

JOHDON LASKENTATOIMI JA SEN RAPORTOINNIN KEHITTÄMINEN

Case: Osuuskauppa Hämeenmaa

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalous
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Syksy 2009
Elina Lehtonen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalous

LEHTONEN, ELINA:

Johdon laskentatoimi ja sen raportoinnin
kehittäminen
Case: Osuuskauppa Hämeenmaa

Taloushallinnon opinnäytetyö, 65 sivua, 6 liitesivua

Syksy 2009

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäyte käsittelee johdon laskentatoimea ja sen raportoinnin kehittämistä. Case-yritys on Osuuskauppa Hämeenmaa. Tutkimuksen tavoitteena on tutkia, miten johdon laskentatoimen raportointi on toteutettu, ja miten raportointia voidaan kehittää case-yrityksessä.

Tutkimusongelmana on, miten johdon raportointi on toteutettu Osuuskauppa Hämeenmaalla, ja mitä kehitettävää siinä on. Tutkimuksen aineisto koostuu kirjallisesta materiaalista, haastatteluista ja tutkijan omista havainnoista. Myös internetiä käytettiin lähteenä. Teoriaosuus alkaa laskentatoimen esittelyllä. Teoriaosuudessa on eritelty sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi. Lisäksi käsitellään tarkemmin muun muassa johdon raportoinnin luotettavuutta, toteutusta, ajoitusta sekä raportoinnin kehittämistä.

Empiriaosuus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena case-yrityksessä. Tutkimus toteutettiin syksyllä 2009. Tutkimusaineistoa hankittiin kolmella teemahaastattelulla Osuuskauppa Hämeenmaalla, sekä yrityksen sisäisellä materiaalilla.

Tulokset osoittivat, että johdon raportointi on toteutettu toimivasti Osuuskauppa Hämeenmaalla. Tämä on hyvän suunnittelun ansiota. Case-yrityksessä on käytössä talousraportointiohjelma, jolla lähes kaikki raportointi tapahtuu. Kuukausittaisessa raportoinnissa käytetään pääasiassa vakioraportteja. Raportoinnin kehittäminen tapahtuu aina käyttäjien tarpeet huomioon ottaen. Raportointia kehitetään jatkuvasti Osuuskauppa Hämeenmaalla.

Avainsanat: laskentatoimi, johdon laskentatoimi, raportoinnin kehittäminen

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

LEHTONEN, ELINA:

Management Accounting and Development of its Reporting
Case: Osuuskauppa Hämeenmaa

Bachelor's Thesis in Financial Management 65 pages, 6 appendices

Autumn 2009

ABSTRACT

This thesis deals with management accounting and the development of its reporting. The case company is Osuuskauppa Hämeenmaa. The objective of this study was to examine how the reporting in management accounting is carried out and how the reporting process can be developed in the case company.

The research problem is how management accounting reporting is carried out and how it can be developed in Osuuskauppa Hämeenmaa. Sources for this study include literary material, interviews, and the author's own observations. In addition, the Internet was used as a source.

First, a general review of accounting is presented in the theoretical part of the study. The theoretical part includes both external and internal accounting. Also, the management reporting is examined in more details.

The empirical part of the study consists of qualitative research in the case company. The study was conducted in autumn 2009. The data were obtained by three interviews at Osuuskauppa Hämeenmaa and internal company's material.

The results showed that reporting of management accounting is very well carried out in the Osuuskauppa Hämeenmaa. Good planning ensures it. The case company has a special reporting program which they use almost for all financial reporting. In their monthly reporting they use mostly standard reports. The development of the reporting is always done from the users' perspective and it is a continuous process.

Key words: accounting, management accounting, the development of the reporting

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Opinnäytteen tavoite ja tutkimusongelmat	2
1.2	Tutkimusmenetelmät	2
1.3	Tutkimuksen rakenne	3
2	LASKENTATOIMI	5
2.1	Laskentatoimen muutokset	9
2.2	Ulkoinen laskentatoimi	10
2.2.1	Ulkoisen laskentatoimen normisto	11
2.2.2	Kirjanpito	13
2.2.3	Tilinpäätös	15
2.2.4	Jaksottaminen	16
2.3	Sisäinen laskentatoimi	18
2.3.1	Johdon laskentatoimen osa-alueet	19
2.3.1.1	Kustannuslaskenta	20
2.3.1.2	Ohjaus: strateginen suunnittelu, budjetointi, suorituksen arviointi ja palkitseminen	21
2.3.1.3	Päätöksenteko: hinnoittelu ja investointipäätökset	24
2.3.2	Johdon laskentatoimen laskelmat	26
2.3.3	Johdon laskentatoimen ongelmat	28
3	JOHDON RAPORTOINTI	30
3.1	Organisaation raportointitasot	32
3.2	Raportin luotettavuus	33
3.3	Raportoinnin toteutus	34
3.3.1	Tunnusluvut	35
3.3.2	Mittaristot	36
3.4	Raporttien ajoitus	37
3.4	Raportointi ja tietojärjestelmät	39
3.5	Raportoinnin kehittäminen	42
4	CASE: OSUUSKAUPPA HÄMEENMAA	45
4.1	S-ryhmä ja sen operatiivinen laskenta	45
4.2	Osuuskauppa Hämeenmaa	48

4.3	Liiketoiminnan suunnittelu Osuuskauppa Hämeenmaalla	50
4.3	Raportoinnin nykytila case-yrityksessä	53
4.4	Johtopäätökset Osuuskauppa Hämeenmaan raportoinnin kehittämiseksi	57
5	YHTEENVETO	61
	LÄHTEET	63
	LIITTEET	66

LUETTELO KUVIOISTA JA TAULUKOISTA

KUVIOT

KUVIO 1. Opinnäytetyön rakenne

KUVIO 2. Laskentatoimen tehtävät ja laskelmat

KUVIO 3. Budjetointi yritysjohtamisen välineenä

KUVIO 4. Raportointi aikajanalla

KUVIO 5. Johdon raportoinnin tehtävät

KUVIO 6. Taloushallinto koostuu pääkirjanpidosta, sen osaprosesseista, raportoinnista ja arkistoinnista.

KUVIO 7. S-ryhmän omistussuhteet

TAULUKOT

TAULUKKO 1. Yleisen ja johdon laskentatoimen tietojärjestelmien erot

TAULUKKO 2. Johdon laskentatoimen osa-alueita

TAULUKKO 3. Erilaisia investointipäätöstilanteita

TAULUKKO 4. Laskentatoimen systematiikka

TAULUKKO 5. S-ryhmän henkilöstömäärät vuonna 2008

1 JOHDANTO

Laskentatiedon hyväksikäyttö on laajentunut koskemaan koko organisaatiota kaikilla sen tasoilla uusien organisoitumismuotojen sekä tietotekniikan kehittymisen myötä. Lisäksi laskentatiedolla on entistä merkittävämpi rooli yhteiskunnallisena tiedonvälittäjänä omistajille ja muille sidosryhmille. Samaan aikaan ulkoisen eli rahoittajien laskentatoimen ja sisäisen eli johdon laskentatoimen katsotaan lähentyneen toisiaan. Rahoittajien laskentatoimi asettaa uusia vaatimuksia johdon laskentatoimelle sekä johdon laskentatoimen kehityssuuntauksat heijastuvat rahoittajien laskentatoimen käytäntöihin. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 5.)

Raportointi on osa yrityksen ohjausjärjestelmää. Raportoinnin tehtävänä on seurata mihin suuntaan yritystoiminta on kehittynyt tai kehittymässä, onko kannattavuus parantunut, ovatko asetetut tavoitteet saavutettu sekä miksi ja miten kannattavuus kehittyy tulevaisuudessa. Raportoinnin avulla kohdistetaan yrityksessä energia oikeisiin asioihin. Raportoinnin tehtävänä on analysoida, reagoida ja ennakoita. Raportoinnin rooli on katsoa menneisyyteen, nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Entistä enemmän on painopiste siirtymässä seurannasta tulevaisuuden ennakkointiin. (Alhola & Lauslahti 2006a, 316.)

Raportoinnista ja sen kehittamisestä on tehty useita tutkimuksia ja opinnäytetöitä. Esimerkiksi Martikainen (2009) käsittelee aihetta omassa opinnäytetyössään Taloushallinnon raportoinnin tehostaminen pk-yrityksessä. Tutkimus tarkastelee raportoinnin tehostamista kustannuspaikkalaskennan ja uuden taloushallinto-ohjelman käyttöönoton yhteydessä. Tutkimuksen tulosten mukaan raportointi tehostui tehdyillä toimenpiteillä. Myös Immonen (2001) on tutkinut aihetta opinnäytetyössään Johdon laskentatoimen raportointi Isku Oy:ssä. Tutkimuksen tavoitteena oli luoda kokonaiskuva yrityksen johdon laskentatoimen raportoinnista. Tutkimuksen perusteella selvisi, että raportoinnin nopea suorittaminen, selkeä esitystapa ja sähköinen jakelu olivat vastaajien arvostamia asioita. Raportointi koettiin Isku Oy:ssä tärkeäksi informaation välittämisen keinoksi.

1.1 Opinnäytteen tavoite ja tutkimusongelmat

Opinnäytetyö käsittelee johdon laskentatoimea ja sen raportoinnin kehittämistä. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten johdon laskentatoimen raportointi on toteutettu Osuuskauppa Hämeenmaalla ja mitä kehitettävää siinä on. Aihetta tarkastellaan raporttien laatijoiden, raporttien käyttäjien, sekä päätöksentekijöiden näkökulmasta.

Tutkimalla case-yritystä etsitään vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- miten johdon laskentatoimen raportointi on toteutettu Osuuskauppa Hämeenmaalla?
- mitä kehitettävää johdon raportoinnissa on?

1.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena. Kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimusmenetelmässä pyritään tutkimaan kohdetta kokonaisvaltaisesti. Menetelmässä valitaan tietty tutkimuskohde satunnaisotoksen sijaan. Lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen, joten aineistoa kerätään luonnollisissa ja todellisissa tilanteissa. Kohdetta käsitellään ainutlaatuisena ja kerättyä aineistoa tutkitaan sen mukaisesti. Tarkoitus ei ole olemassa olevien teorioiden ja hypoteesien todentaminen, vaan odottamattomien seikkojen löytäminen ja paljastaminen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 156–160.)

Empiriaosuus suoritetaan tapaustutkimuksena (englanniksi case study), joka on yksi perinteisistä tutkimusstrategioista. Siinä tutkimusta varten valitaan yksittäinen tapaus tai pieni joukko toisiinsa liittyviä tapauksia. Yleisin tapaustutkimuksen tavoite on ilmiöiden kuvaaminen. Aineiston keräämiseen käytetään useaa erilaista metodologiaa, kuten havainnointia, haastatteluja ja dokumenttien tutkimista. (Hirsjärvi ym. 2007, 130–131.)

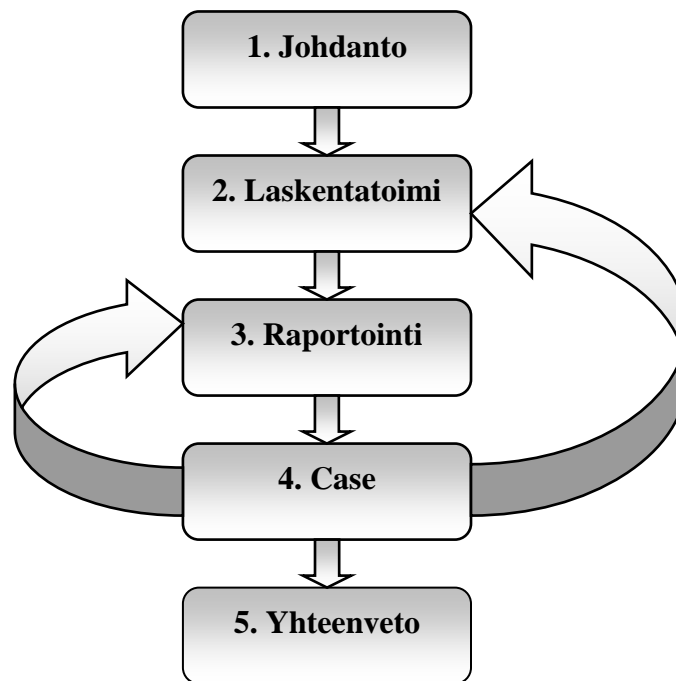
Empiirisen osuuden tutkimusmenetelmäksi valittiin teemahaastattelu. Haastattelu on ainutlaatuinen tiedonkeruumenetelmä, koska siinä ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa haastateltavan kanssa. Suurin haastattelun etu on joustavuus aineistoa kerätessä. Haastattelun etuna on myös se, että vastaajiksi suunnitellut henkilöt saadaan mukaan tutkimukseen. Haastateltavat on mahdollista tavoittaa myöhemminkin, jos on tarpeen esimerkiksi täydentää aineistoa myöhemmin. Teemahaastattelulle on tyypillistä, että haastattelun aihepiirit ovat tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat. (Hirsjärvi ym. 2007, 199–203.)

Empiirisen osuuden materiaali kerättiin teemahaastatteluilla, jotka toteutettiin Osuuskauppa Hämeenmaan konttorilla lokakuussa 2009. Haastateltavina olivat Hämeenmaan talousjohtaja, laskentapäällikkö ja apulaislaskentapäällikkö. Lisämateriaalia tutkimusosuuteen saatiin case-yrityksen internetsivuilta sekä yrityksen sisäisistä materiaaleista. Teoriaosuuden materiaali kerättiin lähdekirjallisuudesta sekä internetistä.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Opinnäytetyö muodostuu viidestä pääluvusta. Koko opinnäytetyön rakenne näkyy kuvioista 1. Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa, joka on tutkimuksen johdanto, käsitellään tutkimukseen liittyvää tietoa yleisesti. Johdanto esittelee tutkimuksen tavoitteen, tutkimusongelmat ja tutkimusmenetelmät sekä tutkimuksen rakenteen.

Toisen osion alussa kerrotaan yrityksen laskentatoimen pääpiirteistä ja siinä tapahtuneista muutoksista. Toinen osio on jaettu ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoisen laskentatoimen osuudessa kerrotaan siihen liittyvästä normistosta, kirjanpidosta, tilinpäätöksestä sekä jaksottamisesta. Sisäisen laskentatoimen osuudessa selvitetään johdon laskentatoimen osa-alueet ja johdon laskentatoimen laskelmat sekä ongelmat. Kolmas pääluku tarkastelee tarkemmin johdon raportointiin liittyviä asioita, kuten organisaation raportointitasoja, raportin luotettavuutta, toteutusta, ajoitusta, raportointiin käytettäviä tietojärjestelmiä sekä raportoinnin kehittämistä.



KUVIO 1. Opinnäytetyön rakenne

Neljäs osio sisältää työn tutkimusosuuden. Aluksi esitellään lyhyesti S-ryhmä, johon Osuuskauppa Hämeenmaa kuuluu sekä S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteita. Sen jälkeen kerrotaan tarkemmin Osuuskauppa Hämeenmaasta. Tutkimusosuus sisältää selvityksen liiketoiminnan suunnittelusta Osuuskauppa Hämeenmaalla sekä raportoinnin nykytilasta. Neljännen luvun lopussa kerrotaan johdopäätökset raportoinnin kehittämiseksi. Tutkimusosuus täydentää teoriaosuutta. Viides pääluku esittelee koko tutkimuksen yhteenvedon.

2 LASKENTATOIMI

Organisaatioiden toiminta on hyvin yksilöllistä ja päätöksentekotilanteet ovat hyvin erilaisia. Laskentatoimi pyrkii tarjoamaan apuvälineitä näihin joskus vaikeisiin ja nopeaa reagointia vaativiin päätöksentekohetkiin. Laskentatoimi on yrityselämän toiminnan, päätöksenteon ja keskustelun perusta. Yrityksissä ja organisaatioissa tarvitaan luotettavaa tietoa, jonka avulla pystytään toimimaan ja tekemään päätöksiä. Laskentatoimea voidaan kutsua prosessiksi ja järjestelmäksi, jossa kerätään, mitataan, tallennetaan ja kommunikoidaan informaatiota yrityksen toiminnan ja päätöksenteon avuksi. Laskentatoimesta voi olla hyötyä esimerkiksi sijoituspäätöksissä, yritysanalyysissä, hinnoittelu-, investointi-, tuotevalikoimaratkaisuisissa ja tulevaisuuden taloudellisessa suunnittelussa. Laskentatoimi on kiinteä osa organisaatioiden toimintaa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 11–12.)

Laskentatoimi on laaja kokonaisuus ja vaatii alan ammattilaiselta hyvin moninaisia taitoja. Laskentatoimen ammattilaisen tulee hallita siihen liittyvät normistot, ohjausjärjestelmät ja päätöksentekojärjestelmät ja ymmärtää myös niiden tietotekniset ratkaisut. Laskentatoimen ammattilaisten tulee myös pystyä toimimaan yhdessä organisaation muiden toimijoiden kanssa. Laskentatoimella on nykyään yrityksissä laajentunut rooli, joka luo haasteita myös muille toimijoille organisaatiossa. Kaikkien yrityksissä toimijoiden tulee kyetä kommunikoimaan laskentainformaatiota hyväksikäyttäen. (Ikäheimo ym. 2005, 22.)

Laskentatoimesta toimintana vastaa organisaation taloushallinto, jota nimitetään myös laskentaosastoksi tai talousyksiköksi. Talousjohtaja tai taluspäällikkö vastaa yleensä taloushallinnosta. Talousjohtaja on yleensä yrityksissä toimitusjohtajan suora alainen, joka vastaa koko laskentatoimen käytännön toteutuksesta. Vaikka laskentatoimi muodostaa yrityksessä oman funktionsa, on se myös osana muuta organisaatiota. Laskentatoimi on nykyään siirtynyt myös kentälle ja on entistä kiinteämpi osa varsinaista yrityksen johtamista ylimmästä johdosta tulosyksiköihin ja tuotantoyksiköihin saakka. (Ikäheimo ym. 2005, 21.)

Laskentatoimi ottaa kantaa siihen, millaista tietoa yrityksissä kerätään. Tiedon keräämisessä ja mittaamisessa laskentatoimi keskittyy kvantitatiiviseen eli määrälliseen informaatioon. Kaiken kerättävän tiedon tulee palvella erityistä tarvetta eli tiedon käyttötarkoitus on ratkaisevaa. Laskentatoimessa otetaan myös kantaa siihen, miten kerätty tieto tallennetaan. Tallennusmuodon tulee olla sellainen, että tietoa on mahdollista käyttää hyväksi. Sitä varten ovat tallennussäännöt, joiden perusteella tieto on laskentajärjestelmissä organisoitu mielekkäästi hyväksikäyttöä silmällä pitäen. Organisointi on toteutettu kirjanpidon normistojen avulla sekä arvioimalla johdon tiedontarpeet. Laskentatoimi puuttuu myös siihen, miten tallennettu tieto kommunikoidaan. Sen avulla laskentainformaatio saadaan välitettyä hyväksikäytettäväksi. On tärkeää tietää, miten tietoa käytetään, jotta se saadaan raportoitua mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla. (Ikäheimo ym. 2005, 12.)

Laskentatoimella on kaksi perustehtävää, jotka ovat rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävä. Rekisteröintitehtävän toteuttamiseksi laskentatoimi kerää informaation mahdollisimman laajalti. Yrityksen tulee miettiä oman strategiansa perusteella, mitä kaikkea rekisteröidään, kuka rekisteröi ja missä vaiheessa, miten järjestelmät integroidaan siten, että kukin informaatio syötetään järjestelmään vain kerran. Lisäksi yrityksen tulee pohtia, missä informaatio rekisteröidään, kuka vastaa virheellisestä informaatiosta, sekä kuinka hyvin rekisteröintivaiheessa voidaan ottaa huomioon hyväksikäyttötehtävän asettamat vaatimukset. Hyväksikäyttötehtävä taas tuottaa tietoa yrityksen sisäiselle päätöksenteolle. Laskentatoimi tuottaa laskelmia, raportteja, selvityksiä ja muuta tarvittavaa tietoa. (Vilkkumaa 2005, 49.)



KUVIO 2. Laskentatoimen tehtävät ja laskelmat (Jyrkkiö & Riistama 2004, 24)

Myös erilaisten laskelmien tekeminen on laskentatoimen tehtävä. Jotta laskelmia voidaan laatia, on ensin kerättävä tietoja yrityksen toiminnasta. Kuten kuviosta 2 nähdään, pääosan yrityksen numeroaineistosta kerää liikekirjanpito. Yrityksen palkkalaskenta kerää tietoja henkilökunnan työmääristä ja maksetusta palkoista. Varastokirjanpidon tehtävänä on kerätä tietoa ainesvarastoon saapuneista sekä tuotantoon luovutetuista aineksista ja tarvikkeista. Tietoja keräävät myös kustannuslaskenta sekä tuotannonohjausjärjestelmät. Kerätyn aineiston pohjalta laaditut laskelmat jaetaan yleisen ja operatiivisen laskentapuolen laskelmiin. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 24–25.)

Laskentatoimi voidaan jakaa rekisteröintitehtävän mukaisesti ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoisella laskentatoimella tarkoitetaan liikekirjanpitoa, joka rekisteröi yrityksen ja muiden talousyksiköiden välisiä taloudellisia tapahtu-

mia. Sisäinen laskentatoimi eli valmistuskirjanpito kerää tietoa reaali-prosessin puolelta eli tuotantoprosessista. Hyväksikäyttötehtävän mukaan laskentatoimi jaetaan rahoittajan ja johdon laskentatoimeen. Rahoittajan laskentatoimi pyrkii avustamaan esimerkiksi tuloksen laskemisessa ja jakamisessa. Johdon laskentatoimi puolestaan avustaa yrityksen ohjaamisessa. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen & Siivonen 2008, 12.)

