuotot - vertailukauden tuotot}}{\text{vertailukauden tuotot}}$	x 100
9. Jalostusarvoprosentti	$\frac{\text{liiketulos - käyttöomaisuuden myyntivoitot + poistot + henkilöstökulut}}{\text{liikevaihto}}$	x 100

### Toiminnan tehokkuus

10. Henkilöstökulujen jalostusarvo	$\frac{\text{jalostusarvo}}{\text{henkilöstökulut}}$	
11. Vaihto-omaisuuden kiertoaika	$\frac{(\text{vaihto-omaisuus} - \text{vaihto-omaisuuden ennakkomaksut})}{(\text{liikevaihto} - \text{myyntikate})}$	x 365
12. Myyntisaamisten kiertoaika	$\frac{\text{myyntisaamiset}}{\text{liikevaihto}}$	x 365
13. Ostovelkojen kiertoaika	$\frac{\text{ostovelat}}{\text{aine- ja tarvikeostot}}$	x 365

LIITE 2/1. Kyselylomake

<p>Alla oleva kysely on jaettu viiteen osaan, joista jokaisessa esitetään yksi kysymys.</p>	
<p><b><u>Lue kysymys sekä vastausohjeet huolellisesti ennen vastaamista.</u></b></p>	
<p><b>OSA 1</b></p>	
<p>Tässä osiossa on tarkoitus kartoittaa prosessimittareiden tarkastelun tiheyttä. <b>Osio koskee mittareiden omatoimista tarkastelua Leonardo-ohjelmiston avulla.</b></p>	
<p>Vastaa kysymyksiin lisäämällä esitetyn prosessimittarin perään numero 1-5, jossa:</p>	
<p>1 tarkoittaa <i>en muista</i></p>	
<p>2 tarkoittaa <i>viimeksi yli 3kk sitten</i></p>	
<p>3 tarkoittaa <i>viimeksi yli 1kk sitten</i></p>	
<p>4 tarkoittaa <i>viimeksi kuluneen kuukauden aikana</i></p>	
<p>5 tarkoittaa <i>viimeksi kuluneen viikon aikana</i></p>	
<p><b>Kysymys: Milloin viimeksi olet tarkastellut seuraavaa mittaria?</b></p>	
<p>Huom: Mikäli tiettyä prosessimittaria ei ole saatavilla omalta liiketoiminnan vastuualueeltasi, voit jättää vastauskentän tyhjäksi.</p>	
	Vastaus:
a) Saadut kaupat per vko/kk	
b) Valmistusmäärät haluttuna ajanjaksona per:	
	a. yksikkö
	b. tuote
	c. asiakas
	d. markkina
c) Toimitustäsmällisyys	
d) Jälkitoimitukset	
e) Tuotannon tehokkuus (tuottavuus)	
f) Valmistuotevaraston kiertonopeus	
g) Toimittajien toimitusvarmuus	
h) Varaston kiertonopeus (Oilon Suomi)	
i) Laatuvirhekustannukset	
j) Takuukomponenttien määrät	
k) Palautemäärät (palautemittari):	
	a. takuut, virheet, korjaukset
	b. aloitteet
	c. palautteet

LIITE 2/2. Kyselylomake

<b>OSA 2</b>	
Tässä osiossa on tarkoitus kartoittaa käyttäjän kokemusta prosessimittarista saadusta hyödystä omassa toiminnassaan.	
Vastaa kysymyksiin lisäämällä esitetyn prosessimittarin perään numero 1-5, jossa:	
1. tarkoittaa <i>erittäin hyödyllinen</i>	
2. tarkoittaa <i>melko hyödyllinen</i>	
3. tarkoittaa <i>hyödyllinen</i>	
4. tarkoittaa <i>melko hyödytön</i>	
5. tarkoittaa <i>täysin hyödytön</i>	
<b>Kysymys: Miten hyödylliseksi koet seuraavan mittarin omalle työkentelyllesi?</b>	
Huom: Mikäli tiettyä prosessimittaria ei ole saatavilla omalta liiketoiminnan vastuualueeltasi, voit jättää vastauskentän tyhjäksi.	
	Vastaus:
a) Saadut kaupat per vko/kk	
b) Valmistusmäärät haluttuna ajanjaksona per:	
a. yksikkö	
b. tuote	
c. asiakas	
d. markkina	
c) Toimitustäsmällisyys	
d) Jälkitoimitukset	
e) Tuotannon tehokkuus (tuottavuus)	
f) Valmistuotevaraston kiertonopeus	
g) Toimittajien toimitusvarmuus	
h) Varaston kiertonopeus (Oilon Suomi)	
i) Laatuvirhekustannukset	
j) Takuukomponenttien määrät	
k) Palautemäärät (palautemittari):	
a. takuut, virheet, korjaukset	
b. aloitteet	
c. palautteet	