TAULUKKO 1. Yleisen ja johdon laskentatoimen tietojärjestelmien erot (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 35)

	Yleinen laskentatoimi	Johdon laskentatoimi
1. Tiedon normisidonnaisuus	Yleinen normisidonnaisuus tavanomaista (mm. kirjanpitolaki ja –asetus, verolainsäädäntö)	Ei yleistä normisidonnaisuutta, yrityskohtaiset säännökset
2. Laskennan kohde	Juridinen yritysidentiteetti, yritys rahoitusyksikkönä, yritys kokonaisuutena	Yritys, tulosityksikkö ja suorite, yritys tai sen osa
3. Tiedon arvope- ruste	Hankintahintaisuus eli realisoituneet hinnat yleisiä	Hankintahintaisuus tai laskennalliset (bonetaariset) hinnat
4. Tiedon aikasuuntautuminen	Menneisyystieto (ex post), realisoitunut tieto yleistä	Menneisyystieto (ex post) ja tulevaisuustieto (ex ante) esillä laskelmissa

Taulukkoon 1 on kerätty keskeisimpiä yleisen ja johdon laskentatoimen tietojärjestelmien eroja. Yrityksen laskentatoimen tietojärjestelmä muodostaa talousohjauksen perustietojärjestelmän. Yleisen laskentatoimen tietojärjestelmä on taloustiedon keräys- ja rekisteröintijärjestelmä. Yleisen laskentatoimen tietojärjestelmä nojautuu normeihin ja pääosin samanlaista eri yrityksissä. Johdon laskentatoimen tietojärjestelmä avustaa yrityksen johtoa. Sen tiedon tuottaminen on sidoksissa jokaisen yrityksen omiin päätöksentekotilanteisiin ja on melko yksilöllistä. Yleisellä ja johdon laskentatoimella on erilainen näkökulma yritykseen ja ne hyödyn-tävät laskentatoimen tietoja eri tavoilla. Tietojärjestelmien arvo- ja normiperustat ovat erilaiset, samoin suhde tiedontuotannon ja päätöksenteon aikasuuntautumiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33–35.)

2.1 Laskentatoimen muutokset

Vaikka laskentatoimi on peruseriaateiltaan melkein ikuista, on se joutunut viimeisen kymmenen vuoden aikana huomattaviin muutospaineisiin. Keskeisiä toimintaympäristön muutoksia on muun muassa yritystoiminnan globalisoituminen. Julkisesti noteeratut yritykset ovat vuoden 2005 alussa alkavalta tilikaudelta siirtyneet konsernitilinpäätöksen osalta IAS/IFRS-standardien käyttämiseen. Suuria muutoksia tuo mukanaan myös tietojärjestelmien nopea kehittyminen. Sen johdosta laskentatoimi ei ole enää erillinen tietojärjestelmä, vaan se kytkeytyy usein osaksi laajempaa tietojärjestelmäratkaisua. (Ikäheimo ym. 2005, 22–23.)

Toimintaympäristön muutoksia on myös yritystoiminnan organisoituminen, jolloin laskennan avulla on mahdollista kohdistaa tuottoja entistä pienemmille yksiköille. Lisäksi eri paikoissa sijaitsevien yksiköiden vertailu on entistä helpompaa toteuttaa, jopa globaalilla tasolla. Laskentatoimi on sen seurauksena tullut merkittäväksi kommunikaation välineeksi kasvavalle esimieskunnalle. Yritysten menestys perustuu yhä useammin immateriaalisiin hyödykkeisiin, kuten tekijänoikeuksiin, tuotemerkkeihin ja tietotaitoon. Näihin aineettomiin hyödykkeisiin kiinteästi liittyvät laskentaratkaisut ovat useasti tulkinnanvaraisia ja muodostavat sen kautta yhä kasvavan ongelma-alueen. Myös asiakkaiden tarpeet ovat lähiaikoina muuttuneet. He ovat aiempaa tietoisia siitä, mitä kaikkea yritykseltä voi vaatia. Sen takia myös johdon laskentatoimessa asiakasnäkökulman huomioiminen on tullut entistä tärkeämmäksi. (Ikäheimo ym. 2005, 22–23.)

Kilpailuympäristön selkein muutos liittyy kansainvälistymiskehityksen voimistumiseen. Globaalisti toimivia yrityksiä on yhä enemmän. Isot fuusiot kansallisten rajojen yli ovat lisääntyneet viimeisen vuosikymmenen aikana. Euroopan unionin integraatiokehityksen syveneminen on muuttanut myös suomalaisten kotimaanmarkkinoilla toimivien yritysten kilpailuympäristöä. Seurauksena on ollut muun muassa kilpailun kiristymiseen varautuminen. Myös kilpailun luonne on muuttunut siten, että kilpailijat tulevat eri toimialoilta. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2005, 20)

Rahoitusmarkkinoille on tullut aivan uudenlaisia rahoitustuotteita ja niitä syntyy kaiken aikaa lisää. On kehitetty entistä monimuotoisempia instrumentteja, joiden avulla yritykset voivat hallita toimintaansa kohdistuvia riskejä entistä aktiivisemmin. Etenkin johdannaisinstrumenttien vaikutusten arviointi on hyvin vaativaa ja edellyttää laskentatoimen osalta erittäin kehittyneitä järjestelmiä. Etäisten omistajien tuottovaatimukset ovat myös kasvaneet ja he kilpailuttavat entistä enemmän sijoituskohteita. He vaativat tuottoa sijoituksilleen. Tämä vaikuttaa yrityksen laskentatoimeen siten, että tilinpäätösstandardien tulee olla entistä markkinalähtöisempiä eli omaisuuserien arvostuksessa tulee pyrkiä lähemmäksi markkinahintoja. Yrityksen toimintaa mitataan yhä useammin omistaja-arvon kehittämisen näkökulmasta. (Ikäheimo ym. 2005, 22–23.)

2.2 Ulkoinen laskentatoimi

Ulkoinen laskentatoimi eli yleinen laskentatoimi tuottaa laskelmia yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille. Tällaisia ovat esimerkiksi luotonantajat, osakkaat, asiakkaat, yhteistyökumppanit ja tavarantoimittajat. Tärkein ulkoisen laskentatoimen laskelma on tilinpäätös, joka laaditaan kirjanpitoon tallennettujen tapahtumien pohjalta. Näitä tapahtumia ovat esimerkiksi palkat, sähkölaskut ja investoinnit. Tilinpäätös on luonteeltaan informointilaskelma. Muita informointilaskelmia ovat arvonlisäverolaskelmat ja palkkalaskelmat ennakonpidätyksistä ja sosiaaliturvamaksuista. (Alhola & Lauslahti 2006a, 30.)

Ulkoista laskentatoimea voidaan kutsua myös rahoittajien laskentatoimeksi (englanniksi financial accounting). Se antaa kuvan yrityksen tai muun organisaation taloudellisesta tuloksesta ja asemasta. Rahoittajien laskentatoimi on eri yrityksissä hyvin samanlaista, koska sitä säätelevät hyvin tarkat normistot. Rahoittajien laskentatoimeen kuuluu joissain yrityksissä, tilinpäätöksen lisäksi, myös toimintakerromus ja rahoituslaskelma. Lisäksi on erilaisia vapaaehtoisia osia, kuten vuosikerromus ja yhteiskuntavastuuraportti. (Ikäheimo ym. 2005, 13.)

Rahoittajien laskentatoimi on yleinen ja kaikkia sidosryhmiä palveleva, eikä sitä räätälöidä käyttötarkoituksen mukaan. Laki säätelee rahoittajien laskentatoimen sisältöä, muotoa ja ajoitusta. Normien avulla pyritään samankaltaisuuteen. Tilinpäätökset julkistetaan pääsääntöisesti vuosittain ja erityisesti julkisesti noteeratut yritykset julkaisevat myös osavuosisikatsauksia. Rahoittajien laskentatoimi kuvaa yrityksen tuloksellisuutta ja taloudellista asemaa menneisyydessä, mutta toisaalta myös tulevaisuuden odotukset ovat osin merkityksellisiä. Informaation laatuun ja valvontaan kiinnitetään erityistä huomiota. Rahoittajien laskentatoimen suhteen toteutetaan lakisääteistä minimilaadun valvontaan ja laiminlyönneistä on olemassa rangaistusnormisto. (Ikäheimo ym. 2005, 14–15.)

2.2.1 Ulkoisen laskentatoimen normisto

Laskentatoimen periaatteet ovat toimineet perustana, kun laskentatoimen normistoa on säädetty. Nämä periaatteet voidaan ryhmitellä kolmeen eri osakokonaisuuteen: rajoittavat periaatteet, mittausperiaatteet ja eettiset periaatteet. Rajoittavat periaatteet määrittelevät sitä, mitä tietoa kannattaa kerätä ja tallentaa. Yksi rajoittava periaate on entiteetti, joka määrittelee sen mitä kokonaisuutta koskevaa tietoa kerätään. Informaation keräämisessä tulee tehdä selkeä ero eri sidosryhmien suhteen. Periodikohtaisuus rajaa ajanjakson, millaiselta aikaväliltä tietoa kerätään. Pääsääntönä on, että tiedot kerätään vuosittain ja tilikauden päätyttyä laaditaan tilinpäätös, joka esittää menneen vuoden taloudelliset luvut. Jatkuvuuden periaatteella taas tarkoitetaan sitä, että entiteetin periodikohtaiset tilinpäätökset laaditaan olettaen, että yritys jatkaa toimintaansa myös tulevaisuudessa. Yrityksissä tehdään panostuksia toiminnan kehittämiseksi ja panostusten tulokset näkyvät vasta myöhemmin. Jatkuvuuden periaatteen mukaisesti oletetaan, että nämä tulevaisuuden tulokset voivat myös toteutua. (Ikäheimo ym. 2005, 30.)

Mittausperiaatteet määrittelevät, miten tieto tulee tallentaa laskentajärjestelmässä. Rahamääräisyyden mukaan tieto tulee tallentaa rahamääräisenä tietona. Näin saadaan eri erät tallennettua vertailukelpoisina. Historialliset kustannukset on perusta, jonka mukaisesti tapahtumat tallennetaan laskentatoimessa. Vain alkuperäinen

tuotteesta tai palvelusta maksettu kustannus tallennetaan, eikä myöhempiä hin-
nanmuutoksia oteta huomioon. Suoriteperusteisuudessa otetaan kantaa siihen,
milloin tietty tapahtuma otetaan huomioon tilinpäätöksessä. Olennaisuuden peri-
aate ottaa kantaa siihen, ettei periaatteita tarvitse kaikilta osin noudattaa aivan
täydellisesti. Kahdenkertaisuuden mukaisesti oletetaan, että jokaisessa liiketoi-
messa on kaksi tapahtumaa. Käytännössä tämä näkyy kahdenkertaisen kirjanpito-
na. (Ikäheimo ym. 2005, 30–31.)

Laskentatoimessa käytetään eettisiä periaatteita, joiden mukaisesti tilinpäätökset
tulisi laatia. Varovaisuuden periaatteen mukaan tulee ottaa huomioon, että yritys-
johdolla voi olla kohtuuttoman toiveikkaat odotukset yrityksen tulevaisuuden tu-
loksentekokyvystä. Merkityksellisyyden periaatteen mukaan tuotetaan informaa-
tiota, joka on hyväksikäyttäjän kannalta oleellista. Johdonmukaisuuden perusteella
tulisi tiettyjen yrityksen käytäntöjen pysyä samoina myöhemminkin. Objektii-
vuuden periaate tarkoittaa, että tilinpäätös tulisi laatia mahdollisimman puolueet-
tomasti ja että lukija saa siitä oikean ja riittävän kuvan tuloksesta ja taloudellisesta
tilasta. Sisältöpainotteisuuden periaate edellyttää, että kirjanpito tapahtumat esite-
tään tilinpäätöksessä niiden taloudellisen luonteen mukaan. (Ikäheimo ym. 2005,
31–32.)

Suomessa kirjanpidon perussäännöt sisältyvät kirjanpitolakiin ja kirjanpitoasetuk-
seen. Kirjanpito laissa on annettu kirjanpitolautakunnalle oikeus antaa lausuntoja
siitä, miten kirjanpitolakia ja sen edellyttämää hyvää kirjanpito tapaa tulisi tulkita.
Kirjanpitolakia ja kirjanpitoasetusta on täydennetty useilla kauppa- ja teollisuus-
ministeriön antamilla päätöksillä. Euroopan yhteisöjen kirjanpitoa ja tilinpäätöstä
koskevat vaatimukset sisältyvät neljänteen ja seitsemänteen yhtiöoikeudelliseen
direktiiviin. Suomen kirjanpitolainsäädäntö on muutettu näiden direktiivien mu-
kaiseksi. Kirjanpitolautakunta on lausunnoissaan epäselvissä tapauksissa nojautu-
nut Euroopan yhteisöjen direktiiveihin sekä kansainvälisesti yleisesti hyväksytyi-
hin laskentaperiaatteisiin eli IAS-suosituksiin. (Leppiniemi & Kykkänen 2001,
49.)

Tilinpäätöstä koskevia säännöksiä on kirjanpitolain lisäksi myös eri yritys- tai yhteisömuotoja käsittelevissä erityislaeissa. Osakeyhtiölaki sisältää useita liitetietovaatimuksia ja vaatimuksia toimintakertomuksen tietojen suhteen. Osakeyhtiölaissa säädetään myös eräiden taseeseen merkittävien erien sisällöstä. Muita tilinpäätöksen sisältöä koskevia säännöksiä löytyy asunto-osakeyhtiölaista, osuuskuntalaista, avoimista yhtiöistä ja kommandiittiyhtiöistä annetuista laeista sekä säätiölaista. Pörssiyritysten tilinpäätöstä koskevia säännöksiä on arvopaperimarkkina-laissa. Kirjanpitolaki on yleislaki, joka väistyy, jos jossakin erityislaissa on toisin säädetty. Verolakien mukaan määrätään verovuoden veronalainen voitto ja veronalainen varallisuus. Ne eivät todennäköisesti ole yhtä suuret kuin tuloslaskelman osoittama voitto ja taseen osoittama varallisuus. (Leppiniemi & Kykkänen 2001, 50.)

Tilintarkastus on lähtökohtaisesti yhteisön toiminnan laillisuusvalvontaa. Valvonnalla pyritään varmistamaan normien, määräysten ja tavoitteiden mukainen toiminta, turvaamaan varallisuuden säilyminen ja saavuttamaan riittävä informaatio yrityksen taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta. Tilintarkastustoimintaa säätelevät normit on määritelty kirjanpitolaissa, yhteisöainsäädännössä, tilintarkastuslaissa sekä kunnallislaisissa. Lait määrittelevät asetetut vaatimukset tilintarkastukselle, tilintarkastajan kelpoisuuden ja esteellisyyden sekä tarkastajien määrän ja valintatavan. Tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukseen kuuluu täysivaltaisuus sekä asiantuntemus tehtävän laatuun ja laajuuteen verrattuna. Tilintarkastus on yhteisön toimielin, joka toimii ja raportoi yhteisön omistajille. Yritysten tulee liittää julkistettavaan tilinpäätökseen tilintarkastuskertomus. (Ikäheimo ym. 2005, 38–41.)

2.2.2 Kirjanpito

Kirjanpitoon merkitään muistiin kaikki yrityksen talousprosessin rahamääräiset tapahtumat. Kirjanpidon muistiinpanoja käytetään hyväksi sekä rahoittajan että johdon laskentatoimissa. Kirjanpidon tehtäviä ovat erilläänpitotehtävä, tuloksenlaskentatehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Erilläänpitotehtävässä kirjanpito erottaa

tarkastelun kohteena olevan talousyksikön liiketapahtumat muiden talousyksiköiden tapahtumista. Kirjanpitoa harjoittava talousyksikkö muodostaa erillisen kokonaisuuden eli entiteetin. Tuloksenlaskentatehtävää pidetään kirjanpidon päätehtävänä. Sen mukaisesti yrityksen toiminta jaetaan tilikausiin ja kunkin tilikauden tulos selvitetään tilinpäätöksessä. Hyväksikäyttötehtävä on kirjanpidon kolmas tehtävä, jota määrittävät yrityksen omat tarpeet, eivät lait tai asetukset. Kirjanpito on laaja perustietorekisteri, josta on mahdollista saada tietoja erilaisia hyväksikäyttötilanteita varten. Näitä tilanteita ovat esimerkiksi kustannuslaskenta, investointilaskenta, hinnoittelu ja budjetointi. (Ihantola ym. 2008, 13.)

Kirjanpitolaki määrittelee liiketapahtumien perustyytit eli sen, mitä kirjanpitoon merkitään. Liiketapahtumalla eli tilitapahtumalla tarkoitetaan taloudellista toimenpidettä, joka aiheuttaa rahamääräisen merkinnän eli kirjauksen kirjanpitoon. Kirjanpitolain mukaan liiketapahtumatyyppejä ovat menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (Ihantola ym. 2008, 16.) Liiketapahtumat syntyvät talousyksiköiden välisestä vaihdannasta, jossa esimerkiksi toinen ostaa ja toinen myy tai toinen sijoittaa rahaa omana pääomana ja toinen ottaa sijoituksen vastaan. (Leppiniemi & Kykkänen 2001, 57.)

Liiketapahtuman sisällön osoittamiseksi kohdennetaan kukin tapahtuma asiasisältöään vastaavalle tilille. Kunkin tilin asiasisältö on pidettävä jatkuvasti samana. Tilin valinta on myös liiketapahtuman sisällön ja merkityksen sisällön osoitus. Kaikki kirjanpidossa käytetyt tilit muodostavat kokonaisuuden, josta käytetään nimitystä tililuettelo eli tilikartta. Kaikkien liiketoimintaa harjoittavien kirjanpitovelvollisten tulee kirjata liiketapahtumat noudattaen niin sanottua kahdenkertaisen kirjanpidon menetelmää. Tilissä on kaksi tasa-arvoista puolta, joita nimitetään erilaisilla termipareilla, kuten debet ja kredit sekä per ja an. Kirjaaminen tilille tapahtuu kahden perusoletuksen perusteella. Ensimmäinen rahojen lisäys kirjataan rahatilin debet-puolelle ja rahojen vähentyminen kirjataan rahatilin kredit-puolelle. Toiseksi jokainen kirjaus tehdään vähintään kahdelle eri tilille siten, että debet-puolille tehtyjen kirjausten rahamäärä on yhtä suuri kuin kredit-puolelle tehtyjen. (Ikäheimo ym. 2005, 50–52.)

2.2.3 Tilinpäätös

Kirjanpito huipentuu tilinpäätöksen laatimiseen. Tilinpäätöksessä kuvataan yrityksen taloudellista menestymistä eli tilikauden tulosta sekä yrityksen taloudellista asemaa tilinpäätöshetkellä. Tuloksella tarkoitetaan tilikauden voittoa tai tappiota ja taloudellisella asemalla yrityksen varojen ja velkojen rakennetta sekä oman ja vieraan pääoman välistä suhdetta. Merkittävä seurannan kohde on myös tuloksen muodostuminen sekä varojen, velkojen ja oman pääoman rakenne. Tilinpäätös sisältää kaksi peruslaskelmaa, joita ovat tuloslaskelma ja tase. Lisäksi tilinpäätös sisältää runsaasti yksittäisiä tietoja, jotka ovat joko liitetietoja tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja. Tilinpäätöksen laatimiseksi johdetaan juoksevasta kirjanpidosta tilinpäätöstilit, joita ovat tulostili ja tasetili. (Leppiniemi & Kykkänen 2001, 29–30.)

Taseessa esitetään tilinpäätöksessä tasetilille kirjatut erät käyttäen kirjanpitoasetuksen kaavaa. Tuloslaskelmassa esitetään tilinpäätöksessä tulostilille kirjatut erät ryhmiteltynä vähennyslaskuasetelman muotoon kirjanpitoasetuksen kaavojen mukaisesti. Rahoituslaskelmassa annetaan selvitys yrityksen varojen hankinnasta ja miten niitä on käytetty tilikauden aikana. Siitä tulee ilmetä myös liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman informaatiota täydentävät liitetiedot. Toimintakertomus täydentää sanallisesti ja tunnusluvuin laskelmien ja liitetietojen pääosin lukuina annettuja tietoja. Siinä annetaan tiedot yrityksen toiminnan kehittymistä koskevista merkittävistä seikoista. Tilinpäätös ja toimintakertomus tulee päivätä ja allekirjoittaa. Tasekirja sisältää tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, luettelon kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä niiden säilytystavoista. (Ihantola ym. 2008, 172–173.)

Tuloslaskelmasta saadaan selville tilikauden tulos, joka voi olla voittoa tai tappiota. Tilikauden tuloksella on useita merkityksiä ja vaikutuksia. Tilikauden voitto lisää omaa pääomaa ja tappio vastaavasti vähentää sitä. Tuloslaskelmassa näkyy myös tilikauden liikevaihto. Liikevaihtoa on yleisesti käytetty toiminnan laajuuden mittarina. Lisäksi se on mukana useissa yritystä kuvaavissa tunnusluvuissa. Myös markkinaosuutta arvioitaessa vertaillaan usein eri yritysten liikevaihdon suuruutta

tai vertailu voi tapahtua myös koko toimialan liikevaihtoon suhteuttamalla. Liikevaihto koostuu yrityksen varsinaisen toiminnan myyntituotoista, joista on vähennetty esimerkiksi myönnettyt alennukset ja arvonnlisävero. (Alhola & Lauslahti 2006b, 134–135.)

Taseen tarkoituksena on kuvata yrityksen taloudellista asemaa. Taseessa esitetään varat eli omaisuus sekä pääomat, joita ovat oma ja vieras pääoma. Taseen loppusummaa käytetään usein myös yrityksen koon mittarina. Taseen loppusumma sisältää myös historiatietoja, koska siihen vaikuttaa myös yrityksen aikaisemmat toimintavuodet. Taseen vara- eli omaisuuspuolesta käytetään nimitystä Vastaavat. Se jaetaan edelleen pysyviin ja vaihtuviin eriin. Taseen toisesta puolesta käytetään nimitystä Vastattavaa ja se kuvaa ennen kaikkea pääomia. Pääomat jaetaan omaan ja vieraaseen pääomaan. Oma pääoma koostuu osakepääomasta, erilaisista rahastoista, aikaisempien vuosien voitoista ja tilikauden voitosta. Vieras pääoma jaetaan pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaa. (Alhola & Lauslahti 2006b, 144–149.)

2.2.4 Jaksottaminen

Tilinpäätöksessä tulot ja menot jaksotetaan eli kohdistetaan ajallisesti tilikaudelle kuuluviksi tuotoiksi ja kuluiksi Tilikauden kuluksi kirjataan ne menot, joiden ei odoteta tuottavan tuloa enää myöhemminä tilikausina, sekä menetykset. Tuottojen ja kulujen erotus on tilikauden tulos. Ne erät, jotka eivät ole tuottoja tai kuluja, kirjataan taseeseen vastaavien ja vastattavien eriksi. Jaksottamisen lähtökohtia ovat suoriteperuste, meno tulon kohdalle -periaate, olennaisuuden periaate sekä mahdollisuus vaikuttaa tulokseen tilinpäätössuunnittelun avulla. (Ihantola ym. 2008, 112.)

Kirjanpitolain mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tilikauden tuloilla tarkoitetaan suoriteperusteen mukaan tilikaudelle kohdistuvia tuloja. Juoksevaa kirjanpitoa voidaan hoitaa maksuperusteisesti tai suoriteperusteisesti, mutta tilinpäätös on kuitenkin tehtävä suoriteperusteisesti. Jos tilikaudella aika-

na on hoidettu tilejä maksuperusteisesti, niin ne muutetaan suoriteperusteisiksi viimeistään tilinpäätös vaiheessa. Poikkeuksen tulojen jaksottamiseen muodostaa niin sanottu osatuloutus eli valmistusasteen mukainen tuloutus. Sillä tarkoitetaan tulojen jaksottamista tilikausille pitkän valmistusajan vaativan suoritteiden valmistumisen mukaan. (Ihantola ym. 2008, 112.)

Meno tulon kohdalle -periaatteen mukaisesti tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei odoteta kertyvän enää niitä vastaavaa tuloa. Menot, joihin liittyy vielä tulonodotuksia seuraavilla tilikausilla, aktivoidaan tietyin edellytyksin taseeseen. Tämän tarkoituksen on jaksottamisen avulla kohdistaa menot ja niitä vastaavat tulot saman tilikauden tuloslaskelmaan. Tilikauden tuotoista vähennetään myös menetykset, joita ovat lopulliset rahan käytöt ja vähenemiset, kuten esimerkiksi takauksen maksaminen sekä rahojen menetys tulipalon, varkauden tai kavalluksen vuoksi. Varovaisuuden periaatteen mukaisesti eriä, joiden tulontuottamiskyky on epävarma, ei pidä aktivoida taseeseen. Tuloksessa on otettava huomioon kaikki erät, joilla ei ole tuloa tuottavaa vaikutusta myöhemmillä tilikausilla. Eräitä tulevaisuudessa toteutuvia niin sanottuja vastaisia menoja ja menetyksiä vähennetään jopa tilikauden tuotoista. (Ihantola ym. 2008, 113.)

Menojen ja tulojen jaksottamisessa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Niitä tuloja ja menoja, jotka ovat merkitykseltään vähäisiä, ei tarvitse tilinpäätöksessä muuntaa suoriteperusteisiksi. Olennaisuus on aina ratkaistava tapauskohtaisesti, joten erän suuruus ja suhteellinen merkitys yrityksen kokoon nähden ratkaisevat. Olennaisuuden periaate näkyy suunnitelman mukaisia poistoja koskevassa yleisohjeessa, jossa pienille kirjanpitovelvollisille sallitaan tiettyjä yksinkertaisempia menettelytapoja. Vaikka näitä yksinkertaisempia menettelytapoja käytettäisiinkin, tulee tilinpäätöksen kuitenkin antaa aina oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Ihantola ym. 2008, 113–114.)

2.3 Sisäinen laskentatoimi

Sisäistä laskentatoimea kutsutaan myös operatiiviseksi laskentatoimeksi ja johdon laskentatoimeksi. Sisäinen laskentatoimi tuottaa laskelmia yrityksen johtamisen ja ohjaamisen tueksi. Laskelmia tehdään yleensä tasaisin väliajoin, päätöksentekotilanteissa tai aina kun tilanne sitä vaatii. Sisäisen laskentatoimen materiaali perustuu samoihin lähteisiin, kuin ulkoinen laskentatoimi. Aineiston muokkaus ja jakotukset ovat mahdollisia yrityksen tarpeiden sitä vaatiessa. Laskentamallit voidaan muokata aina yrityksen tarkoituksiin sopiviksi. Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen tuloslaskelmat voivat siten erota toisistaan. (Alhola & Lauslahti 2006a, 30.)

Johdon laskentatoimi on tiedon kokoamista, hallitsemista ja analysointia sekä saadun tiedon välittämistä eteenpäin organisaation sisällä sitä tarvitseville kohderyhmille, mutta erityisesti johdolle. Johdon laskentatoimi käsitteenä on yleistynyt sisäisen laskentatoimen sijasta. Käsite korostaa johtoa laskentainformaation käyttäjänä, vaikka johdon laskentatoimen tuottamia tietoja käytetään organisaatioissa laajemminkin. Käyttäjät ovat kuitenkin pääasiassa organisaation sisäisiä. On tärkeää, että organisaatiossa eri tasoilla vastuutehtävissä työskentelevät henkilöt ymmärtävät mitä johdon laskentatoimeen liittyvää tietoa he tuottavat ja mihin tätä tietoa käytetään. Kaikkien työntekijöiden olisi hyvä osata lukea johdon laskentatoimen raportteja, koska esimerkiksi palkitseminen koskettaa jokaista organisaation jäsentä. (Ikäheimo ym. 2005, 130–131.)

Koska tietojärjestelmät ovat kehittyneet huimasti lähiaikoina, on myös johdon laskentatoimen ammattilaisten työn painopiste muuttunut tiedon keräämisestä sen analysoimiseen. Nykyään tietoa rekisteröidään järjestelmiin paljon enemmän kuin ennen, mutta lisääntyneen automatisoinnin ansiosta se ei vie yhtä paljon aikaa kuin aiemmin. Tänä päivänä tietoa on organisaatioissa paljon, joten tärkeää on tiedon jalostaminen ja olennaisen tiedon raportoiminen. Tähän tarvitaan ammattitaitoista näkemystä, kun raakatiedon pyörittämiseen riittää hyvä prosessointikyky. (Ikäheimo ym. 2005, 130–131.)

Laskentatoimen juuret yltävät satojen vuosien taakse. 1700- ja 1800-luvuilla teollisen vallankumouksen myötä maatalousyhteiskunnat muuttuivat teollisuusmaiksi. Teollisen vallankumouksen myötä omistajuus ja johdon eriytyminen synnytti tarpeen valvontainformaatiolle ja käynnisti siten rahoittajien laskentatoimen kehittymisen. Kustannuslaskenta kehittyi 1800-luvulla ja 1900-luvun alussa budjetointi alkoi yleistyä. 1900-luvulla johdon laskentatoimi on monipuolistunut ja laajentunut erilaisten organisaatioiden käyttöön. Lähivuosina on otettu käyttöön yhä kehittyneempiä ja integroituneita tietojärjestelmiä, joka on muuttamassa johdon laskentatoimen ammattilaisten roolia. Raakatiedon kerääminen, rekisteröiminen ja tallentaminen ovat automatisoituneet, sekä analysointityökalut ovat parantuneet. Tämä vapauttaa yhä enemmän aikaa. Johdon laskentatoimesta on tullut tavallinen, sekä tärkeä osa yritysten toimintaa. (Ikäheimo ym. 2005, 132–133.)

2.3.1 Johdon laskentatoimen osa-alueet

Johdon laskentatoimi voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen, joita ovat ohjaus, päätöksenteko sekä kustannus- ja kannattavuuslaskenta. Osa-alueiden väliset suhteet näkyvät taulukossa 2. Vuoden sisällä yrityksessä tapahtuu paljon. Tietyt prosessit toistuvat samankaltaisina joka vuosi, kun taas toiset tapahtumat ovat ainutkertaisia. Vuosittain toistuvat prosessit liittyvät usein yrityksen ohjaukseen. Ohjaukseen liittyviä prosesseja ovat strateginen suunnittelu, budjetointi, suorituksen arviointi sekä palkitseminen. Kaikki nämä alueet kuuluvat johdon laskentatoimeen, mutta niihin osallistuu ihmisiä yrityksen eri osastoilta. (Ikäheimo ym. 2005, 130.)

TAULUKKO 2. Johdon laskentatoimen osa-alueita (Ikäheimo s.131)

OHJAUS			PÄÄTÖKSENTEKO		
Strategia-suunnittelu	Budjetointi ennustaminen	Suorituksen arviointi, palkitseminen	Hinnoittelu	Investoinnit	Muut päätöksentekotilanteet
KUSTANNUS- JA KANNATTAVUUSLASKENTA					

Toinen keskeinen johdon laskentatoimen osa-alue on päätöksenteko. Johdon laskentatoimen tärkeä tehtävä on raporttien ja laskelmien tuottaminen päätöksenteon tueksi. Nämä laskelmat pohjautuvat esimerkiksi yrityksen kustannuslaskennan tietoihin. Päätöksentekotilanteet, kuten investointipäätökset ja hinnoittelupäätökset, saattavat liittyä ohjaukseen, kuten budjetointiprosessiin. Toisinaan nämä päätöksentekotilanteet tulevat myös esiin erillisinä tilanteina, jolloin nopeiden laskelmien laatiminen on tärkeää. Kustannuslaskennan tiedot taas luovat perustan ohjaukselle ja päätöksenteolle. (Ikäheimo ym. 2005, 130–133.)

2.3.1.1 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskenta muodostaa yrityksen johdon laskentatoimen perustan. Tuottojen ja kustannusten kohdistaminen tuotteille, palveluille, asiakkaille ja tulosityksiköille on usein hankalaa. Usein tuottojen kohdistaminen on hiukan selkeämpää kuin kustannusten. Kustannuslaskennassa on tärkeää pyrkiä kustannusten oikeaan kohdistamiseen toiminnan ohjausta ja päätöksentekoa varten. Tärkeänä tavoitteena on tuoda esille, miten erilaiset kokonaisuudet ovat kannattaneet. Päätöksentekijät saavat tärkeää tietoa, mitkä tuotteet tai tuoteryhmät ovat kannattavia, mitkä asiakkaat ovat yrityksen kannalta hyviä, mitkä yksiköt tuottavat tulosta ja miten tehokkaasti eri osastoilla toimitaan. (Ikäheimo ym. 2005, 135.)

Kustannuksella tarkoitetaan resurssien käytön hintaa. Resursseja ovat esimerkiksi raaka-aineet, työvoima, koneet, laitteet ja kiinteistöt. Käytöllä on aina joku tarkoitus, kuten tietyn tuotteen tuottaminen tai palvelu tarjoaminen. Kustannukset syntyvät erilaisten resurssien käytöstä. Kustannukset ovat luonteeltaan erilaisia, joten myös niiden käsittelytapa vaihtelee. Jos kustannuksia tarkastellaan toiminnoittain, voidaan ne jakaa valmistuksen, hallinnon ja markkinoinnin kustannuksiin. (Ikäheimo ym. 2005, 136–137.)

Kustannuksia luokitellaan monin eri tavoin, mutta yleisimmän luokittelutavan mukaan ne jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, välittömiin ja välillisiin kustannuksiin, sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. Muuttuvien kustannusten olete-

taan kasvavan ja vähenevän toiminta-asteen muuttuessa. Kauppaliikkeen muuttuvina kustannuksina pidetään ainakin myytävien tavaroiden hankintamenoja. Kiinteät kustannukset eivät riipu toiminta-asteen vaihtelusta vaan kapasiteetin muutoksista. Tyypillisiä kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi vuokrat, lämmitys, siivous ja sähkön perusmaksut. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 55–57.)

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset jaetaan tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa usein välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset ovat usein muuttuvia. Tyypillisiä välittömiä kustannuksia ovat valmistuksen aineet ja tarvikkeet, alihankinnat ja työntekijöiden palkat. Välillisiä kustannuksia ei voida suoraan kohdistaa tuotteille. Yrityksen kiinteät kustannukset ovat perinteisesti tulkittu olevan useimmiten välillisiä. Erilliskustannuksissa on taustalle aiheuttamisperiaatteen mukainen syy-yhteys. Tietyn hankkeen, tuotteen tai tapahtuman kannalta erilliskustannuksia ovat ne kustannukset, jotka jäävät pois, mikäli kyseistä ei toteuteta. Yhteiskustannuksiin taas ei vaikuta, vaikka hanke ei toteutuisikaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 58–59.)

Laskentatoimen olennaisena tehtävänä on selvittää toiminnan tulos. Katetuottolaskenta on yksi tapa selvittää se. Katetuottoanalyysi perustuu siihen, että kustannukset jaetaan kiinteisiin ja muuttuviin. Katetuotto saadaan vähentämällä myyntituotoista muuttuvat kustannukset. Kun katetuotosta vähennetään kiinteät kustannukset, saadaan loppusummaksi tulos. Kiinteisiin kustannuksiin lasketaan mukaan myös poistot, korot ja verot. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 67.)

2.3.1.2 Ohjaus: strateginen suunnittelu, budjetointi, suorituksen arviointi ja palkitseminen

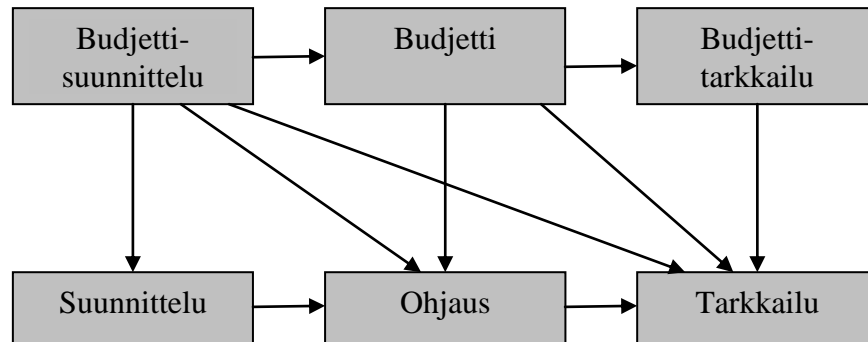
Johdon laskentatoimen ohjauksen osa-alueeseen kuuluu strategiasuunnittelu, budjetointi ja ennustaminen sekä palkitseminen ja suorituksen arviointi. Strategiasuunnittelu on keskeinen osa yrityksen pitkän tähtäimen suunnittelua. Yrityksellä tulee olla visio eli toiminnan päämäärä, jonka tavoittelemisen tuo merkitystä koko yrityksen toiminnalle. Strategia on suunnitelma siitä, kuinka yritys on päättänyt saavuttaa asetetun vision. Strategiaa täsmennetään vuosittain, koska maailmaa

muuttuu jatkuvasti, mutta visio pysyy samana. Operatiiviset toimenpiteet ovat yksittäisiä askeleita kohti asetettua päämäärää. (Ikäheimo ym. 2005, 147–148.)

Yrityksen strategisesta johtamisesta puhutaan nykyisin paljon. Strateginen johtaminen on yrityksen strateginen menestystekijä, ja se muodostaa perustan muulle johtamiselle ja siten myös yrityksen menestykselle ja kehittymiselle. Strategisen johtamisen päätehtäviä ovat strateginen suunnittelu, strategian toteuttaminen sekä strateginen analyysi ja seuranta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 331.)

Strategia voidaan jakaa yritysstrategiaan ja kilpailustrategiaan. On tärkeä pystyä myös seuraamaan strategian toteutumista. Tavoitteiden saavuttamista voidaan seurata käyttämällä erilaisia mittareita. Yksi ei-rahamääräisiä mittareita sisältävä ohjausjärjestelmä on Balanced scorecard eli tasapainotettu mittaristo. Sen avulla yrityksen tulisi yhdistää pitkän tähtäimen strateginen suunnittelu sekä operatiivinen budjetointiprosessi. Balanced scorecard ei ole vain mittaristo, vaan sitä voidaan käyttää myös johdon strategisena ohjausjärjestelmänä. (Ikäheimo ym. 2005, 153–158.)

Strategian pohjalta tehdään yrityksessä toimintasuunnitelma seuraavaksi kaudeksi. Budjetti on toimintasuunnitelman numeerinen esitys. Budjettisuunnittelun avulla yritykselle ja sen vastuualueille määritellään tavoitteet seuraavaksi vuodeksi. Budjetti ilmaisee päätetyt toimenpiteet, joiden avulla tavoitteet aiotaan saavuttaa. Budjetointiprosessiin kuuluu suunnitteluvaihe, toimeenpano- eli toteutusvaihe ja valvontavaihe. Budjetin laatimiseen liittyy taloudellisia tavoitteita ja toimintatavoitteita. Yrityksellä on erilaisia budjetteja, kuten pääbudjetteja ja osabudjetteja. Budjetilla on useita tärkeitä tehtäviä. Se muun muassa auttaa seuraavan vuoden ennustamisessa ja suunnittelussa, koordinoi organisaation eri osien toimintaa, motivoi johtoa ja työntekijöitä työskentelemään yrityksen tavoitteiden eteen ja kontrolloi yrityksen toimintaa. (Ikäheimo ym. 2005, 163–168.)



KUVIO 3. Budjetointi yritysjohtamisen välineenä (Neilimo s. 232)

Kuviossa 3 on esitetty budjetoinnin ja yritysjohtamisen välinen yhteys vertaamalla budjetoinnin perustehtäviä yritysjohtamisen tehtäviin. Budjetti on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma, jossa määritellään aktiviteetit, resurssit, aikataulut ja vastuuhenkilöt. Budjetti määrittää tietylle aikajaksolle ja se sisältää edullisimman tulostavoitteen budjettikaudelle. Budjetissa on yleensä tavoiteosa, resurssi- ja toimintasuunnitelmaosa sekä taloudellinen tulososa. Budjetointi on budjetin käyttöä yritysjohtamisen apuvälineenä. Budjetoinnilla tarkoitetaan budjettien suunnittelua ja laatimista, sekä budjetin käyttöä yritystoiminnan ohjauksessa. Budjetointi on myös budjettien toteumatarkkailua, budjettien ja toteuman erojen analysointia ja korvaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 231.)

Yrityksen suoritusta tarkasteltaessa on tärkeää ottaa huomioon palkitseminen ja sen vaikutus työntekijöiden suoritukseen. Yrityksen strategian ja työntekijöiden palkitsemisen välillä on oltava ristiriidaton yhteys. Suorituksen arvioinnin onnistumisen kannalta on tärkeää, että mittareista sovitaan ennen kauden alkua. Mittarit voivat olla taloudellisia sekä ei-rahamääräisiä. Palkitsemisjärjestelmät ovat yleistyneet organisaatioissa ja tulospalkkioiden painoarvo palkkauksessa on kohonnut. Strategiset mittarit taloudellisten mittarien ohella ovat tulleet osaksi palkitsemisjärjestelmää. (Ikäheimo ym. 2005, 183–187.)

2.3.1.3 Päätöksenteko: hinnoittelu ja investointipäätökset

Päätöksentekotilanteet liittyvät tulevaisuuteen. Hyvä päätöksenteko perustuu perusteltujen valintojen tekemiseen eli tehdään systemaattinen analyysi eri vaihtoehtoista ja arvioidaan niitä keskeisten ominaisuuksien osalta. Erilaisia päätöksentekotilanteita ovat: toimipaikan avaaminen tai sulkeminen, uuden tuotteen tai palvelun esittely tai vanhan tarjoamisen lopettaminen, aineiden tai osien valmistaminen itse tai vaihtoehtona niiden ostaminen, henkilön palkkaaminen tai alihankkijan käyttäminen, sekä hinnoittelu- ja investointipäätökset. (Ikäheimo ym. 2005, 191–193.)

Hinnoittelu on yritystoiminnan merkittävimpiä menestystekijöitä, koska jos yritys osaa hinnoitella tuotteensa ja palvelunsa oikein, se kannattaa ja tätä kautta myös menestyy. (Vilkkumaa 2005, 225.) Yrityksen tuottaman tuotteen tai palvelun hinnan asettaminen on monivaiheinen prosessi. Liikeryitys yrittää asettaa suoritteelleen sellaisen tavoitehinnan, jolla se voi saavuttaa taloudelliset ja muut tavoitteensa sekä menestyä markkinakilpailussa muiden suoritteiden kanssa. Yrityksen on määriteltävä tuottamiskustannuksensa ja asetettava hinta siten, että se kattaa nämä kustannukset ja huomioi samalla kannattavuus- ja kilpailukykytavoitteet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 185.)

Hinnoittelumenetelmiä on esimerkiksi kustannusperusteinen, markkinaperusteinen ja kannattavuusperusteinen hinnoittelu. Markkinaperusteinen hinnoittelu lähtee liikkeelle tuotteen tai palvelun markkinahinnasta, joka on eräänlainen ohjehinta. Tämä hinnoittelumenetelmä sopii hyvin tuotteille ja palveluille, joilla on markkinoilla selvät viitehinnat. Monet päivittäistavara- ja palvelukaupan peruselintarvikkeet sekä tietyt peruspalvelut sopivat hyvin markkinaperusteiseen hinnoitteluun. Kustannusperusteinen hinnoittelu perustuu tuotteiden tai palveluiden tuottamiskustannuksiin. Tavoitteellisen myyntihinnan on ylitettävä tuottamiskustannukset ja normaalisti sisällettävä myös tuotteelle tai palvelulle asetettu kannattavuustavoite. Kustannusperusteinen hinnoittelu voidaan tehdä käyttämällä katekustannuslaskentaa tai omakustannusperusteista hinnoittelua. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 185-192.)