LIITE 2/3. Kyselylomake

<b>OSA 3</b>
Tässä osiossa on tarkoitus selvittää, miten prosessimittareissa tapahtunut muutos vaikuttaa tarkastelijan johtamistoimintaan.
Vastaa kysymykseen avoimesti muutamalla lauseella.
<b>Kysymys: Mitä muutoksia omassa toiminnassasi tapahtui huomattavasti mit-tarin arvon muuttuneen? Miksi?</b>
a) Saadut kaupat per vko/kk
Vastaus:
b) Valmistusmäärät haluttuna ajanjaksona per:
a. yksikkö
Vastaus:
b. tuote
Vastaus:
c. asiakas
Vastaus:
d. markkina
Vastaus:
c) Toimitustäsmällisyys
Vastaus:
d) Jälkitoimitukset
Vastaus:
e) Tuotannon tehokkuus (tuottavuus)
Vastaus:
f) Valmistuotevaraston kierto nopeus
Vastaus:

LIITE 2/4. Kyselylomake

g) Toimittajien toimitusvarmuus
Vastaus:
h) Varaston kiertonopeus (Oilon Suomi)
Vastaus:
i) Laatuvirhekustannukset
Vastaus:
j) Takuukomponenttien määrät
Vastaus:
k) Palautemäärät (palautemittari)
a. takuut, virheet, korjaukset
Vastaus:
b. aloitteet
Vastaus:
c. palautteet
Vastaus:

## OSA 4

Tässä osiossa on tarkoitus kartoittaa käyttäjän kokemusta johdettavasta mittarista saadusta hyödystä omassa toiminnassaan.

Vastaa kysymyksiin lisäämällä esitetyn prosessimittarin perään numero 1-5, jossa:

1. tarkoittaa *erittäin hyödyllinen*

2. tarkoittaa *melko hyödyllinen*

3. tarkoittaa *hyödyllinen*

4. tarkoittaa *melko hyödytön*

5. tarkoittaa *täysin hyödytön*

**Kysymys: Miten hyödylliseksi koet seuraavan johdettavan mittarin omalle johtamistoiminnallesi?**

	Vastaus
Kokonaistuotot/hlö/kk	
Jalostusarvo henkilökulut/kk	
Kokonaispääoma (netto)/kk	
Lyhyen sidotun pääoman kierto/kk	
Kokonaispääoman tuotto -% (ROA)	



LIITE 2/6. Kyselylomake

<b>OSA 5</b>	
Tässä osiossa kartoitetaan miten johdettavissa tunnusluvuissa tapahtuva muutos vaikuttaa tarkastelijan johtamistoimintaan.	
Vastaa kysymykseen avoimesti muutamalla lauseella.	
<b>Kysymys: Mihin toimenpiteisiin ryhdyt, mikäli havaitset poikkeaman mittarin arvossa? Miksi?</b>	
Kokonaistuotot/hlö/kk	
Vastaus:	
Jalostusarvo henkilökulut/kk	
Vastaus:	
Kokonaispääoma (netto)/kk	
Vastaus:	
Lyhyen sidotun pääoman kierto/kk	
Vastaus:	
Kokonaispääoman tuotto - % (ROA)	
Vastaus:	

## OSA 6

Tässä osiossa on esitelty mittareita, jotka saattaisivat tulevaisuudessa olla käytössäsi.

Vastaa kysymykseen avoimesti muutamalla lauseella.

**Kysymys: Koetko, että esitelty mittari voisi olla hyödyksi omassa työssäsi? Millä tavoin?**

Mittari 1. Myyntisaatavien kiertoaika

Myyntisaatavien kiertoaika osoittaa, kuinka pitkä aika todellisuudessa menee siihen, että asiakas maksaa hänelle luotolla myydyin tuotteen. Myyntisaatavien kiertoaika lasketaan kaavalla: myyntisaamiset € / liikevaihto € x 365

**Vastaus:**

Mittari 2. Liikevaihdon kehitysprosentti

Liikevaihdon kehitysprosentti osoittaa, kuinka monta prosenttia tarkastelukauden tuotot ovat verrattuna edellisen vastaavan kauden tuottoihin. Liikevaihdon kehitysprosentti lasketaan kaavalla: tarkasteltavan kauden tuotot € - vertailukauden tuotot € / vertailukauden tuotot € x 100

**Vastaus:**

LIITE 2/8. Kyselylomake

Loppuun vielä vapaa sana: jos sinulla on ideoita/toiveita jostakin laskennan avulla tuotettavasta mittarista, kuvailethan sen tässä.