Investoinnissa suurehko rahasumma sijoitetaan kohtalaisen pitkäksi ajaksi johonkin kohteeseen. Yleensä investoinnin käsite rajataan koskemaan menoja, jotka ovat rahamäärältään suuria ja joissa tulon odotusaika on pitkä. Pitkä sitoutumisaika tuo mukanaan myös riskejä. Investoinneille on suuri liiketaloudellinen rooli ja ne saattavat ratkaista suurelta osin koko yrityksen tulevaisuuden. Investoinnit luovat toiminnalle mahdollisuudet, mutta yleensä pääomista on jatkuvasti pulaa. Oman ja vieraan pääoman sijoittaminen investointeihin sitoo yrityksen toimintamuodot ja osan muutakin päätöksentekoa melko pitkäksi ajaksi. Investointien kautta yritys toteuttaa yritysstrategiaansa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 206.)

TAULUKKO 3. Erilaisia investointipäätöstilanteita (Vilkkumaan 2005, 306)

1. yrityksen perustaminen
2. toimitilojen hankkiminen ja rakentaminen
3. uusien tulosyksiköiden tai tuotantolaitosten perustaminen
4. toimivan tulosyksikön tai tuotantolaitoksen laajentaminen
5. uusien koneiden, laitteiden, kaluston ja tietojärjestelmien hankkiminen tai vanhojen uusiminen
6. suuren tuotekehitysprojektin toteuttaminen
7. suuren markkinointipanostuksen tekeminen
8. suuren koulutus- tai kehittämisprojektin toteuttaminen
9. tietojärjestelmien kehittäminen ja käyttöönotto ja henkilöstön valmentaminen tähän
10. laajan yleistä hyvinvointia kehittävän projektin toteuttaminen

Erilaisia investointipäätöstilanteita on monia erilaisia, kuten voidaan nähdä taulukosta 3. Investointipäätöstilanne on aina monimutkainen ja investointipäätökseen vaikuttaa monet keskenään ristiriitaisetkin laadulliset ja määrälliset tekijät. Investointien huolellinen suunnittelu, niiden kannattavuuden ennakointi ja rahoitustarpeen määrittely ovat tärkeitä kysymyksiä. Pitkä sitoutumisaika luo investointipäätöksille omat haasteensa. Yleensä investointipäätös on kertaluonteinen, mutta ympäristö muuttuu nopeasti. Huomattavan investoinnin oikea ajoitus on sen vuoksi tärkeää. Investointitoiminnalla on myös tärkeä kansantaloudellinen merkitys. Sen avulla luodaan uusia työpaikkoja, säilytetään vanhoja työpaikkoja, rationalisoi-

daan toimintaa ja nostetaan tuottavuutta, luodaan kasvumahdollisuuksia, edistään yhteiskunnan kehitystä sekä paljon muuta. Heikot investoinnit taas sitovat pääomaa tuottamattomiin kohteisiin, mikä hidastaa pääomien kiertoa ja koko taloudellista kehitystä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 206–207.)

2.3.2 Johdon laskentatoimen laskelmat

Johdon laskentatoimen laskelmat voivat olla suunnittelulaskelmia, jotka avustavat päätöksentekoa. Esimerkki tällaisista laskelmista on investointilaskelmat, joilla vertaillaan eri investointivaihtoehtojen keskinäistä edullisuutta. Myös tavoitelaskelmat, kuten budjetit, ovat suunnittelulaskelmia. Ne ilmaisevat numeroina ja tekstinä yrityksen toiminnan tavoitteet. Tavoitelaskelmia ovat esimerkiksi myyntibudjetti, ostobudjetti ja tulosbudjetti. Laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös tarkkailulaskelmien tuottaminen johdolle. Niiden avulla johto pystyy tarkkailemaan ja analysoimaan yrityksen tavoitteiden toteutumista. Johto voi tarkkailla kannattavuuden, taloudellisuuden ja rahoituksen toteutumia ja vertailla niitä asetettuihin budjettitavoitteisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14.)

Yhdistettäessä laskentatoimen tuottama tieto ja informaatio yritysjohtamisen perustehtäviin, suunnitteluun, toimeenpanoon ja tarkkailuun, voidaan muodostaa systematisoitu käsitys siitä, miten laskentatoimi kytkeytyy johdon päätöksenteon avustamiseen ja yleiseen sidosryhmäinformointiin. Tällöin puhutaan laskentatoimen systematiikasta. Siinä laskentatoimi jaetaan suunnittelu-, tarkkailu- ja informointilaskelmiin. Suunnittelulaskelmat voidaan vielä jakaa vaihtoehto- ja tavoitelaskelmiksi. Taulukossa 4 nähdään laskelmatyyppien ja laskelmien tarkoitusten yhteys. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36.)

TAULUKKO 4. Laskentatoimen systematiikka (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36)

Laskelman tyyppi	Laskelma	Laskelman tarkoitus
suunnittelua	vaihtoehtolaskelmat	valinta
avustavat	tavoitelaskelmat	toiminnan ohjaus
valvontaa avustavat	tarkkailulaskelmat	
tiedottamista avustavat	informointilaskelmat	vaikuttaminen

Suunnittelua avustavat vaihtoehtolaskelmat ovat lyhyen ja pitkän aikajakson kannattavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden suunnittelua avustavia laskelmia. Näiden laskelmien tavoitteena on avustaa yritysjohtoa vertailemaan vaihtoehtoja. Investointilaskelmat ovat esimerkkejä pitkän aikajakson vaihtoehtolaskelmista. Lyhyen aikajakson vaihtoehtolaskelma voi olla esimerkiksi tuotantosunnitteluun liittyvä vaihtoehtoisten tuotantotapojen kustannuslaskenta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36.)

Tavoitelaskelmat ovat päätyypiltään yrityksen budjetteja. Nämä laskelmat voivat olla yritys- ja tulosyksikkötasoisia, ja niitä laaditaan eri toiminnoille ja ajanjaksoille. Tavoitelaskelmat avustavat yrityksen johtoa pääasiassa toimintojen suunnittelussa ja tavoitteen asettelussa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37). Tavoitelaskelmissa muokataan numeeriseen muotoon asetetut tavoitteet. Laskelmien tarkkuustaso vaihtelee ajan ja yrityksen koon mukaan. Pitkän aikavälin laskelmia ovat esimerkiksi strategiset suunnitelmat seuraavalle viidelle vuodelle, jolloin tarkkuustaso voi olla satoja tuhansia tai miljoonia. Myös markkinointikampanjoita varten tehdään tavoitelaskelmia. (Alhola & Lauslahti 2006a, 31–32.)

Tarkkailulaskelmissa tarkkaillaan jälkikäteen tavoite- ja vaihtoehtolaskelmien sisältämien tuotto- ja kustannuserien toteutumia. Yritys voi esimerkiksi tarkkailla tulosyksikköjensä tulosbudjetin toteutumista. Tarkkailulaskelmien tavoitteena on analysoida tapahtunutta kehitystä verrattuna tavoitteisiin, oppia siitä ja pyrkiä korjaamaan mahdollinen negatiivinen kehitys. Budjettitarkkailua avustavat laskelmat ovat yksi esimerkki tarkkailulaskelmista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37.)

Tarkkailulaskelmat voidaan jakaa kannattavuustarkkailuun, taloudellisuustarkkai-

luun ja varainhoidon tarkkailuun. Kannattavuustarkkailussa verrataan saatuja tuottoja kustannuksiin euroina tai prosentteina. Taloudellisuustarkkailu keskittyy kustannuksiin, ja siinä verrataan esimerkiksi syntyneitä kustannuksia standardeihin, jolloin analysoidaan eroja. Varainhoidon tarkkailussa keskitytään yrityksen omaisuuteen eli taseen eriin. Tarkkailun kohteena voi olla esimerkiksi varaston arvo, kiertonopeus ja hävikki. (Alhola & Lauslahti 2006a, 32.)

Tärkein informointilaskelmista on yrityksen virallinen tilinpäätös. Informointilaskelmia sisältyy myös esimerkiksi osakeantiesitteisiin ja osavuosikatsauksiin. Informointilaskelmia ovat myös erilaiset virallisia tilastoja varten tehdyt laskelmat. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 25.) Informointilaskelmat tuottavat tietoa omistajille, verottajalle, tavarantoimittajille, asiakkaille ja luotonantajille. Informointilaskelmat voivat myös joissain tapauksissa olla samoja kuin tarkkailulaskelmat, kuten esimerkiksi vuositilinpäätöksen julkistaminen. (Alhola & Lauslahti 2006a, 32.)

2.3.3 Johdon laskentatoimen ongelmat

Laskentatoimen raportteja tuotettaessa ja käytettäessä on keskityttävä huolellisesti raporttien sisältämään tietoon, koska samannimisen erän sisältö voi olla erilainen eri yrityksillä. Esimerkiksi se mitä luetaan liiketoiminnan tuotoiksi, voi vaihdella eri yrityksillä, sekä poistoajat voivat olla erilaiset. Kun arvioidaan yrityksen menestymistä, tulee olla tietoinen, siitä miten yritys on raporttinsa laatinut. Asiaa voidaan tarkastella laskentatoimen ongelmien ja niiden ratkaisumahdollisuuksien kautta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.)

Yksi laskentatoimen ongelmista on laajuusongelma, jonka tärkein kysymys liittyy laskelmiin sisältyvien tuottojen ja kustannusten laajuuteen. Yrityksen on valittava otetaanko laskelmiin mukaan esimerkiksi vain liiketoiminnan tuotot, jolloin satunnaiset tuotot jäävät laskelmien ulkopuolelle. Laskelmien tunnusluvut saavat erilaiset arvot riippuen siitä, miten laajuusongelma on ratkaistu. Yleistason ratkaisua ei ole helppo löytää ja ratkaisut ovatkin usein yrityskohtaisia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.)

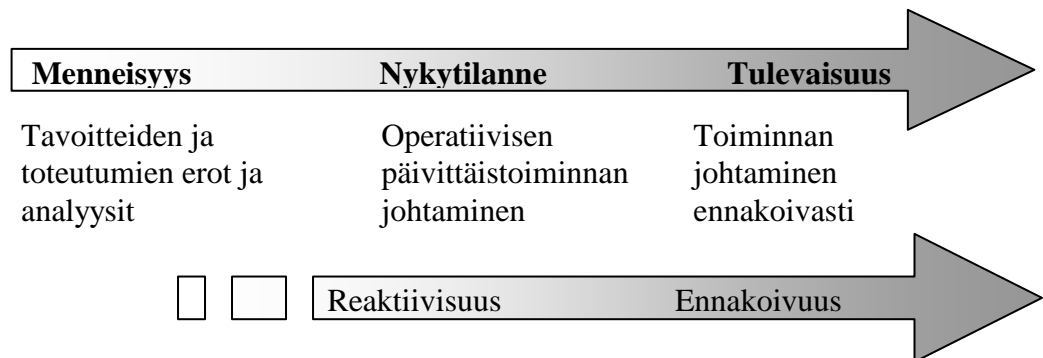
Toinen ongelma on arvostusongelma eli mitä arvoja laskentatoimen raporteissa käytetään. Yleisesti johdon laskentatoimen raporteissa käytetään hankintahintaista arvostusta, samoin kuin ulkoisessa laskentatoimessa. Raporteissa voidaan kuitenkin käyttää myös päivähintaista tai jälleenhankintahintaista arvostusta. Tämä on kannattavaa erityisesti inflaatioaikoina, jolloin yritys pyrkii turvaamaan reaaliomansa säilymisen nimellispääoman säilymisen rinnalla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42.)

Kolmas laskentatoimen ongelma on jakamisongelma, joka sisältää jaksotusongelman ja kohdistusongelman. Jaksotusongelma liittyy pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden jaksotukseen poistoina eri vuosille. Johdon laskentatoimessa poistoratkaisut ovat yrityskohtaisia, ja niissä otetaan huomioon hyödykkeen tekniset taloudellinen käyttöaika. Poistoaika voi poiketa riippuen kulloisestakin laskentatilanteesta. Kohdistusongelmassa on kysymys yrityksen tuottojen ja kustannusten kohdistamisesta toiminnoille, tulosityksikölle, tuotteille tai palveluille. Kohdistuskriteerinä käytetään yleensä aiheuttamisperiaatetta. Mikäli sitä ei pystytä soveltamaan, tulee johdon luoda muita kohdistamisperiaatteita. Perustavoitteena on aina löytää mahdollisimman käyttökelpoinen, luotettava ja hyväksyttävä kohdistamisratkaisu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42–43.)

Mittaamisongelma on neljäs laskentatoimen ongelmista. Se liittyy yrityksen laskentatoimen rekisteröintijärjestelmää ja sen tarkkuuteen. Sen yhteydessä pohditaan onko yrityksen tilikartta riittävän tarkka. Mittaamisongelmaan liittyy myös resurssikäytön määrän luotettava rekisteröinti. Tämän ongelman hyvä ratkaisu edellyttää tarkkaa mittausta ja mittaustulosten dokumentointia. Laskentatoimen ongelmien tunteminen antaa raporttien lukijalle mahdollisuuden tulkita raportteja paremmin ja sen myötä myös käyttää niiden tietoja päätöksenteon apuna. Kun laskentatoimen raporttien rakennetta ja sisältöä suunnitellaan, raportteja käytetään ja niitä kehitetään, on raporttien tuottajan ja niiden käyttäjän tärkeää kiinnittää huomiota myös laskentatoimen ongelmiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 43.)

3 JOHDON RAPORTOINTI

Johdon laskentatoimen raportit ovat tarkoitettu johdon, tai jopa yksittäisen johtajan, käyttöön. Raportit voivat olla yleisiä tai yksityiskohtaisia, riippuen aivan päätöstilanteesta. Ulkoinen säätely ei määrittele mitenkään johdon laskentatoimen sisältöä, muotoa tai ajoitusta. Kun ulkoisessa laskentatoimessa raportointia tapahtuu yleensä kerran vuodessa, niin johdon laskentatoimen raportointi voi tapahtua päivä-, viikko- tai kuukausitasolla säännönmukaisesti tai raportteja voidaan laatia myös tarpeen mukaan. Johdon laskentatoimen raportointi tapahtuu sekä rahamääräisenä että ei-rahamääräisenä. Rahoittajien laskentatoimen informaation laatua valvotaan lakisääteisesti, mutta johdon laskentatoimen raporttien laadusta voidaan tinkiä informaation tuottamisen nopeuden ja tiedontarpeen vuoksi. Sisäinen valvonta vastaa kuitenkin informaation luotettavuudesta. (Ikäheimo ym. 2005, 14–15.)

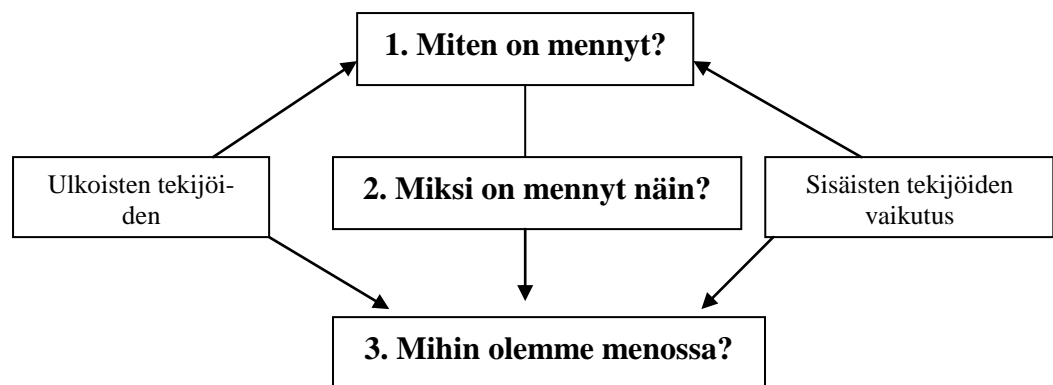


KUVIO 4. Raportointi aikajanalla (Alhola & Lauslahti 2006a, 321)

Kuviosta 4 nähdään raportoinnin ajalliset ulottuvuudet. Raportoinnin rooli on katsoa menneisyyteen, nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Menneisyyden tarkkailu on asetettujen tavoitteiden ja niihin liittyvien tekijöiden seuranta. Menneisyyden raportit ovat suunnitelmien mukaisia, kuten budjetit ja strategiset suunnitelmat, sekä niitä tukevia analyttisiä raportteja, kuten esimerkiksi tuloslaskelma- ja kustannuserittely. Nykyhetken raportointi on reagoivaa ja liittyy tämän hetkisen tilanteen seurantaan. Tulevaisuutta pyritään katsomaan erilaisten mittaristojen ja yhdis-

telmäraporttien avulla. Tulevaisuuden raporttien tulee olla reaktiivisia ja ennakoivia. (Alhola & Lauslahti 2006a, 321.)

Peruseriaatteita raportoinnissa on tiedon oikeellisuus, oleellisuus ja oikea-aikaisuus. Jos raportoinnissa käytetään väärää tietoa, voi se johtaa yrityksen johtoa harhaan ja luottamus voi pettää talouden tuottamaan informaatioon pitkäksi aikaa. Tiedon oikeellisuuden tarkkuustason ei tarvitse olla sisäisen laskennan raportoinnissa yhtä täydellistä kuin ulkoisessa raportoinnissa. Oleellisuus on tärkeää nykyajan tietoa pursuavassa yhteiskunnassa eli kaikkea ei tarvitse raportoida. Raportoinnin on kerrottava tärkeät liiketoiminnan johtamiseen liittyvät asiat ja tuettava operatiivisen työn suorittamista. Ei riitä, että raportit ovat sisällöltään oikeellisia ja toiminnan kannalta oleellisia, niiden on myös tultava oikeaan aikaan. (Alhola & Lauslahti 2006a, 316–317.)



KUVIO 5. Johdon raportoinnin tehtävät (Alhola & Lauslahti 2006b, 173)

Raportointi ei ole pelkkiä tulos- ja tasetietoja. Raportoinnin tehtävänä on antaa kokonaiskuva yrityksen eri toimintojen taloudellisesta ja toiminnallisesta tilasta. Kuten kuvio 5 nähdään, raportoinnin tulee kertoa, miten on mennyt, miksi näin on mennyt ja mihin olemme menossa. Sen tulee myös kertoa miten eri ulkoiset ja sisäiset tekijät ovat vaikuttaneet nykyiseen tilanteeseen ja miten ne tulevat vaikuttamaan myös tulevaisuudessa. (Alhola & Lauslahti 2006b, 173.)

Raportoinnin avulla voidaan vaikuttaa suoraan koko organisaation toimintaan. Tämä vaikutus tapahtuu motivoimalla, jolloin tavoitteiden saavuttamisen kautta koetaan onnistumisen tunne ja saavutetaan myös rahallista hyötyä. Raportoinnin avulla ollaan osa avointa viestintää, kun kerrotaan miten liiketoiminta menestyy ja mitkä ovat tavoitteet. Raportoinnin avulla sidotaan myös ryhmiä toisiinsa yhteisten tavoitteiden kautta. Raportoinnin kautta ohjataan tekemään organisaatiossa oikeita asioita. (Alhola & Lauslahti 2006a, 317.)

3.1 Organisaation raportointitasot

Raportointi tehdään aina käyttäjän tarpeiden mukaisesti. Käyttäjän vastuualue ja siihen liittyvät toiminnalliset seikat vaikuttavat siihen, mitä raportti sisältää. Myös raportoinnin laajuus ja tarkkuus vaihtelevat käyttäjän aseman mukaan. Ylimmän johdon on tiedettävä koko yrityksen tuloksesta ja toiminnasta, kun taas tuotepäällikkö tarvitsee vain omaan vastuutuotteeseensa liittyvät yksityiskohtaiset raportit. Raportointialueet on osittain määritelty jo budjettien ja strategisten suunnitelmien yhteydessä. (Alhola & Lauslahti 2006a, 324.)

Yrityksen johto ja henkilökunta tarvitsevat erilaisia raportteja riippuen asemastaan ja tehtävistään. Raportteja tuotetaan kolmelle eri tasolle: strategiselle tasolle eli ylimmälle johdolle, liiketoiminnan tasolle eli tulosityksiköiden tai toiminnoista vastaavalle johdolle, sekä operatiiviselle eli suorittavalle tasolle. Ylin johto käsittää yleensä hallituksen, toimitusjohtajan ja johtoryhmän. Heille tuotettuja raportteja ovat muun muassa tuloslaskelma ja tase, mittaristot, rahoitusraportit, sekä markkina-analyysit. Näiden raporttien tavoitteena on näyttää yrityksen kehitysuunta pitkällä tähtäimellä. (Alhola & Lauslahti 2006a, 319–320.)

Toinen taso on liiketoiminnan taso eli tulosityksiköiden tai toiminnoista vastaava johto. Liiketoiminnan tasolle kuuluu esimerkiksi osastonjohtajat ja -päälliköt, markkinointijohtaja ja hankintajohtaja. Tälle tasolle tuotettavia raportteja ovat tuloslaskelma ja kustannuserittelyt, henkilöstöön liittyvät erittelyt, kuten palkkaerittelyt, mittaristo ja tunnusluvut, kuten toiminta-aste, tehokkuus ja asiakastyty-

väisyys, vastualueen myynnin erittelyraportit, sekä toimintoon liittyvät erityisraportit. (Alhola & Lauslahti 2006a, 319–320.)

Kolmas taso on operatiivinen eli suorittava taso, joka käsittää esimiehet ja työntekijät. Suorittavalla tasolla työskentelevät esimerkiksi työnjohtaja, tiiminvetäjä, tuotepäällikkö ja työntekijät. Esimiehille tuotettavia raportteja ovat vastualueen kustannukset, mittaristot, tunnusluvut ja henkilöstön raportit. Tuotepäälliköille tulevat myyntiraportit, markkinaraportit, mittaristot tai tunnusluvut, kuten markkinaosuus ja tuotekannattavuus. Myyjälle tuotetaan myyntiraportteja, kuten myynti asiakkaittain ja myynti tuotteittain. Muille työntekijöille tuotettavia raportteja ovat kaikki tunnusluvut ja mittarit, joihin he voivat itse vaikuttaa. Raportoinnin tavoitteena on aina antaa työn suorittamisen kannalta oleellista informaatiota. (Alhola & Lauslahti 2006a, 319–320.)

3.2 Raportin luotettavuus

Sisäisen laskennan raportointimahdollisuudet perustuvat kirjanpidon tositteille syötettyihin dimensioihin. Tämä johtuu siitä, että sisäinen laskenta on nykyaikaisissa järjestelmissä integroitu saumattomasti ulkoiseen laskentaan. Jotta pystytään takaamaan raporttien luotettavuus ja käyttökelpoisuus, on tärkeää valita huolellisesti kirjanpidon dimensiot, määrittellä tilikarttaan pakollisuudet eri tilien dimensioille sekä antaa selkeät kirjausohjeet. Sisäisessä laskennassa käytettyjä dimensioita ovat liiketoimintayksikkö, kustannuspaikka, toiminto, projekti, asiakas, alue, tuote ja tuoteryhmä. Näillä dimensioilla raportoidaan esimerkiksi myyntiä, kustannuksia ja kannattavuutta. (Lahti & Salminen 2008, 148–149.)

Raporttien luotettavuuteen vaikuttavat tietolähteistä tulevan tiedon oikeellisuus ja tiedon keruussa käytetyt määrytykset. Avainraporttien luotettavuuden parantamiseksi on tehdä tarkistuslaskelmia ristiin. Laskentajärjestelmien tulee olla mahdollisimman dynaamisia, jotta ne voivat muuttua ympäristön mukana. Luotettavuuteen vaikuttaa myös se, miten tiedot kerätään raportteihin ja miten niitä yhdistellään. Joskus pienikin virhe tietoja kerätessä voi aiheuttaa suuren virheen. Raport-

teihin kerättävät tiedot on määriteltävä oikein ja lisäksi täytyy tehdä jatkuvasti tarkistuslaskelmia. (Alhola & Lauslahti 2006a, 327.)

Raporttien luotettavuuteen sekä tehokkuuteen vaikuttaa myös se, miten helppo niitä on lukea. Raportissa käytetyn kielen tulee olla sellaista, että vastaanottaja ymmärtää mitä siinä kerrotaan. Vaikeita laskentatermejä tulee välttää, koska usein raporttien vastaanottajat eivät ole laskentatoimeen perehtyneitä. Jokaisesta raportista on selvästi tultava ilmi sen sisältö eli raportti on otsikoitava riittävän selvästi. Raportista on myös tultava ilmi ajanjakso ja toimenpide, jota se koskee, sekä raportissa käytetyt mittayksiköt. Raportista tulee löytyä myös kuka raportin on laatinut ja milloin sekä mikä sen jakelu on. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 278–279.)

Raportin ulkoasu vaikuttaa raportin luotettavuuteen. Tilanteen mukaan voidaan valita taulukko, graafinen esitysmuoto, mittaristomuoto tai tekstiä. Graafinen esitysmuoto on usein havainnollinen, mutta sillä ei pystytä kertomaan kaikkia yksityiskohtia. Taulukoilla voidaan tarvittaessa täydentää yksityiskohtaisia tietoja. Mittaristot ovat myös havainnollisia ja ne näyttävät hyvin suunnan ja tilanteen. Ne voidaan esittää esimerkiksi lämpömittarina tai viisarina. Johdon raporteissa itse analyysi ja johtopäätökset esitetään usein sanallisessa muodossa. (Alhola & Lauslahti 2006a, 325.)

3.3 Raportoinnin toteutus

Raportointia voidaan toteuttaa raporttien, tunnuslukujen ja mittaristojen avulla. Raportit sisältävät yleensä yksityiskohtaisia ja yhteenlaskettuja tietoja perustietolähteistä. Näitä ovat esimerkiksi myynti asiakkaittain, varaston kiertonopeus, myyntisaamiset ja niiden kiertonopeudet. Tunnusluvut ovat perinteisin tapa seurata yrityksen kannattavuuden ja kasvun kehittymistä. Tunnusluvut ovat luonteeltaan analysoivia ja reaktiivisia. Mittaristot ovat yrityksen johdon ja myös muiden toimintojen paras työkalu, koska ne ovat reaktiivisia ja ennakoivia. Mittaristoja voidaan seurata kaikilla organisaation tasoilla. (Alhola & Lauslahti 2006a, 317.)

3.3.1 Tunnusluvut

Talusojohtamisen tunnuslukuja voidaan laskea yleisen ja sisäisen laskentatoimen tietojärjestelmistä. Laskentatoimen ongelmien erilaiset ratkaisut eri tietojärjestelmissä voivat johtaa siihen, että saadaan myös erilaisia tunnuslukuja. Myös laskentatoimen raporttien tulostusmuoto ja tekstiosat voivat olla erilaiset eri tietojärjestelmissä. Nykyisin yrityksissä pyritään kuitenkin samanmuotoiseen ja samansisällöiseen raportointiin yleisen ja johdon laskentatoimen järjestelmissä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 272.)

Erilaisia tunnuslukuja käytetään muun muassa analysoitaessa yrityksen menestymistä. Analysointi voi tapahtua ulkopuolisen tai yrityksessä työskentelevän henkilön toimesta. Erilaisia yrityksen toimintaa ja sen menestymistä kuvaavia tunnuslukuja on olemassa paljon. On olemassa sellaisia tunnuslukuja, jotka on kehitetty vain jotain tiettyä tarkoitusta varten. Tämän vuoksi kaikki tunnusluvut eivät ole aina käyttökelpoisia kaikille yrityksille. Tunnuslukuanalyyseissä keskitytään maksuvalmiuteen, vakavaraisuuteen ja kannattavuuteen. (Alhola & Lauslahti 2006b, 153–154.)

Kannattavuus on yrityksen keskeisin toimintaedellytys. Yrityksellä on sen lisäksi oltava myös maksuvalmiutta eli sen tulee selvitä maksuvelvoitteistaan kuten palkoista ja laskuista. Lyhytaikainen maksuvalmiuskriisi voi olla yritykselle kohtalokas, vaikka se olisi kuinka kannattava. Tällöin yritys voi ottaa pikaisesti lainaa, joka taas edellyttää hyvää vakavaraisuutta. Voidaan siis sanoa, että maksuvalmius, vakavaraisuus ja kannattavuus ovat kiinteässä yhteydessä toisiinsa. Kannattavuus kuvaa lähtökohtaisesti yrityksen katetta. Hyvällä katteella on maksuvalmiutta parantava vaikutus. Huono maksuvalmius heikentää taas puolestaan vakavaraisuutta. (Alhola & Lauslahti 2006b, 155.)

Yrityksen kannattavuutta voidaan tutkia sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Lyhyen ajanjakson kannattavuus käsittää yleensä vuoden tai sitä lyhyemmän ajanjakson kun taas pitkällä aikavälillä kannattavuuden analysoinnin aikajänne on 2-5 vuotta. Lyhyen aikavälin kannattavuuden tunnuslukuja ovat myyntikate, käyttöka-

te, liikevoitto ja tilikauden voitto. Lisäksi liiketoiminnan tulos on johdon laskenta-toimessa tärkeä tunnusluku. Pitkän aikavälin kannattavuutta voidaan mitata esimerkiksi sijoitetun pääoman tuottoasteella eli ROI-prosentilla. Likviditeettiä eli maksukykyisyyttä mitataan tunnusluvuilla kuten quick ratio, käyttöpääoma, nettokäyttöpääoma sekä kiertoajan tunnusluvuilla. Yrityksen pääomarakennetavoitteita mitataan esimerkiksi omavaraisuusasteella ja gearing-tunnusluvun avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 274–287.)

3.3.2 Mittaristot

Laskentatoimen tehtävä ei rajoitu pelkästään rahaprosessiin, vaan sen tehtävänä on kerätä ja jalostaa tietoa myös reaali-prosessista. Toiminnalliset mittarit ovat vahvassa yhteydessä rahapohjaisiin mittareihin. Yhdistämällä toiminnalliset ja rahalliset mittarit saadaan tarpeeksi laaja katsaus koko yrityksen toimintaan. Tasapainotettu mittaristo (englanniksi Balanced Scorecard) on ohjaamisen ja valvonnan työkalu, joka sisältää yrityksen menestymisen kannalta kriittisimpiä mittareita. Mittaristo sisältää sekä taloudellisia tunnuslukuja että toiminnallisia suureita. (Alhola & Lauslahti 2006a, 328.)

Balanced Scorecard on käytännössä yleisin mittaristo. Se kehitettiin 1990-luvun alkupuolella vastaamaan laskentatoimeen kohdistuneisiin uusiutumispaineisiin. Järjestelmä sisältää yrityksen visiosta ja strategiasta johdettuja mittareita, jotka pyrkivät antamaan johdolle nopean sekä kattavan yleiskuvan yrityksen tilanteesta kuvaten toiminnan tuloksia. Se sisältää mennyttä aikaa tarkastelevia taloudellisia mittareita, operationaalisia ei-taloudellisia mittareita, joilla mitataan asiakastytyväisyyttä, sisäisiä prosesseja sekä yrityksen organisaation innovoivuutta ja kehittymiskykyä. Tasapainotettu mittaristo koostuu toisiinsa kytketyistä tavoitteista ja mittareista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 305–307.)

Tasapainotettu mittaristo koostuu viidestä osa-alueesta: taloudellisesta, toiminnallisesta, asiakas- uusiutumis- ja henkilöstönäkökulmasta. Taloudelliset mittarit ovat omistajille tärkeimmät ja ne ovat yrityksen toiminnan huipentuma, joihin muilla

mittareilla pyritään vaikuttamaan. Taloudellisia mittareita ovat esimerkiksi kannattavuuden ja likviditeetin tunnusluvut. Toiminnalliset mittarit kuvaavat operatiivisen toiminnan tehokkuutta ja laatua. Niiden vaikutus näkyy suoraan yrityksen kannattavuutta mittaavissa luvuissa ja asiakasmittareissa. Asiakasnäkökulman mittareilla selvitetään miten palveluprosessit ja tuotteet miellyttävät asiakkaita. Uusiutumisenäkökulma sisältää tietoja tulevaisuuden näkymistä sekä informaation keinoista, joilla menestys varmistetaan myös tulevaisuudessa. Henkilöstönäkökulma kertoo yrityksen henkisen pääoman tilan. Henkilöstön osaamista voidaan mitata osaamismittareiden avulla. (Alhola & Lauslahti 2006a, 331–334.)

3.4 Raporttien ajoitus

Yritysten raportointi voidaan jakaa strategiseen neljännesvuosiraportointiin ja operatiiviseen raportointiin. Strategiaraportoinnin mittaristo kertoo suuntaa tulevaisuuteen suuntautuneesti. Lyhyemmän aikavälin raportit, kuten kuukausiraportit, kertovat yksityiskohtaisemmin ja konkreettisemmin nykytilanteesta. Strategiaraportoinnin tulee olla tasapainossa operatiivista johtamista tukevan raportoinnin kanssa. Silloin mittariston asiat tulevat kuukausiraportoinnissa esille tarkempina operatiivista toimintaa kuvaavina tietoina. (Alhola & Lauslahti 2006b, 174.)

Kuukausiraportointi on usein osa johtoryhmän tai muun ohjausryhmän palaveria, eikä sen käsittely ole pelkkää lukujen läpikäyntiä, vaan se sisältää myös analysointia, johtopäätöksiä ja uusia päätösehdotuksia. Kuukausiraportoinnin muoto-, jake- ja käsittelytavat vaihtelevat kaikissa yrityksissä. Kuukausiraportointi voi sisältää tekstiosuuden, jossa analysoidaan lyhyesti tarkastelukauden tapahtumat, läpikäydään yrityksen toimintaan vaikuttavia ulkoisia ja sisäisiä muutostekijöitä sekä kerrotaan mihin ollaan menossa. Kuukausiraportoinnissa voi olla mukana myös tulokorttiosa, jossa on menestystekijämittarit, strategiset kehitysprojektit, strategisten päätösten seuranta sekä investoinnit. Taloudellinen osa sisältää yleensä yrityksen talouden kehityksen eli tuloksen, kannattavuuden, maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden. Lisäksi taloudellinen osa kertoo tavoitteiden toteutumisesta, johon sisältyy tulos, tase, rahoitus ja investoinnit. (Alhola & Lauslahti 2006 b, 192.)

Kuukausiraportit ovat yksi esimerkki periodiraporteista, jotka laaditaan säännöllisin aikavälein ja jatkuvasti suunnilleen samassa muodossa. Periodiraporttien raportointijakso vaihtelee raporttityypistä riippuen. Jos yrityksen rahatilanne on kiireä, on päivittäinen kassaraportti välttämätön rahoituksen johdolle. Myös standardipoikkeamat saatetaan raportoida työnjohdolle päivittäin. Myyntiraportit laaditaan pääsääntöisesti kuukausittain. Sen sijaan myynnin ja valmistuksen kustannusten raportointi voidaan tehdä kuukausittain tai neljännesvuosittain. Raportit tulee pystyä laatimaan nopeasti raporttikauden päätyttyä. Kuukausiraportin tulee yleensä olla valmiina seuraavan kuukauden puoliväliin mennessä. Jos kuukausiraportointi myöhästyy jatkuvasti, on syytä harkita siirtymistä neljännesvuosiraportointiin tai etsittävä keinoja raportin laatimisen nopeuttamiseksi. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 279–280.)

Neljännesvuosiraportointi on laajakantoisempaa kuin kuukausiraportointi. Siinä on vedetty yhteen viimeisen kolmen kuukauden toiminta ja lisäksi se sisältää yleensä myös strategian seurannan. Siinä tarkastellaan myös tulevaisuuden näkymiä pidemmällä aikajänteellä. Neljännesvuosiraportoinnissa ei kiinnitetä huomiota yksittäisen kuukauden heilahteluihin, vaan seuranta kohdistuu pidempään aikaan. Esimerkiksi joitain kehityskustannuksia voi olla mielekkäämpää seurata neljännesvuosittain kuin kuukausittain. Mitä pidemmälle ulottuva hanke on kysymyksessä, sitä järkevämpää sitä on analysoida yksityiskohtaisemmin pidemmältä ajanjaksolta kuin joka kuukaudelta. (Alhola & Lauslahti 2006b, 176–177.)

Raporttien tuottotarkoitus vaikuttaa raporttien ajoitukseen. Suunnitteluraportteja tarvitaan strategisten suunnitelmien ja budjettien yhteydessä sekä kassanhallinnassa. Reagoivat eli hälyttävät raportit tulostuvat päätteelle, kun lukujen ennalta määritellyt hälytysrajat ylittyvät. Ad hoc -raportit eli tilannekohtaiset raportit ovat apuna tehtäessä investointi- tai hinnoittelupäätöksiä. Niitä tuotetaan yleensä päätöksentekotilanteissa tai jos halutaan saada lisätietoja yrityksen toiminnasta. (Alhola & Lauslahti 2006a, 325–326.)

Prosessikohtaisia raportteja ajetaan, kun on tarve selvittää tiettyyn prosessiin liittyvien transaktioiden yksityiskohtaisempia tietoja tai tehdä prosessista yhteenveto-

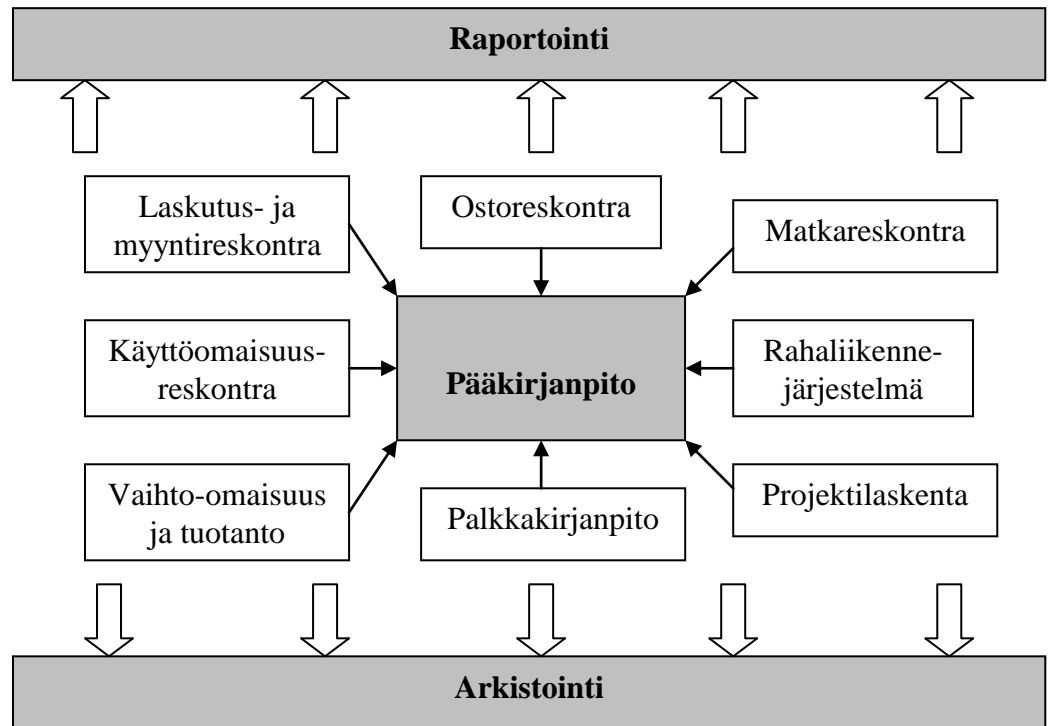
ja. Lisäksi prosessin kehittämistä tukevat tilastot ja muut raportit ovat usein tarpeellisia. Prosessikohtaisia raportteja on esimerkiksi ostolaskusovelluksesta otettavat raportit kuten kuukauden aikana vastaanotettujen laskujen määrä, tietyille kustannuspaikalle kirjatut laskut tai tietyltä toimittajalta vuoden aikana tehtyjen ostojen määrä. Ostoreskontran prosessikohtaisia raportteja on esimerkiksi avoimet laskut kuun lopussa, tietyn toimittajan avoimet laskut ja eräänntyneet ostolaskut. Vastaavia prosessikohtaisia raportteja voi olla myös myyntilaskutuksen ja myyntireskontran puolella. Lisäksi prosessikohtaisia raportteja voivat olla matka- ja kululaskusovelluksen tietyt raportit tai käyttöomaisuuden raportit kuten käyttöomaisuus lajeittain, käyttöomaisuus kustannuspaikoittain tai uudet investoinnit. (Lahti & Salminen 2008, 149–150.)

Raportteja voidaan jaotella myös staattisiin ja dynaamisiin raportteihin. Staattiset raportit ovat aina lähes samanlaisina toistuvia raportteja. Ne ajetaan ohjelmasta aina tietyssä formaatissa, tietyillä parametreilla, muuttuvan tekijän ollessa vain esimerkiksi raportointikuukausi tai haluttu seurantadimensio. Staattisista raporteista esimerkkejä ovat tulos- ja taseraportit. Dynaamisia raportteja voidaan muokata tarvittaessa muuttuvien parametrien avulla. Käyttäjä voi itse rakentaa erilaisia raportteja niiden tietojen pohjalta, joihin hänellä on oikeus. Näin päästään analysoimaan tietoja eri muuttujien mukaan. (Lahti & Salminen 2008, 152.)

3.4 Raportointi ja tietojärjestelmät

Tietojärjestelmien näkökulmasta taloushallinto on järjestelmä, joka koostuu toisiinsa liittyvistä komponenteista, jotka toimivat yhdessä saavuttaakseen tietyn tuloksen. Nämä tietojärjestelmän toisiinsa liittämät komponentit sisältävät laitteistot, ohjelmistot, tiedon syötön, tulosteen, datan, ihmiset ja menettelytavat. Järjestelmän tuottama tulos voi olla esimerkiksi kuukauden tuloraportti. Raportointiprosessi käsittää raporttien muodostamisen ja niiden jakelun. Raportointi on prosessi, joka käyttää kaikissa muissa prosesseissa olevaa tietoa. Raportointiprosessi alkaa siitä, mihin muut osaprosessit, kuten ostolaskuprosessi, päättyvät. Pääkirjanpito toimii muiden osaprosessien solmukohtana. Joko se yhdistää osaprosessit

tai on raportointiprosessin olennainen alkulähde. Seuraavasta kuviosta 6 nähdään, miten eri osaprosessit liittyvät pääkirjanpitoon sekä raportointiin ja näin muodostavat koko taloushallinnon kokonaisuuden. (Lahti & Salminen 2008, 14–16.)



KUVIO 6. Taloushallinto koostuu pääkirjanpidosta, sen osaprosesseista, raportoinnista ja arkistoinnista. (Lahti & Salminen 2008, 17)

Johdon raportointijärjestelmä rakentuu monista eri tietojärjestelmistä. Perustietoi-
naan yrityksen johdon raportointijärjestelmä käyttää laskentatoimen tuottamaa
aineistoa. Yrityksen johtamisen raportointiin tarvitaan lisäksi tietoja muista yrityk-
sen tietojärjestelmistä sekä lisäksi myös monista ulkopuolisista tietokannoista.
Merkittävä osa perustiedoista saadaan yleisen laskentatoimen tietojärjestelmästä,
mutta etenkin yrityksen johtamiseen tarvittava informaatio täytyy kerätä ja muoka-
ta johdon laskentatoimen tietojärjestelmästä. Kun analysoidaan menneisyyden
kehitystä koko yrityksen osalta tai budjettitavoitteiden toteutumia, voidaan hyö-
dyntää yleisen laskentatoimen tietojärjestelmien aineistoa. Kaikki toteumatiedot
ovat yleensä lähtöisin yleisen laskentatoimen tietojärjestelmästä. Johdon laskenta-
toimen tietojärjestelmää käytetään yrityksen taktisessa budjettiohjauksessa tavoit-

teasetannan ja toimenpidesuunnittelun osalta. Lisäksi sitä käytetään hyväksi operatiivisessa johtamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 265–267.)

Raportointi hyödyntää kaikkia laskentajärjestelmän ja myös ulkoisten lähteiden tietoja yhä laajenemassa määrin. Jokaisella yrityksellä on omat tietojärjestelmänsä, jotka noudattavat eri logiikoita tiedon keräämisen suhteen. Pienissä yrityksissä tiedot kerätään yhden tietojärjestelmän avulla, kun taas suurimmissa yrityksissä on käytössä useita eri järjestelmiä, joiden tietoja joudutaan keräämään tietovarastoihin. Tietoja kerätään perusjärjestelmistä ja muista lähteistä. Perusjärjestelmien tieto sisältää varastotapahtumat, ostotapahtumat, tuotannon tapahtumat, henkilöstöhallinnon tapahtumat, myyntitoiminnan tapahtumatiedot ja rahoituksen tiedot. Perusjärjestelmien tiedoista saadaan myös maksuehdot, asiakasluokitukset ja henkilökunnan perustiedot. Ulkopuolisista lähteistä saadaan selville esimerkiksi asiakkaiden liikevaihto ja henkilömäärät, kilpailijoista vertailutietoja, asiakkaiden luottoluokitus tai tietoa markkinoiden koosta. (Alhola & Lauslahti 2006a, 323.)

Yrityksen strategisten menestystekijöiden etsiminen kuuluu pitkän aikajänteen yritysjohtamiseen. Kun yritys ympäristön merkitys kasvaa, tarvitaan raportointiin paljon myös laskentatoimen ulkopuolista tietoa. Tämä ulkopuolinen tieto tulee yhdistää laskentatoimen tuottamiin tietoihin yrityksen talouden pitkän aikavälin kehitysmahdollisuuksista. Strategisen johdon raporteissa tarvitaan esimerkiksi kilpailija-analyysseja, markkinoiden kehittymistä kuvaavia tietoja ja teknologiamuutostietoja. On osattava hyödyntää yrityksen taloudellisen, poliittisen ja sosiaalisen toimintaympäristön tietoja yhdistettynä kilpailijayritystietoihin sekä yrityksen omaa taloutta, markkinakehitystä, toimintaprosessien ja johtamisprosessien tehokkuutta kuvaaviin tietoihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 266.)

Tuotannonohjauksen tietojärjestelmistä joudutaan usein etsimään tuottavuustietoja. Markkinoinnin tietoja saadaan markkinoinnin tietojärjestelmistä. Materiaalihalinnan tietojärjestelmät tuottavat logistista johtamista tukevaa tietoa. Henkilöstöjohtamiseen saadaan tietoja henkilöstöhallinnon tietojärjestelmistä. Kun halutaan tehdä rahoitusta koskevia päätöksiä, tarvitaan tietoa yrityksen ulkopuolisista rahoitusmarkkinatiedoista. Yritysten kansainvälistyminen taas edellyttää yrityksen

tiedontuotannon kytkeytymistä monenlaisiin kansainvälisiin tietokantoihin. Tätä tarvitaan esimerkiksi tuotettaessa tietoa markkinoiden ja uuden teknologian kehityksestä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 267.)

Yleisen laskentatoimen tietojärjestelmä auttaa yrityksen talousjohtoa erityisesti tilinpäätökseen liittyvien kysymysten suunnittelussa. Lisäksi yleisen laskentatoimen tietojärjestelmä auttaa voitonjaon suunnittelussa ja veroekonomiassa. Johdon laskentatoimen tietojärjestelmää käytetään esimerkiksi tulosityksiköiden tulosohjauksessa, kustannuslaskennassa, hinnoittelussa, budjetoinnissa ja investointilaskennassa. Rahoitushallinnon tietojärjestelmää käytetään hyväksi yrityksen pääomarakenteen ja likviditeetin suunnittelussa, rahoituskustannusten ja -tuottojen analysoinnissa, rahoitusriskien analysoinnissa sekä omistajille suunnatun osakkeen arvonkehityksen tiedottamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 268.)

Taloushallinnon tietojärjestelmäratkaisut voidaan luokitella erillisjärjestelmiin eli valmisohjelmistoihin ja kokonaisvaltaisiin integroituihin ERP -järjestelmiin. Lyhenne ERP tulee sanoista Enterprise Resource Planning, joka on käännetty suomeksi toiminnanohjaukseksi. ERP -järjestelmä koostuu toisiinsa integroiduista erilaisista modulaarisista sovelluksista, jotka käyttävät samaa keskitettyä päätietokantaa. Suuryrityksillä on yleensä käytössään jokin markkinoilta löytyvä ERP -ohjelmisto tai omalle toimialalle tarkoitettu erityinen operatiivinen järjestelmä. SAP on yksi esimerkki ERP -järjestelmästä. SAP on markkinajohtaja suuryritysten tarpeisiin soveltuvien ERP -järjestelmien alalla. Yleensä suuret yritykset ovat hankkineet operatiivisen pääjärjestelmän lisäksi myös erilaisia osasovelluksia ja integroineet nämä tarvittavin osin keskenään. Myös johdon raportointijärjestelmät ovat tyypillisiä erillisjärjestelmiä, jotka integroidaan pääjärjestelmiin ja tietokantaratkaisuihin. (Lahti & Salminen 2008, 31–39.)

3.5 Raportoinnin kehittäminen

Taloushallinnon sähköistymisen myötä myös raportointi ja raporttien jakelu tapahtuu nykyään sähköisesti. Yritysten tulisi pyrkiä eroon kaikesta paperimuodossa

ajettavista ja jaeltavista raporteista. Lisäksi toistuvien raporttien ajo ja jakelu sähköisessä muodossa tulisi automatisoida. Yksi tapa sähköiseen jakeluun on itsepalveluperiaate, jossa käyttäjälle annetaan pääsy taloushallintojärjestelmiin käyttäjäoikeuksiensa puitteissa. Sähköisiä jakelutapoja ovat myös raporttiportaalit tai raporttien jakelu sähköpostilla. Raporttiportaaliin on yleensä pääsy Internetin välityksellä ja se voi olla myös integroitu yrityksen intranettiin. Raporttien käyttäjät voivat itse käydä ajamassa tarvitsemansa raportit. Jokaiselle tulee luoda raporttiportaaliin käyttöoikeudet, jotka määrittelevät mihin raporteihin käyttäjä pääsee käsiksi. (Lahti & Salminen 2008, 151–153.)

Tietotekniikan kehittyminen on avannut yhdessä uusien raportointiajatusten kanssa uusia mahdollisuuksia raportoinnin kehittämiseksi. Oman leimansa siihen antaa globaalien ohjelmistotoimittajien tarjonta, joka ajaa yritysten raportointia samoihin ohjelmistopuitteiden tarjoamiin muotteihin. Muita kehitystrendejä ovat raportointiaikataulujen kiihtyvä nopeus, raportointikatkoa nopeasti seuraavat pikaraporttien käyttö nopean tiedon saamiseksi, sekä lopulta niiden jääminen kokonaan pois, kun virallinen raportointi on jo äärimmäisen nopeaa. (Järvenpää ym. 2005, 163–165.)

Tietotekniikan kehittyminen on mahdollistanut myös raportoinnin entistä suuremman joustavuuden ja räätälöitävyyden. Myös raporttien havainnollisuutta on pyritty kehittämään visuaalisesti yhteenvetojen ja grafiikan avulla sekä räätelöimällä jokaiselle haluamansa yhteenveto. Tulevaisuuden jatkuvan ennustamisen keskeisiä tekijöitä ovat trendien havaitseminen etukäteen, mahdollisuuksien ja uhkien kartoitus, vallitsevien oletusten kyseenalaistaminen ja lisäksi korjaavien toimien ennakoivuus. (Järvenpää ym. 2005, 163–165.)

Ad hoc -raportit ovat satunnaisesta tarpeesta johtuvia ja usein osittain manuaalisesti muodostettavia raporteja, joiden määrään yrityksen tulisi kiinnittää säännöllisesti huomiota. Jos ad hoc -raportteja joudutaan muodostamaan jatkuvasti, voi se johtua johdon raportoinnin rakenteiden ja välineiden riittämättömyydestä. Ad hoc -raportteja tulisi seurata ja analysoida. Usein toistuvat samanlaiset raportointitarpeet tulisi huomioida ja tarpeen vaatiessa tulisi muodostaa niille valmis raportti

käyttäjän itse ajettavaksi. Raporttien määrä kasvaa usein ajan myötä, kun uusia raportteja kehitetään, mutta samalla kaikkien vanhojen raporttien ajamista jatketaan. Raportoinnin tehokkuutta saataisiin parannettua käymällä loppukäyttäjien kanssa läpi säännöllisesti heidän raportointitarpeitaan, jolloin saataisiin poistettua kaikki tarpeettomat raportit. (Lahti & Salminen 2008, 149.)

Vaikka taloushallinnon raportit jaetaan ulkoisiin ja sisäisiin raportteihin, niin integroidussa taloushallinnossa pyritään kuitenkin yhteen lukuun joka paikassa. Silloin ei ole enää erikseen ulkoisen ja sisäisen laskennan lukuja. Enää ei siirretä ulkoisen laskennan lukuja erikseen ulkoisen laskennan järjestelmästä sisäisen laskennan järjestelmään, jonka jälkeen sisäiseen järjestelmään syötettäisiin vielä sisäiset tapahtumat. Integroidussa järjestelmässä on vain yksi laskentajärjestelmä. Tämän toimintamallin yksi tärkeimmistä seurauksista on se, että sisäinen laskenta on ainakin periaatteessa koko ajan reaaliajassa. (Lahti & Salminen 2008, 148.)

Sellaisissa konserneissa, joissa hoidetaan taloushallinnon prosesseja monelle eri yritykselle, on tietojärjestelmien keskittämisellä havaittu olevan suuria säästöjä tietotekniikan kustannuksiin. Lisäksi järjestelmien keskittäminen parantaa taloushallinnon prosessien tehokkuutta sekä parantaa niiden läpinäkyvyyttä. Myös raportoinnin laadun on todettu parantuvan yhtenäisissä järjestelmissä, koska yhtenäinen tilikartta, tiliöintiohjeet ja dimensiot mahdollistavat raporttien ajamisen suoraan alkuperäisillä syöttötiedoilla. Yhtenäiset prosessit ja toimintatavat parantavat lukujen vertailukelpoisuutta ja läpinäkyvyyttä. Järjestelmiin rakennetut raportit ovat automaattisesti kaikkien konserniin kuuluvien yritysten käytössä. Myös raporttien ajo yli yritysrajojen ilman erillisiä siirtoja raportointijärjestelmiin on mahdollista keskitetyssä järjestelmässä. Konsernitäsmäytykset on mahdollista tehdä yhden järjestelmän sisällä, jolloin ei tarvita erillisiä aikaa vieviä vahvistuksia eri konserniyritysten kirjanpitäjiltä. (Lahti & Salminen 2008, 45–46.)

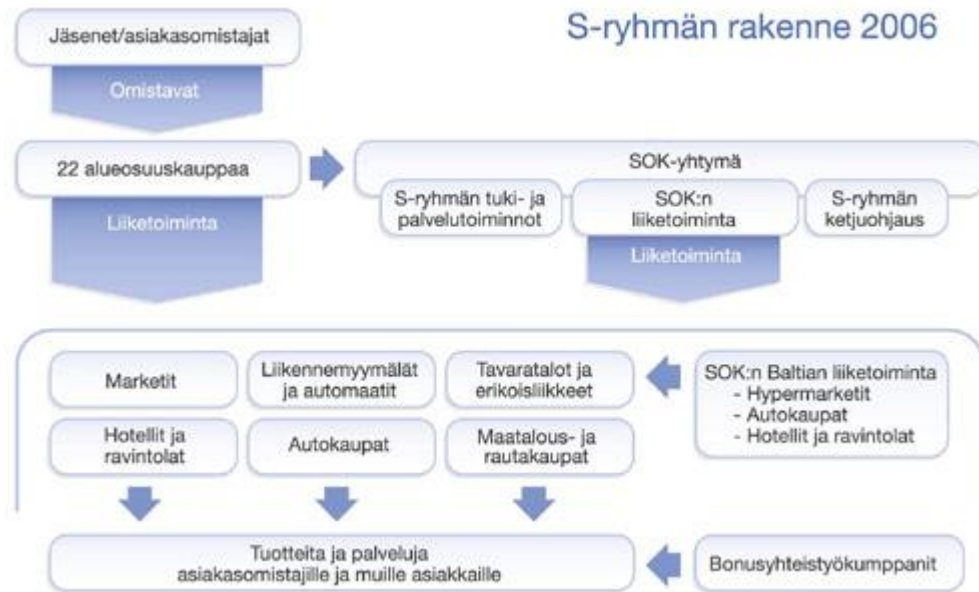
4 CASE: OSUUSKAUPPA HÄMEENMAA

Case-osuudessa kerrotaan aluksi S-ryhmästä sekä sen operatiivisesta laskennasta. Seuraavaksi esitellään tarkemmin Osuuskauppa Hämeenmaa. Lisäksi kerrotaan liiketoiminnan suunnittelusta Osuuskauppa Hämeenmaalla sekä käsitellään johdon raportoinnin nykytilaa sekä raportoinnin kehittämistä. Tutkimuksen materiaali perustuu pääosin teemahaastatteluihin (LIITE 1,2,3) Osuuskauppa Hämeenmaan konttorilla. Haastateltavina olivat talousjohtaja, laskentapäällikkö sekä apulaislaskentapäällikkö. Talousjohtajalta saatiin kokonaiskuva Osuuskauppa Hämeenmaan liiketoiminnan suunnittelusta. Laskentapäällikön vastuulla on konsernin raportointi ja apulaislaskentapäällikön vastuulla on toimipaikkakohtainen raportointi.

4.1 S-ryhmä ja sen operatiivinen laskenta

S-ryhmä on suomalainen vähittäiskaupan ja palvelualan yritysverkosto, jolla on Suomessa noin 1 500 toimipaikkaa. S-ryhmän muodostavat osuuskaupat tytäryhtiöineen, SOK-yhtymä sekä näiden yhteisesti omistamat yritykset. SOK-yhtymän muodostavat Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta eli SOK ja sen tytäryhtiöt. S-ryhmän liiketoiminta toteutetaan operatiivisissa tulosityksiköissä ja niitä tukevissa tuki- ja palveluyksiköissä. Yksiköt voivat olla erillisiä yrityksiä tai niiden osia. S-ryhmään kuuluu 22 alueosuuskauppaa, sekä 10 paikallisosuuskauppaa. (SOK-yhtymän vuosikertomus 2008, 19.)

Osuuskauppojen omistama Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK toimii osuuskauppojen keskusliikkeenä ja tuottaa niille hankinta-, asiantuntija- ja tukipalveluita. SOK vastaa myös S-ryhmän strategisesta ohjauksesta ja eri ketjujen kehittämisestä. Osuuskaupat ovat osuustoiminnallisia yrityksiä, joiden omistajat ovat sekä omistajia, että asiakkaita, eli asiakasomistajia. Asiakasomistajat omistavat osuuskaupat ja osuuskaupat omistavat SOK:n, kuten kuviosta 7 nähdään. Osuuskauppojen omistusosuus SOK:sta määräytyy osuuskaupan maantieteellisen koon perusteella. Osuuskauppojen toimitusjohtajat kuuluvat myös SOK:n hallitukseen. (SOK-yhtymän vuosikertomus 2008, 19.)



KUVIO 7. S-ryhmän rakenne (S-kanava 2009)

S-ryhmän toimialat ovat marketkauppa, liikennemyymälä- ja polttonestekauppa, tavaratalo- ja erikoisliikekauppa, matkailu- ja ravitsemiskauppa, rauta-, maatalous- ja puutarhakauppa, auto- ja autotarvikekauppa sekä pankkitoiminta. Lisäksi S-ryhmään kuuluvat hankinnan ja logistiikan organisaatiot Inex Partners Oy, Intrade Partners Oy ja polttonesteiden hankintayhtiö North European Oil Trade Oy. S-ryhmän toiminta-ajatuksena on tuottaa palveluja ja etuja asiakasomistajille. (SOK-yhtymän vuosikertomus 2008, 19.)

TAULUKKO 5. S-ryhmän henkilöstömäärät vuonna 2008 (S-ryhmä ja SOK-yhtymä 2008 numeroina)

SOK	970
SOK-yhtymä	9 346
Osuuskaupat tytäryhtiöineen	28 389
S-ryhmä yhteensä	37 735

Kuten taulukosta 5 ilmenee, vuonna 2008 koko S-ryhmässä työskenteli vajaat 38 000 henkilöä. Asiakasomistajia oli vuonna 2008 hiukan alle 1,8 miljoonaa jäsentä. S-ryhmän tulos ennen satunnaisia eriä oli 250 miljoonaa euroa ja investointeja tehtiin noin 700 miljoonan euron edestä. Vuonna 2008 S-ryhmän vähittäis-

myynti oli 11 821 miljoonaa euroa. Toimipaikkoja oli yhteensä 1 566 kappaletta. (S-ryhmä ja SOK-yhtymä 2008 numeroina, 1-2.)

S-ryhmässä on käytössä yhtenäiset laskentaperiaatteet ja tilijärjestelmä. Operatiivisen laskennan periaatteiden tarkoituksena on liiketoiminnan tehokas talousohjaus ja yksiköiden välinen vertailukelpoisuus. Operatiivisen laskennan periaatteet määrittävät S-ryhmän sisäisen tavan mitata ja arvioida S-ryhmän yksiköiden, ketjujen, strategisten liiketoiminta-alueiden ja toimialojen kannattavuutta, rahoitusta ja taloudellista asemaa yhtenäisillä säännöillä ja yhteismitallisesti. Yhtenäisillä periaatteilla asetetaan eri yksiköt vertailukelpoiseen asemaan niiden juridisesta muodosta ja pääomarakenteesta riippumatta. (S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet 2007, 5.)

S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet linjaavat laskennan yleisperiaatteet. Kaikki laskentasääntöihin liittyvät asiat käsitellään taloustoimintojen hallituksessa. SOK Talous vastaa operatiivisen laskennan säännösten kokonaisuudesta S-ryhmässä. Liiketoiminta-alueet eli ketjut ja palvelutoiminnot vastaavat oman liiketoiminta-alueensa erityispiirteiden laskennan säännöistä. Laskentasääntöjen päivitykset ja ylläpidot toteutetaan yhteistyössä SOK Talouden kanssa. Laskentasäännöt hyväksytään asiaan liittyvissä ketju- tai palvelutoimintojen hallituksissa. (S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet 2007, 5.)

Osuuskauppa ja sen tytäryhtiöt muodostavat laskennassa osuuskauppakonsernin. SOK ja sen tytäryhtiöt muodostavat laskennassa SOK-konsernin. Operatiivisessa laskennassa konserniin sisältyvät myös sellaiset osakkuusyhtiöt, joiden merkitys konsernin tulokseen on merkittävä. Operatiivisen laskennan perusyksikkö on laskentapaikka, joka on laskennan alin yksikkö, jolle lasketaan operatiivinen tulos. Laskentapaikkoja summaamalla eri tavalla muodostetaan suurempia operatiivisia yksiköitä. Yksiköt ovat joko liiketoimintayksiköitä tai palveluyksiköitä. Palvelu- ja tukiyksikköjä on yrityksen tai ketjun yhteisiä toimintoja hoitavat laskentapaikat. (S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet 2007, 6.)

Toimipaikka on toiminnallinen kokonaisuus. Toimipaikka koostuu yhdestä tai

useammasta laskentapaikasta. Strateginen liiketoiminta-alue on S-ryhmän strategiassa määritelty, ketjuhallitusten ja SOK-hallituksen hyväksymä määre. Toimiala määrittää liiketoiminnan luonteen. Näin saadaan kattava läpileikkaus tietynluonteisesta liiketoiminnasta. Esimerkiksi raportoitaessa päivittäistavarakauppaa, toimiala käsittää koko päivittäistavarakaupan riippumatta siitä, minkä liiketoiminta-alueen päivittäistavarakaupasta on kyse. Pienin yksikkö, jolle kohdistetaan tuotto- ja kulueriä ja siten lasketaan operatiivinen tulos, on laskentapaikka. (S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet 2007, 6.)

Perusaineistona operatiivisessa laskennassa käytetään liikekirjanpidon tapahtumia ja tilejä sekä operatiivisessa laskennassa tehtäviä sisäisiä tapahtumia. Operatiivisessa laskennassa käytetään liikekirjanpidon arvostuksia. Operatiivinen laskenta toteutetaan suoriteperusteisesti kuukausijaksotuksella. Kaikki olennaiset tuotot ja kulut on jaksotettava yksiköille laskentajaksoittain. (S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet 2007, 7.)

4.2 Osuuskauppa Hämeenmaa

Osuuskauppa Hämeenmaa on yksi S-ryhmään kuuluvasta alueosuuskaupasta. Osuuskauppa Hämeenmaa on asiakkaidensa omistama yritys, jonka tehtävänä on tuottaa kilpailukykyisiä etuja ja palveluja oman alueensa asiakasomistajille. Hämeenmaalla on yli 150 toimipaikkaa Kanta- ja Päijät-Hämeessä 28 kunnan alueella. Hämeenmaa on alueensa suurin palvelualan työllistäjä. Vuonna 2008 Hämeenmaa työllisti 2 549 henkilöä. Investoinnit olivat lähes 64 miljoonaa euroa. Myynti kasvoi edellisvuoteen verrattuna 17 prosenttia ja oli 829 miljoonaa euroa. Vuonna 2008 Osuuskauppa Hämeenmaa -konsernin liikevaihto oli 669,7 miljoonaa euroa. (Osuuskauppa Hämeenmaan tilinpäätöstiedote 2008, 4-5.)

Osuuskauppa Hämeenmaa toimii päivittäistavarakaupan alalla kolmen liikemerkin alla; Prismassa, S-marketissa ja Salessa. Puutarhan, sisustamisen ja rakentamisen tavaratalo Kodin Terra sijaitsee Lahden Renkomäessä. Liikenne- ja polttoneste-kauppaa edustavat ABC liikennemyymälät ja -automaattiasemat. Lisäksi Hä-

meenmaalla on kaksi Sokos-tavarataloa, kolme autokauppaa sekä lähes parikymmentä ravintolaa. (S-kanava 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaa on konserni, ja sen laskennassa käytetään konsernilaskennan periaatteita. Osuuskauppa Hämeenmaan alla toimii lähes kaikki liiketoiminta. Suoraan Osuuskauppa Hämeenmaan tytäryhtiönä on Hämeenmaan Kiinteistöt Oy, joka omistaa kaikki konsernin kiinteistöt ja kalustot. Toinen suora tytäryhtiö on Vesijärven Auto Oy, joka harrastaa liiketoimintaa omana yhtiönään. Sen tytäryhtiönä on Nelipyörä Oy. Autoyhtiöt ovat niin muista poikkeavaa toimialaa, että ne on haluttu pitää omina yhtiöinä. Lisäksi on joitakin erillisiä kiinteistöyhtiöitä, jotka ovat suoraan Hämeenmaan tytäryhtiöitä (LIITE 4). Lähivuosina on monia yhtiöitä fuusioitu Hämeenmaan Kiinteistöt Oy:n. Toiminnaltaan kaikki yhtiöt ovat kuitenkin samassa asemassa. (Harju 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaan hallinto koostuu edustajistosta, hallintoneuvostosta sekä hallituksesta. Edustajisto on asiakasomistajien ääni kautta maakunnan ja se käyttää ylintä päätösvaltaa. Jokainen asiakasomistaja on oikeutettu äänestämään ja asettumaan ehdolle edustajistoon. Jäsenet valitsevat edustajistoon 45 jäsentä vaaleilla joka neljäs vuosi. Valittaessa edustajistoa kiinnitetään erityistä huomiota edustajiston alueelliseen, sukupuoliseen ja ammatilliseen edustavuuteen. Edustajisto käsittelee tilinpäätöksen, myöntää vastuuvapauden, päättää sääntömuutoksista sekä valitsee hallintoneuvoston. (Kojonen 2008; S-kanava 2009.)

Edustajistosta seuraava toimielin on hallintoneuvosto. Hallintoneuvostoon valitaan ensisijaisesti sellaisia osuuskaupan jäseniä, joilla on riittävä hallinnollisten ja liiketaloudellisten asioiden tuntemus, ottamalla lisäksi huomioon, että hallintoneuvostossa tulevat osuuskaupan toimialue ja jäsenistö mahdollisimman tasapuolisesti edustetuiksi. Hallintoneuvosto päättää osuuskaupan toiminnan peruslinjoista, valvoo hallituksen ja osuuskaupan johdon työskentelyä. Lisäksi hallintoneuvosto vahvistaa kilpailustrategian, valvoo liiketoiminnan kannattavuutta ja vakavaraisuutta, valitsee hallituksen ja toimitusjohtajan. Hallintoneuvoston 23 jäsentä ovat asiakasomistajien luottamushenkilöitä. (Kojonen 2008; S-kanava 2009.)

Osuuskaupan hallituksen muodostavat sääntömääräisesti hallituksen puheenjohtajana toimiva osuuskaupan toimitusjohtaja sekä 3 - 6 hallintoneuvoston kalenterivuodeksi kerrallaan valitsemaa jäsentä. Hallituksen jäsenten valinnassa painotetaan yleensä liiketaloudellisten ja hallinnollisten asioiden hyvää tuntemusta. Hallituksen tehtävänä on edistää osuuskaupan etua huolellisesti ja hoitaa sen asioita osuuskuntalain, osuuskaupan sääntöjen sekä edustajiston ja hallintoneuvoston antamien ohjeiden ja päätösten mukaisesti. Hallitus myös vastaa osuuskaupan liiketoiminnan menestyksellisyydestä. Hallitus valmistelee yrityksen kilpailustrategian, valvoo strategian toteutumista liiketoiminnassa sekä valvoo operatiivista liiketoimintaa. (Kojonen 2008; S-kanava 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaan konttorin käyntiosoite on Apilakatu 2. Osuuskauppa Hämeenmaan viestintä, mainonta ja henkilöstöasiat sekä markkinointi hoidetaan keskitetysti konttorilta käsin. Johtoryhmä työskentelee konttorilla. Siihen kuuluvat toimitusjohtaja, talousjohtaja, market- ja rautakaupan toimialajohtaja, ravintolatoimialajohtaja, ABC-ketjun toimialajohtaja sekä henkilöstöjohtaja. Talousjohtajan alaisuuteen kuuluu konttorin tukitoiminnot eli kiinteistöt, laskenta ja rahoitus. Lisäksi Osuuskauppa Hämeenmaan johto-organisaatioon kuuluu sisäinen tarkastaja/controller sekä johdon sihteeri (LIITE 5). (Harju 2009.)

4.3 Liiketoiminnan suunnittelu Osuuskauppa Hämeenmaalla

Osuuskauppa Hämeenmaan liiketoiminnan suunnittelussa on kaksi sykliä, toinen on kevätkaudella ja toinen syyskaudella. Keväällä tehdään strategiset suunnitelmat, jotka tehdään aina viideksi vuodeksi eteenpäin. Toiminnansuunnittelu sekä budjetointi tehdään syksyllä. (Korkka 2009.)

Strategisen suunnitelman tekeminen lähtee liikkeelle siitä, että jokainen toimialajohtaja tekee strategiajaksolle oman toimialansa strategisen analyysin. Strategiset analyysit tehdään tammi-helmikuun aikana. (Korkka 2009.)

Strateginen analyysi sisältää:

- analyysin toimialan nykytilanteesta ja kehityssuunnista
- kilpailutilanteen kehityksen ja muutokset
- markkinaosuuksien kehityksen ja muutokset
- analysoinnin siitä, missä on onnistuttu ja epäonnistuttu
- SWOT:in

(Korkka 2009.)

Maaliskuussa strategiset analyysit käydään läpi johtoryhmässä. Tämän jälkeen alkaa strategiatekstin kirjoittaminen. Aluksi mietitään strategiset valinnat, joita ovat toiminnan tarkoitus, visio, strategiset tavoitteet, konseptit, synergia, kriittiset menestystekijät sekä verkostosuunnittelu eli investoinnit. Strategisten valintojen perusteella tehdään toimeenpanosuunnitelma eli suunnitellut toimenpiteet strategian toteuttamiseksi. Strategisissa linjauksissa katsotaan aina viisi vuotta toimintaa eteenpäin. (Korkka 2009.)

Seuraavaksi vuorossa on investointisuunnitelma, joka tehdään seuraavalle viidelle vuodelle. Sen tekemiseen osallistuvat toimialajohtajat, talousjohtaja sekä kiinteistöpäällikkö. Investointisuunnitelma sisältää kuluvan vuoden jo toteutuneet investoinnit toimialoittain sekä jokaisen toimialan suunnitellut investoinnit tulevalle strategiajaksolle. Talousjohtajan mukaan kasvun ohjastaminen ja suuntaaminen on Hämeenmaalla keskeinen asia. Osuuskauppa Hämeenmaalla on ollutkin hyvin voimakas investointitahti viime vuosina. (Korkka 2009.)

Huhtikuussa toimialajohtajat alkavat tehdä toimialakohtaisia strategisia numeropolkuja, joiden tekeminen on tarkkaa työtä. Numeropolut tehdään myyntialoittain, jokaiselle toimipaikalle sekä jokaiselle osastolle. Numeropolkujen taustalla on

ennustusysteemi. Aluksi päivitetään kuluvaan vuoden ennuste, jonka jälkeen ennusteiden päälle tehdään numeropolut. Talousjohtajan mukaan numeropolkujen tekemisessä on suuri työ, koska Osuuskauppa Hämeenmaalla on jopa 150 toimipaikkaa tällä hetkellä. (Korkka 2009.)

Talousjohtajan vastuulla on tehdä koko konsernin numeropolkusuunnitelmat. Nämä suunnitelmat sisältävät myynnin ja tuloksen kehityksen, taseen kehityksen, kassavirran kehityksen sekä rahan tarpeen seuraavalle viidelle vuodelle. Suunnitelmien rajaavana tekijänä investoinneille ja kasvuvauhdille on Hämeenmaan strateginen linjaus, jonka mukaan omavaraisuusprosentin tulee olla vähintään 40 prosenttia. Tämä rajoittaa siis suunnitellun velan määrää. (Korkka 2009.)

Samanaikaisesti toimitusjohtaja muotoilee konsernistrategiaa, joka sisältää koko konsernin strategian. Hän tekee konsernistrategian samoilla periaatteilla kuin tehdään muutkin strategiat, mutta suunnittelu tapahtuu astetta ylemmältä tasolta. (Korkka 2009.)

Huhtikuun lopulla on hallituksen strategiaseminaari, jossa tehdään mahdolliset muutokset strategiaan suunnitelmiin. Toukokuussa hallitus hyväksyy strategiat ja lokakuussa hallintoneuvosto vahvistaa ne. (Korkka 2009.)

Toiminnan suunnittelu tehdään samojen periaatteiden mukaisesti kuin strateginen suunnittelu. Aluksi tehdään toimintasuunnitelma seuraavalle vuodelle. Sen jälkeen tehdään tulosennuste kuluvalle vuodelle, sekä budjetit seuraavalle vuodelle. Toimintasuunnitelman tulee olla valmis lokakuun loppupuolella. Tämän jälkeen tehdään konsernin toimintasuunnitelma. (Korkka 2009.)

Liiketoiminnan suunnittelu on tärkein osa johtamisjärjestelmää ja laskentatoimea. Siihen panostetaan Osuuskauppa Hämeenmaalla valtavasti. Numerot ovat numeraalista kuvausta strategiaan sekä toimenpiteitä, joilla nämä strategiset tavoitteet saavutetaan. Hämeenmaalla suunnitelmat tehdään niin, että ne myös pitävät paikkansa. Tavoitteena on tehdä suunnitelmat niin varovaisella periaatteella, että ne pystytään myös toteuttamaan. Tavoitteisiin pääsemistä edesautetaan lisäksi toimi-

valla tulospalkkiojärjestelmällä, jolla kannustetaan jokaista Hämeenmaan työntekijää toimimaan tuloksellisesti omassa työssään. Talousjohtajan mukaan Osuuskauppa Hämeenmaalla ollaan hyvin tulosorientoituneita. Osuuskauppa Hämeenmaan toimialueella on myös nopea päätöksentekokyky ja hyvä toimeenpanokyky. (Korkka 2009.)

4.3 Raportoinnin nykytila case-yrityksessä

Osuuskauppa Hämeenmaan raportointiprosessi lähtee liikkeelle ketjukohtaisista operatiivisista järjestelmistä. Jokaisella toimialalla on omanlaisensa. Operatiiviset järjestelmät ovat päivittäisen johtamisen välineitä. Niillä pystytään suorittamaan raportointia päivätarkkuudella esimerkiksi myynnin, katteen sekä varaston suhteen. (Korkka 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaalla käytettävä kirjanpidon tietojärjestelmä on SAP. Sinne siirtyvät kaikki tiedot kaikista muista esijärjestelmistä, kuten esimerkiksi osto-reskontrasta ja palkkalaskennasta. Jokaisen kauden vaihteessa kirjanpitäjät suorittavat SAP:ssa tiettyjä kauden vaihteeseen liittyviä toimintoja. SAP:n kausitoiminnot jaetaan kolmeen eri ryhmään: kuukauden vaihteessa suoritettavat, välitilinpäätöksessä suoritettavat ja tilinpäätöksessä suoritettavat. (Heikkilä 2009.)

Kauden vaihteen jälkeen siirretään kaikki kuukauden tiedot SAP:ista talousraportointijärjestelmään. Case -yrityksen raportointi toteutetaan TARA - talousraportoinnin avulla. TARA toimii ohjelmalla nimeltä Hyperion Analyzer. TARA otettiin käyttöön vuonna 2005. Se sisältää kaiken kirjanpidon toteumara-portoinnin. Käyttäjinä ovat kirjanpitäjät, aluepäälliköt, toimialajohtajat, laskentapäällikkö ja talousjohtaja. Myös muille, joiden työhön talousraportointi liittyy, on annettu käyttöoikeudet. (Heikkilä 2009.)

Käyttäjillä on lähes rajattomat mahdollisuudet erilaisiin raportteihin TARA:ssa. Sen avulla onnistuu helposti raporttien siirtäminen Exceliin tai ne voi lähettää myös suoraan sähköpostiin. TARA:ssa uutta ovat benchmark-raportit, joiden avul-

la saa otettua vertailuja muiden osuuskauppojen lukujen kanssa. Jokaisella ohjelman käyttäjällä on käyttöoikeudet vain tiettyihin raportteihin ja toimipaikkoihin. Toimialajohtajat käyttävät ohjelmaa vaihtelevasti. Jotkut johtajat käyttävät ohjelmaa enemmän ja tekevät ohjelmalla myös erilaisia tarvitsemiaan raportteja. (Harju 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaalla on käytössä kuukausittain tulosraportointi, jossa ajetaan tuloslaskelmat jokaisesta toimipaikasta. Konserniyhdistelyjen jälkeen saadaan aikaiseksi konsernituloslaskelma. Nämä raportit ovat siis kuukausittainen pääraportointiväline. (Korkka 2009.)

Case – yrityksessä yleisimmin käytetty raportti on toimipaikkakohtainen kuukausittainen tuloslaskelma (LIITE 6). Se on sisäinen tuloslaskelma, josta näkyy myös tuloslaskelmaan liittyvät tase-erät. Sen avulla seurataan toimipaikkakohtaista tuloa. Operatiivisesta tuloslaskelmasta nähdään liikevaihto, myyntikate, toimintakate, käyttökate, liiketulos, operatiivinen tulos, toiminnan tulos sekä tilikauden tulos. Kyseinen pohja on räätälöity Osuuskauppa Hämeenmaan raportoinnin omia tarpeita silmällä pitäen, eikä samaa pohjaa käytetä muissa osuuskaupoissa. Kyseinen pohja on ollut Hämeenmaalla käytössä jo vuosikausia. (Heikkilä 2009.)

Kun kirjanpitäjät ovat tehneet oman osuutensa kuukauden katkoon liittyen, alkaa laskentapäällikön osuus. Hänen tehtävänä on käsitellä ulkoisen laskennan raportteja ja tehdä niiden perusteella konserniraportointi. Osuuskauppa Hämeenmaa konserniraportoinnista näkyy kaikki Osuuskauppa Hämeenmaan yhtiöiden tulokset yhteensä. Aluksi SOK:n kautta ajetaan raportti jokaisesta yhtiöstä, joka tallennetaan yhteiselle asemalle. Hyperion Enterprise on laskentapäällikön päätyökalu. Se on konsernilaskentaohjelma. Ohjelma sisältää tiedot kaikista konsernin yhtiöistä. (Harju 2009.)

Laskentapäällikkö siirtää ohjelmaan SOK:lta saadut tiedot eli jokaisen yhtiön tuloslaskelmat ja taseet, josta näkyy jokaisen yhtiön yhteissummat kuukauden ajalta sekä kumulatiivisesti toteutuneet summat vuoden alusta. Laskentapäällikkö suorittaa järjestelmässä konsernieliminoinnit sekä yritysten keskinäiset toiminnot. Hän

tekee lisäkirjaukset ohjelmaan käsin. Näitä lisäkirjauksia ovat esimerkiksi liikearvon poisto, kuukauden verovelka, verosaaminen ja mahdolliset muut korjaukserät. Käsin tehtäviä kirjauksia on noin parikymmentä tositetta joka kuukausi. Ne ovat suurimmaksi osin kuukausittain toistuvia tapahtumia. Ohjelma tekee suurimman osan eliminoinneista automaattisesti. Eliminointien ja muiden lisäkirjausten teon jälkeen ohjelmasta tulostetaan yhtiöittäin tuloslaskelma ja tase sekä konserniyh-teenveto, joka on kuukauden virallinen raportti. Se käsitellään myös hallituksessa kuukausittain. (Harju 2009.)

Kuukausittainen konserniyh-teenveto sisältää:

- emoyhtiön tuloslaskelman ja taseen
- tyttärien tuloslaskelmien ja taseiden yhteissummat
- järjestelmän tekemät eliminoinnit ja käsin tehdyt eliminoinnit
- konsernikokonaisuuden

(Harju 2009.)

Kun laskentapäällikkö saa konserniin liittyvät eliminoinnit ja korjaukserät Hyperioniin Enterpriseen valmiiksi, niin samat tiedot syötetään TARA:an. Siellä on konsernieliminointiensyöttölomake, johon syötetään samat eliminoinnit. Samat luvut tulisi olla molemmissa järjestelmissä. Konserniluvut on saatavissa siis myös TARA:sta, mutta laskentapäällikkö ei käytä TARA-ohjelmaa omassa työssään aktiivisesti hyödyksi. Hän ottaa TARA:sta tarkistusraportteja, joista näkee esimerkiksi täsmäkö tase. TARA:sta siis tarkistetaan täsmäkö eri järjestelmien luvut keskenään, sekä tarkistetaan satunnaisesti joitakin yksittäisiä kohtia. Järjestelmämuutosten yhteydessä on aina oltava erityisen tarkkoja ja tehtävä erilaisia tarkistuksia. (Harju 2009.)

Laskentapäällikön mielestä Hyperion Enterprise on luotettava ja hyvin toimiva

ohjelma. Hyperionista saa monia erilaisia raportteja. Siellä voi määritellä haluamansa tilin ja yhtiön, jolloin lukuja pystyy vertailemaan keskenään. Jokaisella käyttäjällä on käytössä valmiit raporttipohjat, mutta ohjelmaan voi myös rakentaa tarvitsemiaan raportteja tai pyytää SOK:n Talouden asiakastukea tekemään sellaisen raporttipohjan kuin käyttäjä tarvitsee. Talouden asiakastuen kautta hoidetaan kaikki järjestelmiin liittyvät asiat. Pääosin käytetään vain käyttäjän omia vakioraportteja, mutta etenkin fuusiovaiheessa tarvitaan myös monenlaisia tarkistusraportteja. (Harju 2009.)

TARA on toimiva raportointiväline, jos tarkastelussa on vain muutamia toimipaikkoja. Jos taas tavoitteena on seurata kymmenien toimipaikkojen tuloraportointia, on ohjelman käyttö melko hidasta. Sen vuoksi kuukausittaiseen käytäntöön kuuluu jokaisen toimipaikan operatiivisen tuloslaskelman tulostaminen paperiversiona. Paperiversiona toimitetaan jokaisen yksittäisen Hämeenmaan toimipaikan operatiivinen tuloslaskelma toimitusjohtajalle, talousjohtajalle, henkilöstöjohtajalle, laskentapäällikölle ja sisäiselle tarkastajalle. Toimialajohtajat saavat omaan toimialaansa kuuluvien toimipaikkojen raportit eli esimerkiksi ravintolatoimialanjohtaja saa kaikkien ravintoloiden tuloslaskelmat. Lisäksi jokaisen toimipaikan päällikölle toimitetaan hänen oman toimipaikkansa operatiivinen tuloslaskelma. Paperiversiota raportista on paljon nopeampaa tarkastella, varsinkin jos henkilön vastuulla on kymmeniä toimipaikkoja. Siitä on myös helpompi tarkastaa mahdollisia virheitä ja tehdä niihin omia merkintöjään. Kuukausittaiset operatiiviset tuloslaskelmat antavat signaalit taloudellisesta menestyksestä johdolle sekä muille vastuulisille henkilöille. (Korkka 2009.)

Myös SAP:ista saa erilaisia raportteja, mutta sitä ei käytetä kirjoittamaan kuukausittaisessa raportoinnissa. SAP:in raporttien käyttäjinä ovat pääasiassa kirjanpitäjät, jotka ottavat sieltä kuukausittain tuloslaskelman ja taseen. Niiden perusteella tarkistetaan esimerkiksi tilien yhteissummien suuruusluokka sekä saapuneet kiinteistön laskut, jotka on hyvä tarkistaa jo ennen kuukauden katkoa. Kirjanpitäjät käyttävät ainoastaan yhtiötasoisia raportteja, eivät toimipaikkakohtaisia. Jos joskus tulee tarve tietynlaiselle yksittäiselle raportille, kuten esimerkiksi henkilöstökulujen erittelylle, niin ohjelmassa voi määritellä haluamansa tilin ja sen jälkeen muo-

kata raportin haluamakseen. Eri ohjelmista saa ulos juuri sellaista tietoa kuin haluaa. Yleisesti käytetään sitä ohjelmaa, josta tiedon saa helpoiten. Raportin käyttötarkoitus on aina tärkeää ottaa huomioon. (Harju 2009.)

Johtoryhmälle ja hallitukselle tulee käsittelyyn heidän tarpeisiinsa muokattu versio kuukausittaisista raporteista. Heille muokataan eräänlainen taulusarja, joka sisältää muun muassa myyntitilaston, kuukauden tilastot asiakasomistajista, bonusmyynnin, maksetut bonukset, kassan tilanteen, investointivauhdin, toimialakohtaiset tulokset sekä tukitoiminnot. Näistä kaikista tiedoista yhteensä muodostuu konsernitulos. (Korkka 2009.)

Raportoinnin katkokohdat ovat kesäkuussa, jolloin tehdään osavuosikatsaus, sekä joulukuussa, jolloin tehdään virallinen tilinpäätös. Näiden raporttien julkistamisen jälkeen toimitetaan myös virallinen lehdistötiedote. Tilinpäätös toimii myös eräänlaisena markkinointiesitteenä. (Korkka 2009.)

Controllerin tehtäviin kuuluu strategisen raportin tekeminen. Sen avulla raportoidaan hallitukselle kaksi kertaa vuodessa. Raportti sisältää strategisen tuloksellisuuden, jolla arvioidaan miten strategia on toteutunut käytännössä. (Korkka 2009.)

Osuuskauppa Hämeenmaalla on käytössä myös tasapainotettu mittaristo eli Balanced Scorecard. Se on käytössä kaikilla toimialoilla ja konsernissa. Siihen kuuluu oma raportointinsa, joka sisältää strategiset tavoitteet ja niihin soveltuvat mittarit. Käytännössä tämä on toteutettu liikennevaloilla, jotka näyttävät valoillaan onko tavoitteisiin päästy. (Korkka 2009.)

4.4 Johtopäätökset Osuuskauppa Hämeenmaan raportoinnin kehittämiseksi

Tutkimuksen avulla on selvitetty, miten johdon raportointi on toteutettu Osuuskauppa Hämeenmaalla. Haastatteluiden perusteella on käynyt ilmi, että raportointi on toteutettu suhteellisen normaaleja käytäntöjä noudattaen. Raportointitasot noudattavat perinteisiä organisaation raportointitasoja. Osuuskauppa Hämeenmaalla

raportteja tuotetaan kolmelle eri tasolle: ylimmälle johdolle, toimialajohtajille, sekä suorittavalle tasolle eli toimipaikkojen päälliköille.

Hämeenmaan raportoinnissa pyritään aina oikeellisuuteen, oleellisuuteen ja oikea-aikaisuuteen. Oikeat tiedot varmistetaan huolellisella työskentelyllä aina osajärjestelmistä asti. Lisäksi tietoja tarkistetaan moneen otteeseen esimerkiksi erilaisilla tarkistuslaskelmilla. Oleellisuus otetaan huomioon, ettei raportoida sellaisia asioita, joita ei tarvita. On mietitty tarkkaan mitä eriä seurataan joka kuukausi, jotta niistä saataisiin mahdollisimman kattava kuva jokaisen toimipaikan tuloksesta ja kannattavuudesta. Oikea-aikaisuuteen kiinnitetään erityisen paljon huomiota, koska on tärkeää saada kuukausittaiset raportit mahdollisimman nopeasti valmiiksi. Siksi jokaiseen vaiheeseen on annettu tarkat päivämäärät ja kellonajat, johon mennessä niiden tulee olla valmiina. Tarkoituksena olisi saada kuukausittainen tulos entistä nopeammin valmiiksi, joka edellyttää tiettyjen työvaiheiden uudelleen organisointia.

Raportointia tehdään pääasiassa kuukausitasolla. Kuukausittaisessa käytössä on sekä staattisia, että dynaamisia raportteja. Staattisia eli aina samanlaisena toistuvia raportteja ovat kuukausittaiset toimipaikkakohtaiset operatiiviset tuloslaskelmat sekä kuukausittainen konsernituloslaskelma. Harvemmin käytetään dynaamisia raportteja, joita on itse muodostettu omien tarpeiden mukaisesti. Jotkut käyttäjistä käyttävät itse muodostettuja raportteja enemmän, kun jotkut taas eivät koskaan.

Raportointia varten on käytössä omat ohjelmansa, jotka toimivat käyttäjien mielestä pääosin hyvin. Käytössä olevat ohjelmat muodostavat raportointiin hyvän kokonaisuuden. Ohjelmat ovat kuitenkin suhteellisen monimutkaisia ja ajoittain toimivat melko hitaasti. Tällä hetkellä ne kuitenkin täyttävät käyttäjien tarpeet. Ainakaan vielä ei ole tullut tarvetta harkita eri ohjelmiin siirtymistä. Lisäksi ohjelmiin pyritään löytämään erilaisia kehityskohteita jatkuvasti, jotta ne olisivat helppokäyttöisempiä ja toimivampia. S-ryhmässä toimii myös TARA -tiimi, joka on sisäinen raportoinnin kehitysryhmä.

TARA:an on lähiaikoina tulossa uusi johdon raportointiin tarkoitettu osio, joka on

alun perin kehitetty SOK:n johtoa varten, mutta se on tulossa myös osuuskauppojen käyttöön. Sen myötä luultavammin helpottuu johdon raporttien käyttäminen, jonka seurauksena mahdollisesti myös ohjelman käyttö lisääntyy johdon keskuudessa. (Korkka 2009.)

Raporttien jakelu tapahtuu pääasiassa sähköisesti, mutta edelleen tulostetaan joka kuukausi raporteista myös paperiversioita. Tähän on päädytty, koska se on todettu olevan helpointa ja nopeinta. Lisäksi joillekin raporttien käyttäjille voi olla vaikeaa totutella uusiin käytäntöihin, kun on totuttu tekemään tietyt asiat aina samalla lailla. Ei ole ollut tarvetta muuttaa tiettyjä toimintatapoja, koska ne ovat toimineet hyvin tähänkin saakka.

Hämeenmaalla käytetään hyväksi viimeisintä tietotekniikkaa. Raportteja havainnollistetaan erilaisten visuaalisten yhteenvetojen ja grafiikan avulla sekä räätälöidään jokaiselle heidän tarpeisiinsa soveltuva yhteenveto. Näin tehdään esimerkiksi johtoryhmälle ja hallitukselle tarkasteluun tulevalle kuukausittaiselle operatiiviselle tuloslaskelmalle.

Tällä hetkellä koko Osuuskauppa Hämeenmaan liiketoiminnan suunnittelu toteutetaan Excelin laskentapohjilla. Ne toimivat oikein hyvin ja ovat helppokäyttöisiä. Suunnitelmissa kuitenkin on jättimäinen järjestelmähanke nimeltään SUPRO. Se sisältää koko kaupparyhmätasolla kaiken suunnittelun, kattaen strategisen sekä vuositason toimintasuunnittelun. Järjestelmä sisältää koko kaupparyhmän kaikki suunnittelun tarpeet, toimialojen tarpeet sekä lisäksi SOK:n tarpeet, jotka ovat kaikki aivan omanlaisiaan. Osuuskauppa Hämeenmaalla ei ole vielä haluttu ottaa kyseistä järjestelmää käyttöön, koska se sisältää tällä hetkellä niin monia erilaisia ongelmakohtia. Käyttöönottoa harkitaan ensi kevään strategiajaksolle. (Korkka 2009.)

Kehitettävää olisi pikaraportoinnissa. Ne ovat viikkotason raportteja, jotka on saatava valmiiksi viimeistään seuraavan viikon alussa ja toimitettua kaikille toimialajohtajille. Pikaraportit täytyy saada valmiiksi jo ennen kuin kirjanpito valmistuu. Tällä hetkellä pikaraportointia tehdään käytännössä erilaisten Excel ja Access tau-

lukoiden avulla. Sama tieto olisi saatavissa nopeamminkin. Tämän hetkistä järjestelmää on monimutkaista ja vaikea hallita. Pikaraportointia pitäisi yksinkertaistaa ja nykyaikaistaa, jotta pienemmällä vaivalla saataisiin sama tieto. Pikaraportit ovat Osuuskauppa Hämeenmaan seuraava kehityskohde, mutta tällä hetkellä ei ole mitenkään muuten mahdollista saada samaa tietoa yhtä nopeasti. Pikaraportoinnin kehittäminen on vaikeaa, koska kaikilla aloilla on hyvin erilaiset kassajärjestelmät, kuten esimerkiksi autokaupassa ei ole ollenkaan sähköistä kassajärjestelmää, ja toisaalta ravintoloissa on erilaiset järjestelmät kuin kaupoissa. Raportteihin olisi kuitenkin saatava samat tiedot kaikista toimipaikoista. (Harju 2009.)

Raportoinnin suunnittelussa ja toteuttamisessa on vaikeutena se, että Hämeenmaalla on hyvin erilaista toimintaa monella eri alalla. Esimerkiksi autokaupalla, ravintolalla ja ruokakaupalle voi olla hyvin erilaisia raportointitarpeita. Raportointitapojen tulee kuitenkin soveltua kaikille erilaisille aloille.

Käyttäjien ehdoilla tehdään kaikenlainen kehittäminen raportointiin. Lähtökohtana otetaan käyttötarve huomioon, sekä se kuka raporttia tarvitsee. Toimialajohto käyttää raportteja eniten. He tarvitsevat oikean tiedon, oikeaan aikaan ja yleensä mahdollisimman nopeasti. Sen perusteella muokataan kaikki raportit. Aina voidaan räätälöidä raportteja omaan käyttötarkoitukseen. Käytäntö aina muokkaa, mitkä ovat tarpeellisia asioita toiminnan ohjaukseen. (Harju 2009.)

Raporttien ajantasaisuutta, kattavuutta ja tarpeellisuutta seurataan käytännössä jatkuvasti, sekä etenkin jokaisen kuukauden vaihteen yhteydessä (Heikkilä 2009). Yleisesti voidaan todeta, että raportointi on toimivaa Osuuskauppa Hämeenmaalla. Mahdollisia kehityskohteita ei ole montakaan. Myöskään suurempiin muutoksiin ei nähdä tällä hetkellä tarvetta.

5 YHTEENVETO

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää miten johdon laskentatoimen raportointi on toteutettu ja miten raportointia voidaan kehittää case-yrityksessä. Tutkimusosuuksessa etsittiin vastauksia tutkimusongelmiin esimerkki yrityksen avulla. Tutkimusongelmana oli miten johdon raportointi on toteutettu Osuuskauppa Hämeenmaalla ja mitä kehitettävää siinä on.

Empiirisen osuuden materiaali kerättiin teemahaastatteluiden avulla. Lisämateriaalia saatiin case-yrityksen internetsivuilta sekä yrityksen sisäisistä materiaaleista. Teoriaosuuden materiaali kerättiin lähdekirjallisuudesta sekä internetistä.

Teoriaosuudessa on kerrottu yrityksen laskentatoimesta, joka on jaettu ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoisen laskentatoimen osuudessa keskitytään normistoon, johon se perustuu, kirjanpitoon, tilinpäätökseen sekä jaksottamiseen. Sisäisen laskentatoimen osuudessa eritellään johdon laskentatoimen osa-alueet, siihen perustuvat laskelmat sekä ongelmat. Lisäksi on kerrottu tarkemmin johdon raportointiin liittyvistä asioista.

Teoriaosuus antoi hyvän pohjan tutkimusosuudelle. Samoja asioita nousi esille tutkimusta tehtäessä, joita käsiteltiin teorian puolella. Johtopäätöksissä huomattiin, että raportointi on toteutettu case-yrityksessä melko normaaleja käytäntöjä noudattaen. Hämeenmaan raportoinnissa pyritään aina oikeellisuuteen, oleellisuuteen ja oikea-aikaisuuteen. Raportointia tapahtuu pääasiassa kuukausitasolla.

Yleisesti ottaen raportointi on toimivaa Hämeenmaalla. Toimivan raportoinnin taustalla on hyvä suunnittelu. Käyttäjät ovat pääosin tyytyväisiä raportointiin käytettäviin ohjelmiin. Käytössä olevista ohjelmista saadaan tuotettua raportteja jokaisen erilaisiin raportointitarpeisiin. Hämeenmaalla käytetään raportoinnissa hyväksi viimeisintä tietotekniikkaa, jonka avulla räätälöidään jokaisen tarpeisiin soveltuva visuaalinen yhteenveto.

Osuuskauppa Hämeenmaalla raporttien ajantasaisuutta ja toimivuutta tarkkaillaan jatkuvasti. Raportoinnin kehittäminen tapahtuu aina raporttien käyttäjien ehdoilla. Kehitettävää olisi pikaraportoinnissa, jota pitäisi nykyaikaistaa, yksinkertaistaa ja nopeuttaa. Myös talousraportointiohjelma toimii joiltain osin hitaasti sekä on joidenkin käyttäjien mielestä melko monimutkainen. Lisäksi liiketoiminnan suunnittelun avuksi on tulossa uusi järjestelmä.

Tutkimusmenetelmän valinta oli onnistunut, koska tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena teemahaastatteluiden avulla. Haastatteluilla saatiin kattava kuva Osuuskauppa Hämeenmaan johdon raportoinnista. Tutkimuksessa tehdyt johtopäätökset koskevat pääasiassa vain tutkimuksen kohteena ollutta yritystä, koska jokaisen yrityksen raportointitarpeet ovat hyvin yksilöllisiä. Lisäksi tulee ottaa huomioon case-yrityksen liiketoiminnan erityislaatu. Yritys on osuuskauppa, joka harjoittaa liiketoimintaa hyvin monelle erilaisella alalla. Tutkimusta voidaan pitää onnistuneena, koska sen avulla saatiin selvitettyä vastaukset tutkimusongelmiin.

Jatkotutkimusta voisi tehdä liittyen Osuuskauppa Hämeenmaan viikkoraportointiin ja pikaraportointiin. Tutkimuksessa voitaisiin selvittää olisiko toimipaikka-kohtaista viikkoraportointia mahdollista toteuttaa mitenkään yksinkertaisemmin, nopeammin ja helpommin. Toinen kiinnostava aihe jatkotutkimukselle olisi lähiaikoina Hämeenmaalla toteutettava järjestelmähanke, jota kutsutaan nimellä SUPRO. Tutkimuksessa voisi seurata uuden järjestelmän käyttöönottoa ja minkälaista hyötyä sen avulla saavutetaan vanhoihin käytäntöihin verrattuna.

LÄHTEET

Painetut lähteet

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2006a. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-5. painos. Helsinki: WSOY
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2006b. Taloutta johtamista varten. 2. painos. Helsinki: Edita
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi
- Ihantola, E., Leppänen, P., Kuhanen, H. & Sivonen, I. 2008. Yrityksen kirjanpito – perusteet ja sovellusharjoitukset. 2. uudistettu painos. Helsinki: Gaudeamus
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: WSOY
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. uudistettu painos. Helsinki: WSOY
- Järvenpää, M. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. Turun kauppakorkeakoulun julkaisusarja D-1:1998. Turku
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. 2005. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. 3. painos. Helsinki: Edita
- Lahti S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki: WSOY Pro

Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. 2001. Kirjanpito ja tilinpäätös harjoituksineen. Helsinki: WSOY

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita

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

Elektroniset lähteet

S-kanava [viitattu 22.9.2009] Saatavissa: <http://www.s-kanava.fi>

S-ryhmä ja SOK-yhtymä 2008 numeroina [viitattu 13.10.2009] Saatavissa:
http://www.s-kanava.fi/getbinary?siteId=1&src=/kuvat/skanava/liitetiedostot/2009/Vuosiraportointi_2009/S_ryhma_lukuina_2008.pdf

SOK-yhtymän vuosikertomus 2008 [viitattu 13.10.2009] Saatavissa:
<http://www.digipaper.fi/sok-yhtyma/27408/>

Osuuskauppa Hämeenmaan tilinpäätöstiedote 2008 [viitattu 13.10.2009] Saatavissa: <http://www.digipaper.fi/hameenmaa/31203/>

Kojonen, S. 2008. Asiakasomisteisten osuuskauppojen omistajaohjauksen erityispiirteistä ja haasteista. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. [viitattu 27.10.2009] Saatavissa: <https://oa.doria.fi/bitstream/handle/10024/38790/nbnfi-fe200805221439.pdf?sequence=3>

Suulliset lähteet

Harju, M. 2009. Laskentapäällikkö. Osuuskauppa Hämeenmaa. Haastattelu 22.10.2009

Heikkilä, M. 2009. Apulaislaskentapäällikkö. Osuuskauppa Hämeenmaa. Haastattelu 16.10.2009

Korkka, R. 2009. Talousjohtaja. Osuuskauppa Hämeenmaa. Haastattelu 23.10.2009

Korkka, R. 2009. Talousjohtaja. Osuuskauppa Hämeenmaa. Haastattelu 29.10.2009

Muut lähteet

Martikainen, A. 2009. Taloushallinnon raportoinnin tehostaminen pk-yrityksessä. Taloushallinnon tutkintotyö. Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden koulutusohjelma.

Immonen, T. 2001. Johdon laskentatoimen raportointi Isku Oy:ssä. Taloushallinnon tutkintotyö. Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden koulutusohjelma.

SOK Talous. 2007. S-ryhmän operatiivisen laskennan periaatteet.

TALJA SAP. Kauden vaihde: kirjanpito ja sisäinen laskenta.

LIITTEET

LIITE 1

TEEMAHAASTATTELURUNKO

16.10.2009 klo: 12.30–14.30 haastattelu Osuuskauppa Hämeenmaan apulaislas-kentapäälikölle.

- Erilaiset käytetyt raportit
 - raporttien tarkoitus
 - raporttien laatijat
 - raporttien aikavälit
- Raportointiin käytetyt tietojärjestelmät ja ohjelmat
 - vakioraportit
 - tilannekohtaiset raportit
- Raportointiprosessit
- Raportoinnille asetetut tavoitteet

LIITE 2

TEEMAHAASTATTELURUNKO

22.10.2009 klo: 13–15 haastattelu Osuuskauppa Hämeenmaan laskentapäällikölle.

- Omaan työhön liittyvät raportit
 - käytetyt raportit
 - laaditut raportit
- Raportointiin käytetty ohjelma
 - ohjelman toimivuus
 - kehityskohteet
- Raporttien seuranta
 - kuinka usein ja millä tavoin seurataan, ovatko raportit ajantasaisia, kattavia ja tarpeellisia?
- Raportoinnin kehittäminen

LIITE 3

TEEMAHAASTATTELURUNKO

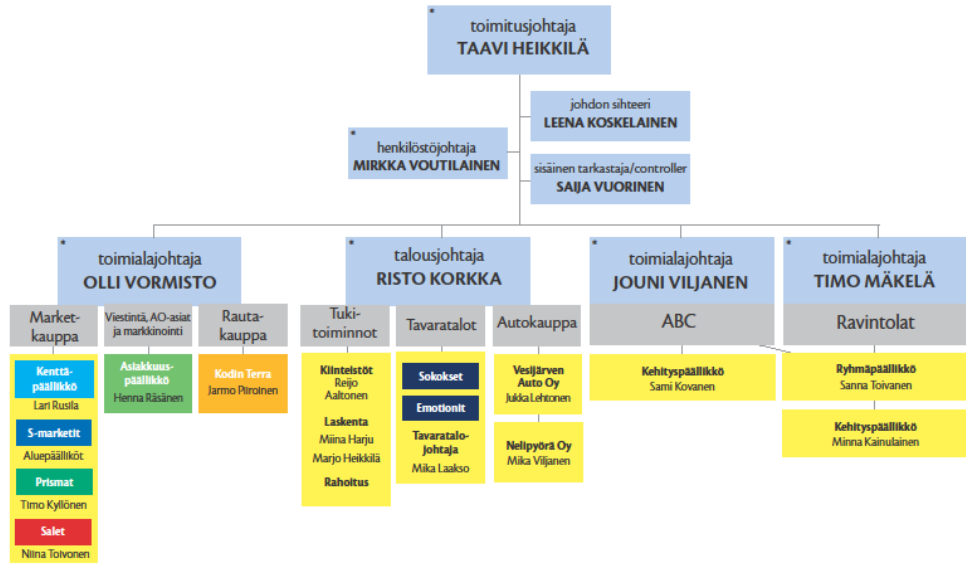
23.10.2009 klo: 14–15 haastattelu Osuuskauppa Hämeenmaan talousjohtajalle.

- Liiketoiminnan suunnittelu
 - strateginen ja toiminnallinen
 - ketkä osallistuvat
- Budjetointi ja investointisuunnitelmat
- Raportointiin liittyvä päätöksenteko
 - ketkä kaikki osallistuvat
 - käyttäjien vaikutusmahdollisuudet
- Tärkeimmät raportit
 - kuukausitasolla
 - vuositasolla
- Käytetyt mittaristot
- Raportoinnin kehittäminen

LIITE 4

OSUUSKAUPPA HÄMEENMAA						
<i>KONSERNIRAKENNE 30.9.2009</i>						
OK NUMERO	NIMI	SUHDE	OMISTUS- OSUUS %	VÄHEM- MISTÖ	Y-TUNNUS	
1845	Kiinteistö Oy Lahden Hämeenkatu 20	tytär	70,57	29,43	0615695-4	0122 O s u H u ä s m k e u n p p a a emo 0910257-2
2147	Kiinteistö Oy Heinolan Torikatu 5	tytär	50,02	49,98	0618296-8	
1743	Vesijärven Auto Oy	emo	100,00		0633227-6	
2120	Nelipyörä Oy	tytär	100,00		1802302-4	
2129	Hämeenmaan Kiinteistöt Oy	emo	100,00		2079270-3	
1844	Liipolanmäen Ostoskeskus Oy	tytär	52,61	47,39	0150243-2	
1846	Jokioisten Torikeskus Oy	tytär	92,89	7,11	0681661-7	
1904	Kiinteistö Oy Orimattilan Matinkuja	tytär	89,96	10,04	0651448-3	
2167	Kiinteistö Oy Keijutie 15	tytär	100,00		0467215-4	
	As Oy Hätilänkivi	osakkuusyritys			0308868-5	
	Kiinteistö Oy Rakokivi (44,98 %)	osakkuusyritys			0694593-7	
	Kiinteistö Oy Porlammin Liikekeskus	ei enää konsernia	91,26			

Hämeenmaan JOHTO-ORGANISAATIO



* = johtoryhmän jäsen

